अपील वापस लेने के लिए, उच्च न्यायालय के लिए उचित कदम एस द्वारा आवश्यक सभी चीजो पर विचार करना होगा।110 ही. हालाँकि पहले प्रश्न पर हमारे निर्णय को देखते हुए हमें इस मुद्दे को आगे बढ़ाने की आवश्यकता नहीं है।

इसलिए, हम अपील की अनुमति देते हैं, उच्च न्यायालय के आदेश को खारिज करते हैं और उच्च न्यायालय के समक्ष अपीलकर्ता शत्रुघ्न साहू द्वारा वापसी के लिए बिना शर्त आवेदन के मद्देनजर आदेश देते हैं कि उच्च न्यायालय के समक्ष अपील वापस ले ली जानी चाहिए। इन परिस्थितियों में हम लागत के संबंध में कोई आदेश पारित नहीं करते हैं।

अपील की अनुमति.

श्रीमती श्रीलेखा बनर्जी और अन्य

बनाम

आयकर आयुक्त, बिहार और उड़ीसा

(एस. के. दास, ए. के. सरकार और एम. हिदायतुल्ला जे.जे.)

आयकर-उच्च मूल्यवर्ग के नोटों की बिक्री-बिक्री आय, यदि कर के लिए उत्तरदायी है- भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 (1922 का 11)

निर्धारिती ने रुपये के 51 उच्च मूल्यवर्ग के नोटों को भुनाया था। 1,000/- प्रत्येक जनवरी, 1946 में। निर्धारिती का स्पष्टीकरण नोटों को भुनाने के लिए अपने आवेदन में कहा था कि वह कोलियरी का मालिक और ठेकेदार था व्यवसाय का संचालन करना और आने वाले श्रम का भुगतान करना लगभग 30,000/- से 40,000/- रूपये तक हर सप्ताह उसे रखना पड़ता था आपातकाल से निपटने के लिए बड़ी रकम और वह रकम रु. नोटों को भुनाने से 50,000/- की वसूली नहीं हुई न तो लाभ और न ही लाभ का हिस्सा, बल्कि इसके लिए अस्थायी पूंजी थी व्यवसाय संचालन का उद्देश्य। आयकर अधिकारी ने इस स्पष्टीकरण को स्वीकार नहीं किया और इस राशि को ऐसा माना कुछ अज्ञात से लाभ स्रोत और इसका मूल्यांकन योग्य आय के रूप में मूल्यांकन किया गया। करदाता ने तर्क दिया कि स्थापना का बोझ विभाग पर है कि विचाराधीन

राशि कर योग्य आय थी और विभाग इसे स्थापित करने में विफल रहा है। माना गया कि विभाग का उस रुपये को रोकना उचित था।

51,000/- कुछ अज्ञात स्रोत से निर्धारिती की मूल्यांकन योग्य आय थी. यह सही नहीं था कि आकलन कुछ भी साबित करने की आवश्यकता नहीं थी और यह बोझ था यह साबित करना पूरी तरह से विभाग पर निर्भर करता है कि राशि कितनी है उच्च मूल्यवर्ग के नोटों के नकदीकरण से प्राप्त किया गया था आय। सही स्थिति इस प्रकार है. यदि कोई है निर्धारिती की खाता पुस्तकों में प्रविष्टि जो दर्शाती है निर्धारिती द्वारा किसी राशि की प्राप्ति या नोटों का रूपांतरण स्वयं, जांचकर्ता के लिए यह स्थापित करना आवश्यक है, यदि पूछा कि उस पैसे का स्रोत क्या है और उसे साबित करें यह आय की प्रकृति को सहन नहीं करता था। विभाग नहीं है। इस स्तर पर कुछ भी साबित करने की आवश्यकता है। यदि टाइल व्यवसाय है, करदाता के खातों और व्यवहार की स्थिति यह दर्शाती है हो सकता है, सुविधा के लिए, पूरा या उसका कुछ भाग रखा हो उच्च मूल्यवर्ग के नोटों में विशेष राशि, निर्धारिती प्रथम दृष्टया अपने प्रारंभिक बोझ का निर्वहन करता है। यदि निर्धारिती ऐसा करने पर विभाग अनुचित कार्रवाई नहीं कर सकता और अस्वीकार नहीं कर सकता यह समझाने के लिए कि यह आय थी। यदि स्पष्टीकरण असंबद्ध है तो विभाग उसे अस्वीकार कर सकता है और यह निष्कर्ष निकालें कि राशि आय का प्रतिनिधित्व करती है या तो निर्धारिती द्वारा पहले ही बताए गए स्रोत से

