

उत्तराखंड उच्च न्यायालय, नैनीताल

2009 की आयकर अपील संख्या 26

आयकर निदेशक

अंतर्राष्ट्रीय कराधान, दिल्ली-द्वितीय,

दिल्ली और अन्य

.....अपीलकर्ता

बनाम

मेसर्स मेर्सक कंपनी लिमिटेड

श्री हेनिंग स्कोव के एजेंट के रूप में,

सी/ओ ए.एस. फर्ग्यूसन एंड कंपनी,

मेकर टावर्स 'ई' विंग, कफ परेड, मुंबई

..... प्रतिवादी

साथ

2009 की आयकर अपील संख्या 27

आयकर निदेशक एवं अन्य

.....अपीलकर्ता

बनाम

मेसर्स मार्स्क कं. लिमिटेड

..... प्रतिवादी

साथ

2009 की आयकर अपील संख्या 28

आयकर निदेशक और अन्य

.....अपीलकर्ता

बनाम

मेसर्स मार्स्क कंपनी लिमिटेड

..... प्रतिवादी

साथ

2009 की आयकर अपील संख्या 29

आयकर निदेशक और अन्य

.....अपीलकर्ता

बनाम

मेसर्स मार्स्क कं. लिमिटेड

..... प्रतिवादी

दिनांक:- 07 अप्रैल, 2011

कोरम: माननीय तरुण अग्रवाल, जे.

माननीय प्रफुल्ल सी. पंत, जे.

माननीय वी. के. बिस्ट, जे.

प्रति:- माननीय तरुण अग्रवाल, जे.

1. इस अदालत की एक खण्ड पीठ ने खुद को इस अदालत की एक अन्य खण्ड पीठ के फैसले से सहमत होने में असमर्थ पाते हुए महसूस किया कि मामले को एक बड़ी पीठ को भेजा जाना चाहिए। तदनुसार, माननीय मुख्य न्यायाधीश ने मामले का फैसला

करने के लिए एक पूर्ण पीठ का गठन किया। चूंकि पूरा मामला इस पीठ को भेजा गया है, इसलिए हम उसी के अनुसार अपील पर निर्णय ले रहे हैं।

2. आयकर आयुक्त, मेरठ और अन्य बनाम मेसर्स टाइड वॉटर मरीन इंटरनेशनल इंक (2009) 309 आई.टी.आर. 85 में, उक्त अपील में शामिल कानून का सवाल यह था कि यह अभिनिर्धारित करने में कानून में गलती की थी कि आयकर अधिनियम (इसके बाद 'अधिनियम' के रूप में संदर्भित) की धारा 234 बी के तहत निर्धारिती द्वारा ब्याज का भुगतान नहीं किया गया था, भले ही, निर्धारिती की आय स्रोत पर कर कटौती के अधीन थी। उस मामले के तथ्य यह थे कि निर्धारिती मेसर्स टाइड वाटर मरीन इंटरनेशनल इंक. एक अनिवासी विदेशी कंपनी थी और एक अन्य अनिवासी कंपनी मेसर्स हुंडई हैवी इंडस्ट्रीज कंपनी लिमिटेड द्वारा खनिज तेलों के अन्वेषण और उत्पादन के व्यवसाय में लगी हुई थी। नियोक्ता, मेसर्स हुंडई हैवी इंडस्ट्रीज कंपनी लिमिटेड ने निर्धारिती की आय से स्रोत पर कर की कटौती नहीं की। कर निर्धारण अधिकारी ने अपने रिटर्न में दिखाई गई आय पर निर्धारिती के कर का आकलन करते समय निर्देश दिया कि ब्याज अधिनियम की धारा 234 बी के तहत लिया जाएगा, क्योंकि अग्रिम कर का भुगतान नहीं किया गया है। निर्धारिती ने व्यथित होकर एक अपील दायर की जिसे खारिज कर दिया गया और उसके बाद आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण के समक्ष दूसरी अपील दायर की, जिसने यह मानते हुए अपील को स्वीकार कर लिया कि निर्धारिती द्वारा अधिनियम की धारा 234बी के तहत ब्याज देय नहीं था क्योंकि निर्धारिती स्वयं अधिनियम की धारा 208 के तहत अग्रिम कर का भुगतान करने के लिए स्रोत पर कर की कटौती करने के लिए उत्तरदायी नहीं था। न्यायाधिकरण के आदेश से व्यथित होकर आयकर विभाग ने आयकर अधिनियम की धारा 260ए के तहत उच्च न्यायालय में अपील दायर की। उच्च न्यायालय ने अपील को खारिज कर दिया और न्यायाधिकरण के आदेश की पुष्टि करते हुए कहा कि निर्धारिती नियोक्ता द्वारा किए गए व्यतिक्रम के लिए अधिनियम की धारा 234बी के तहत ब्याज का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी नहीं था, जो स्रोत पर कर की कटौती करने के लिए उत्तरदायी

