

राजस्थान उच्च न्यायालय

जयपुर पीठ

डी.बी. सिविल रिट याचिका संख्या 7385/2014

राकेश कुमार सैनी पुत्र स्वर्गीय श्री कन्हैया लालजी सैनी, आयु लगभग 45 वर्ष, निवासी
प्लॉट नंबर 35, मनु मार्ग, अलवर

----याचिकाकर्ता

बनाम

- भारत संघ, वित्त मंत्रालय के माध्यम से, नॉर्थ ब्लॉक, नई दिल्ली-110 001, आयकर आयुक्त, अलवर के माध्यम से
- आयकर आयुक्त अलवर, मोती इंगरी रोड, अलवर
- आयकर अधिकारी, वार्ड-2(3), मोती इंगरी, अलवर

----प्रतिवादी

याचिकाकर्ता के लिए	:	श्री अनंत कासलीवाल, वरिष्ठ अधिवक्ता सुश्री चारु पारीक श्री दिवाकर खलद्वा और श्री राघव कृष्णत्री के साथ
प्रतिवादी के लिए	:	श्री अनुरूप सिंघी श्री आदित्य खंडेलवाल और श्री एन.एस. भाटी के साथ

माननीय न्यायमूर्ति श्री अवनीश झिंगन

माननीय न्यायमूर्ति श्री उमा शंकर व्यास

आदेशआरक्षित दिनांक:-08/11/2024घोषित दिनांक:-14/11/2024अवनीश झिंगन, (जे):-

- यह याचिका निर्धारण वर्ष (संक्षेप में 'एवाई') 2009-10 के लिए आयकर अधिनियम, 1961 (संक्षेप में 'अधिनियम') की धारा 148 के तहत जारी दिनांक

31.03.2014 के नोटिस को रद्द करने और आपतियों को खारिज करने वाले दिनांक 05.06.2014 के आदेश की मांग करते हुए दायर की गई है।

2. संक्षिप्त तथ्य यह हैं कि याचिकाकर्ता ने निर्धारण वर्ष 2009-10 के लिए आयकर विवरणी दायर की थी। अधिनियम की धारा 143(3) के तहत निर्धारण 29.12.2011 को अंतिम रूप दिया गया था। अधिनियम की धारा 148 के तहत दिनांक 31.03.2014 का नोटिस इस आधार पर जारी किया गया था कि याचिकाकर्ता के भाइयों द्वारा बेची गई कृषि भूमि के लिए धारा 54बी के तहत कटौती गलत तरीके से दावा की गई थी। याचिकाकर्ता द्वारा दायर आपति को 05.06.2014 को खारिज कर दिया गया था। अतः, यह वर्तमान याचिका दायर की गई है।

3. याचिकाकर्ता के विद्वान वरिष्ठ अधिवक्ता का निवेदन है कि निर्धारण अधिकारी (संक्षेप में 'एओ') द्वारा अधिनियम की धारा 54-बी के तहत दावा की गई कटौती के संबंध में एक विशिष्ट प्रश्न उठाया गया था। अधिनियम की धारा 148 के तहत कार्यवाही राय में बदलाव के आधार पर शुरू की गई है। इस संबंध में **कमिश्नर ऑफ इनकम टैक्स, दिल्ली बनाम केल्विनटर ऑफ इंडिया लिमिटेड** में सर्वोच्च न्यायालय के निर्णय, जो (2010) 320 **ITR 561** में रिपोर्ट किया गया है, और **कमिश्नर ऑफ इनकम टैक्स-VI, नई दिल्ली बनाम उषा इंटरनेशनल लिमिटेड** के मामले में दिल्ली उच्च न्यायालय के पूर्ण पीठ के निर्णय, जो (2012) 348 **ITR 485** में रिपोर्ट किया गया है, पर भरोसा किया गया है।

