प्रकाशन हेतु अनुमोदित

छत्तीसगढ़ उच्च न्यायालय, बिलासपुर

कर प्रकरण संख्या 8/2024

(आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण, रायपुर पीठ "एकल सदस्यीय पीठ",

रायपुर द्वारा दिनांक 1–11–2023 को पारित आदेश से उत्पन्न)

(मूल्यांकन वर्ष 2017–2018)

निर्णय सुरक्षित: 12–8–2025

निर्णय पारित: 29–8–2025

नानकचंद अग्रवाल, कलावती अग्रवाल के पति, आयु 65 वर्ष, टेलीफोन टावर के पास, बस्तर रोड, पोस्ट,थाना और तहसील धमतरी, जिला धमतरी (छत्तीसगढ़) – 493773, पैन: ACHPA6904A

----अपीलकर्ता

बनाम

आयकर अधिकारी, वार्ड, आयकर कार्यालय, हरना बंधा, धमतरी, जिला धमतरी (छत्तीसगढ़)

----प्रत्यर्थी

अपीलकर्ता के लिए: श्री एस. राजेश्वर राव, अधिवक्ता

प्रत्यर्थी के लिए: श्री अजय कुमारानी, अधिवक्ता श्री अमित चौधरी, आयकर विभाग के स्थायी अधिवक्ता की ओर से

न्याय–मित्र: श्री निखिलेश बेगानी, अधिवक्ता

Web Copy
High Court of Chhattisgarh
Bilaspur

डिवीजन बेंच:

माननीय श्री संजय के. अग्रवाल और

माननीय श्री दीपक कुमार तिवारी, न्यायाधीशगण

सी.ए.वी. निर्णय

संजय के. अग्रवाल, न्यायाधीश

1. इस न्यायालय के अधिकार क्षेत्र का उपयोग करते हुए आयकर अधिनियम, 1961 (संक्षेप में 'आयकर अधिनियम') की धारा 260A के तहत, अपीलकर्ता/अधिवक्ता ने इस अपील को प्रस्तुत किया है, जिसमें आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण, रायपुर पीठ "एकल सदस्यीय पीठ", रायपुर द्वारा दिनांक 1–11–2023 को पारित आदेश की वैधता, शुद्धता और औचित्य पर प्रश्न उठाए गए हैं, जिसमें ITA संख्या 180/RPR/2023 में आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण ने ₹ 20,50,000/– को आयकर अधिनियम की धारा 69A के तहत अव्याख्यायित धन मानते हुए अपील का आंशिक रूप से निस्तारण किया है और आयकर आयुक्त (अपील) के आदेश को अनुमोदित किया है।

2. इस अपील को इस न्यायालय द्वारा 5–2–2024 को सुनवाई के लिए स्वीकृति दी गई थी और निम्नलिखित सारवान विधि के प्रश्न को आकार दिया गया था:

> "क्या पिछले वर्ष के शेष नकद शेष की आय व्यय पत्रक में दिखाए गए नकद शेष, जिसे अगले वर्ष की प्रारंभिक शेष के रूप में लाया गया था, क्या वह आयकर अधिनियम की धारा 69A के तहत अव्याख्यायित धन हो सकता है और क्या उसे आयकर अधिनियम की धारा 115BBE के तहत कर योग्य माना जा सकता है? "

