

از عدالت الاعظمیٰ

سیٹھ جمنا داس ڈگاو دیگراں

بنام

کمشنر آف انکم ٹیکس، ساؤتھ بمبئی

(جے۔ ایل۔ کپور، ایم ہدایت اللہ اور جے۔ سی۔ شاہ، جسٹسز)

انکم ٹیکس۔ دور جسٹڈ فرمیں اور ایک اور غیر رجسٹڈ۔ غیر رجسٹڈ فرم سے آمدنی، اگر رجسٹڈ فرموں سے ہونے والے نقصان کے خلاف برپائی کیا جاسکتا ہے۔ رجسٹڈ فرم کے نقصانات، اگر اگلے سال میں آگے بڑھایا جاسکتا ہے۔ انڈین انکم ٹیکس ایکٹ، 1922 (11 آف 1922)، دفعات 14 (2)، 16 (1) (اے) اور 24 (1)۔

اپیل کنندگان دور جسٹڈ فرموں اور ایک دوسری غیر رجسٹڈ فرم کے شراکت دار تھے۔ تشخیص سال 1948-49 کے لیے ان کا منافع اور نقصان مندرجہ ذیل تھا:۔ رجسٹڈ فرموں سے 11,902 روپے نقصان، 1,265 نقصان، کل نقصان 13,167 روپے۔ غیر رجسٹڈ فرم سے آمدنی 26,110 روپے منافع، دیگر آمدنی 262 روپے۔ غیر رجسٹڈ فرم کی آمدنی پر فرم پر ٹیکس لگایا جاتا تھا۔ 262 روپے کی رقم کا اندازہ لگانے میں انکم ٹیکس افسر نے سب سے پہلے ہر اپیل کنندہ کی کل آمدنی کا تعین غیر رجسٹڈ فرم کے منافع میں سے ان کے حصے کو رجسٹڈ فرم کے نقصان میں ان کے حصے کے خلاف ترتیب دے کر کیا۔ اپیلٹ اسٹنٹ کمشنر کو کی گئی اپیل ناکام ہونے کی وجہ سے ٹریبونل میں لے جایا گیا جس نے کمشنر آف انکم ٹیکس بمقابلہ رتنشی بھونجی، (1952) 22 آئی ٹی آر 82 کے فیصلوں پر بھروسہ کرتے ہوئے کہا کہ جس طرح غیر رجسٹڈ فرم میں ہونے والے نقصان کو رجسٹڈ فرم کے منافع کے خلاف نہیں لگایا جاسکتا، اسی طرح غیر رجسٹڈ

فرم میں ہونے والے منافع کو رجسٹرڈ فرم کے نقصان کے خلاف نہیں لگایا جاسکتا۔ اس کا حوالہ دیے جانے پر ہائی کورٹ نے ٹریبونل کے فیصلے سے اختلاف کیا، اور فیصلہ دیا کہ غیر رجسٹرڈ فرم سے حاصل ہونے والے منافع کو رجسٹرڈ فرموں سے ہونے والے نقصان کے خلاف لگایا جاسکتا ہے تاکہ 262 روپے پر لاگو ہونے والی شرح کا پتہ لگایا جاسکے جو کہ ٹیکس دہندگان کی دوسری آمدنی تھی۔ ہائی کورٹ نے مزید کہا کہ ٹیکس دہندگان رجسٹرڈ فرموں کے نقصان کو اگلے سال تک آگے نہیں بڑھا سکتے، کیونکہ اس طرح کے نقصان کو غیر رجسٹرڈ فرم کے منافع میں جذب سمجھا جانا چاہیے۔ ہائی کورٹ کے ٹیوٹکیٹ کے ساتھ اپیل پر،

