

राजस्थान उच्च न्यायालय

जयपुर बेंच

डी.बी. सिविल रिट याचिका संख्या 14414/2022

आर.के. बिल्डक्रिएशंस प्राइवेट लिमिटेड, 903, 9 वीं मंजिल आराधना रेजीडेंसी, जी1, मंगलम सिटी, कलवार रोड, हटोज, जयपुर, राजस्थान 302034 अपने अधिकृत प्रतिनिधि श्री ओमप्रकाश कनैयालाल जैन पुत्र श्री कनैयालाल श्रीमाल, उम्र लगभग 50 वर्ष, निवासी 115, श्रीमाल भवन, सब्जी मंडी, बिजयनगर, अजमेर राजस्थान- 305624 के माध्यम से।

----याचिकाकर्ता

बनाम

आयकर अधिकारी, वार्ड 1(2), जयपुर, आयकर विभाग, नया केंद्रीय राजस्व भवन, भगवानदास रोड, जयपुर 302005

----उत्तरदाता

याचिकाकर्ता के लिए (एस) : श्री. प्रकुल खुराना, अधिवक्ता सुश्री वृंदा लखोटिया, अधिवक्ता श्री आर्य सिंह चौहान, अधिवक्ता एवं श्री नीलिनेश सेन, अधिवक्ता
उत्तरदाता के लिए (एस) : श्री अनुरूप सिंघी, अधिवक्ता श्री. एन.एस. भाटी, अधिवक्ता एवं श्री. आदित्य खंडेलवाल, वकील

कोरम: माननीय श्री न्यायमूर्ति अवनीश झिंगन
माननीय श्रीमती जस्टिस शुभा मेहता

निर्णयरिपोर्ट योग्यआरक्षित तिथि: 01/02/2024उच्चारण तिथि:- 08/02/2024अवनीश झिंगन, जे.

1. यह रिट याचिका आयकर अधिनियम, 1961 (संक्षेप में 'अधिनियम') की धारा 148 ए(डी) के तहत पारित दिनांक 26.07.2022 के आदेश को रद्द करने की मांग करते हुए दायर की गई है। इसके अलावा, अधिनियम की धारा 148 के तहत जारी दिनांक 30.06.2021 के नोटिस को रद्द करने की भी प्रार्थना की गई है।

तथ्य

2. याचिकाकर्ता एक प्राइवेट लिमिटेड कंपनी है। आकलन वर्ष (संक्षेप में निर्धारण वर्ष) 2015-16 के लिए, 04.11.2015 को शून्य आय घोषित करते हुए आयकर रिटर्न दाखिल किया गया था। 30.06.2021 को, अधिनियम की धारा 148 के तहत नोटिस जारी किया गया था जिसमें कहा गया था कि यह मानने के कारण थे कि निर्धारण वर्ष 2015-2016 के लिए कर योग्य आय मूल्यांकन से बच गई थी। **भारत संघ बनाम आशीष अग्रवाल (2022) 444 आईटीआर 01 (एससी)** के मामले में सुप्रीम कोर्ट के दिनांक 04.05.2022 के फैसले के बाद, अधिनियम की धारा 148 ए (बी) के तहत नोटिस 30.05.2022 को जारी किया गया था। याचिकाकर्ता ने 11.06.2022 को जवाब दिया, विवरण और दस्तावेजों की मांग की। मेसर्स ओम सोखल बिल्डर्स एंड कंस्ट्रक्शन प्राइवेट लिमिटेड को ऋण प्रदान करने वाली संस्था, मुहम्मद और अन्य संस्थाओं के नाम वाली वर्कशीट की जानकारी 27.06.2022 को प्रदान की गई थी। 26.07.2022 को आपत्तियों के निराकरण के बाद, अधिनियम की धारा 148 के अंतर्गत नोटिस को DIN नंबर जारी करने हेतु पत्र जारी किया गया। अतः, यह रिट याचिका दायर की गई।

3. याचिका के लंबित रहने के दौरान, अधिनियम की धारा 147 सहपठित धारा 144(बी) के अंतर्गत 25.05.2023 को आदेश पारित किया गया। याचिकाकर्ता ने अपील दायर की, लेकिन 15.11.2023 को अपील वापस लेने के लिए एक आवेदन दायर किया, जिसमें कहा गया कि यह गलत धारणा के तहत दायर की गई थी कि पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही को चुनौती देने वाली रिट याचिका निष्फल हो गई है।

याचिकाकर्ताओं के तर्क

4. याचिकाकर्ता के विद्वान वकील का तर्क है कि कथित तौर पर 30,00,000 रुपये की आय कर निर्धारण से बच गई है, और पुनर्मूल्यांकन की कार्यवाही तीन साल से अधिक समय से शुरू होने के कारण समय सीमा समाप्त हो चुकी है। तर्क यह है कि नोटिस के साथ प्रतिकूल सामग्री उपलब्ध नहीं कराई गई थी और जिस जानकारी पर भरोसा किया गया है, वह वादिनी से संबंधित नहीं है। यह नोटिस धारा 151ए और उसके तहत बनाई गई योजना के अनुरूप नहीं है। शिकायत यह है कि उठाई गई आपत्तियों का स्पष्ट रूप से निपटारा नहीं किया गया।

