दिल्ली उच्च न्यायालय : नई दिल्ली

निर्णय सुरक्षित: 19 मार्च 2024
निर्णय उद्घोषित: 28 मई 2024

आयकर अपील 773/2018

आय कर आयुक्त-अंतरराष्ट्रीय कराधान-3 ..... अपीलार्थी

द्वारा: श्री संजय कुमार, वरि.स्था.अधि. सह सुश्री हेमलता रावत एवं सुश्री ईशा कादियान, कनि.स्था.अधि.।

बनाम

बैंक ऑफ़ टोक्यो-मित्सुबिशी यू.एफ़.जे. लिमि. ..... प्रत्यर्थी

द्वारा: श्री पर्सी परदीवाला, वरिष्ठ अधिवक्ता सह श्री हितेन ठक्कर, श्री निखिल रंजन एवं श्री कमल आर्य, अधिवक्तागण।

आयकर अपील 887/2018

आय कर आयुक्त-अंतरराष्ट्रीय कराधान-3 ..... अपीलार्थी

द्वारा: श्री संजय कुमार, वरि.स्था.अधि. सह सुश्री हेमलता रावत एवं सुश्री ईशा कादियान, कनि.स्था.अधि.।

बनाम

बैंक ऑफ़ टोक्यो-मित्सुबिशी यू.एफ़.जे. लिमि. .....प्रत्यर्थी

द्वारा: श्री पर्सी परदीवाला, वरिष्ठ अधिवक्ता सह
श्री हितेन ठक्कर, श्री निखिल रंजन एवं
श्री कमल आर्य, अधिवक्तागण।

कोरम:
माननीय न्यायमूर्ति श्री यशवंत वर्मा
माननीय न्यायमूर्ति श्री पुरूषेंद्र कुमार कौरव

निर्णय

न्या. यशवंत वर्मा

1. आयकर आयुक्त ने **आयकर अपीलीय अधिकरण** के 30 जनवरी 2018 के आदेश को चुनौती दी है। जैसा कि हमारे 20 दिसंबर 2023 के आदेश से स्पष्ट होगा, हालाँकि इस अपील में हमारे विचार के लिए पाँच प्रश्न विरचित किए गए थे, न्यायालय ने प्रश्न संख्या (i) से (iv) को स्वीकार करने की प्रार्थना को खारिज कर दिया था।

2. प्रस्तावित प्रश्न संख्या (i) से (iv) पर विचार करते समय न्यायालय ने 08 अप्रैल 2016 को आयकर अपील 604/2015 और आयकर अपील 605/2015 पर दिए गए निर्णय पर ध्यान दिया, जो उठाए गए मुद्दे का निर्णायक होता। इस प्रकार, अपील अब प्रश्न (v) तक सीमित है, जो निम्नानुसार है: -

> "(v) क्या भारतीय स्थायी प्रतिष्ठान संस्था द्वारा मुख्यालय/विदेशी शाखा में रखी गई जमा राशि पर प्राप्त ब्याज भारत में कराधेय नहीं है?"

3. उपरोक्त मुद्दा बैंक ऑफ़ टोक्यो मित्सुबिशी यूएफ़जे लिमिटेड के **स्थायी प्रतिष्ठान**, जिसे अब एमयूएफ़जी बैंक के रूप में जाना जाता है जिसमें भारत में इसकी विदेशी शाखाओं और मुख्यालय से शाखाएँ शामिल हैं, द्वारा प्राप्त ब्याज के संदर्भ में उठता है। विचाराधीन कर **निर्धारण वर्ष**, अर्थात् एवाई 2003-04 के दौरान, उस राशि की मात्रा 7,002,160/- रुपये निर्धारित की गई थी। उपरोक्त राशि भारत में पीई द्वारा अपने मुख्यालय या भारत के बाहर अन्य विदेशी शाखाओं में रखी गई शेष राशि पर अर्जित ब्याज है। प्राप्त ब्याज की करधेयता का उत्तर प्रत्यर्थी-निर्धारिती के पक्ष में दिया गया है, जिसमें अधिकरण ने निम्नलिखित टिप्पणी की है: -

> "**20**. कर निर्धारण वर्ष 2003-04 के लिए करदाता की अपील का आधार सं. 5, मुख्यालय में जमा राशि पर अपीलार्थी के भारतीय स्थायी प्रतिष्ठन (पीई) द्वारा प्राप्त 7002160/- रुपए के ब्याज तथा उसकी कराधेयता के संबंध में है। निर्विवाद रूप से मामले में अपीलार्थी ने मुख्यालय (एचओ) में रखी गई जमा राशि पर भारतीय पीई द्वारा प्राप्त ब्याज को कुल कराधेय आय में स्वयं शामिल किया था। हालाँकि, इसे विद्वान सीआईटी(ए) के समक्ष यह कहते हुए चुनौती दी गई थी कि ऐसी ब्याज आय स्वयं को किया जाने वाला भुगतान है क्योंकि भुगतानकर्ता और आदाता दोनों एक ही व्यक्ति हैं। इसके अतिरिक्त यह भी प्रस्तुत किया गया है कि एचओ द्वारा दिया जाने वाला ब्याज किसी ऋणग्रस्तता के संबंध में नहीं बल्कि जमा राशि के कारण है। विद्वान सीआईटी (ए) ने कहा कि गोएट्ज़ इंडिया लिमिटेड बनाम सीआईटी 284 आईटीआर 323 के मामले में माननीय उच्चतम न्यायालय के निर्णय को ध्यान में रखते हुए दावा योग्य नहीं है।
>
> **xxxx xxxx xxxx**
>
> **23**. हमने परस्पर विरोधी तर्कों पर ध्यानपूर्वक विचार किया है और कर निर्धारण वर्ष 2011-12 के लिए आयकर अपील संख्या