فیصلہ دیا گیا کہ ہائی کورٹ کا یہ نظریہ کہ کل آمدنی کا پتہ لگانے کے لیے دفعہ 14 (2) اور 16 (1) (اے) کے تحت منافع اور نقصان کو ایک دوسرے کے خلاف طے کرنا پڑتا ہے، اور یہ کہ اگرچہ کسی غیر رجسٹرڈ فرم کے منافع میں شراکت دار کا حصہ ٹیکس سے مستثنیٰ ہے، لیکن یہ صرف شرح کے مقصد سے اس کی کل آمدنی میں شامل ہے، درست تھا لیکن ہائی کورٹ نے یہ کہتے ہوئے غلطی کی کہ رجسٹرڈ فرموں کو ہونے والے نقصانات کو آگے نہیں بڑھایا جاسکتا کیونکہ وہ غیر رجسٹرڈ فرم کے منافع سے جذب ہو گئے تھے۔

دیوانی اپیل دائرہ اختیار : دیوانی اپیل نمبر 516 آف 1959۔

1957 کے انکم ٹیکس ریفرنس نمبر 49 میں بمبئی ہائی کورٹ کے 3 ستمبر 1957 کے فیصلے اور حکم سے

اپیل۔

اپیل گزاروں کیلئے جے۔ ایم۔ ٹھاکر، ایس۔ این۔ اینڈلی، جے۔ بی، دادا چنجی، رامیشور ناتھ اور

پی۔ ایل۔ ووہرا۔

جواب دہندہ کی طرف سے اے۔ این۔ کرپال اور ڈی۔ گپتا۔

12 دسمبر 1960۔ عدالت کا فیصلہ بذریعہ سنایا گیا۔

جسٹس ہدایت اللہ۔ تینوں اپیل گزاروں نے بمبئی ہائی کورٹ کے فیصلے اور حکم کے خلاف اپیل کی ہے، جس میں مثبت جواب دیتے ہوئے، مندرجہ ذیل سوال کا جواب دیا گیا ہے:

" کیا غیر رجسٹرڈ فرم (جس پر علیحدہ ٹیکس لگایا جاتا ہے) سے ٹیکس دہندگان کی حصص کی آمدنی، یعنی رجسٹرڈ فرموں سے ان کے حصص کے نقصان کے خلاف 26,110 روپے، یعنی 13,167 روپے کا حساب لگایا جاسکتا ہے؟

حقائق اس طرح ہیں: اپیل گزاروں میں سے دو بھائی ہیں، اور تیسرا درخواست دہندہ، تیسرے بھائی کی بیوہ ہے، جو ہائی کورٹ کی طرف سے ٹیٹولیکٹ دیے جانے کے بعد اپیل کے زیر التواء ہونے کے دوران فوت ہو گیا تھا، تینوں بھائی دو رجسٹرڈ فرموں اور ایک دوسری فرم میں شراکت دار تھے، جو غیر رجسٹرڈ تھی۔ اپیل کے مقاصد کے لیے تشخیص کے سال 1948-49 اور 1949-50 ہیں۔ تشخیص کے سال 1948-49 کے لیے، تینوں بھائیوں کی آمدنی یکساں تھی، اور یہ مندرجہ ذیل تھی:

رجسٹرڈ فرموں سے 11,902 روپے کا نقصان

1,265 نقصان

کل نقصان 13,167 روپے

26,110 روپے

غیر رجسٹرڈ فرم سے آمدنی

262 روپے

منافع دیگر آمدنی

غیر رجسٹرڈ فرم کی آمدنی پر فرم پر ٹیکس لگایا جاتا تھا نہ کہ شراکت داروں کے ہاتھوں میں، جیسا کہ دفعہ 23 کی ذیلی دفعہ (5) کی شق (بی) کی دفعات کے تحت ممکن تھا۔ 262 روپے کی رقم کا اندازہ لگانے میں، انکم ٹیکس افسر نے سب سے پہلے ہر اپیل کنندہ کی کل آمدنی کا تعین غیر رجسٹرڈ فرم کے منافع میں سے ان کے حصے کو رجسٹرڈ فرموں کے نقصان میں ان کے حصے کے خلاف ترتیب دے کر کیا۔ اپیل گزاروں نے دعویٰ کیا کہ چونکہ غیر رجسٹرڈ فرم پر ٹیکس کا تخمینہ پہلے ہی لگایا جا چکا ہے، اس لیے ایسا نہیں کیا جاسکا، اور چونکہ رجسٹرڈ فرموں کے کاروبار میں نقصان ہوا تھا، اس لیے 262 روپے پر کوئی ٹیکس نہیں مانگا گیا۔ انہوں نے یہ بھی دعویٰ کیا کہ وہ انکم ٹیکس ایکٹ کی دفعہ 24 (2) کے تحت 12,905 روپے کے نقصان کو اگلے سال تک لے جانے

کے حقدار ہیں۔ ان تنازعات کو انکم ٹیکس افسر نے قبول نہیں کیا تھا، جس کے حکم پر تفصیل سے حوالہ دینا ضروری نہیں ہے۔ تشخیص کے سال 1949-50 کی تشخیص بھی اسی طرح کی گئی تھی۔

اپیلٹ اسٹنٹ کمشنر کے پاس اپیل ناکام رہی، اور تین اپیلیٹس کے ذریعے ٹریبونل میں چھ اپیلیٹس لی گئیں، ہر تشخیص سال کے لیے تین۔ ان اپیلوں کو ایک مشترکہ حکم نامے کے ذریعے نمٹا دیا گیا۔ ٹریبونل نے دفعہ 24(1) کی دوسری شق پر بھروسہ کرتے ہوئے فیصلہ دیا کہ جس طرح کسی غیر رجسٹرڈ فرم میں ہونے والے نقصان کو اس شق کے تحت رجسٹرڈ فرم کے منافع کے خلاف ادا نہیں کیا جاسکتا، اسی طرح غیر رجسٹرڈ فرم میں ہونے والے منافع کو رجسٹرڈ فرم کے نقصان کے خلاف ادا نہیں کیا جاسکتا۔ اس نے انکم ٹیکس کمشنر بمقابلہ رتنشی بھونجی ((1952) 22 آئی ٹی آر 82)) میں مدراس ہائی کورٹ کے ایک فیصلے پر انحصار کیا، جس پر اس نے بنکامائی نرنجنڈس بمقابلہ انکم ٹیکس کمشنر ((1951) 20 آئی ٹی آر 536)) میں پنجاب ہائی کورٹ کے فیصلے کو ترجیح دیتے ہوئے عمل کرنا چاہا۔ اسی استدلال کا اطلاق تشخیصی سال 1949-50 پر کیا گیا، اور اس کے نتیجے میں، تمام چھ اپیلوں کی اجازت دی گئی۔

ٹریبونل کے حکم میں، اوپر بیان کردہ نکتے کے علاوہ، کچھ دیگر سوالات شامل ہیں، جن سے ٹیکس دہندگان نے کہا تھا کہ وہ دفعہ 66(1) کے تحت فیصلے کے لیے ہائی کورٹ کو بھیجے جائیں۔ کمشنر نے اس فیصلے کے حوالے سے ایک حوالہ بھی مانگا جس کا مواد اوپر بیان کیا گیا ہے۔ ٹریبونل نے ٹیکس دہندگان کے کہنے پر دو سوالات اور ایک سوال کا حوالہ دیا، جس کا ہم پہلے ہی کمشنر کے کہنے پر حوالہ دے چکے ہیں۔ ہائی کورٹ میں، ٹیکس دہندگان نے دونوں سوالات کو ترک کر دیا، اور ہائی کورٹ نے اسی کے مطابق باقی سوال پر اپیل کے تحت فیصلے اور حکم میں اپنی رائے کا اظہار کیا۔ ہائی کورٹ نے ٹریبونل کے فیصلے سے اختلاف کیا، اور فیصلہ دیا کہ غیر رجسٹرڈ فرم کے منافع کو رجسٹرڈ فرموں کے نقصانات کے خلاف 262 روپے پر لاگو شرح کا پتہ لگانے کے لیے لگایا جاسکتا ہے، جو کہ ٹیکس دہندگان کی دیگر آمدنی تھی۔ ہائی کورٹ نے یہ بھی فیصلہ دیا کہ ٹیکس دہندگان رجسٹرڈ فرموں کے نقصان کو اگلے سال تک آگے نہیں بڑھا سکتے، کیونکہ اس طرح کے نقصان کو غیر رجسٹرڈ فرم کے منافع میں جذب سمجھا جانا چاہیے۔ تاہم، اس نے کیس کو اس عدالت میں اپیل کے لیے موزوں قرار دیا، اور موجودہ اپیل دائر کر دی گئی ہے۔

