[1964] 2 ఎస్ సి ఆర్ 531

1963, మార్చి 26

కమీషనర్ ఆఫ్ ఇన్ కమ్ టాక్స్, మద్రాస్

v.

సి.ఎం. కొఠారి, మద్రాసు (మరణించాడు),

మరియు అతని తరువాత అతని చట్టపరమైన ప్రతినిధి

(ఎస్.కె. దాస్, ఎ. కె. సర్కార్ మరియు ఎం. హిదయతుల్లా జె.జె.)

ఆదాయపు పన్ను-భార్య పేరిట ఉన్న ఆస్తి నుంచి వచ్చే ఆదాయం -భర్త నుంచి పరోక్షంగా భార్య చేతుల్లోకి వచ్చే డబ్బు- "భార్య ఆదాయాన్ని ప్రత్యక్షంగానో, పరోక్షంగానో భార్యకు బదిలీ చేయాలి", భారతీయ ఆదాయపు పన్ను చట్టం, 1922 (11, 1922), సెక్షన్ 16 (3) (ఎ) (3).

మెస్సర్స్ కొఠారి అండ్ సన్స్ స్టాక్ బ్రోకర్ల సంస్థ. ఈ సంస్థలో శ్రీ సి.ఎం.కొఠారి, ఆయన ఇద్దరు కుమారులు శ్రీ డి.సి.కొఠారి, శ్రీ హెచ్.సి.కొఠారి ఉన్నారు. ఆ సంస్థ ఇల్లు కొనుక్కోవడానికి ఒప్పందం కుదుర్చుకుని ఆ మొత్తాన్ని చెల్లించింది. తరువాత ఈ ఇంటిని శ్రీమతి సి.ఎం.కొఠారి, శ్రీమతి డి.సి.కొఠారి, శ్రీ హెచ్.సి.కొఠారి పేర్ల మీద కొన్నారు. ఈ ఇంటిని రూ.90,000/- కు కొనుగోలు చేశారు మరియు శ్రీమతి సి.ఎం.కొఠారి మరియు శ్రీమతి డి.సి.కొఠారి ఇద్దరూ కంపెనీ నుండి రూ.30,000 అందుకున్నారు. శ్రీమతి సి.ఎం.కొఠారి విషయంలో, ఆమె ఆ మొత్తాన్ని ఆమె కుమారుడు డి.సి.కొఠారి నుండి పుట్టినరోజు బహుమతి మరియు దీపావళి బహుమతి రూపంలో పొందింది. శ్రీమతి డి.సి.కొఠారి h.er మామ శ్రీ సి.ఎం.కొఠారి నుండి సంస్థ నుండి రూ.30,000 బహుమతిగా అందుకున్నారు. శ్రీమతి సి.ఎం.కొఠారి, శ్రీమతి డి.సి.కొఠారి ఆ ఇంటి నుండి వచ్చిన ఆదాయాన్ని వారి భర్తల ఆదాయంగా ఆదాయపు పన్ను అధికారి అంచనా వేశారు. మదింపుదారుల అప్పీళ్లను అప్పిలేట్ అసిస్టెంట్ కమిషనర్, ట్రిబ్యునల్ తోసిపుచ్చాయి. ఇద్దరు మహిళలు తమ భర్తల ఆస్తుల నుంచి పరోక్షంగా తమకు బదలాయించిన ఆస్తుల నుంచి ఇంట్లో తమ వాటాలు సంపాదించారని ఆదాయపు పన్ను శాఖ అధికారి కనుగొన్న విషయాన్ని ట్రిబ్యునల్ ధ్రువీకరించింది. ఈ లావాదేవీ బినామీ అని ట్రిబ్యునల్ తేల్చలేదు.