306/दिल्ली/2016 में समन्वय पीठ के आदेश का भी परिशीलन किया है, जिसमें निर्धारिती के दावे पर चर्चा की गई है और आदेश के पैरा सं. 5 से 8 के अनुसार उसे स्वीकार किया गया है। इसलिए, हमारा मानना है कि समन्वय पीठ के उपरोक्त आदेश द्वारा मामले को निर्धारिती के पक्ष में शामिल किया गया है। तदनुसार, हम आक्षेपित आदेश को अपास्त करते हैं और विद्वान एओ को उपरोक्त सम्मिलन को हटाने का निर्देश देते हैं। परिणामस्वरूप दोनों वर्षों के लिए निर्धारिती की अपील के आधार सं. 5 को स्वीकार किया जाता है।"

4. यद्यपि अपीलार्थीगण ने इस न्यायालय के समक्ष अन्य अपीलों के लंबित होने का संदर्भ दिया है, हम उल्लेख करते हैं कि 08 अप्रैल 2016 को आयकर अपील 604/2015 और आयकर अपील 605/2015 पर पारित आदेश, जहाँ तक प्रस्तावित पहले चार प्रश्नों का संबंध है, पक्षकारगण को बाध्य करेंगे।

5. हमारे समक्ष, इस बात पर कोई विवाद नहीं है कि भारत-अमेरिका **दोहरे कराधान परिवर्जन अनुबंध** के उपबंध ही प्रभावी होंगे तथा अपीलार्थीगण के अनुसार, इन्हें करधेयता के मुद्दे पर चुनौती के समर्थन के रूप में पढ़ा जा सकेगा।

6. प्रत्यर्थी-निर्धारिती की ओर से उपस्थित विद्वान वरिष्ठ अधिवक्ता श्री परदीवाला ने प्रस्तुत किया था कि भारत-अमेरिका डीटीएए का अनुच्छेद 7(2) पीई को आय के निर्धारण के पहलू से संबंधित है। हालाँकि, जहाँ तक अनुच्छेद 7(3) का प्रश्न है, यह बैंकिंग उद्यम के संबंध में विशेष उपबंध बनाता है। भारत-अमेरिका डीटीएए का अनुच्छेद 7(3) नीचे उद्धृत किया गया है: -

"अनुच्छेद 7

व्यावसायिक लाभ

xxxx xxxx xxxx

3. किसी स्थायी प्रतिष्ठान के लाभों के निर्धारण में, स्थायी प्रतिष्ठान के व्यवसाय के प्रयोजनों के लिए किए गए व्ययों को कटौती के रूप में अनुमति दी जाएगी, जिसमें कार्यकारी और सामान्य प्रशासनिक व्यय, अनुसंधान और विकास व्यय, ब्याज, और पूरे उद्यम के प्रयोजनों के लिए किए गए अन्य व्ययों का उचित आवंटन शामिल है (या उसका वह भाग जिसमें स्थायी प्रतिष्ठान शामिल है), चाहे वे उस राज्य में किए गए हों जिसमें स्थायी प्रतिष्ठान स्थित है या कहीं और, उस राज्य के कराधान विधियों के उपबंधों के अनुसार और उनकी सीमाओं के अधीन। तथापि, स्थायी प्रतिष्ठान द्वारा उद्यम के मुख्यालय या उसके किसी अन्य कार्यालय को स्वामिस्व, शुल्क या पेटेंट, तकनीकी जानकारी या अन्य अधिकारों के उपयोग के बदले में अन्य समान भुगतानों के रूप में या निष्पादित विशिष्ट सेवाओं या प्रबंधन के लिए कमीशन या अन्य प्रभारों के रूप में या बैंकिंग उद्यम के मामले को छोड़कर, स्थायी प्रतिष्ठान को उधार दिए गए धन पर ब्याज के रूप में भुगतान की गई राशियों के संबंध में, यदि कोई हो, ऐसी कोई कटौती नहीं की जाएगी। इसी तरह, किसी स्थायी प्रतिष्ठान के लाभ के निर्धारण में, स्थायी प्रतिष्ठान द्वारा उद्यम के मुख्यालय या उसके किसी अन्य कार्यालय को स्वामिस्व, शुल्क या पेटेंट, तकनीकी जानकारी या अन्य अधिकारों के उपयोग के बदले में अन्य समान भुगतान, या निष्पादित विशिष्ट सेवाओं या प्रबंधन के लिए कमीशन या अन्य शुल्क के रूप में, या बैंकिंग उद्यम के मामले को छोड़कर, उद्यम के मुख्यालय या उसके किसी अन्य कार्यालय को उधार दिए गए धन पर ब्याज के रूप में ली गई राशि (वास्तविक व्यय की प्रतिपूर्ति के अतिरिक्त) को ध्यान में नहीं रखा जाएगा।"

7. श्री परदीवाला ने स्पष्ट शब्दों में उपरोक्त अनुच्छेद की ओर हमारा ध्यान आकर्षित किया, जिसमें प्रावधान किया गया है कि किसी निजी उद्यम के लाभ का निर्धारण करते समय उसके द्वारा स्वामिस्व, शुल्क या अन्य समान भुगतानों के रूप में ली गई राशि या किसी विशिष्ट सेवा के लिए

कमीशन या अन्य शुल्क या बैंकिंग उद्यम के मामले को छोड़कर उद्यम के मुख्यालय या उसके किसी अन्य कार्यालय को उधार दिए गए धन पर ब्याज के रूप में ली गई राशि को ध्यान में नहीं रखा जाएगा।