ہماری رائے میں، ہائی کورٹ نے اس کے حوالے کردہ سوال کا درست جواب دیا، لیکن یہ مؤقف اختیار کرنے میں غلطی تھی کہ رجسٹرڈ فرموں کے نقصانات کو آگے نہیں بڑھایا جاسکتا، کیونکہ انہیں غیر رجسٹرڈ فرم کے منافع میں جذب سمجھا جانا چاہیے۔

چونکہ ہم مقدمے کے پہلے حصے پر ہائی کورٹ سے کافی حد تک متفق ہیں، اس لیے ضروری نہیں کہ ہائی کورٹ کا فیصلہ کس وجہ سے آگے بڑھتا ہے اس کی باریکی سے یا تفصیل سے جانچ پڑتال کی جائے۔ ہماری رائے میں، معاملہ سادہ ہے، اور ایک تنگ کمپاس کے اندر بیان کیا جاسکتا ہے۔ انکم ٹیکس ایکٹ کے دفعہ 3 کے تحت، پچھلے سال کی کل آمدنی کے سلسلے میں سالانہ ایکٹ کے ذریعہ مقرر کردہ شرح یا شرحوں پر ایک تشخیص سال کے لیے انکم ٹیکس وصول کیا جاتا ہے۔ دفعہ 14(2)(اے)، 1956 میں اس کی ترمیم سے پہلے، یہ شرط عائد کی گئی تھی کہ ٹیکس کسی ٹیکس دہندہ کے ذریعہ قابل ادائیگی نہیں ہوگا، اگر کسی غیر رجسٹرڈ فرم کا پارٹنر فرم کے منافع اور فوائد میں اپنے حصے کے کسی حصے کے سلسلے میں، دفعہ 16 کی ذیلی دفعہ (1) کی شق (بی) میں طے شدہ انداز میں شمار کیا گیا ہے جس پر فرم پہلے ہی ٹیکس ادا کر چکی تھی۔ اس طرح اس دفعہ نے غیر رجسٹرڈ فرم سے موصول ہونے والے منافع کے حصے کے سلسلے میں غیر رجسٹرڈ فرم میں شراکت دار کے طور پر ٹیکس دہندہ کے حصے پر ٹیکس سے استثنیٰ دیا اور جس پر غیر رجسٹرڈ فرم پر پہلے ہی ٹیکس لگایا جا چکا تھا۔ دفعہ 16(1)(اے)، تاہم، فراہم کرتا ہے کہ کسی ٹیکس دہندہ کی کل آمدنی کا حساب لگانے میں، کسی بھی رقم کو دفعہ 14، ذیلی دفعہ (2) میں شامل کیا جائے گا۔ ان دونوں دفعات کا مشترکہ اثر ہائی کورٹ نے بیان کیا تھا،

"کہ اگرچہ کسی غیر رجسٹرڈ فرم کے منافع میں شراکت دار کا حصہ ٹیکس سے مستثنیٰ ہے، لیکن اسے صرف شرح کے مقصد سے اس کی کل آمدنی میں شامل کیا جاتا ہے۔"