था। खण्ड पीठ ने उपरोक्त निष्कर्ष पर पहुँचते समय आयकर आयुक्त और एक अन्य बनाम सेडको फॉरेक्स इंटरनेशनल ड्रिलिंग कंपनी लिमिटेड (2003) 264 आई. टी. आर. 320 में इस न्यायालय की एक अन्य खण्ड पीठ के फैसले पर भरोसा किया।

3. वर्तमान अपील की सुनवाई करते हुए, खण्ड पीठ ने 9 दिसंबर, 2010 के अपने आदेश में कहा कि सेडको फॉरेक्स (उपरोक्त) के मामले में खण्ड पीठ का निर्णय अलग-अलग था और वर्तमान मामले पर सीधे लागू नहीं था और मैसर्स टाइड वाटर मरीन (उपरोक्त) में खण्ड पीठ के फैसले से सहमत नहीं था। खण्ड पीठ ने कहा कि यदि निर्धारिती भारत में कर लगाने के लिए उत्तरदायी है, तो अग्रिम कर का भुगतान करना उसका दायित्व है और यदि वह अग्रिम कर का भुगतान करने में विफल रहता है, तो वह अधिनियम की धारा 234बी के तहत ब्याज का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी है। संदर्भ के लिए, इस अपील में पारित खण्ड पीठ का दिनांक 09.12.2010 का आदेश यहाँ उद्धृत किया गया है:-

“ये सभी अपीलें कानून का एक ही प्रश्न उठाती हैं। तदनुसार, हमने पक्षकारों की सहमति से इन अपीलों को एक साथ लेने का निर्णय लिया।

2. *न्यायाधिकरण ने आयकर आयुक्त और एक अन्य बनाम सेडको फॉरेक्स इंटरनेशनल ड्रिलिंग इंक. लिमिटेड के मामले में दिए गए इस न्यायालय के फैसले के बाद निर्णय दिया है, जिसके विरुद्ध अपील की गई है। उस मामले में, जैसा कि यह प्रतीत होता है, इस न्यायालय ने अधिनियम की धारा 209 (1) (ए) का संज्ञान लिया, जिसने निर्धारिती को अपनी वर्तमान आय का अनुमान लगाने के लिए अधिकृत किया। इस न्यायालय ने इस तथ्य पर भी ध्यान दिया कि न्यायाधिकरण द्वारा दिए गए विभिन्न निर्णयों को देखते हुए, एक प्रामाणिक विवाद था कि क्या कोई निर्धारिती गैर-अवधि के लिए कर का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी था और उक्त विवाद को 1999 में विधानमंडल द्वारा एक स्पष्टीकरण द्वारा शांत किया गया था। इसलिए, इस न्यायालय ने उन*

परिस्थितियों में, अधिनियम की धारा 234बी के तहत ब्याज लगाने में हस्तक्षेप किया। हालाँकि, मौजूदा मामले में, न्यायाधिकरण द्वारा व्यक्त किए गए किसी भी विरोधाभासी विचार के कारण किसी भी भ्रम की कोई गुंजाइश नहीं है। इसलिए, इस न्यायालय का उक्त निर्णय सीधे तौर पर मौजूदा मामले पर लागू नहीं हो सकता है।

3. हालाँकि, अपीलकर्ताओं के विद्वान अधिवक्ता ने आयकर आयुक्त और अन्य बनाम मैसर्स टाइड वॉटर मरीन इंटरनेशनल के मामले में दिए गए इस न्यायालय के एक और फैसले को हमारे ध्यान में लाया है। इंक. ने 2008 (2) यू.डी. 84 में सूचित किया, जहां यह अभिनिर्धारित किया गया है कि नियोक्ता की ओर से कर कटौती करने में विफलता के लिए, धारा 234बी के तहत ब्याज देयता अर्जित नहीं होती है। हमारे अनुसार, यदि निर्धारिती भारत में कर के लिए उत्तरदायी है, तो अग्रिम कर का भुगतान करना उसका दायित्व है और यदि वह अग्रिम कर का भुगतान करने में विफल रहता है, तो वह अधिनियम की धारा 234बी के तहत उस पर ब्याज का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी है।

4. हमारा ऐसा दृष्टिकोण, आयकर आयुक्त और एक अन्य बनाम टाइड वाटर मरीन इंटरनेशनल इंक (सुप्रा) में इस न्यायालय द्वारा व्यक्त किए गए दृष्टिकोण के विपरीत है। हमें लगता है कि मामलों को एक बड़ी पीठ को भेजा जाना चाहिए और तदनुसार, हम इसके गठन के लिए माननीय मुख्य न्यायाधीश के पास जाते हैं।

4. उपरोक्त निर्णय के आलोक में, मामला अब इस पूर्ण पीठ के समक्ष आया है।

5. उपरोक्त सभी अपीलें कानून का एक ही प्रश्न उठाती हैं। सुविधा के लिए और इन अपीलों में शामिल विवाद की सराहना करने के लिए, आयकर अपील संख्या 26/2009 आयकर निदेशक और अन्य बनाम मेस्क कंपनी लिमिटेड के तथ्यों पर विचार किया जा रहा है।

