

उत्तराखंड उच्च न्यायालय , नैनीताल
आयकर अपील संख्या 30/ 2011

निदेशक आयकर अंतर्राष्ट्रीय कराधान

..... अपीलार्थी

बनाम।

मैसर्स हुंडई हेवी इंडस्ट्रीज कंपनी लिमिटेड

... प्रतिवादी

उपस्थित:

श्री एच.एम.भाटिया, अपीलकर्ता-आयकर विभाग के वरिष्ठ स्थायी वकील।
प्रतिवादी के वकील श्री पीआर मलिक के साथ श्री सुदेश पुजारी।

दिनांक: 14^{वां} मार्च, 2019

कोरम : माननीय रमेश रंगनाथन, सी.जे.

माननीय एन.एस.धानिक, जे.

रमेश रंगनाथन, सी.जे. (मौखिक)

आयकर अपीलिय अधिकरण, नई दिल्ली द्वारा आकलन वर्ष 1997-1998 से 2004-05 के लिए आठ अपीलों में पारित 29-05-2009 के सामान्य आदेश से व्यथित होकर राजस्व द्वारा आयकर अधिनियम की धारा 260क के तहत यह अपील प्रस्तुत की गई है।

श्री एचएम स्वामीनाथन द्वारा दो विवाद रखे गए हैं- अपीलकर्ता आयकर विभाग के वरिष्ठ स्थायी वकील भाटिया ने ट्रिब्यूनल के आदेश से उत्पन्न कानून के महत्वपूर्ण सवालों के रूप में कहा। सबसे पहले, ट्रिब्यूनल द्वारा दर्ज किया गया निष्कर्ष, कि अनुच्छेद 5 (3) एक विशेष प्रावधान है जिसका दोहरे कर संधि समझौते के अनुच्छेद 5 के खंड (1) और (2) पर अभिभावी प्रभाव है, विकृत है; ट्रिब्यूनल यह नोट करने में विफल रहा कि, अनुच्छेद 5 (3) में "इसी तरह" शब्द के उपयोग से, इसमें "स्थायी प्रतिष्ठान" की परिभाषा अनुच्छेद 5 के खंड (1) और (2) द्वारा कवर किए गए मामलों के अलावा

अपने दायरे में लाएगी, और अनुच्छेद 5 के खंड (1) और (2) को ओवरराइड नहीं करेगी; निर्धारिती का बॉम्बे कार्यालय इसका स्थायी प्रतिष्ठान है; इस प्रकार, भारत के बाहर होने वाली करदाता की कुल प्राप्तियों का एक प्रतिशत बॉम्बे ऑफिस (जो इसका स्थायी प्रतिष्ठान है) के लिए जिम्मेदार होना चाहिए; और ट्रिब्यूनल का निष्कर्ष, इसके विपरीत, कानून के एक महत्वपूर्ण प्रश्न को जन्म देता है।

श्री एच.एम. भाटिया द्वारा प्रस्तुत अन्य विवाद, इस अपील की सुनवाई के दौरान पहली बार वरिष्ठ स्थायी वकील ने कहा कि आयकर अधिनियम की धारा 44बीबी के तहत करदाता की अनुमानित आय की गणना करते समय, आकलन प्राधिकरण ने उनके द्वारा अपने उप-ठेकेदारों को भुगतान की गई राशि में कटौती करने और धारा 44बीबी के तहत अनुमानित कर की गणना करने में केवल शुद्ध प्राप्तियों (सकल प्राप्तियां अपने उप-ठेकेदारों को भुगतान की गई राशि से कम) पर गलती की थी। यह कहते हुए कि इस अपील की सुनवाई से पहले किसी भी स्तर पर इस तर्क का आग्रह नहीं किया गया था, और इस आधार का इस न्यायालय के समक्ष दायर अपील के आधार में भी उल्लेख नहीं है, आयकर के वरिष्ठ स्थायी वकील श्री एचएम भाटिया सुप्रीम कोर्ट के निर्णयों पर भरोसा करेंगे। **नगरपालिका समिति, होशियारपुर बनाम पंजाब राज्य बिजली बोर्ड और अन्य: (2010) 4 आरसीआर (सिविल)**, और इस न्यायालय की खंडपीठ मेसर्स बीजे सर्विसेज कंपनी मिडिल ईस्ट लिमिटेड बनाम सहायक आयकर आयुक्त (ओएसडी) रेंज-1, देहरादून (2010 की आयकर अपील संख्या 1 और 19.05.2015 के बैच में आदेश) यह तर्क देने के लिए कि अपील की सुनवाई के दौरान पहली बार इस तरह का विवाद उठाया जा सकता है।

दूसरी ओर श्री पी.आर.मुलिक, विद्वान वकील प्रतिवादी-करदाता के लिए, आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण के समक्ष राजस्व द्वारा दायर अपील के आधार की एक प्रति हमारे सामने प्रस्तुत करेगा, यह तर्क देने के लिए कि, चूंकि राजस्व ने भारत के बाहर निर्धारिती की आय के संबंध में आयकर आयुक्त (अपील) द्वारा दर्ज किए गए निष्कर्षों को ट्रिब्यूनल के समक्ष जारी नहीं किया था। चूंकि यह केवल कानून का एक महत्वपूर्ण प्रश्न है जिसे आयकर अधिनियम की धारा 260 ए के तहत अपील में उठाया जा सकता है, आयकर आयुक्त (अपील) द्वारा दर्ज किए गए तथ्य के निष्कर्ष, जिन्हें राजस्व द्वारा ट्रिब्यूनल के समक्ष जारी नहीं किया गया है, उन्हें तथ्य के ऐसे निष्कर्षों की वैधता पर कोई भी सवाल उठाने से वंचित करेगा। पहली बार, आयकर अधिनियम की धारा 260 ए के तहत एक अपील में।

भारत के भीतर उत्पन्न होने वाली आय के बारे में विवाद पर, प्रतिवादी के वकील श्री पीआर मुलिक ने कहा कि जहां तक इस प्रश्न का संबंध है,

आकलन अधिकारी द्वारा पारित मूल्यांकन आदेश को अंतिम रूप दिया जा चुका है; आयुक्त ने आयकर अधिनियम की धारा 263 के तहत मूल्यांकन आदेश को संशोधित करने के लिए अपनी शक्ति का प्रयोग नहीं किया; इस मुद्दे का उल्लेख न तो आयकर आयुक्त (अपील) के आदेश में मिलता है और न ही आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण के आदेश में; यह इस न्यायालय के समक्ष दायर अपील के आधार का भी हिस्सा नहीं है; और, चूंकि यह तथ्यों से असंबंधित कानून का शुद्ध प्रश्न नहीं है, इसलिए इसे आयकर अधिनियम की धारा 260 ए के तहत कार्यवाही में पहली बार नहीं उठाया जा सकता है। **आयकर आयुक्त बनाम सिंधिया स्टीम नेविगेशन कंपनी लिमिटेड: एआईआर 1961 एससी 1633 और कर्नाटक उच्च न्यायालय प्रधान आयकर आयुक्त, बेंगलूर बनाम सॉफ्टब्रांड्स इंडिया (पी) लिमिटेड: (2018) 94 taxmann.com 426 (कर्नाटक)**, इस संबंध में।