8. यह प्रस्तुत किया गया कि भारत-अमेरिका डीटीएए का अनुच्छेद 14(3) तथा अधिक विशिष्ट रूप से विपरीत स्थिति से निपटता है, जहाँ भारत में ऐसी कंपनी के पीई द्वारा मुख्यालय को ब्याज का भुगतान किया जाता है तथा निम्नलिखित उपबंध बनाता है: -

"**अनुच्छेद 14**

स्थायी प्रतिष्ठान कर

xxxx xxxx xxxx

3. संयुक्त राज्य अमेरिका की निवासी बैंकिंग कंपनी के मामले में, भारत में ऐसी कंपनी के स्थायी प्रतिष्ठान द्वारा मुख्यालय को दिया जाने वाला ब्याज इस अभिसमय के अन्य उपबंधों के अंतर्गत लगाए जाने वाले कर के अतिरिक्त भारत में कर के अधीन हो सकता है, जिसकी दर अनुच्छेद 11 (ब्याज) के पैराग्राफ़ 2(क) में निर्दिष्ट दर से अधिक नहीं होगी।"

9. श्री परदीवाला ने बैंकिंग उद्यमों के संबंध में भारत-अमेरिका डीटीएए में शामिल शर्तों और अन्य कर संधियों में निहित अनुबंधों को पढ़ने से उभरने वाली स्थिति के बीच समानता पर भी प्रकाश डाला। विद्वान वरिष्ठ अधिवक्ता ने सबसे पहले हमारा ध्यान विशेष रूप से समान उपबंधों की ओर आकर्षित

किया जो भारत-नीदरलैंड्स डीटीएए के अनुच्छेद 7(3) में शामिल हैं और जो निम्नानुसार हैं: -

"अनुच्छेद 7

व्यावसायिक लाभ

xxxx xxxx xxxx

2.(क) किसी स्थायी प्रतिष्ठान के लाभ का निर्धारण करने में, स्थायी प्रतिष्ठान के प्रयोजनों के लिए किए गए व्यय, जिनमें कार्यकारी और सामान्य प्रशासनिक व्यय भी शामिल हैं, चाहे वे उस राज्य में हों जिसमें स्थायी प्रतिष्ठान स्थित है या अन्यत्र, उस राज्य की कराधान विधियों के उपबंधों के अनुसार और उनकी सीमाओं के अधीन रहते हुए, कटौती के रूप में स्वीकृत किए जाएँगे। परंतु जहाँ उस राज्य की विधि, जिसमें स्थायी प्रतिष्ठान स्थित है, कार्यकारी और सामान्य प्रशासनिक व्यय की राशि पर प्रतिबंध लगाता है, जिसे अनुमति दी जा सकती है, और उस प्रतिबंध को उस राज्य और किसी तीसरे राज्य के बीच किसी कन्वेंशन द्वारा शिथिल या रद्द कर दिया जाता है, जो इस कन्वेंशन के लागू होने की तिथि के बाद लागू होता है, उस राज्य का सक्षम प्राधिकारी उस कन्वेंशन के लागू होने के तुरंत बाद उस तीसरे राज्य के साथ कन्वेंशन में संगत पैराग्राफ़ की शर्तों के बारे में दूसरे राज्य के सक्षम प्राधिकारी को अधिसूचित करेगा और यदि दूसरे राज्य का सक्षम प्राधिकारी अनुरोध करता है, तो इस उप-पैराग्राफ़ के उपबंधों को ऐसे नियमों को प्रतिबिंबित करने के लिए प्रोटोकॉल द्वारा संशोधित किया जाएगा।

(ख) तथापि, स्थायी प्रतिष्ठान द्वारा उद्यम के मुख्यालय या उसके किसी अन्य कार्यालय को स्वामिस्व, शुल्क या पेटेंट या अन्य अधिकारों के उपयोग के बदले में अन्य समान भुगतानों के रूप में या निष्पादित विशिष्ट सेवाओं या प्रबंधन के लिए कमीशन के रूप में या बैंकिंग उद्यम के मामले को छोड़कर स्थायी प्रतिष्ठान को उधार दिए गए धन पर ब्याज के रूप में भुगतान की गई राशियों के संबंध में, यदि कोई हो, ऐसी कोई कटौती नहीं की जाएगी। इसी प्रकार, किसी

स्थायी प्रतिष्ठान के लाभ के निर्धारण में, स्थायी प्रतिष्ठान द्वारा उद्यम के मुख्यालय या उसके किसी अन्य कार्यालय को स्वामिस्व, शुल्क या अन्य समान भुगतान के रूप में (वास्तविक व्यय की प्रतिपूर्ति के अतिरिक्त) ली गई राशि, बैंकिंग उद्यम के मामले को छोड़कर, उद्यम के मुख्यालय या उसके किसी अन्य कार्यालय को उधार दिए गए धन पर ब्याज के रूप में ली गई राशि (वास्तविक व्यय की प्रतिपूर्ति के अतिरिक्त) को हिसाब में नहीं लिया जाएगा।"

10. विद्वान वरिष्ठ अधिवक्ता ने हमारे विचारार्थ भारत-जापान डीटीएए को भी प्रस्तुत किया तथा कहा कि इसमें निम्नलिखित उपबंध सम्मिलित हैं तथा ये प्रस्तुत प्रश्न का उत्तर देने के लिए प्रासंगिक होंगे:-