6. मेसर्स मार्सक कंपनी लिमिटेड (संक्षेप में 'एमसीएल') एक अनिवासी कंपनी है और उसके पास तेल और प्राकृतिक गैस निगम (संक्षेप में 'ओएनजीसी') को तकनीशियनों की आपूर्ति का अनुबंध था, जिसके संबंध में उसे किराया शुल्क प्राप्त हुआ था। अनुबंध की शर्तों के तहत, एमसीएल को ओएनजीसी को तकनीशियन उपलब्ध कराने की आवश्यकता थी। एमसीएल ने ओएनजीसी को तकनीशियनों की आपूर्ति की। आयकर विभाग ने एमसीएल को कर्मचारियों का एजेंट माना और आयकर अधिनियम की धारा 148 के तहत नोटिस जारी किया। मूल्यांकन अधिकारी ने एमसीएल को मेसर्स हेनिंग स्कोव का एजेंट मानने के बाद अधिनियम की धारा 143 (3)/147 और 163 के तहत निर्धारिती की आय का आकलन किया और माना कि चूंकि "वेतन" शीर्षक के तहत निर्धारिती की आय स्रोत पर कर कटौती (टी.डी.एस.) के अधीन नहीं थी, इसलिए एजेंट कंपनी अधिनियम की धारा 234ए और 234बी के तहत ब्याज का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी थी। करदाता ने व्यथित होकर अपील दायर की। अपीलीय प्राधिकारी ने आंशिक रूप से अपील की अनुमति दी और अपीलकर्ता द्वारा उठाए गए विवाद के आधार पर अधिनियम की धारा 234बी के तहत ब्याज लगाने पर पुनर्विचार करने के लिए प्रेषित किया, जो सेडको विदेशी मुद्रा (उपरोक्त) के मामले में इस न्यायालय की खण्ड पीठ के निर्णय पर निर्भर था। आयकर विभाग ने अपीलीय आदेश से व्यथित होकर आयकर न्यायाधिकरण के समक्ष एक अपील दायर की, जिसने 28 नवंबर, 2008 के अपने आदेश द्वारा अपील को किसी भी योग्यता से रहित बताते हुए खारिज कर दिया। उपरोक्त आदेशों से व्यथित होकर विभाग ने अधिनियम की धारा 260ए के तहत वर्तमान अपील दायर की, जिसे कानून के निम्नलिखित महत्वपूर्ण प्रश्न पर स्वीकार कर लिया गया:

"क्या आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण ने आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 234 बी के तहत उस ब्याज को रोककर कानूनी गलती की है, क्योंकि भुगतान अधिनियम की धारा 195 के तहत कर की कटौती के अधीन था?"

7. हमने आयकर विभाग के विद्वान अधिवक्ता श्री अरविंद वशिष्ठ और श्री हरि मोहन भाटिया और निर्धारिती के अधिवक्ता श्री नरेश पंत, सुश्री मोनिका त्रिपाठी और श्री मनीष कांत की सहायता से विद्वान वरिष्ठ अधिवक्ता श्री पोरस काका को सुना है।

8. आयकर विभाग के विद्वान अधिवक्ता श्री अरविंद वशिष्ठ ने तर्क दिया कि वर्तमान मामले के तथ्यों और परिस्थितियों में, अधिनियम की धारा 234 बी लागू थी और निर्धारिती अग्रिम कर का भुगतान न करने के लिए ब्याज का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी था। विद्वान वकील ने प्रस्तुत किया कि अधिनियम की धारा 234बी "वेतन" शीर्षक के अंतर्गत आने वाली आय पर लागू होती है। विद्वान अधिवक्ता ने प्रस्तुत किया कि अधिनियम की धारा 191 के तहत, नियोक्ता द्वारा स्रोत पर कर कटौती करने में विफलता के मामले में, कर का भुगतान निर्धारिती द्वारा किया जाना था और, अग्रिम कर के भुगतान में कमी के मामले में, निर्धारिती, अधिनियम की धारा 234बी के तहत ब्याज का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी था। विद्वान अधिवक्ता ने प्रस्तुत किया कि भले ही नियोक्ता ने अधिनियम की धारा 192 के तहत स्रोत पर कर की कटौती नहीं की, फिर भी निर्धारिती ने अधिनियम की धारा 234बी के तहत ब्याज का भुगतान करने का दायित्व वहन किया। विद्वान अधिवक्ता ने आगे कहा कि धारा 201 (1ए) के तहत नियोक्ता पर या धारा 234बी के तहत निर्धारिती पर एक साथ ब्याज लगाने में कोई रोक नहीं है और विभाग के पास नियोक्ता या निर्धारिती से ब्याज वसूलने का विकल्प है। विद्वान अधिवक्ता ने अग्रतर कहा कि धारा 234बी के प्रावधान अनिवार्य हैं और इसलिए, सभी परिस्थितियों में ब्याज निर्धारिती द्वारा भुगतान किए जाने के लिए उत्तरदायी था।