इस सवाल पर कि क्या करदाता इसके लिए उत्तरदायी था? यह नोट करना आवश्यक है कि आयकर आयुक्त (अपील) ने अपने 29.11.2006 के अपीलीय आदेश में कहा था कि कर निर्धारण अधिकारी ने अपने मूल्यांकन आदेश में कहा था कि करदाता का मुंबई कार्यालय उसका स्थायी प्रतिष्ठान है; इस मुद्दे पर कि क्या मुंबई में निर्धारिती का कार्यालय अनुच्छेद 5 (3) के तहत एक स्थायी प्रतिष्ठान है, स्थायी प्रतिष्ठान के अस्तित्व या अन्यथा का निर्धारण करने के लिए संबंधित परियोजनाओं की अवधि को देखा जाना चाहिए; आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण (आईटीएटी) ने आकलन वर्ष 1986-1987, 1987-1988 और 1988-1989 के लिए करदाता के अपने मामले में स्पष्ट रूप से कहा था कि अनुच्छेद 5 (3) एक अधिक विशिष्ट प्रावधान है और यह अनुच्छेद 5 (2) को ओवरराइड करेगा। अनुच्छेद 5 (2) के प्रावधानों पर अनुच्छेद 5 (3) के अभिभावी प्रभाव के मुद्दे पर आईटीएटी के निष्कर्षों की उत्तरांचल उच्च न्यायालय द्वारा भी पुष्टि की गई थी; जहां तक मुंबई कार्यालय द्वारा प्रदान की जाने वाली सेवाओं की प्रकृति का संबंध है, जो 1983 से अस्तित्व में है, भारतीय रिजर्व बैंक के पत्र द्वारा लगाई गई शर्तों ने यह स्पष्ट कर दिया कि उक्त कार्यालय को परियोजना विशिष्ट अनुमोदन प्रदान किया गया था, और समन्वय गतिविधि प्रदान करना था; अनुच्छेद 5 के तहत "स्थायी स्थापना" शब्द का मूल घटक था, "एक उद्यम का अस्तित्व व्यवसाय का एक निश्चित स्थान है जिसके माध्यम से व्यवसाय / उद्यम किया जाता है"; आकलन अधिकारी यह स्थापित करने में विफल रहा था कि मुंबई में उक्त कार्यालय व्यवसाय का निश्चित स्थान था जिसके माध्यम से अपीलकर्ता व्यवसाय कर रहा था; और, इसके विपरीत, करदाता के वकील ने आरबीआई का एक पत्र, कोरियाई प्रधान कार्यालय से उठाए गए चालान की प्रतियां, ग्राहक और प्रधान कार्यालय के बीच पत्राचार, कोरियाई प्रधान कार्यालय को जारी किए गए आशय पत्र सहित प्रस्तुत किया था; उन्होंने यह भी तर्क दिया

था कि अनुबंध भारतीय ग्राहकों और कोरिया में अपीलकर्ता के प्रधान कार्यालय के बीच किए गए थे; उपरोक्त तथ्यों को ध्यान में रखते हुए, यह स्पष्ट था कि मुंबई कार्यालय वह स्थान नहीं था जहां करदाता का व्यवसाय किया जा रहा था; और यह केवल एक प्रारंभिक या सहायक कार्यालय था, जिसे दोहरे कराधान से बचाव समझौते के अनुच्छेद 5 (4) (ई) के संबंध में, भारत में एक स्थायी प्रतिष्ठान के रूप में नहीं माना जा सकता था।

करदाता के मामले में आईटीएटी के फैसले के बाद 1986-1987, 1987-1988 और 1988-1989 के आकलन के मामले, जिसकी पुष्टि उत्तरांचल उच्च न्यायालय ने की थी, आयकर आयुक्त (अपील)-11, देहरादून ने कहा कि स्थायी स्थापना के लिए परीक्षण यह था कि परियोजना प्रत्येक मामले में नौ महीने से अधिक समय तक चली या नहीं; और मुंबई में निर्धारिती के कार्यालय को स्थायी प्रतिष्ठान नहीं माना जा सकता है।

ट्रिब्यूनल के समक्ष दायर अपील के आधार पर, आयकर आयुक्त (अपील) द्वारा पारित आदेश के खिलाफ, राजस्व ने केवल यह आग्रह किया है कि (1) क्या विद्वान सीआईटी (ए) ने कानून में गलती की थी, और तथ्यों पर, यह मानते हुए कि करदाता कंपनी के पास सीआरएमपी परियोजना के संबंध में स्थायी प्रतिष्ठान नहीं था; (2) क्या सीआईटी (ए) ने यह कहते हुए कानून में गलती की थी कि भारत के बाहर की गतिविधि से संबंधित राजस्व को अनिवासी कंपनी निर्धारिती की कुल आय में शामिल नहीं किया जाना था; और (3) सीआईटी (ए) के आदेश को रद्द किया जाए, और मूल्यांकन अधिकारी के आदेश को बहाल किया जाए।

आयुक्त द्वारा दर्ज किए गए तथ्य के निष्कर्ष आयकर विभाग (अपील) ने दिनांक 29-11-2006 के अपने आदेश में इस आशय का कि मुंबई कार्यालय करदाता का कार्य नहीं कर रहा था, और केवल एक प्रारंभिक या सहायक कार्यालय था, जिसे डीटीए के अनुच्छेद 5 (4) (ई) के संबंध में भारत में एक स्थायी प्रतिष्ठान के रूप में नहीं माना जा सकता था, राजस्व द्वारा जारी भी नहीं किया गया था। ट्रिब्यूनल के समक्ष उनके द्वारा दायर अपील में। नतीजतन, ट्रिब्यूनल को यह जांचने के लिए भी नहीं बुलाया गया था कि क्या डीटीए के अनुच्छेद 5 (4) (ई) के मद्देनजर, बॉम्बे ऑफिस को डीटीए के अनुच्छेद 5 के खंड (1), (2) और (3) के तहत "स्थायी प्रतिष्ठान" के दायरे से बाहर रखने की आवश्यकता थी।

जैसा कि आयकर आयुक्त (अपील) ने नोट किया है, दिनांक 29-11-2006 के अपने आदेश में, इस न्यायालय की खंडपीठ ने 1988-1989 तक के पूर्व आकलन वर्षों के लिए करदाता के स्वयं के मामले में आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण द्वारा पारित आदेश के खिलाफ राजस्व द्वारा पसंद की गई अपील 1986-1987 को खारिज कर दिया था।

आयकर आयुक्त बनाम हुंडई हेवी इंडस्ट्रीज कंपनी लिमिटेड:
(2007) 163 टैक्समैन 378, में इस न्यायालय की खंडपीठ ने कहा था:

"..... आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण ने अपने फैसले में दर्ज किया है कि विद्वान वकील ने कहा है कि सीएडीटी के अनुच्छेद 5 के उप-पैराग्राफ 1 में आमतौर पर यह प्रावधान है कि यदि करदाता इस निश्चित स्थान से पूरी तरह या आंशिक रूप से अपना व्यवसाय करता है तो व्यवसाय के एक निश्चित स्थान को 'स्थायी प्रतिष्ठान' माना जाएगा। अनुच्छेद 5 (2) में प्रावधान किया गया था कि 'स्थायी स्थापना' शब्द में उसमें उल्लिखित छह स्थान शामिल होंगे। विद्वान वकील के अनुसार, छह स्थान केवल तभी स्थायी प्रतिष्ठान बन सकते हैं जब वे अनुच्छेद 5 (1) में निर्धारित परीक्षण को पूरा करते हैं, यानी उद्यम का व्यवसाय पूरी तरह से या आंशिक रूप से ऐसे स्थानों के माध्यम से किया गया था। विद्वान वकील के अनुसार अनुच्छेद 5 (3) एक विशिष्ट प्रावधान था और यह अच्छी तरह से तय किया गया था कि एक विशिष्ट प्रावधान सामान्य प्रावधान को ओवरराइड करता है। निष्कर्ष में याचिका यह थी कि अनुच्छेद 5 (3) अनुच्छेद 5 (1) और अनुच्छेद 5 (2) का अपवाद था और जहां एक इमारत, साइट या निर्माण असेंबली या स्थापना परियोजना नौ महीने से अधिक की अवधि के लिए मौजूद नहीं है, ऐसी परियोजना को सहायता सेवाएं प्रदान करने वाले कार्यालय को अनुच्छेद 5 (1) और 5 (2) के अर्थ के भीतर 'स्थायी प्रतिष्ठान' के रूप में नहीं माना जा सकता है क्योंकि अनुच्छेद 5 (3) एक विशिष्ट प्रावधान था। आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण ने भी अपने निष्कर्ष में दर्ज किया है कि हम भारतीय परिचालनों से होने वाली आय को 10,000 करोड़ रुपये मानने के लिए पर्याप्त रूप से आश्वस्त नहीं हैं। आकलन वर्ष 1988-89 के लिए, विशेष रूप से जहां करदाता अपने तथ्यों और आंकड़ों का समर्थन करने में कर अधिकारियों के सामने भी विफल रहा था और हमने धारा 145 के आवेदन को बरकरार रखा है। आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण ने भारतीय परिचालन पर शून्य लाभ के तर्क को खारिज करने और वैकल्पिक तर्क को स्वीकार करने में सही था, जिसमें कहा गया था कि निर्देश संख्या 1767 आखिरकार एक दिशानिर्देश है और अधिनियम के प्रासंगिक प्रावधानों के तहत गणना की जा सकती है।

आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण ने विस्तृत विचार-विमर्श के बाद कहा कि निर्देश संख्या 1767 आखिरकार एक दिशानिर्देश है और अधिनियम के प्रासंगिक प्रावधानों के तहत गणना की जा सकती है, जिसे स्वयं दिशानिर्देशों के साथ पढ़ा जा सकता है और आगे कहा कि यह उचित और उचित होगा यदि भारतीय परिचालन से लाभ 3 प्रतिशत की दर से लागू किया जाता है। पक्षकारों के वकीलों की सहमति के साथ, आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण ने सही कहा है कि एक विशिष्ट प्रावधान एक सामान्य प्रावधान को ओवरराइड करेगा।

अपील में सभी मुद्दों को तथ्य की खोज द्वारा समाप्त किया जाता है। इस प्रकार, हमारी राय में, इन अपीलों में जवाब देने के लिए कानून का कोई ठोस सवाल नहीं उठता है ...

(जोर दिया गया)।

आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण द्वारा उपरोक्त तीन वर्षों में पारित आदेशों में दर्ज किया गया निष्कर्ष यह था कि अनुच्छेद 5 (3) अनुच्छेद 5 (1) और 5 (2) का अपवाद है, और अनुच्छेद 5 (1) और 5 (2) के बावजूद प्रबल होगा, क्योंकि पूर्व एक विशिष्ट प्रावधान था। अधिकरण के इस निष्कर्ष को इस न्यायालय की खंडपीठ ने उपर्युक्त निर्णय में नकारा नहीं है।

जबकि आयकर के वरिष्ठ स्थायी वकील श्री एचएम भाटिया का यह कहना उचित हो सकता है कि खंडपीठ ने स्वतंत्र रूप से डीटीएए के अनुच्छेद 5 के दायरे का विश्लेषण नहीं किया है, और डीटीएए के अनुच्छेद 5 के विभिन्न उप-लेखों पर रखे जाने वाले निर्माण पर अपनी राय दर्ज नहीं की है, तथ्य यह है कि डिवीजन बेंच ने ट्रिब्यूनल के आदेश में हस्तक्षेप नहीं किया है। वर्तमान मामले में आयकर आयुक्त (अपील) का यह कहना उचित था कि चूंकि आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण द्वारा करदाता के अपने मामले में यह मुद्दा पहले आकलन वर्ष में ही समाप्त हो गया था, इसलिए इसमें हस्तक्षेप की जरूरत नहीं थी।

इस संदर्भ में, दोहरे कराधान से बचाव समझौते के अनुच्छेद 5 का उल्लेख करना उपयोगी है जो निम्नानुसार है:

अनुच्छेद 5

स्थायी स्थापना

1. इस कन्वेंशन के प्रयोजनों के लिए, "स्थायी स्थापना" शब्द का अर्थ है व्यापार का एक निश्चित स्थान जिसके माध्यम से किसी उद्यम का व्यवसाय पूरी तरह से या आंशिक रूप से किया जाता है।

2. वही अवधि "स्थायी स्थापना"

विशेष रूप से शामिल हैं -

- (a) प्रबंधन का एक स्थान;
- (b) एक शाखा;
- (c) एक कार्यालय;
- (d) एक कारखाना;
- (e) एक कार्यशाला; और
- (f) एक खान, एक तेल या गैस कुआं, एक खदान या प्राकृतिक संसाधनों के निष्कर्षण का कोई अन्य स्थान

3. "स्थायी स्थापना" शब्द में एक निर्माण स्थल, एक निर्माण, असेंबली या स्थापना परियोजना या उसके संबंध में पर्यवेक्षी गतिविधियां भी शामिल हैं, लेकिन केवल जहां ऐसी साइट, परियोजना या गतिविधियां नौ महीने से अधिक की अवधि के लिए जारी रहती हैं।

4. इस अनुच्छेद के पूर्ववर्ती उपबंधों के बावजूद, "स्थायी स्थापना" शब्द को शामिल नहीं माना जाएगा-

- (a) उद्यमों से संबंधित वस्तुओं या वस्तुओं के भंडारण, प्रदर्शन या वितरण के उद्देश्य से सुविधाओं का उपयोग;
- (b) केवल भंडारण, प्रदर्शन या वितरण के उद्देश्य से उद्यम से संबंधित माल या माल के स्टॉक का रखरखाव;
- (c) उद्यम से संबंधित माल या माल के स्टॉक का रखरखाव केवल दूसरे द्वारा प्रसंस्करण के उद्देश्य से उद्यम;
- (d) व्यवसाय के एक निश्चित स्थान का रखरखाव केवल माल या माल खरीदने के उद्देश्य से, या उद्यम के लिए जानकारी एकत्र करने के लिए;
- (e) व्यवसाय के एक निश्चित स्थान का रखरखाव केवल विज्ञापन, सूचना की आपूर्ति, वैज्ञानिक अनुसंधान या किसी अन्य गतिविधि के उद्देश्य से किया जाता है, यदि इसका व्यापार या व्यवसाय में प्रारंभिक या सहायक चरित्र है।

उद्यम;

- (f) उप-पैराग्राफ (एक) से (e) इस पैराग्राफ में, बशर्ते कि इस संयोजन से उत्पन्न व्यवसाय के निश्चित स्थान की समग्र गतिविधि एक प्रारंभिक या सहायक चरित्र की हो।

5. पैराग्राफ (1) और (2) के उपबंधों के होते हुए भी, जहां कोई व्यक्ति - स्वतंत्र दर्जे के एजेंट के अलावा, जिस पर अनुच्छेद (6) लागू होता है - किसी उद्यम की ओर से कार्य कर रहा है और उसके पास किसी संविदा राज्य में उद्यम के नाम पर अनुबंध समाप्त करने का अधिकार है, उस उद्यम को उस राज्य में किसी भी गतिविधि के संबंध में स्थायी प्रतिष्ठान माना जाएगा, जो वह व्यक्ति उद्यम के लिए करता है। उद्यम, जब तक कि ऐसे व्यक्ति की गतिविधियाँ पैराग्राफ (4) में उल्लिखित तक सीमित न हों, जो यदि व्यवसाय के एक निश्चित स्थान के माध्यम से प्रयोग की जाती हैं, तो उस पैराग्राफ के आधार पर व्यवसाय के इस निश्चित स्थान को स्थायी प्रतिष्ठान नहीं बनाया जाएगा।