"**अनुच्छेद 7**

1. किसी संविदाकारी राज्य के उद्यम के लाभ पर केवल उसी संविदाकारी राज्य में कर लगेगा, जब तक कि वह उद्यम दूसरे संविदाकारी राज्य में स्थित किसी स्थायी प्रतिष्ठान के माध्यम से व्यवसाय न करता हो। यदि उद्यम पूर्वोक्त रूप से व्यवसाय करता है, तो उद्यम के लाभों पर उस दूसरे संविदाकारी राज्य में कर लगाया जा सकता है, लेकिन उनमें से केवल उतना ही कर लगाया जा सकता है जितना प्रत्यक्ष या अप्रत्यक्ष रूप से उस स्थायी प्रतिष्ठान के कारण हो।

2. पैराग्राफ़ 3 के उपबंधों के अधीन रहते हुए, जहाँ किसी संविदाकारी राज्य का कोई उद्यम दूसरे संविदाकारी राज्य में स्थित किसी स्थायी प्रतिष्ठान के माध्यम से कारोबार करता है, वहाँ प्रत्येक संविदाकारी राज्य में उस स्थायी प्रतिष्ठान को वे लाभ दिए जाएँगे, जो उससे तब प्राप्त होने की अपेक्षा की जा सकती थी, जब वह एक पृथक और अलग उद्यम होता जो समान या समान परिस्थितियों में समान या समान गतिविधियों में लगा होता और उस उद्यम से पूर्णतः स्वतंत्र रूप से व्यवहार करता जिसका वह स्थायी प्रतिष्ठान है।

3. किसी स्थायी प्रतिष्ठान के लाभ का निर्धारण करते समय, स्थायी प्रतिष्ठान के प्रयोजनों के लिए किए गए व्ययों को कटौती के रूप में

अनुमति दी जाएगी, जिसमें कार्यकारी और सामान्य प्रशासनिक व्यय भी शामिल हैं, चाहे वह उस संविदाकारी राज्य में हो जिसमें स्थायी प्रतिष्ठान स्थित है या अन्यत्र।

4. जहाँ तक किसी संविदाकारी राज्य में उद्यम के कुल लाभों को उसके विभिन्न भागों में विभाजित करके स्थायी प्रतिष्ठान को दिए जाने वाले लाभों का निर्धारण करना प्रथागत रहा है, वहाँ पैराग्राफ़ 2 की कोई बात उस संविदाकारी राज्य को ऐसे विभाजन द्वारा कर लगाए जाने वाले लाभों का निर्धारण करने से नहीं रोकेगी, जैसा कि प्रथागत हो; तथापि, विभाजन की अपनाई गई विधि ऐसी होगी कि परिणाम इस अनुच्छेद में निहित सिद्धांतों के अनुसार होगा।

5. किसी स्थायी प्रतिष्ठान को केवल इस आधार पर कोई लाभ नहीं दिया जाएगा कि उस स्थायी प्रतिष्ठान ने उद्यम के लिए वस्तु या माल खरीदा है।

6. इस अनुच्छेद के पिछले पैराग्राफ़ों के उपबंधों के प्रयोजनों के लिए, स्थायी प्रतिष्ठान को दिए जाने वाले लाभों का निर्धारण उसी पद्धति से वर्ष दर वर्ष किया जाएगा, जब तक कि इसके विपरीत कोई अच्छा और पर्याप्त कारण न हो। 7. जहाँ लाभों में आय की ऐसी मदें शामिल हैं, जिनका इस कन्वेंशन के अन्य अनुच्छेदों में अलग से निपटारा किया गया है, तो उन अनुच्छेदों के उपबंध इस अनुच्छेद के उपबंधों से प्रभावित नहीं होंगे।"

11. यद्यपि भारत-जापान डीटीएए का अनुच्छेद 7(2) अन्य संधियों के समान ही है, जबकि इसमें आरोपण के सिद्धांत पर विचार किया गया है, लेकिन उक्त संधि के प्रोटोकॉल में निम्नलिखित महत्वपूर्ण उपबंध किए गए हैं, जहाँ तक पीई द्वारा भुगतान या प्रभारित धन पर ब्याज और बैंकिंग संस्थान के संबंध में किए गए अपवाद का प्रश्न है। भारत-जापान डीटीएए के प्रोटोकॉल का खंड 8 निम्नानुसार है: -

> **"8.** कन्वेंशन के अनुच्छेद 7 के पैराग्राफ़ 3 के संदर्भ में, उद्यम के स्थायी प्रतिष्ठान द्वारा उद्यम के मुख्यालय या उसके किसी अन्य कार्यालय को भुगतान की गई या प्रभारित की गई राशि (वास्तविक व्यय की प्रतिपूर्ति के अतिरिक्त) के संबंध में कोई कटौती की अनुमति नहीं दी जाएगी, जो कि इस प्रकार होगी: (क) पेटेंट या अन्य अधिकारों के उपयोग के बदले में स्वामिस्व, शुल्क या अन्य समान भुगतान, या तकनीकी जानकारी के उपयोग के लिए; (ख) निष्पादित विशिष्ट सेवाओं या प्रबंधन के लिए कमीशन या अन्य शुल्क; और (ग) स्थायी प्रतिष्ठान को उधार दिए गए धन पर ब्याज; <u>सिवाय इसके कि उद्यम एक बैंकिंग संस्थान है।</u>"