9. दूसरी ओर, निर्धारिती के विद्वान वरिष्ठ अधिवक्ता श्री पोरस काका ने तर्क दिया कि अग्रिम कर का भुगतान अधिनियम के अध्याय XVII सी के प्रावधानों के अनुसार किया जाना आवश्यक है। अधिनियम की धारा 191 के तहत, आयकर निर्धारिती द्वारा स्व-मूल्यांकन के चरण में देय है, न कि अग्रिम कर के माध्यम से और कर निर्धारण कार्यवाही के दौरान देय है। अधिनियम की धारा 192 (1) के तहत, नियोक्ता अनुमानित आय पर लागू दरों पर "वेतन" शीर्षक के तहत आय पर स्रोत पर कर की कटौती करने के

लिए बाध्य है। निर्धारिती के विद्वान वरिष्ठ अधिवक्ता ने प्रस्तुत किया कि निर्धारिती, जो एक वेतनभोगी कर्मचारी है, को अपनी वेतन आय पर अग्रिम कर का भुगतान करने की आवश्यकता नहीं है, क्योंकि अधिनियम की धारा 192 (1) के तहत स्रोत पर कर कटौती करने का दायित्व नियोक्ता पर है और यदि स्रोत पर कर की कटौती कम हुई थी, तो ऐसे मामले में, विभाग को अधिनियम की धारा 201 के तहत अधिनियम की धारा 201 (1ए) के तहत ब्याज सहित शेष कर की वसूली के लिए नियोक्ता के खिलाफ कार्रवाई करने का अधिकार था। विद्वान वरिष्ठ अधिवक्ता ने दृढ़तापूर्वक प्रस्तुत किया कि जहां कोई भी आय स्रोत पर कर कटौती के लिए उत्तरदायी थी, अधिनियम की धारा 234बी लागू नहीं थी। विद्वान वरिष्ठ अधिवक्ता ने यह प्रस्तुत किया कि अधिनियम की धारा 191 ने मात्र स्रोत पर कटौती योग्य कर का भुगतान करने के लिए निर्धारिती पर दायित्व बनाया, लेकिन उक्त प्रावधान में निर्धारिती पर धारा 234बी के तहत लगने वाले ब्याज के भुगतान की देनदारी शामिल नहीं है जो उसके नियोक्ता द्वारा स्रोत पर कर की कटौती करने में विफलता के लिए है।

10. सबसे पहले, हम यह स्पष्ट करना चाहेंगे कि वर्तमान विवाद किस प्रश्न पर सीमित है कि क्या अधिनियम की धारा 192(1) के तहत नियोक्ता द्वारा अग्रिम कर जमा न करने पर विभाग द्वारा कर्मचारी की आय की वापसी पर "वेतन" शीर्षक के तहत अधिनियम की धारा 234बी के तहत ब्याज लगाया जा सकता है।

11. पक्षों के लिए विद्वान अधिवक्ता की प्रतिद्वंद्वी प्रस्तुतियों की सराहना करने के लिए, प्रश्न में विषय पर अधिनियम के कुछ प्रावधानों से निपटना आवश्यक होगा।

12. अधिनियम के अध्याय XVII का भाग A कर के संग्रह और वसूली के लिए सामान्य प्रावधान से संबंधित है। अधिनियम की धारा 190 (1) में यह प्रावधान है कि इस तथ्य के बावजूद कि किसी आय के संबंध में नियमित निर्धारण बाद के निर्धारण वर्ष में किया जाना है, ऐसी आय पर कर इस अध्याय के प्रावधानों के अनुसार स्रोत पर कटौती या अग्रिम भुगतान द्वारा देय होगा। अधिनियम की धारा 191 में प्रावधान है कि ऐसी आय

के मामले में जिसके संबंध में भुगतान के समय आयकर की कटौती के लिए इस अध्याय के तहत कोई प्रावधान नहीं किया गया है और किसी भी मामले में, जहां इस अध्याय के प्रावधानों के अनुसार आयकर की कटौती नहीं की गई है, आयकर निर्धारिती द्वारा सीधे देय होगा।

13. स्रोत पर कर की कटौती से संबंधित प्रावधान अधिनियम की धारा 192 से 206बी तक अध्याय XVII के भाग बी में निहित हैं, जबकि कर के अग्रिम भुगतान से संबंधित प्रावधान अध्याय XVII के भाग सी में धारा 207 से 219 तक शामिल हैं। अधिनियम की धारा 2 (1) अग्रिम कर को अध्याय XVII सी के प्रावधानों के अनुसार देय अग्रिम कर के रूप में परिभाषित करती है।

14. अधिनियम की धारा 192 (1) में प्रावधान है कि "वेतन" शीर्ष के तहत प्रभार्य किसी भी आय का भुगतान करने के लिए जिम्मेदार कोई भी व्यक्ति भुगतान के समय, उस वित्तीय वर्ष के लिए लागू दरों के आधार पर संगणित आयकर की औसत दर पर देय राशि पर, उस वित्तीय वर्ष के लिए इस शीर्ष के तहत निर्धारिती की अनुमानित आय पर आयकर की कटौती करेगा।