उत्तरदाता के तर्क

5. उत्तरदाता के विद्वान अधिवक्ता का तर्क है कि याचिकाकर्ता के पास वैकल्पिक उपाय हैं और उन्होंने पुनर्मूल्यांकन आदेश के विरुद्ध अपील दायर की है, अतः याचिका खारिज किए जाने योग्य है। **भाग चंद जांगिड़ बनाम प्रधान मुख्य आयकर आयुक्त एवं अन्य (डीबीसीडब्ल्यूपी संख्या 5819/2023)** (दिनांक 17.04.2023) और **राम किशोर कडेल बनाम सहायक आयकर आयुक्त एवं अन्य (डीबीसीडब्ल्यूपी संख्या 8947/2023)** (दिनांक 22.11.2023) के मामलों में इस न्यायालय की

खंडपीठ द्वारा दिए गए निर्णय पर भरोसा किया गया है।

आक्षेपित आदेश का बचाव निम्नलिखित तर्क देकर किया गया है:-

- (i) विभाग के पास उपलब्ध सूचना के अनुसार 2,80,00,000/- रुपए की आय कर निर्धारण से बच गई थी तथा कार्यवाही सीमा के भीतर थी।
- (ii) याचिकाकर्ता को सूचना उपलब्ध करा दी गई तथा नोटिस के साथ अनुलग्नक 'ए-1' भी संलग्न कर दिया गया।
- (iii) पुनर्मूल्यांकन आरंभ करने के चरण पर अधिनियम की धारा 151ए के प्रावधान लागू नहीं होंगे।
- (iv) मेसर्स ओम सोखल बिल्डर्स एंड कंस्ट्रक्शन प्राइवेट लिमिटेड के सर्वेक्षण के दौरान, याचिकाकर्ता से संबंधित सामग्री जब्त की गई और अंत में;
- (v) याचिकाकर्ता द्वारा दायर आपत्तियों पर विचार किया गया और यदि वे अभी भी असंतुष्ट हैं तो वे अपील में मुद्दा उठा सकते हैं।

प्रावधान और दिशानिर्देश

धारा 148 ए

“धारा 148 के तहत नोटिस जारी करने से पहले जांच करना, अवसर प्रदान करना।

148 ए.मूल्यांकन अधिकारी, किसी भी नोटिस जारी करने से पहले

धारा 148:-

- (क) यदि आवश्यक हो तो निर्दिष्ट प्राधिकारी के पूर्व अनुमोदन से ऐसी सूचना के संबंध में कोई जांच करना, जो यह बताती हो कि कर योग्य आय कर निर्धारण से बच गई है;
- (ख) निर्धारिती को सुनवाई का अवसर प्रदान करना,[***], उसे नोटिस की तामील करके, जिसमें वह नोटिस में निर्दिष्ट समय के भीतर कारण बताओ नोटिस दे, जो सात दिनों से कम नहीं होगा और उस तारीख से तीस दिनों से अधिक नहीं होगा, जिस दिन ऐसा नोटिस जारी किया गया हो, या ऐसा समय, जो इस संबंध में आवेदन के आधार पर उसके द्वारा बढ़ाया जा सकता है, कि क्यों न धारा 148 के तहत एक नोटिस जारी किया जाए, जो उस सूचना के आधार पर हो जो यह सुझाव देती है कि कर से प्रभार्य आय प्रासंगिक निर्धारण वर्ष के लिए उसके मामले में मूल्यांकन से बच गई है और खंड (ए) के अनुसार की गई जांच के परिणाम, यदि कोई हो;
- (ग) खंड (ख) में निर्दिष्ट कारण बताओ नोटिस के प्रत्युत्तर में करदाता द्वारा दिए गए उत्तर, यदि कोई हो, पर विचार करना;
- (घ) निर्धारिती के उत्तर सहित अभिलेख पर उपलब्ध सामग्री के आधार पर यह निर्णय करेगा कि धारा 148 के अंतर्गत नोटिस जारी करना उपयुक्त मामला है या नहीं, इसके लिए वह निर्दिष्ट प्राधिकारी के पूर्व अनुमोदन से उस माह के अंत से एक माह के भीतर आदेश पारित करेगा जिसमें खंड (ग) में निर्दिष्ट उत्तर उसे

प्राप्त होता है, या जहां ऐसा कोई उत्तर प्रस्तुत नहीं किया जाता है, वहां उस माह के अंत से एक माह के भीतर जिसमें खंड (ख) के अनुसार उत्तर प्रस्तुत करने के लिए दिया गया समय या बढ़ाया गया समय समाप्त होता है:

परन्तु इस धारा के उपबन्ध उस स्थिति में लागू नहीं होंगे, जहां,-

(क) 1 अप्रैल, 2021 को या उसके बाद करदाता के मामले में धारा 132 के तहत तलाशी शुरू की जाती है या धारा 132 ए के तहत खाता बही, अन्य दस्तावेज या कोई संपत्ति मांगी जाती है; या

(ख) मूल्यांकन अधिकारी, प्रधान आयुक्त या आयुक्त के पूर्व अनुमोदन से संतुष्ट है कि कोई भी धन, सोना, आभूषण या अन्य मूल्यवान वस्तु या चीज, जो धारा 132 के तहत तलाशी में जब्त की गई है या धारा 132 ए के तहत किसी अन्य व्यक्ति के मामले में 1 अप्रैल, 2021 को या उसके बाद मांगी गई है, वह करदाता की है; या

(ग) मूल्यांकन अधिकारी, प्रधान आयुक्त या आयुक्त के पूर्व अनुमोदन से संतुष्ट है कि धारा 132 के तहत तलाशी में जब्त की गई या धारा 132 ए के तहत किसी अन्य व्यक्ति के मामले में, 1 अप्रैल, 2021 को या उसके बाद जब्त की गई कोई खाता बही या दस्तावेज, करदाता से संबंधित है या उसमें निहित कोई जानकारी करदाता से संबंधित है; या

(घ) निर्धारण अधिकारी को धारा 135 क के अधीन अधिसूचित योजना के अंतर्गत करदाता के मामले में किसी निर्धारण वर्ष के लिए कर से बचने वाले निर्धारण से प्रभार्य आय से संबंधित कोई सूचना प्राप्त हुई है।

स्पष्टीकरण--इस धारा के प्रयोजनों के लिए, विनिर्दिष्ट प्राधिकारी से धारा 151 में निर्दिष्ट विनिर्दिष्ट प्राधिकारी अभिप्रेत है।]

[कुछ मामलों में मूल्यांकन, पुनर्मूल्यांकन या पुनर्गणना के लिए पूर्व अनुमोदन।”

अधिनियम की धारा 148 के तहत नोटिस जारी करने के लिए दिनांक 01/08/2022 के दिशानिर्देशों के प्रासंगिक खंड।

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

“iv. धारा 148 ए(ए) के तहत जांच करने, धारा 148 ए(डी) के तहत आदेश पारित करने और धारा 148 के तहत नोटिस जारी करने के लिए अनुमोदन प्राप्त करने के लिए “निर्दिष्ट प्राधिकारी” होगा: (संदर्भ धारा 151(ii)

धारा 148, 148 ए(ए) और 148 ए(डी) के तहत नोटिस जारी करने की मंजूरी के लिए निर्दिष्ट प्राधिकारी	समय सीमा (संबंधित वित्तीय वर्ष के अंत से गणना की गई)
--	--

पीसीआईटी या पीडीआईटी या सीआईटी या डीआईटी	3 वर्ष तक
(संदर्भ धारा 151(i))	
-पी.सी.सी.आई.टी या पी.डी.जी.आई.टी या- जहाँ पी.सी.सी.आई.टी या नहीं है पी.डी.जी.आई.टी., फिर सी.सी.आई.टी. या डी.जी.आई.टी. से अनुमोदन (धारा 151(ii) देखें)	3 वर्ष से अधिक किन्तु 10 वर्ष तक साल

v. अधिनियम की धारा 148 के स्पष्टीकरण 2 में यह प्रावधान है कि यदि 1 अप्रैल, 2021 को या उसके बाद करदाता के मामले में अधिनियम की धारा 133 ए के तहत (धारा 133 ए (2 ए) के अलावा) सर्वेक्षण किया गया था, तो यह माना जाएगा कि कर निर्धारण अधिकारी के पास ऐसी जानकारी है जिससे पता चलता है कि कर योग्य आय कर निर्धारण से बच गई है। हालाँकि, यह स्पष्ट किया जाता है कि अधिनियम की धारा 148 के तहत नोटिस जारी करने से पहले ऐसे मामलों में भी धारा 148 ए के तहत निर्धारित प्रक्रिया का पालन किया जाना आवश्यक है (धारा 148 ए का परंतुक देखें)।

vi. यदि आवश्यक हो तो एओ को उसके पास प्राप्त/उपलब्ध किसी भी "सूचना" के बारे में पूछताछ करनी होगी, जो यह बताती हो कि कर योग्य आय पिछले वर्ष में मूल्यांकन से बच गई है, केवल "निर्दिष्ट प्राधिकारी" के पूर्व अनुमोदन से।