3. मूल रूप से आयकर विवरणी फाइल करने वाली अपीलकर्ता श्रीमती कलावती अग्रवाल ने वित्तीय वर्ष 2017–18 के लिए 9–1–2018 को ₹ 12,83,090/– की कुल आय घोषित की थी। संबंधित वित्तीय वर्ष (जिसमें केंद्र सरकार द्वारा 8–11–2016 को विमुद्रीकरण की घोषणा की गई थी), अपीलकर्ता ने 1–12–2016 को बैंक ऑफ बड़ौदा में अपने बैंक खाते में ₹ 23,00,000/– की राशि जमा की थी और उस जमा राशि को आयकर विवरणी के भाग–ई (अन्य जानकारी) कॉलम D14(a) में दिखाया था। आयकर अधिनियम की धारा 143(2) के तहत नोटिस जारी कर कर निर्धारण अधिकारी द्वारा निर्धारिती का मामला जांच के लिए स्वीकार किया गया था, जिसमें नगद जमा से संबंधित जानकारी और दस्तावेजों की मांग की गई थी। इसके तहत निर्धारिती ने विस्तृत लिखित कथन दाखिल किए, जिसमें 1–4–2014 से 31–3–2015 तक के बैंक स्टेटमेंट की प्रतियां, और 2015–16, 2016–17 और 2017–18 के लिए पूंजी खाता और आय व्यय पत्रक शामिल थीं, ताकि यह सिद्ध किया जा सके कि विमुद्रीकरण अवधि के दौरान किए गए नगद जमा के लिए नगद राशि उपलब्ध था। निर्धारिती ने यह स्पष्ट किया कि उसने बैंक ऑफ बड़ौदा में रखी अपनी सावधि जमा को नकद में भुनाया और इसके बाद, उसने वित्तीय वर्ष 2014–15 (मूल्यांकन वर्ष 2015–16) के अप्रैल और मई 2014 में ₹1,24,00,000/– नकद के रूप में निकाले, और फिर फरवरी और मार्च 2015 में बैंक ऑफ बड़ौदा के खाता में ₹1,02,31,000/– नकद जमा किए, जिसे बाद में मंगल टायर्स, धमतरी को अग्रिम राशि के रूप में दिया गया। यह भी निर्धारिती का मामला था कि मूल्यांकन प्रक्रिया के दौरान प्रस्तुत की गई आय व्यय पत्रक में मूल्यांकन वर्ष 2015–16 और 2016–17 के लिए क्रमशः 31–3–2015 को ₹21,60,301/– और 31–3–2016 को ₹23,45,301/– का नगद राशि दर्शाया गया था। संक्षेप में, निर्धारिती का यह स्पष्टीकरण था कि विमुद्रीकरण अवधि के दौरान ₹23,00,000/– के नगद जमा का स्रोत सीधे 31–3–2016 को आय व्यय पत्रक में दिखाए गए ₹23,45,301/– के नगद राशि से जुड़ा हुआ था, जो वित्तीय वर्ष 2016–17 में उपलब्ध था, जो मूल्यांकन वर्ष 2017–18 से संबंधित था।

Web Copy
High Court of Chhattisgarh
Bilaspur

4. आकलन अधिकारी ने 14–11–2019 को आयकर अधिनियम की धारा 143(3) के तहत पारित अपने आकलन आदेश में ₹23,00,000/– की राशि को धारा 69A के अंतर्गत निहित विधिक कल्पना का उपयोग करते हुए अज्ञात धन मानकर उसमें वृद्धि की और उसे धारा

115BBE के तहत निर्धारित उच्च दर से करयोग्य माना। इसके लिए निम्नलिखित कारण बताए गए: –

1. मूल्यांकन वर्ष 2015–16 में नकद निकासी करने का उद्देश्य और लगभग 32 महीनों तक नकद राशि को रखने का कारण स्पष्ट नहीं किया गया है।
2. दो स्रोतों—मंगल टायर्स से प्राप्त ब्याज आय और अल्पकालिक ऋण एवं अग्रिम राशि से प्राप्त ब्याज आय—को अलग–अलग तरीके से दर्शाया गया है और मूल्यांकन वर्ष 2016–17 के लिए दाखिल रिटर्न में इन्हें दो भिन्न शीर्षों के अंतर्गत दिखाया गया है, अर्थात् अन्य स्रोतों से आय और व्यवसाय आय के रूप में।
3. जिन व्यक्तियों को धन दिया गया और जिनसे ब्याज अर्जित किया गया, उनकी सूची प्रस्तुत नहीं की गई।
4. मूल्यांकन वर्ष 2016–17 के लिए आयकर विवरणी जिसमें पर्याप्त नकद शेष दिखाया गया था, 2–12–2016 को दाखिल किया गया, अर्थात् 1–12–2016 को विमुद्रीकरण अवधि के दौरान की गई नकद जमा के बाद।
5. निर्धारिती का उद्देश्य अपनी अघोषित राशि को बैंक खाते में जमा करना था, और ITR–4S फॉर्म का उपयोग कर ₹23,45,301/– के नकद शेष को दर्शाना तथा ब्याज आय को अलग–अलग दिखाना केवल एक बाद की सोची–समझी रणनीति है, ताकि रिटर्न में नकद शेष दर्शाकर विमुद्रीकरण अवधि में की गई नकद जमा को मात्र छुपाया जा सके।

Web Copy
High Court of Chhattisgarh
Bilaspur

5. आयकर अधिकारी के आदेश से असंतुष्ट अपीलकर्ता ने आयकर आयुक्त (अपील) के पास अपील की थी, जिसमें आयकर आयुक्त (अपील) ने आयकर अधिकारी के निष्कर्षों से सहमति व्यक्त की और 23–3–2023 को अपील खारिज कर दी।