15. उपरोक्त से, यह स्पष्ट है कि ऐसे मामले में कर उस समय स्रोत पर कटौती योग्य होगा जब प्राप्तकर्ता को भुगतान किया जा रहा है और उसके बाद किसी भी बाद के चरण में नहीं। जब कर स्रोत पर काटा जाता है, तो इसे अधिनियम की धारा 198 के तहत निर्धारिती द्वारा प्राप्त आय के रूप में माना जाएगा। अधिनियम की धारा 200 के तहत, कर काटने वाले व्यक्ति को निर्धारित अवधि के भीतर केंद्र सरकार को भुगतान करना आवश्यक है और जिस व्यक्ति से कर काटा गया है उसे धारा 203 के तहत काटे गए कर का प्रमाण पत्र जारी करना आवश्यक है।

16. अधिनियम की धारा 201 स्रोत पर कर कटौती करने में विफलता या सरकार को कटौती कर का भुगतान करने में विफलता के परिणाम प्रदान करती है। यदि स्रोत पर कर की कटौती करने के लिए जिम्मेदार व्यक्ति पूरे कर या उसके कुछ हिस्से की कटौती

करने में विफल रहता है या कटौती के बाद अधिनियम के तहत अपेक्षित कर का भुगतान करने में विफल रहता है, जिम्मेदार व्यक्ति को कर के संबंध में चूककर्ता निर्धारिती माना जाएगा। अधिनियम की धारा 201 (1ए) में प्रावधान है कि उप-धारा (1) के प्रावधान पर प्रतिकूल प्रभाव डाले बिना, यदि ऐसा व्यक्ति कर नहीं काटता है या कटौती करने के बाद कर का भुगतान करने में विफल रहता है, तो वह ऐसे कर की राशि पर कटौती योग्य तिथि से लेकर वास्तव में भुगतान की तिथि तक 15% प्रति वर्ष की दर से साधारण ब्याज का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी होगा। अधिनियम की धारा 204 के तहत, "वेतन" शीर्षक के तहत प्रभार्य आय के भुगतान के मामले में अभिव्यक्ति "भुगतान के लिए जिम्मेदार व्यक्ति" का अर्थ है, नियोक्ता।

17. इस प्रकार, अधिनियम की धारा 190, 191, 192, 198, 200, 201, 203 और 204 के संयुक्त पढ़ने से, यह स्पष्ट है कि जैसे ही भुगतान करने के लिए जिम्मेदार व्यक्ति द्वारा स्रोत पर कर काटा जाता है, कर का भुगतान करने के लिए निर्धारिती का दायित्व समाप्त हो जाता है। यदि कर नहीं काटा जाता है, तो यह अधिनियम की धारा 191 के तहत निर्धारिती द्वारा सीधे भुगतान योग्य रहता है। इसके अलावा, धारा 201 (1ए) के तहत ब्याज का भुगतान करने का दायित्व उस व्यक्ति पर है जो स्रोत पर कर कटौती करने में विफल रहता है और वास्तविक भुगतान की तारीख तक स्रोत पर कर कटौती के लिए जिम्मेदार व्यक्ति पर है।

18. जब कर नहीं काटा जाता है, तो निर्धारिती को सीधे कर का भुगतान करना होगा जो स्व-मूल्यांकन के स्तर पर होगा, न कि अग्रिम कर के रूप में। यद्यपि ब्याज का भुगतान करने का दायित्व उस व्यक्ति पर रहेगा जो स्रोत पर कर की कटौती करने के लिए जिम्मेदार होगा। कानून ने अधिनियम की धारा 191 के तहत निर्धारिती के लिए स्रोत पर सीधे कर कटौती का भुगतान करने के दायित्व का ध्यान रखा है, यदि इस तरह की कटौती करने के लिए जिम्मेदार व्यक्ति द्वारा इसकी कटौती नहीं की गई है। राजस्व द्वारा प्राप्त कर की राशि पर ब्याज की हानि की भरपाई ऐसी कटौती करने के

लिए जिम्मेदार व्यक्ति द्वारा की जाएगी, अर्थात्, वर्तमान मामले में, नियोक्ता द्वारा, जैसा कि अधिनियम की धारा 201 (1 ए) के तहत प्रदान किया गया है।