vii. यदि जाँच/उपलब्ध सूचना के परिणाम से यह पता चलता है कि कर योग्य आय कर निर्धारण से छूट गई है, तो निर्धारण अधिकारी, अधिनियम की धारा 148 ए(बी) के अंतर्गत कारण बताओ नोटिस जारी करके करदाता को सुनवाई का अवसर प्रदान करेगा। उक्त नोटिस में करदाता को उत्तर प्रस्तुत करने के लिए 7 से 30 दिनों का समय दिया जाएगा। कारण बताओ नोटिस का एक नमूना अनुलग्नक-ए 1 में संलग्न है।

viii. यदि कोई करदाता व्यक्तिगत सुनवाई के लिए अनुरोध करता है, तो सुनवाई की तारीख निर्दिष्ट करते हुए नोटिस के अनुपालन के लिए उचित अवधि देकर प्राकृतिक न्याय के सिद्धांत का पालन करते हुए उस पर कार्रवाई की जा सकती है।

ix. धारा 149 के तीसरे प्रावधान के अनुसार, इस धारा के अनुसार सीमा अवधि की गणना के प्रयोजनों के लिए, धारा 148 ए के खंड (बी) के तहत जारी कारण बताओ नोटिस के अनुसार करदाता को दी गई समय या विस्तारित अवधि या वह अवधि जिसके दौरान धारा 148 ए के तहत कार्यवाही किसी अदालत के आदेश या निषेधाज्ञा द्वारा रोक दी जाती है, को बाहर रखा जाएगा।

x. इसके अतिरिक्त, धारा 149 के चौथे परंतुक के अनुसार, जहां तत्काल पूर्ववर्ती परंतुक (अर्थात तीसरे परंतुक) में निर्दिष्ट अवधि के अपवर्जन के तुरंत बाद, धारा 148 ए के खंड (डी) के तहत आदेश पारित करने के लिए मूल्यांकन अधिकारी को

उपलब्ध सीमा अवधि सात दिनों से कम है, ऐसी शेष अवधि को सात दिनों तक बढ़ा दिया जाएगा और इस उप-धारा के तहत सीमा अवधि को तदनुसार बढ़ा दिया गया माना जाएगा।

xi. निर्धारण अधिकारी को धारा 148 ए(डी) के अंतर्गत आदेश पारित करने से पहले धारा 148 ए के खंड (बी) में निर्दिष्ट कारण बताओ नोटिस के प्रत्युत्तर में करदाता द्वारा दिए गए उत्तर, यदि कोई हो, पर विचार करना होगा।

12. एओ को इन दिशानिर्देशों के ऊपर पैरा 2.1 (iii) में शामिल मामलों को छोड़कर, सभी मामलों में धारा 148 ए(डी) के अंतर्गत आदेश पारित करने के लिए 'निर्दिष्ट प्राधिकारी की पूर्व स्वीकृति' (अनुलग्नक-ए 2) अनिवार्य रूप से लेनी होगी, चाहे धारा 148 के अंतर्गत नोटिस जारी करने की अनुशंसा की जा रही हो या नहीं। धारा 148 ए(डी) के अंतर्गत ऐसे आदेश का एक नमूना अनुबंध-ए 3 में संलग्न है।

xiii. एक बार धारा 148 ए के खंड (डी) के तहत आदेश पारित हो जाने के बाद, 1.4.2022 से एओ द्वारा धारा 148 के तहत नोटिस जारी करने के लिए किसी और अनुमोदन की आवश्यकता नहीं है।*

(*उन मामलों को छोड़कर जिनमें यूओआई बनाम आशीष अग्रवाल (2022 एससीसी ऑनलाइन एससी 543) दिनांक 4.5.2022 के मामले में माननीय सर्वोच्च न्यायालय के निर्णय के कार्यान्वयन के लिए धारा 148 ए के तहत प्रक्रिया लागू की जा रही है, जिसके लिए दिनांक 11.5.2022 को विशिष्ट निर्देश जारी किए गए हैं)

अनुलग्नक-ए 1 नीचे पुनः प्रस्तुत है:-

“भारत सरकार
वित्त मंत्रालय
आयकर विभाग
कार्यालय -----
(कार्यालय पते के साथ एओ का पदनाम)

को,	
-----	--

पी.ए.एन	ए.वाई	दिनांकित:	डी.आई.एन नोटिस संख्या.
---------	-------	-----------	---------------------------

आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 148 ए के खंड (बी) के तहत नोटिस

महोदय/महोदया/मेसर्स

1. चूंकि मेरे पास ऐसी जानकारी है जो यह बताती है कि कर निर्धारण वर्ष _____ के लिए कर योग्य आय आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 147 के अर्थ में कर निर्धारण से बच गई है। इस पर की गई जानकारी/जांच का विवरण जिस पर भरोसा किया जा रहा है, उसके समर्थन में दस्तावेज इस नोटिस के साथ

संलग्न हैं।

2. आपसे यह बताने की अपेक्षा की जाती है कि उपरोक्त बिन्दु संख्या 1 में उल्लिखित संलग्नक में निहित विवरण के मद्देनजर आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 148 के अंतर्गत नोटिस क्यों न जारी किया जाए।

3. आप इस नोटिस पर अपना उत्तर, उपर्युक्त मुद्दों पर सहायक दस्तावेजों (यदि कोई हो) के साथ _____ तक या उससे पहले इलेक्ट्रॉनिक रूप से प्रस्तुत कर सकते हैं

www.incometax.gov.in.