6. किसी उद्यम को किसी संविदाकारी राज्य में स्थायी प्रतिष्ठान मात्र इसलिए नहीं समझा जाएगा क्योंकि वह उस राज्य में दलाल, सामान्य कमीशन एजेंट या स्वतंत्र स्थिति के किसी अन्य एजेंट के माध्यम से व्यवसाय करता है, जहां ऐसे व्यक्ति अपने व्यवसाय के सामान्य क्रम में कार्य कर रहे हैं।

7. तथ्य यह है कि एक कंपनी जो एक संविदाराज्य की निवासी है, एक ऐसी कंपनी द्वारा नियंत्रित या नियंत्रित है जो दूसरे संविदाराज्य की निवासी है, या जो उस अन्य राज्य में व्यवसाय करती है (चाहे स्थायी प्रतिष्ठान के माध्यम से या अन्यथा) स्वयं किसी भी कंपनी को दूसरे की स्थायी स्थापना नहीं करेगी।

यह सच है कि अनुच्छेद 5 के उप-अनुच्छेद (3) में "इसी तरह" शब्द का उपयोग किया गया है। आयकर विभाग के वरिष्ठ स्थायी वकील श्री एच. एम. भाटिया ने कहा कि इसके मद्देनजर अनुच्छेद 5 (3) के दायरे में आने

वाला एक "स्थायी प्रतिष्ठान" अनुच्छेद 5 (1) और (2) के दायरे में आने वाले लोगों के अतिरिक्त होगा, और अनुच्छेद 5 के खंड (1) और (2) को ओवरराइड नहीं करेगा। हालांकि आयकर विभाग के वरिष्ठ स्थायी वकील श्री एचएम भाटिया की इस दलील को बिना योग्यता के दरकिनार नहीं किया जा सकता है, लेकिन वर्तमान अपील में हमें इस दलील की जांच करने का कोई कारण नजर नहीं आता, क्योंकि अनुच्छेद 5 (4) (ई) में विशेष रूप से यह प्रावधान है कि इस अनुच्छेद के पूर्ववर्ती प्रावधानों (जिसका अर्थ है अनुच्छेद 5 के उप-अनुच्छेद (1), (2) और (3) में कुछ भी ऐसा नहीं है जिसमें "स्थायी स्थापना" शब्द की आवश्यकता न हो। किसी भी अन्य गतिविधि के लिए व्यवसाय का स्थान यदि उसके पास उद्यम के व्यापार या व्यवसाय में प्रारंभिक या सहायक चरित्र है। किसी भी गतिविधि के लिए व्यवसाय के एक निश्चित स्थान का रखरखाव, यदि इसका व्यावसायिक उद्यम के व्यापार या व्यवसाय में केवल एक प्रारंभिक या सहायक चरित्र है, तो डीटीए के अनुच्छेद 5 (4) (ई) को ध्यान में रखते हुए, व्यवसाय के ऐसे निश्चित स्थान को स्थायी प्रतिष्ठान नहीं माना जाएगा।

चूंकि डीटीए के अनुच्छेद 5 (4) में एक गैर-बाध्यकारी खंड शामिल है, और यह निर्धारित करता है कि, अनुच्छेद 5 (1) से (3) के प्रावधानों के बावजूद, "स्थायी स्थापना" शब्द को व्यवसाय के एक निश्चित स्थान की सुविधाओं / रखरखाव को शामिल नहीं माना जाना चाहिए, जैसा कि उसके उप-खंड (ए) से (एफ) में संदर्भित किया गया है, यह केवल तभी है जब अनुच्छेद 5 (4) (ई) को लागू नहीं किया जाता है, क्या यह सवाल उठेगा कि क्या अनुच्छेद 5 के खंड (1) और (2) के दायरे में आने वाला 'स्थायी प्रतिष्ठान' अनुच्छेद 5 (3) के दायरे में आने वाले प्रतिष्ठानों के अतिरिक्त है, यह निर्धारित करने के लिए जांच की आवश्यकता है कि क्या करदाता का बॉम्बे कार्यालय इसका 'स्थायी प्रतिष्ठान' था।

जैसा वही निष्कर्षों का तथ्य दर्ज किया द्वारा वही आयकर आयुक्त (अपील), कि करदाता का बॉम्बे कार्यालय तैयारी या सहायक प्रकृति का था, को राजस्व द्वारा ट्रिब्यूनल के समक्ष अपील में चुनौती के अधीन नहीं किया गया है, और ट्रिब्यूनल को न तो बुलाया गया था और न ही आयकर आयुक्त (अपील) द्वारा दर्ज किए गए निष्कर्षों पर कोई राय व्यक्त की गई थी। तथ्य के ऐसे निष्कर्षों पर आयकर अधिनियम की धारा 260 ए के तहत अपील में सवाल नहीं उठाया जा सकता है, क्योंकि, जैसा कि कर्नाटक उच्च न्यायालय की खंडपीठ द्वारा कहा गया है। प्रधान आयकर आयुक्त, बंगलोर बनाम सॉफ्टब्रांड्स इंडिया (पी) लिमिटेड, यह केवल तभी होता है जब निष्कर्ष ट्रिब्यूनल द्वारा दर्ज किए गए तथ्य विकृत हैं, क्या यह कानून के एक महत्वपूर्ण प्रश्न को जन्म देगा।

चूंकि आयकर आयुक्त (अपील) द्वारा दर्ज किए गए तथ्यों के इन निष्कर्षों को ट्रिब्यूनल के समक्ष भी जारी नहीं किया गया था, जो कि तथ्य का अंतिम न्यायालय है, इसलिए इस न्यायालय के लिए आयकर अधिनियम की धारा 260 ए के तहत कार्यवाही में पहली बार आयकर आयुक्त (अपील) द्वारा दर्ज किए गए तथ्य के ऐसे निष्कर्षों की जांच करना पूरी तरह से अनुचित होगा। इसलिए हमें आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण के आदेश में इस हद तक हस्तक्षेप करने का कोई कारण नजर नहीं आता कि भारत से बाहर होने वाली करदाता की आय बंबई कार्यालय के कारण नहीं हुई क्योंकि दोहरे कराधान से बचाव समझौते के अनुच्छेद 5(4)(ई) के मद्देनजर इसे स्थायी प्रतिष्ठान नहीं ठहराया जा सकता।

दूसरा विवाद, जैसा कि ऊपर उल्लेख किया गया है (ग) इस अपील की सुनवाई के दौरान पहली बार यह मुद्दा उठाया गया है (और इस न्यायालय के समक्ष दायर अपील के आधार पर भी इसे पहले नहीं उठाया गया है), जो भारत के भीतर उत्पन्न होने वाली करदाता की आय से संबंधित है। आयकर अधिनियम की धारा 143 (3) के तहत 12.07.2000 को पारित अपने मूल्यांकन आदेश में, मूल्यांकन प्राधिकरण ने करदाता के अनुमानित सकल भारतीय राजस्व की गणना आयकर अधिनियम की धारा 44बीबी 217,50,15,996/- रुपये की है। आकलन प्राधिकरण ने उप-ठेकेदारों की लागत (विदेशी), उप-ठेकेदारों की लागत (भारतीय), वेतन लागत और उप-ठेकेदारों की लागत (अन्य) में से कुल 108,43,87,754/- रुपये की कुल राशि में से कटौती की है और भारत के अंदर कुल प्राप्तियों की संख्या 109,06,28,242/- रुपये है। इसके बाद, उन्होंने धारा 44बीबी के तहत लाभ के रूप में 10% की गणना की है यानी 10,90,62,824/- रुपये के लिए। आयकर विभाग के वरिष्ठ स्थायी वकील श्री एचएम भाटिया द्वारा इस अपील की सुनवाई के दौरान पहली बार हमारे समक्ष यह दलील दी गई कि आकलन प्राधिकरण ने 108,43,87,754/- रुपये की कटौती करके गलती की है और इसके बजाय, आयकर अधिनियम की धारा 44बीबी के तहत करदाता के अनुमानित लाभ की गणना 217,50,15,996 रुपये के सकल भारतीय राजस्व पर की जानी चाहिए थी। जैसा कि ऊपर उल्लेख किया गया है, यह विवाद नहीं हुआ है।