4. इसके विपरीत, निर्धारण अधिकारी ने अधिनियम की धारा 54-बी के तहत दावा की गई कटौती के मुद्दे पर विचार नहीं किया था। यह तर्क दिया गया है कि भूमि याचिकाकर्ता के भाइयों द्वारा बेची गई थी और याचिकाकर्ता द्वारा अधिनियम की धारा 54 बी के तहत कटौती का दावा नहीं किया जा सकता था।

5. याचिकाकर्ता का निर्धारण वर्ष 2009-10 के लिए अधिनियम की धारा 143(3) के तहत निर्धारण 29.12.2011 को अंतिम रूप दिया गया था। निर्धारण कार्यवाही के दौरान, दिनांक 14.12.2011 को उसमें मांगी गई जानकारी प्रस्तुत करने के लिए नोटिस जारी किया गया था।

दिनांक 14.12.2011 के नोटिस की सामग्री इस प्रकार है:-

विषय:- निर्धारण वर्ष के लिए निर्धारण कार्यवाही

2009-10/- पैन एईएनपीएसआई 1066 एच

उपरोक्त निर्धारण कार्यवाही को पूरा करने के लिए, आपको निम्नलिखित जानकारी/स्पष्टीकरण प्रस्तुत करने की आवश्यकता है:-

1. आपने भूमि की बिक्री से आय दिखाई है। बिक्री विलेखों के अवलोकन से पता चलता है कि कई भूखंडों में बेची गई भूमि श्री सुरेश कुमार और श्री दिनेश कुमार के नाम पर थी। जब बेची गई भूमि आपके नाम पर नहीं थी, तो उससे होने वाली आय को आपके हाथों में आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 54 बी के तहत कटौती का दावा करने के योग्य कैसे माना जा सकता है।

2. हालांकि, आपने अपनी 4 भाइयों के साथ एक वसीयत के माध्यम से कृषि भूमि विरासत में मिलने का दावा किया है। यद्यपि भूमि का उपयोग पहले कृषि उद्देश्य के लिए किया जा रहा था, लेकिन यह शहरी भूमि के दायरे में थी। अब भूमि को 18 पंजीकृत विलेखों के माध्यम से भूखंडों में विभाजित करके लाभ कमाने के उद्देश्य से बेचा गया है।

आपका यह कार्य स्पष्ट रूप से दर्शाता है कि भूखंड बनाना आय अर्जित करने का एक कार्य है और इस लेनदेन को आपके द्वारा दावा किए गए दीर्घकालिक पूंजीगत लाभ से आय के तहत कवर नहीं किया जा सकता है।

ऐसी परिस्थितियों में, आपसे कारण बताने का अनुरोध किया जाता है कि भूमि के भूखंड बनाने और उसकी बिक्री को आपके व्यावसायिक आय के रूप में क्यों नहीं माना जाना चाहिए, क्योंकि इसमें व्यापार की प्रकृति में एक साहसिक कार्य शामिल था, और 9,58,000/- रुपये की प्राप्तियों पर आपके हाथों में तदनुसार कर क्यों नहीं लगाया जाना चाहिए।

आपके मामले की सुनवाई 19-12-2011 को निर्धारित की गई है।

याचिकाकर्ता ने दिनांक 20.12.2011 को उत्तर दायर किया। निर्धारण आदेश पारित करते समय निर्धारण अधिकारी ने नोटिस में उठाए गए दो मुद्दों को छोड़ दिया

और भूमि की खरीद में अस्पष्टीकृत निवेश के लिए पचास हजार रुपये की वृद्धि की। 3,960/- रुपये की कम दिखाई गई बैंक ब्याज प्राप्तियों की भी वृद्धि की गई।

6. अधिनियम की धारा 148 के तहत दिनांक 31.03.2014 का नोटिस जारी किया गया था। पुनर्मूल्यांकन के कारण थे:

धारा 54 बी के तहत 9,97,577/- रुपये की कटौती का दावा करने से पहले दिखाया गया दीर्घकालिक पूंजीगत लाभ, करदाता के भाई, श्री दिनेश सैनी के मामले में भूमि (भूखंडों) के संबंधित एकमात्र विलेख के अवलोकन से पता चलता है कि उक्त भूमि के टुकड़े श्री दिनेश सैनी और सुरेश सैनी के हैं।

इस प्रकार, करदाता भूमि का मालिक नहीं है। बेची गई भूमि, इसलिए धारा 54 बी के तहत कटौती उसके हाथों में स्वीकार्य नहीं है और तदनुसार उसके हाथों में प्राप्त राशि को अघोषित आय के स्रोत के तहत आय के रूप में मूल्यांकित किया जा सकता है। इस प्रकार, उपरोक्त के मद्देनजर मुझे यह विश्वास करने का कारण है कि आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 147 के अर्थ में 9,97,577/- रुपये की दीर्घकालिक पूंजीगत लाभ की सीमा तक आय कर निर्धारण से बची हुई है, जिसके लिए आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 148 के तहत नोटिस जारी करने की आवश्यकता है।

7. निर्धारण कार्यवाही के दौरान निर्धारण अधिकारी द्वारा मुद्दा संख्या 1 पर मांगी गई व्याख्या और पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही शुरू करने के कारण समान हैं। याचिकाकर्ता ने आपत्ति उठाई कि धारा 148 के तहत नोटिस जारी करना राय में बदलाव का परिणाम है। दिनांक 05.06.2014 के आदेश द्वारा आपत्ति को खारिज कर दिया गया।

8. यह एक स्थापित कानून है कि अधिनियम की धारा 147 के तहत वर्ष 1998 में किए गए संशोधन के बावजूद, राय में बदलाव के आधार पर पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही शुरू नहीं की जा सकती है।

9. सर्वोच्च न्यायालय ने *कमिश्नर ऑफ इनकम टैक्स, दिल्ली बनाम केल्विनटर ऑफ इंडिया लिमिटेड* में, जो (2010)2SCC723 में रिपोर्ट किया गया है, अवलोकन किया:

6. अधिनियम की धारा 147 में किए गए उपरोक्त परिवर्तनों का अवलोकन करने पर, हम पाते हैं कि प्रत्यक्ष कर कानून (संशोधन) अधिनियम, 1987 से पहले, उपरोक्त दो शर्तों के तहत पुनर्मूल्यांकन किया जा सकता था और उक्त शर्तों की पूर्ति से ही निर्धारण अधिकारी को पिछली कर निर्धारण करने का क्षेत्राधिकार प्राप्त होता था। लेकिन अधिनियम की धारा 147 में [1 अप्रैल, 1989 से प्रभावी], उन्हें छोड़ दिया गया है और केवल एक शर्त शेष रह गई है, अर्थात्, जहां निर्धारण अधिकारी को यह विश्वास करने का कारण है कि आय कर निर्धारण से बची हुई है, वहां पुनर्मूल्यांकन करने का क्षेत्राधिकार प्राप्त होता है। इसलिए, 1 अप्रैल, 1989 के बाद, पुनर्मूल्यांकन की शक्ति बहुत व्यापक है। हालांकि, "विश्वास करने का कारण" शब्दों की एक योजनाबद्ध व्याख्या देना आवश्यक है, जिसके विफल होने पर, हमें डर है कि धारा 147 निर्धारण अधिकारी को "केवल राय में बदलाव" के आधार पर कर निर्धारण को फिर से खोलने की मनमानी शक्तियां प्रदान करेगी, जो स्वयं पुनर्मूल्यांकन का कारण नहीं हो सकता है। हमें समीक्षा करने की शक्ति और पुनर्मूल्यांकन करने की शक्ति के बीच वैचारिक अंतर को भी ध्यान में रखना चाहिए। निर्धारण अधिकारी के पास समीक्षा करने की शक्ति नहीं है; उसके पास पुनर्मूल्यांकन करने की शक्ति है। लेकिन पुनर्मूल्यांकन कुछ पूर्व-शर्तों की पूर्ति पर आधारित होना चाहिए और यदि "राय में बदलाव" की अवधारणा को हटा दिया जाता है, जैसा कि विभाग की ओर से तर्क दिया गया है, तो, कर निर्धारण को फिर से खोलने की आड़ में, समीक्षा होगी। "राय में बदलाव" की अवधारणा को निर्धारण अधिकारी द्वारा शक्ति के दुरुपयोग की जांच के लिए एक अंतर्निहित परीक्षण के रूप में माना जाना चाहिए। इसलिए, 1 अप्रैल, 1989 के बाद, निर्धारण अधिकारी के पास पुनर्मूल्यांकन करने की