ఆదాయపు పన్ను చట్టం 1922 లోని సెక్షన్ 16 (3) (ఎ) (3) (3) లోని నిబంధనలను ఆకర్షించడానికి శ్రీమతి సి.ఎం.కొఠారి, శ్రీమతి డి.సి.కొఠారీలకు వారి భర్తలు పరోక్షంగా బదిలీ చేసిన ఆస్తుల నుండి వచ్చిన ఆస్తి నుండి ఆదాయం వచ్చిందా అనే అభిప్రాయం కోసం ట్రిబ్యునల్ ఈ కేసును హైకోర్టుకు పంపింది. ఈ సూచనకు హైకోర్టు ప్రతికూలంగా సమాధానమిచ్చింది, మద్రాసు ఆదాయపు పన్ను కమిషనర్ ఈ అప్పీలుకు వచ్చారు.

హైకోర్టు ఇచ్చిన సమాధానాన్ని పక్కన పెట్టాలని, ట్రిబ్యునల్ చేసిన సూచనకు అవుననే సమాధానం చెప్పాలని పేర్కొంది. భర్త బదలాయించిన ఆస్తుల నుంచి భార్యకు వచ్చే ఆదాయం భర్త చేతుల్లో ఉంటే ఆ ఆదాయంపై పన్ను విధించడం చట్టం ఉద్దేశం. ప్రస్తుత పరిస్థితుల్లో కొడుకు ఆస్తులను తల్లికి, మామ తన ఆస్తులను కోడలికి బదలాయించారు. "పరోక్షంగా" అనే పదం అటువంటి ట్రిక్కులను కవర్ చేయడానికి ఉద్దేశించబడింది.

16 (3) (ఎ) (3) (iii) యొక్క చిక్కులను తప్పించుకోవడానికి ఒక సాధనంగా ఒక వలయ పద్ధతిని అవలంబించారని చెప్పగలిగే విధంగా పేరు లావాదేవీ యొక్క రెండు బదిలీలు ఒకదానికొకటి అనుసంధానించబడి ఉంటే, కేసు ఈ సెక్షన్ పరిధిలోకి వస్తుంది. ప్రస్తుత సౌలభ్యంలో, పరికరం స్పష్టంగా కనిపిస్తుంది మరియు రెండు బదిలీలు చాలా సన్నిహితంగా అనుసంధానించబడ్డాయి, అవి ఒకే లావాదేవీలో భాగంగా పరిగణించబడవు. మామ తన కోడలికి పెద్ద గిఫ్ట్ ఎందుకు ఇచ్చాడో, కొడుకు తన తల్లికి అంతే పెద్ద గిఫ్ట్ ఎందుకు ఇచ్చాడో ఎఫ్ టి విజయవంతంగా

వివరించలేదు.

సివిల్ అప్పీలేట్ పరిధి : 1962 యొక్క సివిల్ అప్పీళ్ల సంఖ్యలు 34 నుండి 36 వరకు.

1954 నాటి కేసు నెంబరు 12 లో మద్రాసు హైకోర్టు 1958 మార్చి 25 న ఇచ్చిన తీర్పు, ఉత్తర్వుల నుంచి అప్పీళ్లు.

పిటిషనర్ తరపున కె.ఎన్.రాజగోపాల్ శాస్త్రి, ఆర్.ఎన్.సచ్తే వాదనలు వినిపించారు.

ఆర్.గోపాలకృష్ణన్, ప్రతివాది తరపున.

1963. మార్చి 26. కోర్టు ఇచ్చిన తీర్పులో..

హిదయాల్ ఉల్లా జె.- మద్రాసు హైకోర్టు భారత ఆదాయపు పన్ను చట్టంలోని సెక్షన్ 66 (1) కింద ఒక రిఫరెన్స్ లో ఈ క్రింది ప్రశ్నకు ప్రతికూలంగా సమాధానమిచ్చింది:-

శ్రీమతి సి.ఎం.కొఠారి, శ్రీమతి డి.సి.కొఠారీలకు ఆస్తి నుంచి వచ్చే ఆదాయం పరోక్షంగా వారి భర్తలు బదలాయించిన ఆస్తుల నుంచి సమకూరిందని, తద్వారా సెక్షన్ 16(3)(ఎ)(3)లోని నిబంధనలను ఆకర్షించవచ్చని అప్పిలేట్ ట్రిబ్యునల్ చెప్పడానికి ఆధారాలు ఉన్నాయా? మద్రాసులోని ఆదాయపు పన్ను కమీషనర్ చేసిన ఈ విజ్ఞప్తులను మా ఓపీఎం10 ఎన్ లో అనుమతించాలి.