इस अपील की सुनवाई से पहले किसी भी स्तर पर आग्रह किया गया। सवाल यह है कि क्या आयकर अधिनियम की धारा 260 ए के तहत राजस्व द्वारा पहली बार इस तरह का विवाद उठाया जा सकता है। जबकि आयकर अधिनियम की धारा 246/ 246 ए के तहत कर निर्धारण अधिकारी द्वारा सीआईटी (अपील) को पारित आदेश के खिलाफ एक करदाता को अपील प्रदान की जाती है, राजस्व के लिए ऐसा कोई उपाय उपलब्ध नहीं है, और यह केवल प्रधान आयुक्त / आयुक्त है जो धारा 263 (1) के तहत संशोधन की अपनी शक्ति का उपयोग कर सकता है। वह भी केवल तभी जब वे यह मानते हैं कि

कर निर्धारण अधिकारी द्वारा पारित आदेश त्रुटिपूर्ण है क्योंकि यह राजस्व के हितों के लिए हानिकारक है। बेशक, वर्तमान मामले में, न तो प्रधान आयुक्त और न ही आयुक्त ने आयकर अधिनियम की धारा 263 (1) के तहत संशोधन की अपनी शक्ति का प्रयोग किया है। इसमें कोई संदेह नहीं है कि करदाता ने इसे तरजीह दी थी।

आयकर आयोग (अपील) में अपील, और तर्क दिया गया था कि अधिनियम की धारा 44बीबी स्वयं लागू नहीं थी, यह सवाल कि क्या अधिनियम की धारा 44बीबी के तहत अनुमानित आय की गणना उप-ठेकेदारों आदि को भुगतान की गई राशि में कटौती करने से पहले या बाद में की जानी चाहिए। करदाता द्वारा आयकर आयुक्त (अपील) के समक्ष की गई अपील में भी यह मुद्दा नहीं था।

जैसा कि ऊपर उल्लेख किया गया है, मूल्यांकन आदेश आयकर अधिनियम की धारा 263 के तहत के अधीन रिवीजन योग्य नहीं है। चूंकि राजस्व द्वारा ट्रिब्यूनल में की गई अपील, आयकर आयुक्त (अपील) द्वारा पारित अपीलीय आदेश के खिलाफ है, इसलिए यह स्पष्ट है कि राजस्व ने आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण के समक्ष अपील में उपरोक्त प्रश्न को मुद्दे में नहीं रखा है (न ही वे कर सकते थे)। इसी संदर्भ में सुप्रीम कोर्ट का फैसला नगरपालिका समिति, होशियारपुर बनाम पंजाब राज्य बिजली बोर्ड और अन्य, आयकर विभाग के वरिष्ठ स्थायी वकील श्री एचएम भाटिया द्वारा रखी गई इस बात की जांच की आवश्यकता है। मैं नगरपालिका समिति, होशियारपुर बनाम पंजाब राज्य बिजली बोर्ड और अन्य: सुप्रीम कोर्ट ने कहा:

".....इस मुद्दे से निपटते हुए, यह न्यायालय लीला सोनी और अन्य। v. राजेश गोयल और अन्य।, (2001) 7 एससीसी 494, निम्नानुसार देखा गया:

"20. इसमें कोई संदेह नहीं हो सकता है कि न्यायालय का अधिकार क्षेत्र सिविल प्रक्रिया संहिता (सीपीसी) की धारा 100 के तहत उच्च न्यायालय दूसरी अपील में शामिल कानून के पर्याप्त प्रश्नों को तैयार करने और उसी पर निर्णय लेने तक सीमित है। सीपीसी की धारा 101 में प्रावधान है कि सीपीसी की धारा 100 में उल्लिखित आधारों को छोड़कर कोई दूसरी अपील नहीं की जाएगी। इस प्रकार यह स्पष्ट है कि तथ्य के सवालों पर उच्च न्यायालय द्वारा कोई दूसरी अपील नहीं की जा सकती है, निचली अपीलीय अदालत द्वारा दर्ज किए गए तथ्य के निष्कर्षों में हस्तक्षेप तो बिल्कुल भी नहीं किया जा सकता है। ऐसा इसलिए है, न केवल तब जब उच्च न्यायालय के लिए मामले पर एक अलग दृष्टिकोण लेना संभव है, बल्कि

तब भी जब उच्च न्यायालय पाता है कि प्रथम अपीलीय अदालत द्वारा दर्ज किए गए तथ्य के सवालों पर निष्कर्ष गलत हैं।

21. धारा 103 सीपीसी का उल्लेख करना उचित होगा जो उच्च न्यायालय को तथ्य के मुद्दों को निर्धारित करने में सक्षम बनाता है: XXXX XX XX

22. ऊपर उल्लिखित धारा, उच्च न्यायालय को किसी भी मुद्दे को निर्धारित करने के लिए अधिकृत करती है जो दूसरी अपील के निपटान के लिए आवश्यक है, बशर्ते रिकॉर्ड पर साक्ष्य निम्नलिखित दो स्थितियों में से किसी में भी पर्याप्त हो: (1) जब उस मुद्दे को ट्रायल कोर्ट के साथ-साथ निचली अपीलीय अदालत या निचली अपीलीय अदालत द्वारा निर्धारित नहीं किया गया है; या (2) जब ट्रायल कोर्ट के साथ-साथ अपीलीय अदालत या निचली अपीलीय अदालत दोनों ने कानून के एक महत्वपूर्ण प्रश्न पर किसी भी मुद्दे को गलत तरीके से निर्धारित किया है जो धारा 100 सीपीसी के तहत दूसरी अपील का विषय हो सकता है।

22. धारा 103 सी.पी.सी. के तहत शक्तियों का उपयोग उच्च न्यायालय द्वारा दूसरी अपील में किए जाने से पहले, निम्नलिखित शर्तों को पूरा किया जाना चाहिए:

(i) अपील के निपटान के लिए किसी मुद्दे का निर्धारण आवश्यक होना चाहिए;

(ii) इस तरह के मुद्दे को तय करने के लिए रिकॉर्ड पर सबूत पर्याप्त होना चाहिए; और

(iii) (ए) इस तरह के मुद्दे को ट्रायल कोर्ट द्वारा, या अपीलीय अदालत या दोनों द्वारा निर्धारित नहीं किया जाना चाहिए था; नहीं तो

(ख) ऐसे मुद्दे को या तो निचली अदालत द्वारा, या अपीलीय न्यायालय द्वारा, या कानून के पर्याप्त प्रश्न पर निर्णय के कारण दोनों द्वारा गलत तरीके से निर्धारित किया जाना चाहिए था।

यदि उपरोक्त शर्तों को पूरा नहीं किया जाता है, तो उच्च न्यायालय धारा 103 सीपीसी के तहत अपनी शक्तियों का प्रयोग नहीं कर सकता है।

इस प्रकार, यह स्पष्ट है कि धारा 103 सी.पी.सी. धारा 100 सी.पी.सी. का अपवाद नहीं है और न ही यह इसे प्रतिस्थापित करने के लिए है, बल्कि यह उसी उद्देश्य को पूरा करने के लिए है। यहां तक कि धारा 103 सी.पी.सी. को सेवा में रखते हुए भी, उच्च न्यायालय को एक निष्कर्ष दर्ज करना होगा कि उसे इस तरह की शक्ति का प्रयोग करना था, क्योंकि उसने पाया कि नीचे दिए गए न्यायालय (ओं) द्वारा दर्ज किए गए तथ्य के निष्कर्ष विकृतता के कारण दूषित थे। इसके अलावा, ऐसी शक्ति का उपयोग केवल असाधारण परिस्थितियों में और सावधानी के साथ किया जा सकता है, जहां मामले में शामिल मुख्य प्रश्न नीचे दिए गए न्यायालय (ओं) द्वारा तय नहीं किया गया है।....."