या किसी अज्ञात स्रोत से. इससे पहले कि विभाग अस्वीकृत कर दे ऐसे साक्ष्यों में या तो अंतर्निहित कमजोरी दिखनी चाहिए स्पष्टीकरण या निर्धारिती के सामने कुछ रखकर इसका खंडन करें वह जानकारी या साक्ष्य जो उसके पास है। तथ्य यह है कि पैसे की प्राप्ति हुई थी या नोटों का रूपांतरण हुआ था जिस पर निर्धारिती के विरुद्ध स्वयं प्रथम दृष्टया साक्ष्य है अच्छे स्पष्टीकरण के अभाव में विभाग आगे बढ़ सकता है। वर्तमान मामले में हालांकि नकदी बैंकों से प्राप्त होती थी और विभिन्न स्थानों पर भेजी जाती थी जहां निर्धारिती द्वारा काम किया गया और इसके विपरीत, ऐसे तबादलों के कोई भी केंद्रीय खाते काे उजागर नहीं किया गया। निर्धारिती के व्यक्तिगत खर्चों का लेखा वहाँ भी नहीं था और वह असफल रहा यह साबित करने के लिए कि इतनी बड़ी रकम एक ही स्थान पर क्यों रखी गई थी जब प्रत्येक स्थान पर जहां काम चल रहा था, वहां वे बैंक थे जिनमें उनके खाते थे। हालांकि इससे अलावा भी बड़ी रकम हाथ में रखी गई, वर्तमान जरूरतों को पूरा करने के लिए आगे के लिए चेक निकाले गए और यह राशि अछूती रही।

कानपुर स्टील कंपनी लिमिटेड बनाम सीआईटी [1957] 32 आईटीआर 56, लालचंद भगत अंबिका राम बनाम आयकर आयुक्त बिहार और उडीसा, [1959] 37 आईटीआर 288; महेंद्रनाथ बनाम आयकर आयुक्त, बिहार और उड़ीसा, [1955]

27 आईटीआर 522, ए. गोवकंदराजुलु मुदलिसार बनाम कमिश्नर आयकर विभाग, हैदराबाद, [1958] 34 आईटीआर 807, चुन्नीलाल टीकमचंद कोल कंपनी लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त बिहार और उडीसा, [1955] 27 आईटीआर 602, मेहता पारिक एंड कंपनी बनाम आयकर आयुक्त बाॅम्बे [1956] 30 आईटीआर 181 और सोयाचंद बैद बनाम आयकर आयुक्त, [1958] 34 आईटीआर 650, संदर्भित।

सिविल अपीलीय, क्षेत्राधिकार: 1962 की सिविल अपील संख्या 486

1957 के विविध न्यायिक मामले संख्या 318 में पटना उच्च न्यायालय के 24 सितंबर, 1959 के फैसले और डिक्री से विशेष अनुमति द्वारा अपील।

अपीलकर्ताओं की ओर से एवी विश्वनाथ शास्त्री और पीके चटर्जी।

प्रतिवादी की ओर से केएन राजगोपाल शास्त्री और आरएन सचथे।

1963. 27 मार्च। अदालत का फैसला हिदायतुल्ला जे. द्वारा दिया गया था।

यह पटना उच्च न्यायालय के एक आदेश के खिलाफ इस अदालत की विशेष अनुमति द्वारा एक निर्धारिती की अपील है, जिसमें विभाग के पक्ष में इस सवाल का जवाब दिया गया है कि "क्या मामले की परिस्थितियाँ, 51,000 रुपये की राशि, जो निर्धारिती द्वारा भुनाए गए उच्च मूल्यवर्ग के नोटों का मूल्य है, पर कुछ अज्ञात व्यवसाय से लाभ के