12. अधिक मौलिक स्तर पर, श्री परदीवाला की प्रस्तुति यह थी कि मूल इकाई की शाखा या सहायक कार्यालय को एक अलग विधिक व्यक्तित्व के रूप में देखना पूरी तरह से गलत होगा। उन्होंने प्रस्तुत किया था कि शाखाओं की कोई अलग विधिक इकाई नहीं होती है और इस प्रकार प्राप्त ब्याज की कराधेयता का उत्तर अनिवार्य रूप से निर्धारिती के पक्ष में दिया जाना चाहिए। इस संबंध में विद्वान वरिष्ठ अधिवक्ता ने **डीआईटी (आई.टी.) बनाम क्रेडिट एग्रीकोल इंडोसुएज** में बॉम्बे उच्च न्यायालय द्वारा दी गई निम्नलिखित प्रासंगिक टिप्पणियों की ओर हमारा ध्यान आकर्षित किया।

> **"5.** प्रश्न 5 के संबंध में
>
> (क) राजस्व विभाग के विद्वान अधिवक्ता श्री तेजवीर सिंह ने प्रस्तुत किया कि इस प्रश्न को स्वीकार किया जाना चाहिए क्योंकि इसी तरह का एक मुद्दा इस न्यायालय द्वारा स्वीकार किया गया है। इसके समर्थन में श्री सिंह ने आयकर अपील (एल.) संख्या 2078/2012, डीआईटी बनाम एंटवर्प डायमंड बैंक एन वी में इस न्यायालय द्वारा 14 फ़रवरी, 2013 को दिए गए आदेश को प्रस्तुत किया। जिस प्रश्न पर उपरोक्त अपील स्वीकार की गई थी, वह निम्नानुसार है:

"(क) क्या तथ्यों और मामले की परिस्थितियों तथा विधि के आधार पर अधिकरण यह मानने में न्यायसंगत था कि विदेशी बैंक के भारतीय स्थायी प्रतिष्ठान द्वारा उसके मुख्यालय तथा अन्य विदेशी शाखाओं को देय ब्याज, कुल आय की गणना में कटौती योग्य है?

(ख) प्रत्यर्थी के विद्वान वरिष्ठ अधिवक्ता श्री परदीवाला ने राजस्व विभाग की ओर से प्रस्तुत प्रस्तुति का विरोध किया तथा कहा कि वर्तमान मामले में राजस्व विभाग द्वारा उठाया गया प्रश्न कुल आय की गणना करने के लिए ब्याज के भुगतान में कटौती के संबंध में नहीं है, बल्कि कुल आय की गणना करने में भारतीय स्थायी प्रतिष्ठान द्वारा अपने मुख्यालय से प्राप्त ब्याज पर कर लगाने के संबंध में है। यह बताया गया है कि भारतीय स्थायी प्रतिष्ठान और मुख्यालय एक ही व्यक्ति हैं। यह स्थापित स्थिति है कि कोई व्यक्ति स्वयं से लाभ नहीं कमा सकता है जैसा कि शीर्ष न्यायालय ने सर किकाभाई प्रेमचंद बनाम सीआईटी (1953) 24 आईटीआर 506 (एससी) में अभिनिर्धारित किया है। अधिकरण का आक्षेपित आदेश सुमितोमो मित्सुई बैंकिंग कॉरपोरेशन बनाम डिप्टी डीआईटी (2012) 16 आईटीआर (अधिकरण) 116 (मुंबई) [एसबी]; (2012) 19 टैक्समैन्न.कॉम 364 (मुम) [एसबी] के मामले में विशेष पीठ के निर्णय पर भी भरोसा करता है, जिसमें अभिनिर्धारित किया गया है कि कोई व्यक्ति स्वयं से लाभ नहीं कमा सकता है और इसलिए, निर्धारिती द्वारा अपने मुख्यालय से प्राप्त ब्याज कर के अधीन नहीं है।

(ग) जहाँ तक एंटवर्प डायमंड बैंक एन वी (पूर्वोक्त) में अपील स्वीकार करने वाले इस न्यायालय के 14 अप्रैल, 2013 के आदेश पर राजस्व द्वारा भरोसा करने का प्रश्न है, भारतीय स्थायी प्रतिष्ठान द्वारा अपने मुख्यालय को दिए गए ब्याज के कारण कटौती इंडो-बेल्जियम डीटीएए के अनुच्छेद 7(2) और 7(3) के विशिष्ट संदर्भ में थी। अधिकरण के समक्ष एंटवर्प डायमंड बैंक एन वी (पूर्वोक्त) का मामला सुमितोमो मित्सुई बैंकिंग कॉरपोरेशन (पूर्वोक्त) में विशेष पीठ के निर्णय का एक हिस्सा था, जिसमें पैराग्राफ़ 50 में, यह निम्नानुसार अभिनिर्धारित किया गया है (पृष्ठ 149, 16 आईटीआर (अधिकरण):

"50. भारतीय स्थायी प्रतिष्ठान के हाथों में मुख्यालय को देय ब्याज की कटौती के संबंध में उक्त स्थायी प्रतिष्ठान के लिए लाभ की गणना करने के उद्देश्य से, इस बात पर कोई विवाद नहीं है कि ऐसी कटौती भारतीय आयकर अधिनियम (घरेलू विधि) के अंतर्गत अनुमेय नहीं है क्योंकि यह स्वयं को किया गया भुगतान है। भारतीय स्थायी प्रतिष्ठान और विदेशी सामान्य उद्यम जिसका यह एक हिस्सा है, दोनों घरेलू विधि के अंतर्गत कराधान के उद्देश्य से अलग-अलग संस्थाएँ नहीं हैं और घरेलू विधि के अंतर्गत एक ही निर्धारिती के रूप में मान्यता प्राप्त एक ही संस्था है, भारतीय स्थायी प्रतिष्ठान द्वारा विदेशी सामान्य उद्यम जिसका यह एक हिस्सा है, को देय ब्याज को स्वयं को भुगतान होने के कारण कटौती के रूप में स्वीकार्य व्यय नहीं माना जा सकता है। यह स्थिति जो घरेलू विधि के अंतर्गत सुस्थापित है, हमारे समक्ष सुनवाई के दौरान निर्धारितियों के विद्वान प्रतिनिधियों द्वारा भी विवादित नहीं की गई है। तथापि, उन्होंने प्रोटोकॉल के अनुच्छेद 8 के साथ पठित अनुच्छेद 7(2) और 7(3) के अनुसार भारत में स्थायी प्रतिष्ठान को देय लाभ की गणना करते समय सामान्य उद्यम को देय ब्याज के कारण कटौती के लिए निर्धारिती के दावे के समर्थन में प्रासंगिक कर संधियों पर भरोसा किया है।