शक्ति है, बशर्ते कि यह निष्कर्ष निकालने के लिए "ठोस सामग्री" हो कि कर निर्धारण से आय बची हुई है। कारणों का विश्वास के गठन के साथ एक जीवंत संबंध होना चाहिए। हमारा दृष्टिकोण अधिनियम की धारा 147 में किए गए परिवर्तनों से समर्थित है, जैसा कि ऊपर उद्धृत किया गया है। प्रत्यक्ष कर कानून (संशोधन) अधिनियम, 1987 के तहत, संसद ने न केवल "विश्वास करने का कारण" शब्दों को हटा दिया, बल्कि अधिनियम की धारा 147 में "राय" शब्द भी डाला। हालांकि, "विश्वास करने का कारण" शब्दों को हटाने के खिलाफ कंपनियों से अभ्यावेदन प्राप्त होने पर, संसद ने उक्त अभिव्यक्ति को फिर से प्रस्तुत किया और "राय" शब्द को इस आधार पर हटा दिया कि यह निर्धारण अधिकारी को मनमानी शक्तियां प्रदान करेगा।

10. संबंधित मुद्दे पर निर्धारण अधिकारी द्वारा व्यक्त की गई राय स्पष्ट या आवश्यक निहितार्थों द्वारा हो सकती है। प्रस्तुत मामले में, निर्धारण अधिकारी द्वारा दो मुद्दों पर स्पष्टीकरण मांगा गया था। इनमें से एक मुद्दा अधिनियम की धारा 54-बी के तहत दावा की गई कटौती का था। याचिकाकर्ता द्वारा दायर उत्तर और प्रस्तुत सामग्री के मद्देनजर, निर्धारण अधिकारी ने दोनों मुद्दों को छोड़ दिया और अन्य दो शीर्षों के तहत वृद्धि करके निर्धारण को अंतिम रूप दिया गया। इसका अर्थ यह है कि निर्धारण अधिकारी ने याचिकाकर्ता द्वारा धारा 54-बी के तहत कटौती का दावा करने के मुद्दे पर अपनी राय व्यक्त की थी।

11. सर्वोच्च न्यायालय ने इनकम टैक्स ऑफिसर वार्ड नंबर 16(2) बनाम टेकस्पैन इंडिया प्राइवेट लिमिटेड और अन्य में, जो (2018) 6SCC 685 में रिपोर्ट किया गया है, निम्नानुसार कहा:

12. इस आधार पर कि प्रस्तावित पुनर्मूल्यांकन केवल राय में बदलाव पर आधारित है, इसमें हस्तक्षेप करने से पहले, न्यायालय को यह सत्यापित करना चाहिए कि क्या पहले किए गए निर्धारण ने किसी ऐसे मामले पर स्पष्ट रूप से या आवश्यक निहितार्थों द्वारा कोई राय व्यक्त की थी जो कर योग्य आय के कथित कर निर्धारण से बचने का आधार है।