सिविल प्रक्रिया संहिता की धारा 101 और 103 की धारा 100 के दायरे की जांच करते हुए, सुप्रीम कोर्ट नगर समिति, होशियारपुर यह माना गया है कि उच्च न्यायालय किसी भी मुद्दे को निर्धारित कर सकता है जो दूसरी अपील के निपटान के लिए आवश्यक था, बशर्ते कि रिकॉर्ड पर साक्ष्य निम्नलिखित दो स्थितियों में से किसी में पर्याप्त हो: (1) जब उस मुद्दे को ट्रायल कोर्ट के साथ-साथ निचली अपीलीय अदालत या निचली अपीलीय अदालत द्वारा निर्धारित नहीं किया गया हो; या (2) जब ट्रायल कोर्ट के साथ-साथ अपीलीय अदालत या निचली अपीलीय अदालत दोनों ने कानून के एक महत्वपूर्ण प्रश्न पर किसी भी मुद्दे को गलत तरीके से निर्धारित किया है जो धारा 100 सीपीसी के तहत दूसरी अपील का विषय हो सकता है। ऊपर उल्लिखित पहली शर्त लागू नहीं होती है, क्योंकि आकलन अधिकारी ने इस मुद्दे को निर्धारित किया है। दूसरी शर्त लागू हो सकती है, क्योंकि यह तर्क दिया जा सकता है कि ट्रायल कोर्ट ने अधिनियम की धारा 44बीबी के तहत अनुमानित कर की गणना के बारे में मुद्दे को गलत तरीके से निर्धारित किया था।

चूंकि सिविल प्रक्रिया संहिता की धारा 103 इसकी धारा 100 का अपवाद नहीं है, बल्कि उसी उद्देश्य को पूरा करने के लिए है, यह केवल तभी है जब प्रश्न, जो निर्धारण के लिए आता है, कानून का एक महत्वपूर्ण प्रश्न है, उच्च न्यायालय धारा 100 सीपीसी के तहत अपने अधिकार क्षेत्र का प्रयोग करने में उचित होगा। यहां तक कि उन दुर्लभ मामलों में, जहां धारा 100 के तहत अधिकार क्षेत्र का प्रयोग किया जाता है, उच्च न्यायालय को अपनी संतुष्टि दर्ज

करने की आवश्यकता होती है कि दूसरी अपील के निपटान के लिए ऐसे मुद्दे का निर्धारण आवश्यक है; और यह कि उसने ऐसी शक्ति का प्रयोग किया था क्योंकि उसने पाया कि नीचे दिए गए न्यायालयों द्वारा दर्ज किए गए तथ्य के निष्कर्ष विकृतता से दूषित थे। इसके अलावा, इस तरह के मुद्दे को ट्रायल कोर्ट या अपीलीय अदालत या दोनों द्वारा गलत तरीके से निर्धारित किया जाना चाहिए था, केवल कानून के पर्याप्त प्रश्न पर निर्णय के कारण। उच्च न्यायालय को धारा 100 के साथ-साथ धारा 103 सीपीसी के तहत अपनी शक्तियों का उपयोग केवल असाधारण परिस्थितियों में और सतर्कता के साथ करना आवश्यक है, वह भी उन मामलों में जहां मामले में शामिल मुख्य प्रश्न का निर्णय नीचे की अदालतों द्वारा नहीं किया गया है। यहां तक कि अगर हम यह मान लें कि धारा 100 और 103 सीपीसी के प्रावधान वर्तमान मामले पर लागू होंगे, तो हमारे लिए यह कहना मुश्किल है कि वर्तमान मामला एक असाधारण परिस्थिति का है जिसके लिए इस तरह की शक्ति का उपयोग आवश्यक है। इस अपील की सुनवाई के दौरान आयकर विभाग के वरिष्ठ स्थायी वकील श्री एचएम भाटिया द्वारा पहली बार हमारे सामने उठाया गया यह सवाल इस मामले में शामिल मुख्य प्रश्न नहीं है। इसलिए, हमारे लिए वरिष्ठ स्थायी वकील की इस दलील से सहमत होना मुश्किल है कि इस विवाद, जिसका पहले कभी आग्रह नहीं किया गया था, को आयकर अधिनियम की धारा 260-ए के तहत कार्यवाही में पहली बार हमारे द्वारा जांच की जानी चाहिए, हालांकि यह इस अपील में उठाए गए आधारों का हिस्सा भी नहीं है।

इस संदर्भ में, एक के दायरे की जांच करना उपयोगी है आयकर अधिनियम की धारा 260 ए के तहत उच्च न्यायालय में अपील:

"260 A (1) अपीलीय अधिकरण द्वारा अपील में पारित प्रत्येक आदेश में से उच्च न्यायालय में अपील की जाएगी। राष्ट्रीय कर न्यायाधिकरण की स्थापना की तारीख से पहले, यदि उच्च न्यायालय संतुष्ट है कि मामले में कानून का एक महत्वपूर्ण सवाल शामिल है।

(2) अपीलीय न्यायाधिकरण द्वारा पारित किसी भी आदेश से असंतुष्ट मुख्य आयुक्त या आयुक्त या करदाता उच्च न्यायालय में अपील दायर कर सकते हैं। और इस उपधारा के अधीन ऐसी अपील होगी-

(a) उस तारीख से एक सौ बीस दिनों के भीतर दायर किया गया है जिस तारीख को आदेश के खिलाफ

अपील करदाता या मुख्य आयुक्त या आयुक्त द्वारा प्राप्त की जाती है;

(b) {***}

(c) अपील के ज्ञापन के रूप में इसमें कानून के पर्याप्त प्रश्न का सटीक उल्लेख किया गया है।

(2क) उच्च न्यायालय उपधारा (2) के खंड (क) में निर्दिष्ट एक सौ बीस दिनों की अवधि की समाप्ति के बाद अपील स्वीकार कर सकता है, यदि वह संतुष्ट हो कि उस अवधि के भीतर इसे दायर नहीं करने का पर्याप्त कारण था।

(3) जहां उच्च न्यायालय इस बात से संतुष्ट है कि किसी भी मामले में कानून का एक महत्वपूर्ण प्रश्न शामिल है, वह उस प्रश्न को तैयार करेगा।

(4) अपील को केवल इस तरह से तैयार किए गए प्रश्न पर सुना जाएगा, और प्रतिवादियों को, अपील की सुनवाई में, यह तर्क देने की अनुमति दी जाएगी कि मामले में ऐसा प्रश्न शामिल नहीं है:

परन्तु इस उप-धारा की कोई भी बात न्यायालय की उस शक्ति को छीनने या कम करने वाली नहीं समझी जाएगी, जो उसके द्वारा तैयार नहीं किए गए विधि के किसी अन्य महत्वपूर्ण प्रश्न पर अपील को दर्ज किए जाने के कारणों के लिए, यदि वह संतुष्ट है कि मामले में ऐसा प्रश्न शामिल है।

(5) उच्च न्यायालय इस प्रकार तैयार किए गए कानून के प्रश्न का निर्णय करेगा और उस पर ऐसा निर्णय देगा जिसमें उन आधारों को शामिल किया जाएगा जिन पर इस तरह के निर्णय की स्थापना की गई है और ऐसी लागत दे सकता है जो वह उचित समझे।