19. कर के अग्रिम भुगतान से संबंधित प्रावधान अधिनियम के अध्याय XVII के भाग सी में निहित हैं। अधिनियम की धारा 207 के तहत, कर निर्धारिती की कुल आय के संबंध में, जो कर के दायरे में आएगी, अधिनियम की धारा 208 से 219 के प्रावधानों के अनुसार एक वित्तीय वर्ष के दौरान अग्रिम रूप से कर का भुगतान करना होगा। अधिनियम की धारा 208 के तहत, अग्रिम कर वित्तीय वर्ष के दौरान देय होता है, जहां उस वर्ष के दौरान निर्धारिती द्वारा देय ऐसे कर की राशि, जैसा कि इस अध्याय के प्रावधानों के अनुसार गणना की जाती है, 5000/- रुपये या अधिक है। वित्तीय वर्ष में एक निर्धारिती द्वारा देय अग्रिम कर की राशि की गणना अधिनियम की धारा 209 के तहत प्रदान की गई विधि के अनुसार की जाएगी। धारा 209 के तहत देय अग्रिम कर की गणना करते समय, धारा 209 (1) के खंड (ए), या खंड (बी) या खंड (सी) के तहत गणना की गई आयकर की राशि को आयकर की राशि से कम करना आवश्यक है। अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार उक्त वित्तीय वर्ष के दौरान कटौती योग्य, अर्थात् धारा 192 से 194, 194ए, 194सी, 194डी और 195 के तहत।

20. आइए अब हम अधिनियम की धारा 234बी के सबसे महत्वपूर्ण प्रावधान पर विचार करें, जिसकी व्याख्या स्रोत पर कर की कटौती और निर्धारिती द्वारा अग्रिम कर के भुगतान के संबंध में उपरोक्त प्रावधानों के आलोक में की जानी चाहिए। सुविधा के लिए, अधिनियम की धारा 234बी का प्रासंगिक भाग इस प्रकार है:-

“234 ख. (1) इस धारा के अन्य प्रावधानों के अधीन रहते हुए, जहां किसी वित्तीय वर्ष में, धारा 208 के तहत अग्रिम कर का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी निर्धारिती ऐसा कर का भुगतान करने में विफल रहा है या जहां धारा 210 के प्रावधानों के तहत ऐसे निर्धारिती द्वारा भुगतान किया गया अग्रिम कर निर्धारित कर के नब्बे प्रतिशत से कम है, तो निर्धारिती प्रत्येक महीने या ऐसे वित्तीय वर्ष के अगले 1 अप्रैल से लेकर धारा 143

की उप धारा (1) के तहत कुल आय के निर्धारण की तिथि तक की अवधि के लिए [एक और [एक चौथाई]] प्रतिशत की दर से सरल ब्याज का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी होगा।

[स्पष्टीकरण 1. इस धारा में, "निर्धारित कर" का अर्थ धारा 143 की उप धारा (1) के तहत निर्धारित कुल आय पर या अध्याय XVII के प्रावधानों के अनुसार स्रोत पर काटे गए या एकत्र किए गए कर की राशि से घटाकर नियमित मूल्यांकन पर कर है। किसी भी आय पर जो ऐसी कटौती या संग्रह के अधीन है और जिसे ऐसी कुल आय की गणना में ध्यान में रखा जाता है।]

21. उपरोक्त प्रावधान के अवलोकन से संकेत मिलता है कि ब्याज का भुगतान करने का दायित्व उस व्यक्ति पर है जो अधिनियम की धारा 208 और/या अधिनियम की धारा 210 के तहत अग्रिम कर का भुगतान करने में विफल रहता है।

22. अब प्रश्न यह है कि क्या वह निर्धारिती जो कर का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी हो गया क्योंकि स्रोत पर इसकी कटौती नहीं की गई थी, वह भी अधिनियम की धारा 234बी के तहत ब्याज का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी हो गया?

23. आयकर अधिनियम के तहत कर और ब्याज के भुगतान को अलग-अलग निपटाया गया है। जब एक नियमित निर्धारण किया जाता है और निर्धारिती को स्रोत पर काटे गए कर सहित उसके द्वारा भुगतान किए गए अग्रिम कर से अधिक कर का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी पाया जाता है, तो अधिनियम की धारा 220 (2) के तहत ब्याज का भुगतान करने का उसका दायित्व अधिनियम की धारा 156 के तहत एक नोटिस जारी होने के पश्चात ही उत्पन्न होगा। अधिनियम की धारा 234बी के तहत ब्याज का भुगतान करने का दायित्व मात्र तभी उत्पन्न होता है जब निर्धारिती जो अधिनियम की धारा 208 के तहत अग्रिम कर का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी है, वह इस तरह के कर का भुगतान करने में विफल रहा है या जहां धारा 210 के प्रावधानों