6. आयकर आयुक्त (अपील) द्वारा पारित आदेश को चुनौती देते हुए, अपीलकर्ता ने आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण (ITAT) में अपील की, जिस पर ITAT ने 1–11–2023 को पारित आदेश में आंशिक रूप से ₹ 2,50,000/– तक राहत दी, CBDT (केंद्रीय प्रत्यक्ष कर बोर्ड) के परिपत्र के अनुसार, यह मानते हुए कि निर्धारिती को पिछले कई वर्षों से नियमित रूप से कर के लिए आकलित किया गया था, और ₹ 20,50,000/– की शेष नकद जमा को अव्याख्यायित धन मानते हुए आयकर अधिनियम की धारा 69A के तहत उसे उच्च दर से कर योग्य माना गया, और इसके लिए निम्नलिखित कारण दिए गए:

1. पूर्व मूल्यांकन वर्षों में की गई नकद निकासी का उपयोग एक ही समय में विमुद्रीकरण अवधि के दौरान नकद जमा करने और ब्याज अर्जित करने वाले लघु

अवधि के ऋणों और अग्रिमों को देने के उद्देश्य के लिए किया गया, यह समझ से बाहर है और इस दावे का समर्थन करने के लिए कोई दस्तावेजी साक्ष्य नहीं होने के कारण, अपीलकर्ता का यह तर्क संक्षेप में स्वीकार नहीं किया जा सकता।

2. प्रारंभिक मूल्यांकन वर्ष 2016–17 में निर्धारिती के पास उपलब्ध निधि जो लघु अवधि के ब्याज अर्जित ऋणों के रूप में पार्क की गई थी, यह साबित नहीं हो सका, हालांकि ITAT ने यह भी माना कि 2016–17 में निर्धारिती द्वारा की गई नकद निकासी से प्राप्त नकदी की उपलब्धता को केवल इस आधार पर अस्वीकार नहीं किया जा सकता कि एक महत्वपूर्ण अवधि समाप्त हो गई थी।

3. निर्धारिती ने धारा 69A के तहत नकद जमा के 'प्रकृति' और 'स्रोत' को साबित करने की जो मुख्य जिम्मेदारी थी, उसे पूरा करने में विफल रहा।

7. आयकर अपीलीय अधिकरण द्वारा पारित अपीलीय आदेश को चुनौती दी जा रही है, जिसे इस न्यायालय में अपीलकर्ता (कलावती अग्रवाल के पति, नानकचंद अग्रवाल) द्वारा दायर किया गया है, जिसमें उस सारवान विधि के प्रश्न को सामने रखा गया है, जो इस निर्णय के प्रारंभिक अनुच्छेद में उल्लेखित है।

Web Copy
High Court of Chhattisgarh
Bilaspur

8. श्री एस. राजेश्वर राव, निर्धारिती के पक्ष में पेश हुए अधिवक्ता, ने यह कहा कि 2016–17 के मूल्यांकन वर्ष का स्वीकृत नकद शेष 2017–18 के मूल्यांकन वर्ष में कर योग्य नहीं हो सकता, क्योंकि प्रत्येक वर्ष एक स्वतंत्र मूल्यांकन इकाई होता है और यह आयकर अधिनियम की धारा 69A के प्रावधानों के खिलाफ है, जो स्पष्ट रूप से यह प्रदान करता है कि "जहाँ किसी वित्तीय वर्ष में निर्धारिती को कोई धन" पाया जाता है और इस मामले में, निर्धारिती को यह धन 2016–17 के पिछले वर्ष में पाया गया था। वह यह भी कहेंगे कि केवल संबंधित वित्तीय वर्ष की आय, चाहे वह अव्याख्यायित या अप्रकाशित हो, उसी वर्ष के मूल्यांकन में कर योग्य हो सकती है, न कि पिछले मूल्यांकन वर्ष की आय, इसलिए आयकर अधिनियम की धारा 69A लागू नहीं होती। वह इस तर्क का समर्थन करने के लिए मध्यप्रदेश उच्च न्यायालय के निर्णय हर्लाल मनुलाल बनाम आयकर आयुक्त, मध्यप्रदेश[1] (1984) 147 ITR 11 (MP) का अवलंब ले रहे हैं।

9. श्री अजय कुमारानी, प्रत्यर्थी के पक्ष में पेश हुए अधिवक्ता, अपीलीय आदेश का समर्थन करते हुए यह कहेंगे कि ITAT ने तथ्यों के आधार पर बहुत ही अच्छे कारणों से निष्कर्ष दिए हैं, जिन्हें अपारदर्शी या अभिलेख द्वारा असमर्थित नहीं दिखाया गया है। वह यह भी कहेंगे कि ITAT ने सही ढंग से यह माना कि निर्धारिती पर ₹ 23,00,000/– के स्रोत और उपलब्धता को साबित करने की भारी जिम्मेदारी थी और केवल आय व्यय पत्रक में नकद शेष का होना, बिना सहायक नकद प्रवाह या वसूली विवरण के, इस नकद को बाद में जमा करने के स्रोत के रूप में प्रमाणित नहीं कर सकता, विशेष रूप से जब निर्धारिती ने यह स्वीकार किया है कि उसने उस नकद को ऋण गतिविधियों के लिए इस्तेमाल किया था।