(6) उच्च न्यायालय किसी भी मुद्दे को निर्धारित कर सकता है जो-

(a) अपीलीय न्यायाधिकरण द्वारा निर्धारित नहीं किया गया है; नहीं तो

(b) अपीलीय न्यायाधिकरण द्वारा कानून के ऐसे प्रश्न पर निर्णय के कारण गलत तरीके से निर्धारित किया गया है जैसा कि उप-धारा (1) में संदर्भित है।

(7) इस अधिनियम में अन्यथा उपबंधित के अलावा, उच्च न्यायालय में अपील से संबंधित सिविल प्रक्रिया संहिता, 1908 (1908 का 5) के उपबंध, जहां तक हो सके, इस धारा के अधीन अपील के मामले में लागू होंगे।

आयकर अधिनियम की धारा 260A का खंड (6) उच्च न्यायालय को किसी भी मुद्दे को निर्धारित करने में सक्षम बनाता है जो (ए) अपीलीय न्यायाधिकरण द्वारा निर्धारित नहीं किया गया है। खंड (ख) का कोई अनुप्रयोग नहीं है क्योंकि इस मुद्दे को अधिकरण के समक्ष प्रस्तुत नहीं किया गया था, और इसके परिणामस्वरूप अधिकरण को यह नहीं कहा जा सकता है कि उसने कानून के उस प्रश्न को गलत तरीके से निर्धारित किया है जो उसके समक्ष उठाया भी नहीं गया था। धारा 260 ए की उप-धारा (6) में उप-धारा (1) के संदर्भ का अर्थ होगा कि प्रश्न में कानून का एक महत्वपूर्ण प्रश्न शामिल होना चाहिए।

अधिनियम की धारा 260क की उपधारा (7) में निम्नलिखित प्रावधान हैं सिविल प्रक्रिया संहिता, 1908 का प्रावधान, जो उच्च न्यायालय में अपील से संबंधित है, अधिनियम की धारा 260क के अंतर्गत अपीलों पर लागू होता है। आयकर अधिनियम की धारा 260 ए (7) में "अन्यथा प्रावधान को छोड़कर" शब्दों का उपयोग करके, विधायिका ने यह स्पष्ट कर दिया है कि यह केवल तभी होगा जब आयकर अधिनियम अन्यथा ऐसा प्रावधान नहीं करता है, सिविल प्रक्रिया संहिता के प्रावधान अधिनियम की धारा 260 ए के तहत उच्च न्यायालय के समक्ष अपील पर लागू होंगे। इसलिए, हमारे लिए यह जांचना आवश्यक है कि क्या आयकर अधिनियम में ऐसा कुछ है जो धारा 100 और 103 सीपीसी के प्रावधानों को अधिनियम की धारा 260 ए के तहत अपील पर लागू नहीं करता है।

जैसा कि ऊपर उल्लेख किया गया है, जहां तक राजस्व है संबंधित, उन मामलों को छोड़कर जहां धारा 263 के तहत संशोधन की शक्ति का प्रयोग किया गया है, मूल्यांकन आदेश को अंतिम रूप दिया जाएगा। जबकि करदाता के पास धारा 246/ 246-ए के तहत आयकर आयुक्त (अपील) के पास अपील करने का उपाय है और, यदि वे अभी भी सीआईटी (ए) के आदेश से असंतुष्ट

हैं, तो अधिनियम की धारा 253 के तहत ट्रिब्यूनल में आगे अपील करने के लिए, राजस्व का ट्रिब्यूनल में अपील करने का अधिकार केवल तभी उत्पन्न होगा जब वह आयुक्त द्वारा पारित किसी भी आदेश से असंतुष्ट हो। आयकर (अपील), करदाता द्वारा पसंद की गई अपील में, न कि आकलन अधिकारी द्वारा पारित आदेश द्वारा, क्योंकि आयकर अधिनियम में ऐसे आदेश के खिलाफ अपील का प्रावधान नहीं है, और केवल अधिनियम की धारा 263 के तहत संशोधन का प्रावधान है। चूंकि अधिनियम की धारा 263 के तहत मूल्यांकन आदेश को संशोधित करने के लिए प्रधान आयुक्त/ आयुक्त द्वारा शक्ति का प्रयोग नहीं किया गया है, इसलिए जहां तक राजस्व का संबंध है, कर निर्धारण अधिकारी द्वारा पारित आदेश को अंतिम रूप दे दिया गया है, और उन्हें मूल्यांकन आदेश में किसी त्रुटि से संबंधित कोई विवाद उठाने के लिए अक्षम कर दिया गया है, या तो न्यायाधिकरण के समक्ष या इस न्यायालय के समक्ष। किसी भी स्थिति में, वर्तमान मामले में, न्यायाधिकरण में अपील को सीआईटी (ए) द्वारा पारित आदेश के खिलाफ राजस्व द्वारा प्राथमिकता दी गई थी, न कि संशोधन में पारित किसी भी आदेश के खिलाफ निर्धारिती द्वारा।

अन्यथा भी, इनमें से कोई भी विवाद नहीं हुआ है राजस्व द्वारा ट्रिब्यूनल के समक्ष या इस न्यायालय के समक्ष दायर अपील के आधार पर उठाया गया। में आयकर आयुक्त बनाम सिंधिया स्टीम नेविगेशन कंपनी लिमिटेड, आयकर अधिनियम 1922 की धारा 66 (1) के दायरे की जांच करते हुए, सुप्रीम कोर्ट

अदालत ने कहा:

"..... उपरोक्त चर्चा के परिणाम को इस प्रकार अभिव्यक्त किया जा सकता है:

(1) जब अधिकरण के समक्ष कोई प्रश्न उठाया जाता है और उसके द्वारा निपटाया जाता है, तो यह स्पष्ट रूप से उसके आदेश से उत्पन्न होता है।

(2) जब ट्रिब्यूनल के समक्ष कानून का प्रश्न उठाया जाता है, लेकिन ट्रिब्यूनल इससे निपटने में विफल रहता है, तो इसे माना जाना चाहिए कि इसे उसके द्वारा निपटाया गया है, और इसलिए, यह उसके आदेश से उत्पन्न होता है।

(3) जब अधिकरण के समक्ष कोई प्रश्न नहीं उठाया जाता है लेकिन अधिकरण इससे निपटता है तो वह भी उसके आदेश से उत्पन्न होने वाला प्रश्न होगा।

(4) जब कानून का कोई प्रश्न न तो अधिकरण के समक्ष उठाया जाता है और न ही उसके द्वारा विचार किया जाता है, तो यह उसके आदेश से उत्पन्न होने वाला प्रश्न नहीं होगा, भले ही यह उसके द्वारा दिए गए निष्कर्षों पर उत्पन्न हो।...."