మెస్సర్స్ కొఠారి అండ్ సన్స్ స్టాక్ బ్రోకర్ల సంస్థ. 1947 లో ఈ సంస్థలో సి.ఎం.కొఠారి, ఆయన ఇద్దరు కుమారులు డి.సి.కొఠారి, హెచ్.సి.కొఠారి ఉన్నారు. 1947 అక్టోబరు 7 న మద్రాసులోని స్టెర్లింగ్ రోడ్డులో రూ.90,000 కు ఇల్లు కొనుగోలు చేయడానికి ఒప్పందం కుదుర్చుకుని, అదే రోజు రూ.5,000 అడ్వాన్స్ చెల్లించింది. ఈ మొత్తాన్ని సంస్థ పుస్తకాల్లో ముగ్గురు భాగస్వాముల ఖాతాలకు ఈ క్రింది విధంగా డెబిట్ చేశారు:-

సి.ఎం.కొఠారి రూ.1,800

డి.సి.కొఠారి రూ.1,600

హెచ్.సి.కొఠారి రూ.1,600

మొత్తం. రూ.5 వేలు

ఈ లావాదేవీ 1947 అక్టోబరు 24 న పూర్తయింది. అయితే ఈ సేల్ డీడ్ ను శ్రీమతి సి.ఎం.కొఠారి శ్రీమతి డి.సి.కొఠారి, హెచ్.సి.కొఠారి పేర్లతో తీసుకున్నారు. మిగిలిన మొత్తాన్ని సంస్థ విక్రేతలకు చెల్లించింది. ఇద్దరు మహిళలు ఒక్కొక్కరు రూ.28,333-5-4 చెక్కును సంస్థకు చెల్లించారు. శ్రీమతి సి.ఎం.కొఠారి రూ.1,800 చెక్కును చెల్లించగా, శ్రీమతి డి.సి.కొఠారి మరో రూ.1600 చెక్కును చెల్లించారు. ఈ విధంగా ఇద్దరు స్త్రీలు వరుసగా రూ.85,000 యొక్క మూడింట ఒక వంతు వాటాను మరియు వారి భర్తలు చెల్లించిన మొత్తాలను చిత్తశుద్ధిలో భాగంగా చెల్లించారు. హెచ్.సి.కొఠారీకి మరో రూ.28,333-5-4 డెబిట్ అయింది. ఈ విధంగా, శ్రీమతి సి.ఎం. కొఠారి మిగిలిన ఇద్దరి కంటే రూ.200 అధికంగా చెల్లించారు, ఎందుకంటే ఆమె భర్త గతంలో తన కుమారుల కంటే రూ.200 ఎక్కువగా చెల్లించాడు. అయితే, ఈ మూడు వెండింగ్ ల వాటా మూడింట ఒక వంతుగా చూపించబడింది.

మహిళలు తమ ఖాతాలకు చెక్కులను జారీ చేశారు, వాటికి సంస్థ కొంత మొత్తాలను చెక్కుల ద్వారా చెల్లించింది. శ్రీమతి సి.ఎం.కొఠారి ఖాతాలోకి రూ.21,000 చెల్లించారు, దీనిని అక్టోబర్ 24, 7 న డి.సి.కొఠారికి డెబిట్ చేశారు. అది తన తల్లికి ఇచ్చిన బర్త్ డే గిఫ్ట్ అని పేర్కొన్నారు. నవంబర్ 13, 1947 న శ్రీమతి సి.ఎం.కొఠారి ఖాతాలోకి మరో రూ.3,000/- చెల్లించారు, దీనిని డి.సి.కొఠారి ఖాతాకు అతను దేవాలీ కోసం తన తల్లికి బహుమతిగా జమ చేశాడు.