52. इस प्रकार संधि के अनुच्छेद 7(2) और 7(3) तथा प्रोटोकॉल के पैराग्राफ़ 8 के संयुक्त पठन से यह स्पष्ट हो जाता है कि भारत में स्थायी प्रतिष्ठान को मिलने वाले लाभों की गणना करने के प्रयोजनार्थ, उक्त स्थायी प्रतिष्ठान को एक पृथक और अलग इकाई माना जाएगा जो उस सामान्य उद्यम के साथ पूर्णतः स्वतंत्र रूप से व्यवहार कर रहा है जिसका वह भाग है तथा स्थायी प्रतिष्ठान के प्रयोजनार्थ भारत में या अन्यत्र किए गए सभी व्ययों के लिए कटौती की अनुमति दी जाएगी, सिवाय उन राशियों के जो स्थायी प्रतिष्ठान द्वारा सामान्य उद्यम के मुख्यालय या उसके किसी अन्य कार्यालय को, अन्य बातों के साथ-साथ, स्थायी प्रतिष्ठान को उधार दिए गए धन पर ब्याज के रूप में दी गई हों, सिवाय इसके कि उद्यम एक बैंकिंग संस्था हो।" (ज़ोर दिया गया)

> इस प्रकार, 14 फ़रवरी, 2013 को इस न्यायालय के आदेश से यह देखा जा सकता है कि एंटवर्प डायमंड (पूर्वोक्त) के मामले में राजस्व की अपील को स्वीकार करने का मामला एक अलग तथ्यात्मक मैट्रिक्स से उत्पन्न हुआ था, अर्थात, डीटीएए के विशिष्ट प्रावधान में कटौती की अनुमति दी गई थी और यह आयकर अधिनियम के नियमित उपबंधों के अंतर्गत नहीं था। इस प्रकार, यह तथ्य कि एंटवर्प डायमंड (पूर्वोक्त) के मामले में अपील स्वीकार की गई है, प्रस्तावित प्रश्न संख्या 5 पर वर्तमान अपील को स्वीकार करने के लिए कोई प्रासंगिकता नहीं होगी। यह भी इंगित करना आवश्यक है कि अधिकरण ने अपने आदेश में यह तथ्य दर्ज किया है कि प्रत्यर्थी-निर्धारिती ने उसके समक्ष स्वीकार किया है कि समानता लाने के लिए, वह कराधेय आय की गणना करते समय अपने मुख्यालय को दिए गए ब्याज में से किसी कटौती का दावा नहीं कर रहा है।
>
> (घ) तदनुसार, उपर्युक्त स्थापित स्थिति को देखते हुए कि कोई भी व्यक्ति स्वयं से लाभ नहीं कमा सकता, प्रस्तावित विधि प्रश्न सारवान न होने के कारण विचारणीय नहीं है।"

13. जैसा कि *क्रेडिट एग्रीकोल* में दिए गए निर्णय के उपरोक्त अंशों से स्पष्ट है, बॉम्बे उच्च न्यायालय ने शाखा कार्यालयों की निर्विवाद और सुस्थापित स्थिति पर ध्यान दिया था कि वे अलग-अलग व्यक्तित्व या न्यायिक संस्थाएँ नहीं हैं और इस प्रकार एक व्यक्ति स्वयं से लाभ नहीं उठा सकता है। चूँकि ब्याज की प्राप्ति प्रत्यर्थी-निर्धारिती के मुख्यालय से हुई थी, इसलिए श्री परदीवाला के अनुसार, उपरोक्त सिद्धांत ही लागू होंगे।

14. हमारा ध्यान **केंद्रीय प्रत्यक्ष कर बोर्ड** के परिपत्र संख्या 19/2015 की ओर भी आकर्षित किया गया, जिसमें **वित्त अधिनियम, 2015** के उपबंधों की व्याख्या करते हुए **आयकर अधिनियम, 1961** की धारा 9(1)(v) के स्पष्टीकरण

के संबंध में यह कहा गया था। हम उस परिपत्र से निम्नलिखित पैराग्राफ उद्धृत करना उचित समझते हैं: -