संलग्नक के लिए दिशानिर्देश

- एओ को सभी प्रासंगिक 'सूचना', जिस पर भरोसा किया जा रहा है, की प्रतिलिपि, सहायक दस्तावेजों (यदि कोई हो) के साथ संलग्न करनी चाहिए।
- ऐसे मामलों में जहाँ जाँच शाखा या किसी अन्य कानून प्रवर्तन एजेंसी से जानकारी प्राप्त होती है, पत्र का विवरण, सूचना का संक्षिप्त सारांश, ऐसी रिपोर्ट का प्रासंगिक भाग और जिन दस्तावेजों पर भरोसा किया गया है, उनका विवरण संलग्न किया जा सकता है। ऐसा भाग जो संबंधित करदाता से संबंधित न हो, उसे उचित रूप से संपादित किया जा सकता है।
- यदि एओ द्वारा की गई जांच पर भरोसा किया जा रहा है तो जांच का विवरण, यदि कोई हो, साझा किया जा सकता है।
- न्यायिक आदेश (अर्थात्, केस कानून) जिस पर भरोसा किया जा रहा है, यदि कोई हो।
- "सूचना" क्या है, इसके लिए धारा 148 के स्पष्टीकरण 1 और स्पष्टीकरण 2 का संदर्भ लें।

मामला कानून

6. भारत संघ बनाम आशीष अग्रवाल (2022 एससीसी ऑनलाइन एससी 543) (सुप्रा) के मामले में सर्वोच्च न्यायालय ने वित्त अधिनियम, 2021 द्वारा लाए गए परिवर्तनों पर ध्यान दिया। प्रासंगिक भाग नीचे उद्धृत है:-

6. इस बात पर विवाद नहीं किया जा सकता है कि वित्त अधिनियम, 2021 द्वारा आयकर अधिनियम (आईटी अधिनियम) की धारा 147 से 151 को प्रतिस्थापित करके, पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही की प्रक्रिया को नियंत्रित करने वाले मौलिक और सुधारात्मक परिवर्तन किए गए हैं। आईटी अधिनियम की संशोधित धारा 147 से 149 और धारा 151 पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही शुरू करने की प्रक्रिया निर्धारित करती है। हालाँकि, कई कारणों से, इसने कई मुकदमों को जन्म दिया और अन्य बातों के साथ-साथ पुनः खोलने को चुनौती दी गई, जैसे (1) कोई वैध "विश्वास करने का कारण" नहीं (2) मूल्यांकन अधिकारी के पास कोई ठोस/विश्वसनीय सामग्री/सूचना नहीं है जिससे यह विश्वास बनता है कि आय मूल्यांकन से बच गई है, (3) नोटिस जारी करने से पहले मूल्यांकन अधिकारी द्वारा कोई जांच नहीं की गई; और पुनः खोलना मूल्यांकन अधिकारी की राय में बदलाव पर आधारित है और (4) अंत में जीकेएन ड्राइवशाफ्ट्स (इंडिया) लिमिटेड बनाम आयकर के मामले में इस

न्यायालय द्वारा निर्धारित अनिवार्य प्रक्रिया अधिकारी एवं अन्य; (2003) 1 एससीसी 72, का पालन नहीं किया गया है।

6.1 इसके अलावा, वित्त अधिनियम, 2021 से पहले, पुनः खोलने की अनुमति अधिकतम छह वर्ष तक की थी और कुछ मामलों में तो छह वर्ष से भी अधिक समय के लिए, जिससे काफी समय तक अनिश्चितता बनी रहती थी। इसलिए, संसद ने कर प्रशासन को सरल बनाने, अनुपालन को आसान बनाने और मुकदमेबाजी को कम करने के लिए आयकर अधिनियम में संशोधन करना उचित समझा। अतः, उक्त उद्देश्य की प्राप्ति हेतु, वित्त अधिनियम, 2021 द्वारा धारा 147 से 149 और धारा 151 को प्रतिस्थापित किया गया है।