1 (1984) 147 ITR 11 (MP)

इसलिए, अपील को निरस्त किया जाना चाहिए क्योंकि ITAT ने ₹ 2,50,000/– की राहत अनुमानित नकद शेष पर दी है, जो न्यायपूर्ण मनोवृत्ति और निष्पक्षता को दर्शाता है। वह यह भी कहेंगे कि ITAT के निष्कर्ष तर्कसंगत कारणों, तथ्यों के विवेकपूर्ण मूल्यांकन और आयकर अधिनियम की धारा 69A और 115BBE के तहत स्थापित विधिक सिद्धांतों पर आधारित हैं। इस दृष्टिकोण से, अपील को निरस्त किया जाना चाहिए, जिसमें विधिक प्रश्न का उत्तर निर्धारिती के खिलाफ और राजस्व के पक्ष में दिया जाए।

10. हम पक्षकारों के अधिवक्ताओं को सूना है और उनकी उपरोक्त प्रस्तुतियों पर विचार करने के बाद, अभिलेख का सावधानीपूर्वक अवलोकन करते हैं।

11. निर्धारिती ने 1–12–2016 को बैंक ऑफ़ बड़ौदा में अपने बैंक अकाउंट में में ₹23,00,000/– विनर्दिष्ट नोट के रूप में जमा किए थे और उस दौरान, भारत सरकार ने 8–11–2016 को नोटिफिकेशन क्रमांक SO 3407(E) के ज़रिए विमुद्रीकरण की घोषणा की थी। भारत सरकार द्वारा घोषित 2016 के विमुद्रीकरण के घोषित उद्देश्य पर सर्वोच्च न्यायालय ने विवेक नारायण शर्मा और अन्य बनाम यूनियन ऑफ़ इंडिया और अन्य[2] के मामले में, विमुद्रीकरण से पहले अपनाए गए फ़ैसले लेने के प्रक्रिया की विधिमान्यता को चुनौती देते हुए सही ध्यान दिया था, कि क्या 8–11–2016 का नोटिफिकेशन आनुपातिकता के सिद्धांत को लागू करके रद्द किया जा सकता है। इसमें सर्वोच्च न्यायालय ने तीन कारण बताएं हैं जो इस प्रकार हैं: –

Web Copy
High Court of Chhattisgarh
Bilaspur

> "275. आक्षेपित अधिसूचना तीन कमियों को पूरा करने के उद्देश्य से जारी की गई है:
>
> 275.1. विनिर्दिष्ट नोट के नकली मुद्रा नोट बड़े पैमाने पर प्रचलन में थे और इसे पहचानने में यह कठिनाई होती थी कि असली नोट नकली नोटों से कैसे अलग किए जाएं।
>
> 275.2. यह पाया गया था कि उच्च मूल्यवर्ग के नोटों का इस्तेमाल बिना हिसाब वाली संपत्ति को स्टोर करने के लिए किया गया था, जो कानून प्रवर्तन एजेंसियों द्वारा की गई बड़ी नकद वसूली से स्पष्ट था।
>
> 275.3. यह भी पाया गया था कि नकली मुद्रा का उपयोग उपद्रवी गतिविधियों जैसे ड्रग्स तस्करी और आतंकवाद के लिए किया जा रहा था, जिससे देश की अर्थव्यवस्था और सुरक्षा को नुकसान हो रहा था।"

12. ऊपर दी गई पृष्ठभूमि में, वर्तमान मामला अंततः आयकर अधिनियम की धारा 69A में निहित प्रावधानों के व्याख्या पर केंद्रित है, जो निम्नलिखित है:

> "69A. बिना स्पष्टीकरण के धन, आदि। — जहां किसी वित्तीय वर्ष में करदाता को कोई धन, धातु, आभूषण या अन्य मूल्यवान वस्तु का स्वामी पाया जाता है और उक्त धन, धातु, आभूषण या मूल्यवान वस्तु उसके द्वारा किसी भी आय के स्रोत के लिए रखी गई पुस्तकों में दर्ज नहीं है, और करदाता उस धन, धातु, आभूषण या अन्य

2 (2023) 3 SCC 1

> मूल्यवान वस्तु के अधिग्रहण के प्रकार और स्रोत के बारे में कोई स्पष्टीकरण नहीं देता, या उसका दिया गया स्पष्टीकरण अधिकारी की राय में संतोषजनक नहीं होता, तो उक्त धन और धातु, आभूषण या अन्य मूल्यवान वस्तु का मूल्य उस वित्तीय वर्ष की आय के रूप में माना जा सकता है।"