అదేవిధంగా 1947 నవంబర్ 3 న శ్రీమతి డి.సి.కొఠారి ఖాతాలో సంస్థ జారీ చేసిన చెక్కు ద్వారా రూ.30,000 జమ చేశారు. దీనిని సి.ఎం.కొఠారి ఖాతాలో జమచేసి తన కోడలికి బహుమతిగా చూపించాడు. ఈ విధంగా ఇద్దరు మహిళలు సంస్థ నుండి రూ.30,000 అందుకున్నారు, ఇది రూ.90,000 లో మూడింట ఒక వంతు వాటా, కానీ ఆ మొత్తాన్ని వారి భర్తలు చెల్లించలేదు, కానీ ఒక సందర్భంలో కొడుకు, మరొక సందర్భంలో మామ చెల్లించారు.

1948-49, 1950-51 మరియు 1951-1952 మదింపు సంవత్సరాల్లో, శ్రీమతి సి.ఎం.కొఠారి అందుకున్న ఇంటిలో మూడింట ఒక వంతు ఆదాయాన్ని ఆమె భర్త ఆదాయంగా ఆదాయపు పన్ను అధికారి అంచనా వేశారు. అదేవిధంగా, 1948-49 నుండి 1951-52 వరకు నాలుగు మదింపు సంవత్సరాలలో, ఈ ఇంటి నుండి శ్రీమతి డి.సి.కొఠారి ఆదాయాన్ని ఆమె భర్త ఆదాయంగా అంచనా వేశారు. కుటుంబంలో డబ్బు మార్పిడి కారణంగా, దాతల బినామీలు డోన్స్ పేర్లతో కొనుగోళ్లు చేయడం లేదా ప్రత్యామ్నాయంగా, ప్రతి సందర్భంలోనూ భర్త పరోక్షంగా భార్యకు బదిలీ చేసిన ఆస్తుల నుండి కొనుగోళ్లు జరిగాయి. శ్రీమతి సి.ఎం.కొఠారి జన్మదినం ఈ సంవత్సరం ప్రారంభంలో జరిగిందని, చాలా నెలల తరువాత మరియు ఈ ఆస్తిని కొనుగోలు చేసిన తేదీకి ఆమెకు పుట్టినరోజు బహుమతి ఇచ్చే సందర్భం లేదని ఆదాయపు పన్ను అధికారి ఎత్తిచూపారు. గతంలో దేవాలీ నాడు మామగారు తన కోడలికి ఇంత పెద్ద గిఫ్ట్ ఇవ్వలేదని, ఈసారి దాన్ని సమర్థించుకోవడానికి ప్రత్యేక సందర్భం ఏమీ లేదని ఆదాయపు పన్ను శాఖ అధికారి కనుగొన్నారు. ట్రిబ్యునల్ ముందు దాఖలు చేసిన అప్పీళ్లతో పాటు అప్పిలేట్ అసిస్టెంట్ కమిషనర్ కు అసెస్సీ చేసిన అప్పీళ్లు కూడా విఫలమయ్యాయి. అయితే ఈ లావాదేవీ బినామీ అని ట్రిబ్యునల్ తేల్చలేదు కానీ పరోక్షంగా తమకు బదలాయించిన భర్తల ఆస్తుల నుంచి ఇద్దరు మహిళలు ఇంట్లో తమ వాటాను సంపాదించారని మరో విషయాన్ని ధృవీకరించింది. అయితే ట్రిబ్యునల్ హైకోర్టు అభిప్రాయం కోసం కేసును పేర్కొనగా, హైకోర్టు ప్రతికూలంగా సమాధానమిచ్చింది.