6.2 वित्त अधिनियम, 2021 के तहत आयकर अधिनियम के प्रतिस्थापित प्रावधानों के तहत, आयकर अधिनियम की धारा 148ए के तहत निर्धारित प्रक्रिया का पालन किए बिना आयकर अधिनियम की धारा 148 के तहत कोई भी नोटिस जारी नहीं किया जा सकता है। आयकर अधिनियम की धारा 148ए के तहत नोटिस के साथ, मूल्यांकन अधिकारी (एओ) को आयकर अधिनियम की धारा 148ए के तहत पारित आदेश की तामील भी करानी होगी। आयकर अधिनियम की धारा 148ए एक नया प्रावधान है जो एक पूर्व शर्त की प्रकृति का है। इस प्रकार, आयकर अधिनियम की धारा 148ए को एक क्रांतिकारी कदम कहा जा सकता है जिसका उद्देश्य कर प्रशासन को सरल बनाना, अनुपालन को आसान बनाना और मुकदमेबाजी को कम करना है।

6.3 लेकिन वित्त अधिनियम, 2021 से पहले, मूल्यांकन को फिर से खोलते समय, जीकेएन ड्राइवशाफ्ट्स (इंडिया) लिमिटेड (सुप्रा) के मामले में इस न्यायालय के फैसले के अनुसार मूल्यांकन को फिर से खोलने के कारण और मूल्यांकनकर्ता को एक अवसर और उद्देश्यों के निर्णय की प्रक्रिया का पालन किया जाना आवश्यक था।

6.4 हालाँकि, धारा 148ए के माध्यम से, प्रक्रिया अब सुव्यवस्थित और सरल हो गई है। इसमें प्रावधान है कि धारा 148 के अंतर्गत कोई भी नोटिस जारी करने से पहले, कर निर्धारण अधिकारी (i) यदि आवश्यक हो, तो निर्दिष्ट प्राधिकारी के अनुमोदन से, उस जानकारी के संबंध में जाँच करेगा जो यह दर्शाती है कि कर योग्य आय कर निर्धारण से छूट गई है; (ii) निर्दिष्ट प्राधिकारी के पूर्व अनुमोदन से, करदाता को सुनवाई का अवसर प्रदान करेगा; (iii) खंड (ख) में निर्दिष्ट कारण बताओ नोटिस के प्रत्युत्तर में करदाता द्वारा दिए गए उत्तर, यदि कोई हो, पर विचार करेगा; और (iv) करदाता के उत्तर सहित अभिलेख पर उपलब्ध सामग्री के आधार पर यह निर्णय लेगा कि क्या यह आयकर अधिनियम की धारा 148 के अंतर्गत नोटिस जारी करने के लिए उपयुक्त मामला है या नहीं और (v) कर निर्धारण अधिकारी को निर्धारित समय के भीतर एक विशिष्ट आदेश पारित करना आवश्यक है।

6.5 इसलिए, आयकर अधिनियम की धारा 148 के तहत नोटिस जारी करने से पहले सभी सुरक्षा उपाय प्रदान किए जाते हैं। हर स्तर पर, धारा 148ए(ए) के अनुसार जांच करने के लिए भी, निर्दिष्ट प्राधिकारी की पूर्व स्वीकृति आवश्यक है। केवल ऐसे मामले में, जहां मूल्यांकन अधिकारी की राय है कि धारा 148ए(बी) के तहत कोई भी नोटिस जारी करने और करदाता को एक अवसर दिए जाने से पहले, कोई भी जांच करने की आवश्यकता है, मूल्यांकन अधिकारी ऐसा कर सकता है और कोई भी जांच कर सकता है। इस प्रकार यदि

मूल्यांकन अधिकारी की राय है कि किसी भी जांच की आवश्यकता है, तो मूल्यांकन अधिकारी ऐसा कर सकता है, हालांकि, निर्दिष्ट प्राधिकारी की पूर्व स्वीकृति के साथ, उस जानकारी के संबंध में जो यह बताती है कि कर योग्य आय मूल्यांकन से बच गई है।

6.6 प्रतिस्थापित धारा 149, आयकर अधिनियम की धारा 148 के तहत नोटिस जारी करने की समय-सीमा को नियंत्रित करने वाला प्रावधान है। आयकर अधिनियम की प्रतिस्थापित धारा 149 ने ऐसे नोटिस जारी करने की अनुमेय समय-सीमा को घटाकर तीन वर्ष कर दिया है और केवल असाधारण मामलों में इसे दस वर्ष कर दिया है। यह अतिरिक्त सुरक्षा उपाय भी प्रदान करता है जो वित्त अधिनियम, 2021 से पहले की व्यवस्था में अनुपस्थित थे।

मुद्दा

7. क्या वर्तमान मामले में अधिनियम की धारा 148 ए के अंतर्गत निर्धारित प्रक्रिया का पालन किया गया है? दूसरे शब्दों में, ए.ओ. ने आक्षेपित आदेश पारित करते समय अभिलेख में उपलब्ध सामग्री, प्रस्तुत उत्तरों पर विचार किया है और एक स्पष्ट आदेश पारित किया है।