13. आयकर अधिनियम की धारा 69A में निहित प्रावधानों का गहन अध्ययन यह दिखाता है कि यह प्रावधान आयकर अधिनियम में एक परिकल्पित कल्पना के रूप में है, जो उस वित्तीय वर्ष की आय के रूप में धन, धातु, आभूषण या अन्य मूल्यवान वस्तु को करदाता की आय मानता है, यदि उपर्युक्त शर्तें पूरी होती हैं, जो परिकल्पना के लागू होने की आवश्यकता को बढ़ाती हैं।

14. आयकर अधिनियम की धारा 69A के प्रावधानों पर विचार और व्याख्या सर्वोच्च न्यायालय में डी.एन. सिंह बनाम आयकर आयुक्त, केंद्रीय, पटना और अन्य[3] मामले में की गई थी, जिसमें उनके लार्डशिप्स ने इस प्रावधान की सीमा को स्पष्ट रूप से व्याख्यायित किया गया था:

> "25. धारा 69 और धारा 69–A, एक–दूसरे के पास–पास होने के बावजूद, एक–दूसरे से मेल खाती हैं। धारा 69 का संबंध बिना स्पष्टीकरण के निवेश से है, जबकि धारा 69–A का संबंध बिना स्पष्टीकरण के धन, धातु, आभूषण या अन्य मूल्यवान वस्तुओं से है। धारा 69–A को 1964 के संशोधन अधिनियम द्वारा जोड़ा गया था और यह 1–4–1964 से प्रभावी हुआ था। दोनों धाराएं यह मांग करती हैं कि संबंधित प्रावधानों के तहत वस्तु, यानी धारा 69 के मामले में निवेश और धारा 69–A के मामले में धन, धातु, आभूषण या अन्य मूल्यवान वस्तुएं, पुस्तकों में दर्ज नहीं की गई होनी चाहिए। यानी, उस मामले में जहां खाता पुस्तकों का रखरखाव किया जाता है। धारा 69 के तहत निवेश के मामले में, कानून निर्माता ने यह माना है कि अधिकारी को यह पाकर कि करदाता ने निवेश किए हैं, वह निर्णय लेता है। धारा 69–A के मामले में, करदाता को धन, धातु, आभूषण या अन्य मूल्यवान वस्तुओं का स्वामी पाया जाना चाहिए। दोनों मामलों में, यदि करदाता उस निवेश और धन, धातु, आभूषण या अन्य मूल्यवान वस्तुओं के प्रकार और स्रोत के बारे में कोई स्पष्टीकरण प्रदान करता है और वह अधिकारी के अनुसार असंतोषजनक नहीं पाया जाता, तो दोनों धाराओं के तहत कोई अनुमानित आय नहीं हो सकती।"
>
> 26. धारा 69–ए की गहन व्याख्या करते हुए इसे निम्नलिखित आवश्यक भागों में विभाजित किया जा सकता है:
>
> (a) निर्धारिती को ही मालिक होना चाहिए।
>
> (b) वह किसी भी धन, सोने–चांदी के बट्टे, आभूषण या अन्य मूल्यवान वस्तुओं का मालिक होना चाहिए;

Web Copy
High Court of Chhattisgarh
Bilaspur

3 (2024) 3 SCC 378

(c) उक्त वस्तुएं किसी भी बनाए गए खातों की पुस्तकों में दर्ज नहीं होनी चाहिए, यदि ऐसी कोई पुस्तिका रखी गई हो;

(d) निर्धारिती उक्त वस्तुओं के स्वामित्व के स्रोत और प्रकार के बारे में स्पष्टीकरण प्रस्तुत करने में असमर्थ है; या प्रस्तुत किया गया स्पष्टीकरण अधिकारी की राय में संतोषजनक नहीं पाया जाता है;

(e) यदि उपर्युक्त शर्तें पूरी होती हैं, तो बट्टे, आभूषण या अन्य मूल्यवान वस्तु का मूल्य उस वित्तीय वर्ष की आय माना जा सकता है, जिसमें निर्धारिती को मालिक पाया गया हो;

(f) धन की स्थिति में, धन को उस वित्तीय वर्ष की आय माना जा सकता है।

15. आयकर अधिनियम की धारा 69A के प्रावधानों और डी.एन. सिंह (सुप्र.) में सर्वोच्च न्यायालय द्वारा दी गई विधिक टिप्पणियों को ध्यान में रखते हुए, यदि वर्तमान मामले के तथ्यों की जांच की जाए, तो यह स्पष्ट रूप से सामने आता है कि विमुद्रीकरण अवधि के दौरान नकद जमा की स्रोत उन नकद निकासी से संबंधित है, जो करदाता ने नियमित रूप से घोषित बैंक खाते से 2015–16 के आकलन वर्ष में की थी, जो बाद में विभिन्न व्यक्तियों को शॉर्ट–टर्म लोन और अग्रिम के रूप में दी गई थी, जिन पर 2016–17 के आकलन वर्ष में ब्याज आय प्राप्त हुई थी, और जो बाद में लौटाई/वापसी कर दी गई थी और परिणामस्वरूप 31–3–2016 को आय व्यय पत्रक में बंद नकद के रूप में करदाता के पास रही थी, और बाद में इसे अगले वित्तीय वर्ष यानी 2016–17 में उद्घाटन शेष के रूप में लिया गया था, और विमुद्रीकरण के बाद उक्त राशि को 1–12–2016 को विनिर्दिष्ट नोट में जमा किया गया था।