ఈ రెండు లావాదేవీలు బినామీలేనా అన్న ప్రశ్న రానందున, ఈ కేసును సెక్షన్ 16 (3) (ఎ) (3) పరిధిలోకి తెచ్చారా అన్నదే మిగిలి ఉన్న ప్రశ్న. ఈ విభాగం ఈ క్రింది విధంగా ఉంది:-

"16(3). మదింపు ఉద్దేశ్యం కొరకు ఏదైనా వ్యక్తి యొక్క మొత్తం ఆదాయాన్ని లెక్కించడంలో, వీటిని చేర్చాలి-

> (ఎ) భార్య సంపాదనలో చాలా .... ప్రత్యక్షంగానో, పరోక్షంగానో తలెత్తే వ్యక్తి-
>
> 3) భర్త భార్యకు ప్రత్యక్షంగా లేదా పరోక్షంగా బదిలీ చేసిన ఆస్తుల నుంచి తగిన పరిగణన కోసం లేదా విడిగా జీవించాలనే ఒప్పందానికి సంబంధించి కాకుండా;

ప్రత్యక్షంగానే కాకుండా పరోక్షంగా చేసిన ఆస్తుల బదలాయింపును కూడా ఈ సెక్షన్ పరిగణనలోకి తీసుకుంటుంది. 'పరోక్షంగా' అనే పదం ఏ విధమైనది కవర్ చేస్తుందో ఇక్కడ చెప్పడం అసాధ్యం, ఎందుకంటే అటువంటి బదిలీలు వేర్వేరు మార్గాల్లో చేయవచ్చు.

సెక్షన్-2 లో మొదటి అవసరం ఆస్తులు భర్తవేనని, ఇక్కడ అలా కాదని వాదిస్తున్నారు. ఆస్తులు భర్తకే చెందాలని సెక్షన్ చెబుతున్న మాట వాస్తవమే కానీ అవే ఆస్తులు భార్యకు చేరాలని కాదు. బదిలీ చేసే క్రమంలో ఉన్న ఆస్తులను ప్రస్తుత కేసులో జరిగినట్లుగా ఉద్దేశపూర్వకంగా మరో వ్యక్తికి సమానమైన విలువ కలిగిన ఆస్తులుగా మార్చవచ్చు. 'పరోక్షంగా' అనే పదాన్ని అర్థం చేసుకోకపోతే, భర్త బదిలీ చేసిన ఆస్తుల నుంచి భార్య ఆదాయం ఆమెకు సమకూరితే, భర్త చేతిలో ఉన్న భార్య ఆదాయంపై పన్ను విధించాలన్న చట్టం ఉద్దేశాన్ని సులభంగా ఓడిస్తుంది. భర్త బదిలీ చేసిన ఆస్తుల నుంచి అదే స్థాయిలో లేదా దాదాపు అదే స్థాయిలో లబ్ధి పొందిన మరో వ్యక్తి ఆస్తులను మార్చడం ద్వారా పరోక్ష బదిలీలు ఎలా చేయవచ్చో చెప్పడానికి ప్రస్తుత ఉదంతం ఒక ప్రశంసనీయమైన ఉదాహరణ.

గొలుసుకట్టు లావాదేవీలను చేర్చినా, భర్త బదిలీని పరిగణనలోకి తీసుకోకపోతే, ప్రతి బదిలీని స్వతంత్రమైనవిగా పరిగణించాలని, ప్రస్తుత కేసులో, కుమారుడు తల్లికి, మామ తన కోడలికి బదిలీలు ఒకదానికొకటి పరిగణనలోకి