यह निष्कर्ष निकालने के लिए कि निर्धारण अधिकारी ने किसी मुद्दे पर विचार किया था, न केवल निर्धारण आदेश प्रासंगिक है, बल्कि इसे रिकॉर्ड से भी निर्धारित किया जा सकता है। यह निर्धारण अधिकारी पर निर्भर करता है कि वह आदेश कैसे तैयार करे। स्वीकार किए गए मुद्दे पर आदेश में चर्चा भी नहीं की जा सकती है और इसके लिए करदाता जिम्मेदार नहीं है। किसी मुद्दे पर स्पष्टीकरण स्वीकार करने के लिए निर्धारण आदेश में निर्धारण अधिकारी द्वारा कारणों को दर्ज न करना उसी मुद्दे पर पुनर्मूल्यांकन के लिए आधार नहीं बनेगा क्योंकि निर्धारण अधिकारी ने पहले ही इस पर विचार कर लिया था और एक राय बना ली थी।

12. दिल्ली उच्च न्यायालय की पूर्ण पीठ ने कमिश्नर ऑफ इनकम टैक्स-VI बनाम उषा इंटरनेशनल लिमिटेड में, जो (2012) 348 ITR 485 में रिपोर्ट किया गया है, कमिश्नर ऑफ इनकम टैक्स बनाम आइशर लिमिटेड में समन्वय पीठ के निर्णय, जो (2007) 294 ITR 310 में रिपोर्ट किया गया है, और हरि आयरन ट्रेडिंग कंपनी बनाम कमिश्नर ऑफ इनकम टैक्स में पंजाब और हरियाणा उच्च न्यायालय के निर्णय, जो (2003) 263 ITR 437 में रिपोर्ट किया गया है, पर विचार करने के बाद निम्नानुसार कहा:

12. इसलिए, उपरोक्त स्थिति से यह स्पष्ट है कि:

(1) पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही वैध रूप से शुरू की जा सकती है यदि आय विवरणी को धारा 143(1) के तहत संसाधित किया जाता है और कोई जांच मूल्यांकन नहीं किया जाता है। ऐसे मामलों में राय में बदलाव नहीं होता है;

(2) पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही अमान्य होगी यदि निर्धारण आदेश स्वयं यह दर्ज करता है कि मुद्दा उठाया गया था और करदाता के पक्ष में तय किया गया था। ऐसे मामलों में पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही "राय में बदलाव" के सिद्धांत से प्रभावित होगी।

(3) पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही अमान्य होगी यदि मूल निर्धारण कार्यवाही में करदाता द्वारा कोई मुद्दा या प्रश्न उठाया और उत्तर दिया जाता है, लेकिन उसके बाद निर्धारण अधिकारी निर्धारण

आदेश में कोई वृद्धि नहीं करता है। ऐसी स्थितियों में यह स्वीकार किया जाना चाहिए कि मुद्दे की जांच की गई थी लेकिन निर्धारण अधिकारी को वृद्धि करने या करदाता के रुख को अस्वीकार करने का कोई आधार या कारण नहीं मिला। वह एक राय बनाता है। पुनर्मूल्यांकन अमान्य होगा क्योंकि निर्धारण अधिकारी ने मूल निर्धारण में एक राय बनाई थी, हालांकि उसने अपने कारणों को दर्ज नहीं किया था।

13. दूसरी और तीसरी स्थिति में, राजस्व के पास कोई उपाय नहीं है। यदि निर्धारण आदेश त्रुटिपूर्ण और राजस्व के हित के लिए प्रतिकूल है, तो वे अधिनियम की धारा 263 के तहत शक्ति का आह्वान करने के हकदार हैं और कर सकते हैं।

13. बॉम्बे उच्च न्यायालय ने **बेडमुथा इंडस्ट्रीज लिमिटेड बनाम डिप्टी कमिश्नर ऑफ इनकम टैक्स** में, जो 2012 **SCC ऑनलाइन बॉम 829** में रिपोर्ट किया गया है, निम्नानुसार कहा:

8. यह प्रस्तुत किया गया था कि ख्याति पर मूल्यह्रास और अशोषित मूल्यह्रास के समायोजन से संबंधित मुद्दा प्रतिवादी संख्या 1 द्वारा दिनांक 18-12-2006 के आदेश में विचाराधीन था और उसकी समीक्षा नहीं की गई थी। उपरोक्त प्रस्तुति का एकमात्र आधार यह है कि निर्धारण आदेश में पुनर्मूल्यांकन के उद्देश्यों के लिए उठाए गए मुद्दों पर चर्चा नहीं की गई है।

9. राजस्व के वकील द्वारा उठाए गए इस मुद्दे पर इस न्यायालय ने **आइडिया सेलुलर लिमिटेड बनाम डिप्टी कमिश्नर ऑफ इनकम टैक्स** के मामले में विचार किया है, जो (2008) 301 ITR 407 (बॉम्बे) में रिपोर्ट किया गया है, जिसमें निम्नानुसार कहा गया है:

यह भी तर्क देने की कोशिश की गई थी कि चूंकि निर्धारण अधिकारी ने अपने मूल निर्धारण आदेश में इस मामले के संबंध में कोई राय व्यक्त नहीं की थी, इसलिए यह नहीं कहा जा सकता कि इस मामले में राय में कोई बदलाव हुआ था। हमारे विचार में, एक बार जब सभी सामग्री निर्धारण अधिकारी के समक्ष थी और उसने याचिकाकर्ता द्वारा अपने अंतिम निर्धारण आदेश में उठाए गए कई तर्कों पर विचार नहीं करने का विकल्प चुना, तो यह नहीं कहा जा सकता कि जब सभी सामग्री उसके समक्ष रखी गई थी तो उसने अपना दिमाग नहीं लगाया था। इसी तरह का प्रभाव दिल्ली उच्च न्यायालय की पूर्ण पीठ के निर्णय में कमिश्नर ऑफ इनकम टैक्स बनाम केल्विनटर ऑफ इंडिया लिमिटेड के मामले में है, जो (2002) 256 ITR 1 (दिल्ली) में रिपोर्ट किया गया है, और गुजरात उच्च न्यायालय की खंडपीठ के निर्णय में सीआईटी बनाम निरमा केमिकल वर्क्स के मामले में है, जो (2009) 309 ITR 67 (गुजरात) में रिपोर्ट किया गया है। उपरोक्त के मद्देनजर, राजस्व का यह तर्क कि पुनर्मूल्यांकन राय में बदलाव के कारण नहीं है क्योंकि दिनांक 18-12-2006 के निर्धारण आदेश में कोई राय व्यक्त नहीं की गई थी, को अस्वीकार किया जाना चाहिए।

(जोर दिया गया)

14. पुनरावृत्ति के जोखिम पर, धारा 54बी के तहत कटौती का मुद्दा निर्धारण कार्यवाही में उठाया और चर्चा किया गया था। इस मुद्दे पर याचिकाकर्ता का स्पष्टीकरण स्वीकार कर लिया गया और अधिनियम की धारा 54-बी के तहत कटौती की अनुमति दी गई। यह अनुमान लगाया जाता है कि निर्धारण अधिकारी ने एक राय बनाई थी, हालांकि, इसके कारणों को दर्ज नहीं किया था।

15. निर्धारण वर्ष 2009-2010 के लिए धारा 148 के तहत जारी नोटिस और आपत्तियों को खारिज करने वाले दिनांक 05.06.2014 के आदेश को रद्द किया जाता है।

16. रिट याचिका स्वीकार की जाती है।

(उमा शंकर व्यास),जे

(अवनीश झिंगन),जे

रिया/दानिश/161

रिपोर्ट करने योग्य: हाँ

अस्वीकरण:- स्थानीय भाषा में अनुवादित निर्णय केवल वादियों के अपनी भाषा में लाभ के लिए हैं तथा इनका किसी अन्य उद्देश्य के लिए उपयोग नहीं किया जा सकता। निर्णय का अंग्रेजी संस्करण सभी व्यावहारिक और आधिकारिक उद्देश्यों के लिए प्रामाणिक होगा और इसे लागू करने में प्राथमिकता दी जाएगी।