Web Copy
High Court of Chhattisgarh
Bilaspur

16. करदाता का कहना है कि कम अवधि के ऋण और अग्रिमों को 2016–17 के आकलन वर्ष में ही उसे वापस कर दिया गया था और यह उसकी घोषित नकद शेष राशि का हिस्सा बन गई थी, जो 2016–17 के आकलन वर्ष के लिए आयकर विवरणी में घोषित की गई थी और 31–3–2016 को अव्यवस्थित पड़ी हुई थी, जिसे स्पष्ट रूप से 31–3–2016 को प्रस्तुत की गई आय व्यय पत्रक से प्रमाणित किया गया है, जो आयकर अधिकारी के अभिलेख पर दर्ज है। करदाता ने 2016–17 के आकलन वर्ष के लिए अपना आयकर विवरणी 2–12–2016 को दायर किया था, जिसमें ₹ 23,45,301/– की नकद राशि को पूरी तरह से घोषित किया गया था।

17. आयकर अधिकारी यह समझने में पूरी तरह विफल रहे हैं कि आयकर अधिनियम की धारा 139 की उपधारा (4) के प्रावधानों के तहत, उस समय के लिए, करदाता को 2016–17 के आकलन वर्ष के लिए आयकर विवरणी दायर करने की अंतिम समय सीमा 31–3–2017 तक प्रदान की गई थी। इसके अलावा, उक्त आयकर विवरणी को 21–1–2017 को उचित रूप से संसाधित किया गया था, और इसके तहत आयकर अधिनियम की धारा 143(1)(a) के प्रावधानों के तहत सूचना आदेश जारी किया गया था, जिसमें घोषित आय को उसी रूप में आकलित किया गया था। आयकर अधिकारी यह समझने में भी विफल रहे कि आयकर अधिनियम की धारा 143(2) के तहत अनिवार्य रूप से जांच नोटिस जारी

न करना, जिसमें जांच के लिए मामला चयनित करने की अंतिम समय सीमा 30–9–2017 थी, करदाता द्वारा दायर किया गया आयकर विवरणी अंतिमता प्राप्त कर चुका था, और इसमें सभी आंकड़े आयकर विभाग के ज्ञान में थे और आकलन अभिलेख का हिस्सा थे। इसके बाद भी, आयकर अधिकारी के अधिकारों पर कोई प्रतिबंध नहीं था और न ही वह कानून में बंधे थे कि वह पुनः मूल्यांकन के लिए मामला न उठाए, जो कि आयकर अधिनियम की धारा 148 के तहत पुनः मूल्यांकन नोटिस जारी करके किया जा सकता था, और आयकर अधिनियम की धारा 149 के प्रावधानों के तहत इसके लिए अंतिम समय सीमा छह साल थी, यानी 31–3–2023 तक, खासकर जब नकद जमा के स्रोत की पुष्टि करते हुए यह साबित किया गया कि वह 31–3–2016 के बंद शेष से संबंधित था, जिसे 2019 के नियमित आकलन कार्यवाही में आयकर अधिकारी के सामने प्रस्तुत किया गया था।

18. चिंटेल्स इंडिया लिमिटेड बनाम उप आयकर आयुक्त[4] के मामले में, दिल्ली उच्च न्यायालय ने यह निर्धारित किया कि यदि किसी करदाता को आयकर अधिनियम की धारा 143(2) के तहत नोटिस निर्दिष्ट अवधि के भीतर प्राप्त नहीं होता है, तो करदाता यह मान सकता है कि उसका दायर किया गया रिटर्न अंतिम हो गया है और उस रिटर्न के संबंध में कोई जांच प्रक्रिया शुरू नहीं की जाएगी।