తీసుకున్నట్లు డిపార్ట్ మెంట్ నిరూపించలేదని వాదిస్తున్నారు. మేం ఒప్పుకోం. సాంకేతిక కోణంలో పరిగణనలోకి తీసుకోవాల్సిన అవసరం లేదు. ఈ రెండు బదిలీలు ఒకే లావాదేవీ యొక్క ఇంటర్-కనెక్టెడ్ మరియు ఆర్క్ భాగాలను కలిగి ఉంటే, ఈ సెక్షన్ యొక్క చిక్కులను తప్పించుకోవడానికి సర్క్యూట్ పద్ధతిని ఒక సాధనంగా అవలంబించారని చెప్పవచ్చు, కేసు ఈ సెక్షన్ పరిధిలోకి వస్తుంది. ఈ సందర్భంలో, పరికరం స్పష్టంగా కనిపిస్తుంది మరియు రెండు బదిలీలు చాలా సన్నిహితంగా అనుసంధానించబడ్డాయి, అవి ఒకే లావాదేవీ యొక్క భాగాలుగా పరిగణించబడవు. దీపావళి పర్వదినాన్ని పురస్కరించుకుని మామగారు తన కోడలికి ఇంత పెద్ద గిఫ్ట్ ఎందుకు ఇచ్చారో తెలియరాలేదు. చాలా నెలల క్రితం జరిగిన తన తల్లి పుట్టినరోజు సందర్భంగా కొడుకు ఆమెకు అంతే పెద్ద గిఫ్ట్ ఎందుకు ఇచ్చాడు. మొత్తానికి సంబంధించి ఈ రెండు బహుమతులు ఒకదానికొకటి సరిపోలుతాయి. ముగ్గురు కొనుగోలుదారులకు మూడింట ఒక వంతు వాటా లభించాల్సి ఉన్నప్పటికీ, శ్రీమతి సి.ఎం.కొఠారి మిగిలిన ఇద్దరి కంటే రూ.200 అధికంగా చెల్లించారని, ప్రతి మహిళ వారి వారి భర్తలు భరించిన డబ్బులో వాటాను తిరిగి చెల్లించారనే వాస్తవాన్ని హైకోర్టు విస్మరించింది. ప్రాథమికంగా విడివిడిగా ఉన్న రెండు లావాదేవీల మధ్య సన్నిహిత సంబంధం స్పష్టంగా స్థాపించబడింది మరియు అవి "భార్యకు ప్రత్యక్షంగా లేదా పరోక్షంగా బదిలీ" అనే విభాగం యొక్క పదాలను ఆకర్షిస్తాయి.

ఈ సంబంధిత విషయాలను విస్మరించడంలో హైకోర్టు తప్పు చేసిందని మా అభిప్రాయం. తొలుత ఆ ఇంటి కొనుగోలు సంస్థలోని ముగ్గురు భాగస్వాముల పేరిట ఉండాలనే విషయాన్ని కూడా హైకోర్టు విస్మరించింది. అకస్మాత్తుగా ఎందుకు మార్పు వచ్చిందో ఆధారాలు చూపలేదు. సొంతంగా సరిపడా నిధులు లేనప్పుడు మహిళలను వెండింగ్ లుగా ఎందుకు నియమించారో అర్థం కావడం లేదు. ఎవరైనా డబ్బులు ఇస్తేనే వారు ఆస్తిని కొనుగోలు చేయగలరు. ఆయా భర్తలు ఆ మొత్తాలను చెల్లించడానికి ముందు చట్టాన్ని పరిశీలించి, వారు ఏవైనా ఆస్తులను తమ భార్యలకు బదిలీ చేస్తే ఆస్తి ఆదాయాన్ని తమ సొంత ఆదాయంగా పరిగణిస్తారని వాస్తవాలను బట్టి అంచనా వేయడం సహేతుకం. కొడుకు ఆస్తులను తల్లికి, మామకు, మామకు, కోడలికి బదలాయించాలని, 'పరోక్షంగా' అనే పదం ఇలాంటి ఎత్తుగడలను కప్పిపుచ్చడానికి ఉద్దేశించినదని గుర్తించడంలో విఫలమయ్యారని వారు విమర్శించారు. కాబట్టి అప్పీళ్లు సఫలం కావాలి. హైకోర్టు ఇచ్చిన సమాధానం ఖాళీ అయింది, ప్రశ్నకు అవుననే సమాధానం వచ్చింది. ఈ అప్పీళ్ల ఖర్చులతో పాటు హైకోర్టులో అయ్యే ఖర్చులను కూడా ప్రతివాది భరించాలి. ఒక వినికిడి రుసుము.

అప్పీల్ అనుమతించబడింది.