कारण और निष्कर्ष

8. संशोधन से पहले, सर्वोच्च न्यायालय ने **जीकेएन ड्राइवशाफ्ट्स (इंडिया) लिमिटेड बनाम आयकर अधिकारी एवं अन्य 259 आईटीआर 19** के मामले में यह निर्णय दिया था कि अधिनियम की धारा 148 के अंतर्गत नोटिस जारी होने पर, करदाता को रिटर्न दाखिल करना होगा और यदि वह चाहे तो नोटिस जारी करने के कारण भी पूछ सकता है। कर निर्धारण प्राधिकारी को करदाता को आपत्तियाँ दाखिल करने का अधिकार देने वाले कारण बताने होंगे, जिन पर एक स्पष्ट आदेश पारित करके निर्णय लिया जाएगा।

9. वित्त अधिनियम, 2021 द्वारा अधिनियम की धारा 147 से 151 को प्रतिस्थापित किया गया। अधिनियम की धारा 148 ए को सम्मिलित किया गया, जिससे अधिनियम की धारा 148 के तहत कार्यवाही शुरू करने की प्रक्रिया सुव्यवस्थित हो गई।

10. केंद्रीय प्रत्यक्ष कर बोर्ड (संक्षेप में 'सीबीडीटी') ने 01/08/2022 को **भारत संघ बनाम आशीष अग्रवाल (सुप्रा)** में निर्णय के बाद अधिनियम की धारा 148 के तहत नोटिस जारी करने के लिए दिशानिर्देश जारी किए।

11. अधिनियम की धारा 148 ए की भाषा और दिशानिर्देशों से यह स्पष्ट है कि अधिनियम की धारा 148 के अंतर्गत कार्यवाही आरंभ करने से पहले, निर्दिष्ट प्राधिकारी के पूर्व अनुमोदन से, ए.ओ. यदि आवश्यक हो, तो छिपी हुई कर निर्धारण का सुझाव देने वाली जानकारी के संबंध में जांच कर सकता

है। करदाता को कम से कम 7 दिन और अधिक से अधिक 30 दिन की तिथि निर्दिष्ट करते हुए नोटिस जारी करके सुनवाई का अवसर प्रदान किया जाना है, जिसे आवेदन पर बढ़ाया जा सकता है। पुनर्मूल्यांकन के लिए जिस जानकारी पर भरोसा किया गया है और जांच का परिणाम, यदि कोई हो, प्रदान किया जाना है। जांच विंग या अन्य एजेंसी से जानकारी प्राप्त होने के मामले में, रिपोर्ट के प्रासंगिक भाग और जिन दस्तावेजों पर भरोसा किया गया है, उनके विवरण के साथ सूचना का संक्षिप्त सारांश प्रदान किया जाना है। धारा 148 के अंतर्गत नोटिस जारी करने के लिए यह उपयुक्त मामला है या नहीं, इसका निर्णय निर्दिष्ट प्राधिकारी के पूर्व अनुमोदन से, रिकॉर्ड पर उपलब्ध सामग्री के आधार पर और करदाता द्वारा दायर उत्तर पर विचार करके लिया जाना है। आदेश उस माह की समाप्ति से एक माह के भीतर पारित किया जाना है जिस माह में उत्तर दाखिल किया गया था, तथा यदि उत्तर दाखिल करने का समय समाप्त होने के माह के अंत से एक माह के भीतर कोई उत्तर दाखिल नहीं किया गया तो आदेश पारित किया जाना है।

12. अधिनियम की धारा 148 ए का प्रावधान अधिनियम की धारा 148 ए की प्रयोज्यता के लिए अपवाद प्रदान करता है।

13. 1 अप्रैल, 2021 से पहले मेसर्स ओम सोखल बिल्डर्स एंड कंस्ट्रक्शन प्राइवेट लिमिटेड के किए गए सर्वेक्षण में, दस्तावेज जब्त किए गए थे, जो दर्शाते हैं कि याचिकाकर्ता ने रु. 2,50,00,000/- का नकद ऋण दिया था और वित्तीय वर्ष 2015-2016 के दौरान याचिकाकर्ता ने रु. 30,00,000/- का ब्याज प्राप्त किया था। श्री राम गोपाल सुखाल का बयान भी इसी आशय का था। नोटिस जारी होने पर, याचिकाकर्ता ने दिनांक 11.06.2022 और 14.06.2022 को जवाब दाखिल किए, जिसमें आधार सामग्री की प्रति मांगी गई और आपत्तियां उठाई गईं। सूचना की प्रति 27.06.2022 को प्रदान की गई और उसके बाद, 26.07.2022 को आपत्तियों को खारिज कर दिया गया।