19. इसी प्रकार, प्रिंसिपल कमिश्नर ऑफ इनकम टैक्स, सेंट्रल–3 बनाम अभिसार बिल्डवेल प्राइवेट लिमिटेड[5] के मामले में, जब धारा 143(1)(a) के तहत आकलन में रिटर्न स्वीकार कर लिया जाता है और धारा 143(2) के तहत अनिवार्य जांच नोटिस निर्दिष्ट समय सीमा में जारी नहीं किया जाता है, और इसे सर्च और सीज़र मामलों में धारा 153A के प्रावधानों के संदर्भ में पूर्ण/अविरल आकलन के रूप में माना जाता है, सर्वोच्च न्यायालय के उनके लार्डशिप्स ने यह कहा कि पूर्ण/अविरल आकलन को धारा 147/148 के तहत अधिकारी द्वारा पुनः खोलना संभव है, बशर्ते कि धारा 147/148 में उल्लिखित शर्तें पूरी हों, और ये शक्तियां सुरक्षित हैं।

Web Copy
High Court of Chhattisgarh
Bilaspur

20. केवल इतना ही नहीं, आयकर अधिनियम की धारा 69A के प्रावधान यह मानती हैं कि 'धन' (वर्तमान मामले में नकद जमा) केवल उस वित्तीय वर्ष में आय के रूप में माना जा सकता है, जिसमें करदाता उसका स्वामी पाया जाता है। इस मामले में, करदाता ने पूर्व वर्ष के बंद शेष को स्रोत बताकर उचित स्पष्टीकरण प्रस्तुत किया, जिससे यह स्पष्ट हुआ कि 2016–17 के आकलन वर्ष में करदाता उस 'संपत्ति'/नकद का स्वामी था। इसलिए, इस धन की प्रकृति और स्रोत के स्पष्टीकरण और धारा 69A के तहत बनाई गई परिकल्पना की व्याख्या केवल 2016–17 के आकलन वर्ष में आयकर अधिकारी द्वारा मांगी/जाँची जा सकती थी, और 2017–18 के आकलन वर्ष में नहीं। इसके अलावा, शॉर्ट–टर्म लोन और अग्रिमों की वापसी/रिफंड और उसके परिणामस्वरूप 31–3–2016 को नकद के रूप में संचय का तथ्य केवल 2016–17 के आकलन वर्ष में ही जांचा जा सकता था, विशेषकर जब आयकर अधिकारी ने अपने ऊपर लगाए गए दायित्व को पूरा नहीं किया कि करदाता को धारा 69A के दायरे में लाया जाए। अतः, आयकर अधिकारी ने केवल अटकलों के आधार पर जोड़ किया है। यह कानून का स्पष्ट सिद्धांत है

4 (2017) 397 ITR 416
5 (2024) 2 SCC 433

कि आयकर अधिनियम के प्रावधानों के तहत आकलन करते समय, आयकर अधिकारी केवल अनुमान के आधार पर आकलन नहीं कर सकता और बिना किसी साक्ष्य या सामग्री के आकलन नहीं कर सकता, और शक चाहे कितना भी प्रबल हो, वह प्रमाण से परे निश्चित साक्ष्य का स्थान नहीं ले सकता।

(देखें धकेसवारी कॉटन मिल्स लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, पश्चिम बंगाल[6])

21. सर्वोच्च न्यायालय ने लालचंद भगत अम्बिका राम बनाम आयकर आयुक्त, बिहार और ओडिशा[7] के मामले में, उच्च मूल्यवर्ग नोटों के जमा से संबंधित मामले में, आयकर अधिकारी द्वारा किए गए जोड़ (एडिशन) पर कड़ा दृष्टिकोण अपनाते हुए कहा कि आयकर अधिकारी और अधिकरण का अनुमान, संदेह और अटकलों पर आधारित निर्णय लेना, बिना किसी ठोस साक्ष्य के कार्य करना अनुचित है। न्यायालय ने स्पष्ट किया कि—