सुप्रीम कोर्ट द्वारा निर्धारित परीक्षणों में से कोई भी नहीं, मैं आयकर आयुक्त बनाम सिंधिया स्टीम नेविगेशन कंपनी लिमिटेड, वर्तमान मामले में राजस्व द्वारा संतुष्ट किया गया है, ताकि उसे इस अपील की सुनवाई के दौरान पहली बार इस विवाद को उठाने की अनुमति दी जा सके। इसके अलावा, आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 66 (1) के तहत, अपीलीय न्यायाधिकरण के आदेश से उत्पन्न कानून के किसी भी प्रश्न पर उच्च न्यायालय को संदर्भ दिया जा सकता है। अधिनियम की धारा 260 ए के तहत सुनवाई के लिए अपील की आवश्यकता इसके दायरे में संकीर्ण है, क्योंकि एक अपील पर उच्च न्यायालय द्वारा कानून के हर सवाल पर नहीं बल्कि केवल कानून के पर्याप्त प्रश्न पर विचार किया जा सकता है।

मेसर्स बीजे सर्विसेज कंपनी मिडिल ईस्ट लिमिटेड बनाम सहायक आयकर आयुक्त (ओएसडी) रेंज -1, देहरादून, में इस उच्च न्यायालय की खंडपीठ को आयकर अधिनियम की धारा 260 ए की उप-धारा (7) के दायरे पर विचार करने के लिए नहीं बुलाया गया था। वर्तमान मामले के विपरीत, जहां राजस्व ने हमारे समक्ष इस तरह का विवाद खड़ा किया है, डिवीजन बेंच के समक्ष उठाए गए कानून के प्रश्न में मेसर्स बीजे सर्विसेज कंपनी मिडिल ईस्ट लिमिटेड बनाम सहायक आयकर आयुक्त (ओएसडी) रेंज -1, देहरादून, था निर्धारिती द्वारा। इसमें सवाल उठाया गया था कि क्या आयकर विभाग द्वारा रिफंड पर करदाता द्वारा प्राप्त ब्याज को आयकर अधिनियम की धारा 44 बीबी (2) के तहत करदाता की अनुमानित आय के हिस्से के रूप में शामिल किया जाना चाहिए। उस मामले में, आकलन अधिकारी ने कहा था कि यह अधिनियम की धारा 44 बीबी के तहत अनुमानित आय में शामिल होने के लिए उत्तरदायी नहीं था, लेकिन अन्य स्रोतों से आय के रूप में कर के अधीन होने के लिए उत्तरदायी था और परिणामस्वरूप, करदाता को धारा 44 बीबी के तहत अपनी कुल अनुमानित आय में शामिल होने की तुलना में कहीं अधिक दर पर कर का भुगतान करना होगा। कार्य। यह मुद्दा, हालांकि एक अलग रूप में, आयकर आयुक्त (अपील) और आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण दोनों के समक्ष उठाया गया था। इसमें कोई संदेह नहीं है कि खंडपीठ ने राय दी थी कि आयकर अधिनियम की धारा 260 ए के तहत अपीलों की सुनवाई के दौरान पहली बार इस तरह का विवाद उठाया गया था। अपने आदेश में, मेसर्स बीजे सर्विसेज कंपनी मिडिल ईस्ट लिमिटेड बनाम सहायक आयकर आयुक्त (ओएसडी) रेंज -1, देहरादून, डिवीजन बेंच ने कहा:

"..... इन प्रावधानों को ध्यान में रखते हुए, धारा का कानूनी प्रभाव यह प्रतीत होता है कि अपील को आम तौर पर तैयार किए गए कानून के पर्याप्त प्रश्नों पर सुना जाना है और अपीलकर्ता को केवल उसी के संबंध में बहस करने की अनुमति दी जा सकती है। प्रतिवादी के लिए यह इंगित करना भी खुला है कि यद्यपि कानून का एक पर्याप्त प्रश्न तैयार किया गया है, लेकिन वास्तव में और कानून में, कानून का उक्त प्रश्न वास्तव में कानून का पर्याप्त प्रश्न नहीं है। उच्च न्यायालय को बनाए गए कानून के प्रश्न पर निर्णय के आधार पर निर्णय देना है और यह भी प्रावधान है कि उच्च न्यायालय कानून के किसी अन्य महत्वपूर्ण प्रश्न पर अपील का निर्णय भी ले सकता है जो तैयार नहीं किया गया हो सकता है। एकमात्र शर्त यह है कि यह संतुष्ट होना चाहिए कि मामले में इस तरह का सवाल शामिल है। यहां तक कि अगर अपीलीय न्यायाधिकरण ने किसी मुद्दे पर निर्णय नहीं लिया है या किसी मुद्दे पर गलत तरीके से निर्णय लिया गया है, तो अधिनियम की धारा 260 ए के तहत कार्यवाही में उच्च न्यायालय के लिए यह खुला है कि वह या तो उस प्रश्न पर निर्णय ले जो तय नहीं किया गया है या उस प्रश्न को तय करने के लिए जो गलत तरीके से तय किया गया है, एकमात्र सीमा के अधीन है कि यह उस निर्णय से उत्पन्न होता है जो वह कानून के महत्वपूर्ण प्रश्न पर प्रदान करता है। इसलिए, अंतिम विश्लेषण में, आक्षेपित निर्णय के साथ उच्च न्यायालय का हस्तक्षेप कानून के पर्याप्त प्रश्न के अस्तित्व और उसी पर निर्णय पर आधारित होना चाहिए। यदि कानून का कोई ठोस प्रश्न है; यह अपीलीय न्यायाधिकरण के आदेश में हस्तक्षेप करने की शक्ति प्रदान करता है; चाहे वह किसी ऐसे मुद्दे पर हो जिस पर उसने गलती से फैसला किया हो या फिर ऐसा मुद्दा हो जिस पर उसने फैसला नहीं किया हो। इस मामले में, यह सच हो सकता है कि अपीलकर्ता ने अपीलीय प्राधिकरण और अपीलीय न्यायाधिकरण के समक्ष भी यह प्रश्न नहीं उठाया है। अपीलकर्ता ने ट्रिब्यूनल के समक्ष अपील का ज्ञापन प्रस्तुत नहीं किया है और अपीलीय न्यायाधिकरण के आदेश में भी यह नहीं कहा गया है कि अपीलकर्ता ने यह प्रश्न उठाया है, लेकिन हम सोचेंगे कि जो प्रश्न अनिवार्य रूप से उठाया गया है, वह कानून का शुद्ध प्रश्न प्रतीत होता है और यह इस अर्थ में पर्याप्त है कि इसका अपीलकर्ता के मामले की नियति पर प्रत्यक्ष और पर्याप्त प्रभाव

पड़ा है। और इसलिए हम कानून के निम्नलिखित महत्वपूर्ण प्रश्न तैयार करने के लिए आगे बढ़ते हैं: -

क्या मामले की परिस्थितियों में, अपीलीय प्राधिकरण और ट्रिब्यूनल को यह पता लगाना चाहिए था कि आयकर विभाग द्वारा रिफंड पर प्राप्त ब्याज की राशि को उस राशि में शामिल किया जाना चाहिए जिस पर अपीलकर्ता को अधिनियम की धारा 44बीबी के तहत कर लगाया गया था?.....

(जोर दिया गया)

श्री एचएम भाटिया की दलील को स्वीकार करते हुए, आयकर विभाग के वरिष्ठ स्थायी वकील ने बताया कि करदाता पर क्या लागू होता है? **मेसर्स बीजे सर्विसेज कंपनी मिडिल ईस्ट लिमिटेड बनाम सहायक आयकर आयुक्त (ओएसडी) रेंज -1, देहरादून**, यह वर्तमान मामले में राजस्व पर भी लागू होगा, जिससे राजस्व को आयकर अधिनियम की धारा 263 (1) के तहत संशोधन की शक्ति का उपयोग किए बिना भी मूल्यांकन आदेश को शून्य पर सेट करने में सक्षम बनाया जाएगा, और हालांकि मूल्यांकन आदेश को अंतिम रूप दिया गया था। हम संतुष्ट हैं कि इस तरह के पाठ्यक्रम की अनुमति नहीं है।

इसलिए हमें अपील पर विचार करने का कोई कारण नजर नहीं आता। आयकर अधिनियम की धारा 260-ए के तहत भारत के भीतर उत्पन्न होने वाली करदाता की आय के बारे में इस सवाल पर पहली बार इस अपील की सुनवाई के दौरान बार भर में आग्रह किया गया था। अपील विफल हो जाती है और तदनुसार, बिना किसी हर्जाने के खारिज की जाती है।

(एन.एस. धानिक, जे।

(रमेश रंगनाथन, सी.जे.)

14.03.2019

ए. कौर