14. आक्षेपित आदेश में दिनांक 11.06.2022 के उत्तर को पुनः प्रस्तुत किया गया और यह निष्कर्ष निकाला गया कि अभियुक्त ने मामले के गुण-दोष पर तर्क नहीं दिया था, इसलिए नकद ऋण और प्राप्त ब्याज के बारे में स्पष्टीकरण देने के लिए उनके पास कुछ भी नहीं था। ए.ओ. के लिए यह अनिवार्य है कि वह न केवल अभिलेख में उपलब्ध सामग्री, बल्कि प्रस्तुत उत्तर को भी ध्यान में रखते हुए, स्पष्ट आदेश पारित करे। दिनांक 14.06.2022 के अतिरिक्त उत्तर पर विचार नहीं किया गया, फलस्वरूप उसमें उठाई गई आपत्तियों पर विचार करने का कोई अवसर नहीं मिला। आक्षेपित आदेश अधिनियम की धारा 148 ए के तहत निर्धारित प्रक्रिया के अनुसार नहीं है और न्यायिक जाँच में टिक नहीं सकता।

15. धारा 148 ए(डी) के तहत पारित आक्षेपित आदेश टिकने योग्य नहीं है, इसलिए, याचिकाकर्ता के

वकील द्वारा उठाए गए अन्य तर्क को विस्तार की आवश्यकता नहीं है।

16. पूरी निष्पक्षता के साथ विदा लेने से पहले, उत्तरदाता के वकील द्वारा वैकल्पिक उपाय पर उठाए गए तर्क पर विचार किया जाना चाहिए। इस प्रस्ताव पर कोई बहस नहीं हो सकती कि यदि कोई अधिनियम किसी विशेष कार्य को उस तरीके से करने का आदेश देता है, तो उसे उसी तरीके से किया जाना चाहिए। अधिनियम की धारा 148 ए के प्रावधान और सीबीडीटी द्वारा जारी दिशानिर्देश, उत्तर और रिकॉर्ड पर मौजूद सामग्री पर विचार करने के बाद एक स्पष्ट आदेश पारित करने का प्रावधान करते हैं। आक्षेपित आदेश निर्धारित प्रक्रिया के अनुरूप नहीं है और यह मुद्दा अधिनियम की धारा 148 के तहत कार्यवाही शुरू करने के अधिकार क्षेत्र की जड़ तक जाता है। यह मामला वैकल्पिक उपाय उपलब्ध होने पर रिट पर विचार न करने के स्व-लगाए गए प्रतिबंध के अपवाद के अंतर्गत आता है। **व्हालपूल कॉर्पोरेशन बनाम रजिस्ट्रार ऑफ ट्रेड मार्क्स, (1998) एससीसी 1** का संदर्भ दिया जाना चाहिए, जिसमें सर्वोच्च न्यायालय ने कम से कम तीन आकस्मिकताएं प्रदान की थीं, जहां वैकल्पिक उपाय के बावजूद रिट याचिका पर विचार किया जा सकता है।

- (i) जहां यह मौलिक अधिकारों के प्रवर्तन का मामला है,
- (ii) जहां यह प्राकृतिक न्याय के सिद्धांत के उल्लंघन का मामला है और अंत में,
- (iii) जहां कार्यवाही क्षेत्राधिकार के बिना हो या शक्तियों को चुनौती दी गई हो।

17. उत्तरदाता के वकील द्वारा **भागचंद डिंगा और राम किशोर कदल (सुप्रा)** के निर्णयों पर भरोसा करना व्यर्थ है। इन मामलों में रिट याचिकाएँ पुनर्मूल्यांकन आदेश पारित होने के बाद या उसके पारित होने के ठीक एक दिन पहले दायर की गई थीं और याचिकाकर्ता ने कार्यवाही में भाग लिया था। वर्तमान मामले में, कार्यवाही शुरू करने को चुनौती इस न्यायालय के समक्ष विचाराधीन थी और इस मामले के लंबित रहने के दौरान, अधिनियम की धारा 147 के तहत आदेश पारित किया गया था।

18. उपरोक्त विवेचना के आलोक में, दिनांक 26.07.2022 का आक्षेपित आदेश निरस्त किया जाता है, फलस्वरूप, परिणामी कार्यवाही निरस्त की जाती है। मामला उत्तरदाता को वापस भेजा जाता है ताकि वह धारा 148-ए(बी) के अंतर्गत विधि अनुसार आगे की कार्यवाही कर सके।

19. रिट याचिका स्वीकार की जाती है।

(शुभा मेहता), जे

(अवनीश झिंगन),जे

संदीप/चंदन-1

"अस्वीकरण- इस निर्णय का अनुवाद स्थानीय भाषा में किया जा रहा है, एवं इसका प्रयोग केवल पक्षकार इसको समझने के लिए उनकी भाषा में कर सकेगे एवं यह किसी अन्य प्रयोजन में काम नहीं

ली जायेगी। सभी अधिकारिक एवं व्यवहारिक उद्देश्यों के लिए उक्त निर्णय का अंग्रेजी संस्करण ही विश्वसनीय माना जायेगा एवं निष्पादन एवं क्रियान्वयन में भी उसी को उपयोग में लिया जायेगा।"



Tarun Mehra

Advocate