> "(i) अपीलकर्ता के रोकड़ और अलमारी खाते में प्रविष्टियाँ यह दर्शाती हैं कि कुल नकद शेष ₹ 3,10,681 था और यह अत्यधिक संभावित था कि इसमें ₹ 2,91,000 के उच्च मूल्यवर्ग नोट शामिल थे। अपीलकर्ता की खाता पुस्तकों को केवल उच्च मूल्यवर्ग नोटों की संख्या से संबंधित संशोधनों को छोड़कर किसी अन्य रूप में चुनौती नहीं दी गई थी, और अधिकरण ने इन खाता पुस्तकों को वास्तविक मानते हुए अपनी सिद्धांत आधारित व्याख्या की। इसलिए अधिकरण के लिए यह खुला नहीं था कि वह इन खाता पुस्तकों की वास्तविकता को स्वीकार करे और ₹ 1,50,000 के संबंध में अपीलकर्ता का स्पष्टीकरण स्वीकार करे, लेकिन ₹ 1,41,000 के संबंध में अस्वीकार करे।
>
> (ii) आयकर अधिकारी द्वारा जिन परिस्थितियों पर भरोसा किया गया, वे केवल अनुमान, संदेह और अटकलों पर आधारित थे: अनाज तस्करी के लिए कुख्याति केवल संदिग्धता की पृष्ठभूमि थी और बिना किसी साक्ष्य के अपीलकर्ता को तस्करी में संलिप्त नहीं माना जा सकता; अनाज लाइसेंस रद्द करना और अपीलकर्ता के विरुद्ध प्रकरण चलाना महत्वहीन था क्योंकि लाइसेंस बहाल कर दिया गया और अपीलकर्ता को आरोपित अपराध से दोषमुक्त कर दिया गया; अपीलकर्ता द्वारा उस आकलन वर्ष में भारी राशि कमाने की केवल संभावना अनुमान पर आधारित थी; और यह तथ्य कि अपीलकर्ता ने सट्टेबाजी में हिस्सा लिया, यह निष्कर्ष निकालने के लिए पर्याप्त नहीं था कि सट्टेबाजी के लाभ नोटों के मूल्य से अधिक होंगे।
>
> (iii) अपील अधिकरण यह निष्कर्ष नहीं निकाल सकता था कि ₹ 1,41,000 की राशि, जिसमें 141 उच्च मूल्यवर्ग नोट शामिल हैं, संतोषजनक रूप से समझाया नहीं गया, जब तक कि उसने आयकर अधिकारी द्वारा भरोसे जाने वाली विभिन्न

Web Copy
High Court of Chhattisgarh
Bilaspur

6 (1954) 2 SCC 602
7 (1959) 37 ITR 288

संभावनाओं को ध्यान में न रखा हो।

(iv) इसलिए, अधिकरण ने अपने निष्कर्ष पर पहुँचते समय संदेह, अनुमान और अटकलों का सहारा लिया और बिना किसी साक्ष्य के या तथ्यों के गलत दृष्टिकोण पर कार्य किया: पाए गए तथ्य ऐसे थे कि कोई भी न्यायिक व्यक्ति, जो संबंधित कानून के बारे में सही ढंग से निर्देशित हो, उन्हें मान नहीं सकता।

(v) अपील अधिकरण के इस निष्कर्ष का कोई आधार नहीं था कि ₹ 1,41,000 राशि अपीलकर्ता के हाथों में आयकर और अधिशेष लाभकर के लिए कर योग्य लाभ है।"

22. उपरोक्त विश्लेषण के दृष्टिगत, हमारा विचार है कि आयकर अपीलीय अधिकरण द्वारा अपील को आंशिक रूप से खारिज करना, ₹ 20,50,000/– को बिना स्पष्टीकरण वाले धन के रूप में मानकर धारा 69A के तहत अनुमानित कल्पना लागू करना और धारा 115BBE के तहत उच्च कर दर से कर लगाना, पूरी तरह से अनुचित है। इस प्रकार, आयकर अधिकारी द्वारा पारित आक्षेपित आदेश, जिसे सीआईटी (अपील) द्वारा पुष्टि की गई और बाद में आयकर अपीलीय अधिकरण द्वारा आंशिक रूप से पुष्टि की गई थी, इसे रद्द किया जाता है। यह कहा जाता है कि ₹ 20,50,000/– को आयकर अधिनियम की धारा 69A के तहत बिना स्पष्टीकरण वाले धन के रूप में नहीं माना जा सकता। इसलिए, इस सारवान विधि के प्रश्न का उत्तर करदाता के पक्ष में और राजस्व के विरुद्ध है।

Web Copy
High Court of Chhattisgarh
Bilaspur

23. अपील को इस प्रकार की सीमा तक अनुमति दी जाती है, और पक्षकार अपने–अपने खर्च वहन करेंगे।

24. न्यायालय श्री निखिलेश बेगानी, अधिवक्ता द्वारा प्रदान की गई मूल्यवान सहायता की सराहना करता है, जिन्होंने संक्षिप्त नोटिस पर विवाद समाधान के उद्देश्य से प्रासंगिक संदर्भों सहित लिखित सारांश प्रस्तुत किया। हम उनकी सहायता को अभिलेख पर दर्ज करते हैं।

सही/– (दीपक कुमार तिवारी) न्यायाधीश	सही/– (संजय के. अग्रवाल) न्यायाधीश

(Translation has been done through AI Tool: SUVAS)

अस्वीकरणः हिन्दी भाषा में निर्णय का अनुवाद पक्षकारों 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 कार्यालयीन एवं व्यवहारिक प्रयोजनों हेतु निर्णय का अंग्रेजी स्वरुप ही अभिप्रमाणित माना जाएगा और कार्यान्वयन तथा लागू किए जाने हेतु उसे ही वरीयता दी जाएगी।

Web Copy
High Court of Chhattisgarh
Bilaspur