> "**9.4** सीबीडीटी ने अपने परिपत्र संख्या 740 दिनांक 17/4/1996 में स्पष्ट किया था कि भारत में किसी विदेशी कंपनी की शाखा आयकर अधिनियम के अंतर्गत कराधान के उद्देश्य से एक अलग इकाई है और तदनुसार, टीडीएस उपबंध गैर-निवासी के मुख्यालय या अन्य शाखाओं को दिए गए ब्याज के अलग कराधान के साथ लागू होंगे, जो भारत में कराधेय होगा।
>
> **9.5** इस संदर्भ में कुछ न्यायिक निर्णयों में अभिनिर्धारित किया गया है कि यद्यपि आयकर अधिनियम के उपबंधों के अंतर्गत शाखा द्वारा मुख्यालय को किया गया ब्याज घरेलू विधि के अंतर्गत कटौती योग्य नहीं है, क्योंकि यह स्वयं को किया गया भुगतान है, तथापि, डीटीएए के अंतर्गत प्रदान की गई गणना प्रणाली के कारण ऐसा ब्याज कटौती योग्य है, लेकिन स्वयं से अर्जित आय होने के कारण यह बैंक के हाथों में कराधेय नहीं है। सीबीडीटी परिपत्र में व्यक्त दृष्टिकोण को इन न्यायिक निर्णयों में समर्थन नहीं मिला है। यदि संधि के अंतर्गत बनाई गई विधिक कल्पना को सीमित प्रभाव वाला माना जाता, तो इससे आधार क्षरण होता। स्थायी प्रतिष्ठान द्वारा मुख्यालय या अन्य शाखा आदि को दिया गया ब्याज भारत में प्राप्त ब्याज भुगतान है और भारत में स्रोत नियम के अंतर्गत कराधेय है। इस स्थिति को हमारे कुछ डीटीएए में भी मान्यता दी गई है, विशेष रूप से इंडो-यूएसए डीटीएए के अनुच्छेद 14 (3) में, जो निम्नानुसार है: -
>
> > *"संयुक्त राज्य अमेरिका में निवास करने वाली बैंकिंग कंपनी के मामले में, भारत में ऐसी कंपनी के स्थायी प्रतिष्ठान द्वारा मुख्यालय को दिया गया ब्याज इस अभिसमय के अन्य उपबंधों के अंतर्गत लगाए जाने वाले कर के अतिरिक्त भारत में कर के अधीन हो सकता है, जिसकी दर अनुच्छेद 11 (ब्याज) के पैराग्राफ़ 2(क) में निर्दिष्ट दर से अधिक नहीं होगी।"*
>
> **9.6** सुमितोमो मित्सुई बैंकिंग कॉरपोरेशन [136 आईटीडी- 66 टीबीओएम] के मामले में आईटीएटी की विशेष पीठ ने उल्लेख किया

था कि अन्य देशों में ऐसे उदाहरण हैं जो अपने घरेलू विधि में विशिष्ट उपबंध प्रदान करते हैं जो किसी स्थायी प्रतिष्ठान द्वारा अपने मुख्यालय और अन्य शाखाओं को दिए गए ब्याज पर कर लगाने की अनुमति देते हैं और आयकर अधिनियम में ऐसे किसी विशिष्ट उपबंध के अभाव की ओर इशारा किया था। यह देखते हुए कि इस मुद्दे पर कई विवाद लंबित थे और भविष्य में उठने की संभावना थी, यह आवश्यक था कि आयकर अधिनियम में आवश्यक स्पष्टता और निश्चितता प्रदान की जाए।

9.7 तदनुसार, आयकर अधिनियम में संशोधन किया गया है, ताकि यह प्रावधान किया जा सके कि बैंकिंग व्यवसाय में लगे किसी अनिवासी व्यक्ति के मामले में, भारत में ऐसे स्थायी प्रतिष्ठान द्वारा भारत के बाहर ऐसे अनिवासी के मुख्यालय या किसी स्थायी प्रतिष्ठान या उसके किसी अन्य भाग को देय कोई ब्याज भारत में उपार्जित या उत्पन्न माना जाएगा तथा वह भारत में स्थायी प्रतिष्ठान को होने वाली किसी आय के अतिरिक्त कराधेय होगा। भारत में स्थायी प्रतिष्ठान को उस गैर-निवासी व्यक्ति से अलग और स्वतंत्र व्यक्ति माना जाएगा जिसका वह स्थायी प्रतिष्ठान है और कुल आय की गणना, कर निर्धारण और संग्रह और वसूली से संबंधित आयकर अधिनियम के उपबंध लागू होंगे। तदनुसार, भारत में पीई भारत के बाहर गैर-निवासी के मुख्यालय या किसी अन्य शाखा या पीई आदि को देय किसी भी ब्याज पर स्रोत पर कर कटौती करने के लिए बाध्य होगा। इसके अतिरिक्त, कटौती न करने पर पीई द्वारा व्यय के रूप में दावा किए गए ब्याज की अस्वीकृति होगी और आयकर अधिनियम के प्रासंगिक उपबंधों के अनुसार ब्याज और जुर्माना भी लगाया जा सकता है।

9.8 ***प्रयोज्यता:-*** ये संशोधन 1 अप्रैल, 2016 से प्रभावी होंगे तथा तदनुसार, कर निर्धारण वर्ष 2016-17 तथा उसके बाद के कर निर्धारण वर्षों पर लागू होंगे।

15. यह उल्लेख करना आवश्यक है कि अधिनियम की धारा 9(1)(v) का स्पष्टीकरण मुख्य रूप से बैंकिंग व्यवसाय में लगी संस्थाओं और भारत में एक पीई द्वारा अपने मुख्यालय को भुगतान भेजे जाने से संबंधित है, यह कानून

इस तरह के प्रेषणों के भारत में अर्जित या उत्पन्न होने की विधिक कल्पना को जन्म देता है। अधिनियम की धारा 9(1)(v) का स्पष्टीकरण नीचे पुन: प्रस्तुत किया गया है: -