ہم اس بات سے اتفاق کرتے ہیں کہ یہ ایک درست تجزیہ ہے۔ ٹریبونل نے دفعہ 24(1) کی دوسری شق پر انحصار کیا، جو مندرجہ ذیل ہے:

"بشرطیکہ مزید یہ کہ جہاں ٹیکس دہندہ ایک غیر رجسٹرڈ فرم ہے جس کا تخمینہ دفعہ 23 کی ذیلی دفعہ (5) کی شق (بی) کی دفعات کے تحت نہیں کیا گیا ہے۔ اس طرح کا کوئی نقصان صرف فرم کی آمدنی، منافع اور فوائد کے خلاف لگایا جائے گا اور مذکورہ فرم کے کسی بھی شراکت دار کی آمدنی، منافع اور فوائد کے خلاف نہیں؛ اور جہاں ٹیکس دہندہ ایک رجسٹرڈ فرم ہے، کوئی بھی نقصان جو دوسری آمدنی کے خلاف طے نہیں کیا جاسکتا، فرم کے منافع اور فوائد کو فرم کے شراکت داروں کے درمیان تقسیم کیا جائے گا اور وہ اکیلے اس حصے کے تحت نقصان کی

رقم وصول کرنے کے حقدار ہوں گے۔

ٹریبونل اس نتیجے پر پہنچا کہ،

”۔۔۔۔۔ جس طرح کسی غیر رجسٹرڈ فرم میں شراکت دار جس کو نقصان اٹھانا پڑا ہے، اسے غیر رجسٹرڈ فرم میں اپنے حصص کے نقصان کو کسی دوسرے ذریعہ سے اپنی آمدنی کے خلاف سیٹ آف کرنے کی اجازت نہیں ہوگی، اسی طرح یہ وجہ ہے کہ دوسرے ذرائع سے ہونے والے نقصان کو بھی غیر رجسٹرڈ فرم سے اس کے حصص کی آمدنی کے خلاف سیٹ آف نہیں کیا جاسکتا۔

ٹریبونل کا فیصلہ انکم ٹیکس ایکٹ کی کسی مخصوص شق پر مبنی نہیں تھا بلکہ استدلال کی برابری پر مبنی تھا، جس کے ذریعے نقصان کے بارے میں ایک مخصوص شق کو دوسرے طریقے سے بھی لاگو کیا گیا تھا۔ ہائی کورٹ نے صحیح طور پر نشاندہی کی کہ دفعہ 14، ذیلی دفعہ (2) نے جو کچھ کیا وہ کسی غیر رجسٹرڈ فرم کے منافع کو شراکت داروں کے ہاتھوں میں ٹیکس کی ذمہ داری سے بچانا تھا۔ اس نے دفعہ 16 (1) (اے) کی روشنی میں دفعہ 3 کے تحت لاگو شرح کا تعین کرنے کے لیے کل آمدنی کے حساب کو متاثر نہیں کیا۔ درحقیقت، دفعہ 16 (1) (اے) میں واضح طور پر کہا گیا ہے کہ دفعہ 14 (2) کے تحت چھوٹ کی گئی کسی بھی رقم کو کسی ٹیکس دہندہ کی کل آمدنی کی گنتی میں شامل کیا جانا تھا، اور اس مخصوص شق کے پیش نظر، دفعہ 24 (1) کے دوسرے التزام کے برعکس، جس کا ہم نے اوپر حوالہ دیا ہے، بمشکل ہی اطلاق ہوتا ہے۔ اس حد تک ٹریبونل کا حکم غلط تھا۔ اس غلطی کی طرف ہائی کورٹ نے اشارہ کیا، اور اس طرح اٹھائے گئے سوال کا مناسب فیصلہ کیا گیا۔ ہمیں مقدمے کے اس حصے پر ہائی کورٹ سے اختلاف کرنے کی کوئی وجہ نظر نہیں آتی۔