के तहत निर्धारिती द्वारा भुगतान किया गया अग्रिम कर निर्धारित कर के 90 प्रतिशत से कम है। एक कर्मचारी के वेतन पर अग्रिम कर उक्त निर्धारिती द्वारा अधिनियम की धारा 208 के तहत देय नहीं है, जितना कि अधिनियम की धारा 192 के तहत स्रोत पर कर की कटौती करने का दायित्व नियोक्ता पर है। नियोक्ता पर अधिनियम की धारा 192 के तहत "वेतन" शीर्ष के तहत प्रभार्य किसी भी आय का भुगतान करने के लिए स्रोत पर कर की कटौती करने का एक वैधानिक कर्तव्य लगाया जाता है। निर्धारिती यह अनुमान नहीं लगा सकता कि नियोक्ता पर लगाए गए वैधानिक शुल्क के तहत कटौती योग्य कर की कटौती नहीं की जाएगी। कर्मचारी निर्धारिती इस धारणा पर आगे बढ़ता है कि स्रोत पर कर की कटौती वैधानिक रूप से की गई है या की जाएगी और उस प्रभाव के लिए उसे एक प्रमाण पत्र जारी किया जाएगा। नतीजतन, ऐसी कटौती योग्य राशि के संबंध में ब्याज का भुगतान करने की देयता को स्पष्ट रूप से उस सीमा तक बाहर रखा गया है। यदि स्रोत पर कर की कटौती नहीं की गई है तो कानून ने अधिनियम की धारा 191 के तहत सीधे करदाता द्वारा कर का भुगतान करने के दायित्व का ध्यान रखा है। अधिनियम की धारा 234बी के तहत ब्याज का भुगतान करने का दायित्व अलग और विशिष्ट है क्योंकि ब्याज मात्र उस व्यक्ति पर लगाया जा सकता है जिसने चूक की थी जो वर्तमान मामले में नियोक्ता है जो अधिनियम की धारा 192 के तहत आवश्यक स्रोत पर कर की कटौती नहीं कर रहा है।

24. उपरोक्त के आलोक में, हमारा विचार है कि निर्धारिती अधिनियम की धारा 208 के तहत अग्रिम कर का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी नहीं था, जितना कि अधिनियम की धारा 192 के तहत भुगतान के समय "वेतन" शीर्ष के से किसी भी आय का भुगतान करने के लिए जिम्मेदार व्यक्ति द्वारा स्रोत पर कर की कटौती की आवश्यकता थी। निर्धारिती मात्र अधिनियम की धारा 191 के तहत सीधे कर का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी हो गया क्योंकि इसकी स्रोत पर कटौती नहीं की गई थी। कर का भुगतान करने का चरण मात्र स्व-निर्धारण के चरण में ही उत्पन्न हो सकता है जो बाद के निर्धारण वर्ष में किया जाना है जैसा कि अधिनियम की धारा 190

से स्पष्ट है, जबकि अग्रिम कर का भुगतान मात्र एक वित्तीय वर्ष में किया जाना चाहिए और उसके बाद नहीं। परिणामस्वरूप हमारा विचार है कि यदि नियोक्ता "वेतन" मद के तहत प्रभार्य किसी भी आय का भुगतान करते समय स्रोत पर कर की कटौती करने में विफल रहता है, तो अधिनियम की धारा 201 (1ए) के तहत ब्याज के भुगतान के लिए जिम्मेदार होगा। करदाता अधिनियम की धारा 234बी के तहत ब्याज का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी नहीं होगा क्योंकि वह अधिनियम की धारा 208 के तहत अग्रिम कर का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी नहीं था।

25. सेडको इंटरनेशनल (सुप्रा) में, इस न्यायालय की एक खण्ड पीठ ने माना कि नियोक्ता द्वारा स्रोत पर कर की कटौती न करने के कारण अधिनियम की धारा 234 बी के तहत निर्धारिती द्वारा ब्याज देय नहीं था। उक्त निर्णय में निर्धारित तर्क और उसमें प्रतिपादित सिद्धांत मामले के वर्तमान तथ्यों और परिस्थितियों पर पूरी तरह से लागू होते हैं और उक्त निर्णय सभी शक्तियों पर लागू होता है। तदनुसार हम उक्त निर्णय से सहमत हैं।

26. इसी तरह, आयकर आयुक्त और अन्य बनाम हॉलिबर्टन ऑफशोर सर्विसेज इंक 2004 (271) आई.टी.आर. 395 (उत्तराखंड उच्च न्यायालय) और इस न्यायालय की एक अन्य खण्ड पीठ ने सेडको फॉरेक्स (सुप्रा) में फैसले पर भरोसा करते हुए दोहराया और कहा कि आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण का यह मानना उचित था कि अधिनियम की धारा 234बी के तहत ब्याज नहीं लिया जा सकता क्योंकि निर्धारिती की पूरी आय टीडीएस के अधीन थी, जबकि अधिनियम की धारा 234बी के तहत स्पष्टीकरण (1) द्वारा परिभाषित अनुसार निर्धारित कर पर ब्याज लगाया जाना था।

27. आयकर आयुक्त, तमिलनाडु-1, मद्रास बनाम मद्रास फर्टिलाइजर्स लिमिटेड 1984 (149) आई. टी. आर. 703, मद्रास उच्च न्यायालय की एक खण्ड पीठ ने कहा कि जब भी स्रोत पर कर की कटौती की संभावना होती है, तो वह व्यक्ति जो स्रोत पर कर की कटौती करने में विफल रहा है, वह ब्याज का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी होता है न

कि निर्धारिती क्योंकि अन्यथा एक ही आय के संबंध में कर के भुगतान पर दो बार ब्याज लगाया जाएगा।