> "[स्पष्टीकरण – इस खंड के प्रयोजनों के लिए -
> (क) एतद्द्वारा यह घोषित किया जाता है कि किसी अनिवासी के मामले में, जो बैंकिंग के व्यवसाय में लगा हुआ व्यक्ति है, ऐसे अनिवासी के भारत में स्थायी प्रतिष्ठान द्वारा मुख्यालय या किसी स्थायी प्रतिष्ठान या भारत के बाहर ऐसे अनिवासी के किसी अन्य भाग को देय कोई ब्याज भारत में उपार्जित या उत्पन्न हुआ माना जाएगा तथा भारत में स्थायी प्रतिष्ठान को होने वाली किसी आय के अतिरिक्त कर हेतु प्रभार्य होगा और भारत में स्थायी प्रतिष्ठान को उस अनिवासी व्यक्ति से पृथक और स्वतंत्र व्यक्ति माना जाएगा जिसका वह स्थायी प्रतिष्ठान है और कुल आय की गणना, कर निर्धारण तथा संग्रहण और वसूली से संबंधित अधिनियम के उपबंध तदनुसार लागू होंगे;
>
> (ख) "स्थायी प्रतिष्ठान" का वही अर्थ होगा जो धारा 92-च के खंड (iii-क) में दिया गया है;]

16. यह उपर्युक्त उपबंध है जो यह आदेश देकर एक कानूनी कल्पना प्रस्तुत करता है कि भारत में किसी बैंकिंग उद्यम का पीई उस अनिवासी व्यक्ति से अलग और स्वतंत्र व्यक्ति माना जाएगा जिसका वह पीई है। हालाँकि, हमारे सामने यह निर्विवाद स्थिति थी कि उक्त स्पष्टीकरण का कोई अनुप्रयोग नहीं होगा क्योंकि यह 01 अप्रैल 2016 से ही प्रभावी हुआ है और वित्त अधिनियम, 2015 के आधार पर है।

17. इससे हमें केवल उस चुनौती की परीक्षा करने का मौका मिलता है जो विधि की अच्छी तरह से स्थापित स्थिति के आधार पर उठाई गई है जो स्पष्ट

रूप से किसी व्यक्ति को स्वयं से लाभ उठाने के लिए नहीं मानती है। एक बार जब हम इस दृढ़ निष्कर्ष पर पहुँच जाते हैं कि शाखा कार्यालय एक अलग विधिक व्यक्तित्व के चरित्र या विशेषता का हिस्सा नहीं होगा, तो अधिकरण द्वारा लिया गया दृष्टिकोण स्पष्ट रूप से अपवादहीन हो जाता है। किसी भी स्थिति में, यह बैंकिंग उद्यमों के संबंध में डीटीएए में बनाया गया अपवाद होगा जो शासन करेगा।

18. इस समय, हम **किकाभाई प्रेमचंद के.टी. बनाम आयकर आयुक्त (केंद्रीय), बॉम्बे** में उच्चतम न्यायालय द्वारा दिए गए निर्णय से निम्नलिखित अंश उद्धृत करना उचित समझते हैं:-

> "**10.** यह अच्छी तरह से मान्यता प्राप्त है कि राजस्व मामलों में लेनदेन के स्वरूप के बजाय उसके सार को ध्यान में रखा जाना चाहिए। वर्तमान मामले में तकनीकी पहलुओं को नज़रअंदाज़ करते हुए, इस तथ्य से दूर होना असंभव है कि व्यवसाय का स्वामित्व और संचालन करदाता द्वारा ही किया जाता है। ऐसी परिस्थितियों में हमारा मानना है कि व्यवसाय को उसके मालिक से अलग करना और उनके साथ ऐसा व्यवहार करना मानो वे अलग-अलग इकाइयाँ हों जो एक-दूसरे के साथ व्यापार कर रही हों और फिर एक काल्पनिक विक्रय के माध्यम से एक काल्पनिक लाभ पेश करना जो वास्तव में और वास्तव में अस्तित्व में नहीं है, पूरी तरह से अवास्तविक और कृत्रिम है। काल्पनिक बातों को हटा दें और आप इस स्थिति पर पहुँचते हैं कि व्यक्ति को स्वयं को बेचना चाहिए और इस तरह स्वयं से लाभ कमाना चाहिए जो कि पहली नजर में न केवल बेतुका है बल्कि व्यापारिक और आयकर विधि के सभी सिद्धांतों के विरुद्ध है। और इससे भी बदतर। वह इसे रख सकता है और लाभ नहीं दिखा सकता। वह इसे घाटे में किसी और को बेच सकता है और उस पर कर नहीं लगाया जा सकता क्योंकि उसे लाभ पर बेचने के लिए मजबूर नहीं किया जा सकता। किंतु अपने आप को की गई इस विशुद्ध

> काल्पनिक विक्रय में वह बाज़ार के बढ़ने पर काल्पनिक लाभ पर बेचने के लिए बाध्य होता है, ताकि वह सरकार को एक ऐसा कर अदा करने के लिए बाध्य हो सके जो काल्पनिक नहीं है।"

19. तदनुसार, तथा उपरोक्त कारणों से, हम इन अपीलों में कोई गुणागुण नहीं पाते हैं। परिणामस्वरूप इन्हें खारिज किया जाता है।

न्या. यशवंत वर्मा

न्या. पुरूषेंद्र कुमार कौरव

28 मई, 2024/आरडब्ल्यू

(Translation has been done through AI Tool: SUVAS)

अस्वीकरण : *देशी भाषा में निर्णय का अनुवाद मुकद्दमेबाज़ के सीमित प्रयोग हेतु किया गया है ताकि वो अपनी भाषा में इसे समझ सकें एवं यह किसी अन्य प्रयोजन हेतु प्रयोग नहीं किया जाएगा| समस्त कार्यालयी एवं व्यावहारिक प्रयोजनों हेतु निर्णय का अंग्रेज़ी स्वरूप ही अभिप्रमाणित माना जाएगा और कार्यान्वयन तथा लागू किए जाने हेतु उसे ही वरीयता दी जाएगी।*