تاہم، ہائی کورٹ کے سامنے یہ سوال پیدا ہوا کہ کیا اس فیصلے کے پیش نظر، ٹیکس دہندگان اگلے سال یا سالوں میں رجسٹرڈ فرموں سے نقصان اٹھا سکتے ہیں۔ ہائی کورٹ اس نتیجے پر پہنچی کہ وہ نقصان کو آگے نہیں بڑھا سکتے۔ درحقیقت، ٹریبونل نے پہلے کہا تھا کہ اگر غیر رجسٹرڈ فرم کے منافع کو رجسٹرڈ فرموں کے نقصانات کے خلاف سیٹ آف کیا جاتا ہے، تو اس طرح کے نقصانات کو اگلے سال تک آگے نہیں بڑھایا جائے گا، اور یہ دفعہ 24 کے منافی ہوگا۔ ہائی کورٹ نے دوسری آمدنی پر لاگو شرح کے سوال سے نمٹنے میں اس بنیاد کو مسترد کر دیا، اور نشاندہی کی۔ اور ہمارے خیال میں، صحیح طور پر، کہ کل آمدنی کا پتہ لگانے کے لیے دفعہ 14 (2) اور 16 (1) (اے) کے تحت منافع اور نقصانات کو ایک دوسرے کے خلاف سیٹ آف کرنا پڑتا ہے۔

تاہم، ہائی کورٹ نے فیصلہ دیا کہ ایک بار جب منافع کے خلاف نقصانات کا تعین کیا جاتا ہے، تو وہ اس حد تک جذب ہو جاتے ہیں، اور یہ کہ آگے بڑھانے کے لیے کچھ نہیں ہے۔ اس نتیجے پر عمل نہیں ہوتا۔ دفعہ 24 مکمل طور پر ایک مختلف صورتحال فراہم کرتا ہے؛ یہ کاروبار میں ہونے والے نقصان کو ذیلی ترتیب والے سال یا سالوں تک آگے بڑھانے کے لیے فراہم کرتا ہے جب تک کہ نقصان منافع میں جذب نہ ہو جائے، یا جب تک کہ اسے مزید آگے نہیں بڑھایا جاسکے۔ اس کا اس طریقے سے کوئی تعلق نہیں ہے جس میں کسی ٹیکس دہندہ کی کل آمدنی کا تعین اس مقصد کے لیے کیا جاتا ہے کہ اس کی آمدنی پر لاگو شرح کا پتہ لگایا جائے، جو تشخیص کے سال میں قابل ٹیکس ہے۔ دفعہ 14 (2) اور 16 (1) (اے) کی دفعات کو اس توسیعی انداز میں پڑھنا بعض صورتوں میں دفعہ 24 کو مکمل طور پر کالعدم قرار دینا ہوگا۔ نہ تو اس طرح کے ارادے کا اظہار کیا جاتا ہے اور نہ ہی اس کا اشارہ کیا جاسکتا ہے۔ ہماری رائے میں، اگرچہ مرکزی مسئلے پر اور اس کی رائے کے لیے پوچھے گئے سوال کے ایک پہلو پر ہائی کورٹ کا فیصلہ درست تھا، لیکن یہ فیصلہ کرنے میں غلطی تھی کہ رجسٹرڈ فرموں کے نقصانات کو آگے نہیں بڑھایا جاسکا کیونکہ وہ غیر رجسٹرڈ فرم کے منافع سے جذب ہو گئے تھے۔

اس حد تک ہائی کورٹ کے فیصلے اور حکم میں ترمیم کی جائے گی۔ اس ترمیم کے تابع، اپیل مسترد کر دی جائے گی۔ کیس کے حالات میں، اخراجات کے حوالے سے کوئی آرڈر نہیں ہوگا۔

اپیل ترمیم کے ساتھ مسترد کر دی گئی۔