28. आयकर आयुक्त बनाम रानोली इन्वेस्टमेंट प्राइवेट लिमिटेड और अन्य 1999 (235) आई.टी.आर. 433 में, गुजरात उच्च न्यायालय की एक खण्ड पीठ भी इसी निष्कर्ष पर पहुंची, अर्थात्, अधिनियम की धारा 215 के तहत कर की कटौती न करने के लिए ब्याज का भुगतान करने का दायित्व दाता पर है और निर्धारिती ब्याज का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी नहीं था।

29. अपीलकर्ता के विद्वान वकील ने आयकर आयुक्त बनाम अंजुम एमएच घासवाला और अन्य 2001 (252) आईटीआर 1 (एससी), आयकर आयुक्त बनाम हिंदुस्तान बल्क कैरियर्स 2003 (259) आईटीआर 449 (एससी) के निर्णयों पर भरोसा जताया।) और आयकर आयुक्त बनाम कोटक महिंद्रा फाइनेंस लिमिटेड 2004 (265) आईटीआर 119 (बॉम्बे) के निर्णयों पर अवलम्ब किया, जिसमें यह अभिनिर्धारित किया गया था कि अधिनियम की धारा 234बी का प्रावधान अनिवार्य है। उपरोक्त निर्णयों में प्रतिपादित सिद्धांतों के साथ कोई विवाद नहीं है। अधिनियम की धारा 234बी का प्रावधान अनिवार्य और आत्यन्तिक है और कर की कटौती की तिथि से लेकर वास्तव में भुगतान की तिथि तक की अवधि में चलता है।

30. अधिनियम के अध्याय XVII की योजना को देखते हुए, यह स्पष्ट है कि कर के भुगतान और ब्याज के भुगतान से संबंधित प्रावधान दो अलग-अलग क्षेत्रों में काम करते हैं। यदि स्रोत पर कर की कटौती नहीं की गई है, तो अधिनियम की धारा 191 के अनुसार सीधे भुगतान करने का दायित्व निर्धारिती पर है और स्रोत पर कर की कटौती करने में विफल रहने पर, अधिनियम की धारा 201 (1ए) के तहत ब्याज का भुगतान करने का दायित्व नियोक्ता पर है। एक निर्धारिती जिसकी आय स्रोत पर कटौती के लिए उत्तरदायी है, अधिनियम की धारा 208 के तहत अग्रिम कर का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी नहीं है और इसके परिणामस्वरूप अधिनियम की धारा 234बी के तहत ब्याज

का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी नहीं है। अपीलकर्ता का यह तर्क कि नियोक्ता के विरुद्ध या ब्याज की वसूली के लिए कर्मचारी के विरुद्ध कार्रवाई करना विभाग के लिए खुला है, स्पष्ट रूप से गलत धारणा है और किसी भी मामले में, निर्धारिती को संयुक्त रूप से और अलग-अलग रूप से कर की उस राशि पर ब्याज का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी नहीं बनाएगा जिसे नियोक्ता द्वारा आय पर स्रोत पर कटौती नहीं की गई थी।

31. उपरोक्त के आलोक में, हम टाइड वाटर मरीन इंटरनेशनल (उपरोक्त) में इस न्यायालय की खण्ड पीठ के फैसले से सहमत हैं और खण्ड पीठ के दिनांक 09.12.2010 के आदेश से असहमत हैं।

32. उपरोक्त के आलोक में, हम इस संदर्भ का उत्तर देते हैं कि जहां निर्धारिती की आय "वेतन" शीर्ष के तहत प्रभाय है, वहां "वेतन" शीर्ष के तहत प्रभाय किसी भी आय का भुगतान आदेश के लिए जिम्मेदार व्यक्ति भुगतान करते समय स्रोत पर आयकर की कटौती करेगा और उसकी ओर से विफलता राजस्व को हुए नुकसान की भरपाई के लिए अधिनियम की धारा 234 बी के तहत ब्याज का भुगतान आदेश का दायित्व है और यह कि नियोक्ता की ओर से स्रोत पर कर की कटौती आदेश में विफलता पर, निर्धारिती मात्र अधिनियम की धारा 191 के तहत सीधे कर का भुगतान आदेश के लिए उत्तरदायी हो जाता है और अधिनियम की धारा 234 बी के तहत ब्याज का भुगतान आदेश के लिए उत्तरदायी नहीं होता है।

33. चूंकि अधिनियम की धारा 234बी के तहत ब्याज वसूलने का प्रश्न अपीलीय प्राधिकरण द्वारा निर्धारण अधिकारी को प्रेषित किया गया था, इसलिए हम इस पीठ द्वारा दिए गए निर्णय के पीठ पर निर्धारण अधिकारी को उसके समक्ष लंबित मुद्दे पर परिणामी आदेश पारित करने के निर्देश के साथ अपीलों को खारिज करते हैं।

(वी. के. बिस्ट, जे.) (प्रफुल्ल सी. पंत, जे.) (तरुण अग्रवाल, जे.)

दिनांक 07 अप्रैल, 2011 एलएसआर