रूप में वैध रूप से कर लगाया गया है"। मूल निर्धारिती, राय बहादुर एचपी बनर्जी की मृत्यु हो चुकी है। - उनके बेटे, जिसे उनके स्थान पर प्रतिस्थापित किया गया था, की भी उच्च न्यायालय में कार्यवाही के लंबित रहने के दौरान मृत्यु हो गई। वर्तमान अपील बेटे की विधवा और अन्य कानूनी प्रतिनिधियों द्वारा दायर की गई है।

बनर्जी बिहार राज्य में झरिया कोयला क्षेत्रों में कई कोलियरियों के मालिक थे और कोयला जुटाने के ठेकेदार भी थे। यह मामला आकलन वर्ष 1946-47 का है. उस वर्ष के लिए, बनर्जी का मूल्यांकन रुपये 1,28,738 की आय पर किया गया था। भारतीय आयकर अधिनियम की धारा 34 के तहत मूल्यांकन फिर से खोला गया और इसे बढ़ाया गया था, लेकिन बाद में अपील पर, इसे मूल मूल्यांकन से थोड़ा कम कर दिया गया था। वर्तमान मूल्यांकन धारा 34 के तहत निम्नलिखित परिस्थितियों में मामले को दोबारा खोलने पर किया गया था।

22 जनवरी, 1946 को, बनर्जी ने रुपये 51,000/- के मूल्य के उच्च मूल्यवर्ग के नोटों को भुनाया। उच्च मूल्यवर्ग के नोटों को विमुद्रीकृत करने वाले अध्यादेश के तहत अपने आवेदन में, बनर्जी ने नोटों को अपने पास रखने का कारण इस प्रकार बताया: -

"मैं एचपी बनर्जी एंड संस के नाम और शैली में मेसर्स किलबर्न एंड कंपनी के तहत कोलियरी मालिक, ठेकेदार के

रूप में व्यवसाय में लगा हुआ हूं और झरिया धनबाद कोल के नाम पर राज्य रेलवे, बोकारो, स्वांग, हज़ारीबाग़ जिले के अंतर्गत भी कारोबार करता हूं और माइका माइनिंग कंपनी..... व्यवसाय के संचालन और श्रमिकों को भुगतान के लिए, मुझे हर सप्ताह 30-40 हजार के बीच भुगतान करना पड़ता है क्योंकि मुझे हर सप्ताह किए गए काम के लिए भुगतान नहीं मिलता है। आपातकालीन स्थिति से निपटने के लिए मुझे बड़ी रकम रखनी पड़ी..... व्यवसाय संचालित करने के उद्देश्य से यह न तो लाभ है और न ही लाभ का हिस्सा है-यह बहुत ही अस्थायी पूंजी है। यह लाभ की अधिकता नहीं है"।

उन्होंने कहा कि उनके खाते (1) इंपीरियल बैंक ऑफ इंडिया, (2) नाथ बैंक लिमिटेड, झरिया, और (3) सेंट्रल बैंक ऑफ इंडिया लिमिटेड, भवानीपुर शाखा में हैं, लेकिन उन्होंने कहा कि उन्हें ठीक से याद नहीं है कि वे किस बैंक से हैं। चूँकि उसका लेन-देन बार-बार होता था, इसलिए नोट उसके कब्जे में आ गए। जो नोटिस उन्हें आयकर अधिनियम की धारा 34 के तहत जारी किया गया था उसपर किसी भी आधार पर सवाल नहीं उठाया गया जो ऐसे मामलो मे सामान्य है। बनर्जी का स्पष्टीकरण स्वीकार नहीं किया गया. आयकर अधिकारी ने बताया कि यद्यपि उनका व्यवसाय बड़ा था और विभिन्न बैंकों से निकासी बड़ी और लगातार होती थी, उन्होंने

बैंकों से निकासी और अपने विभिन्न व्यवसायों के लिए किए गए प्रेषण को दिखाने वाला कोई केंद्रीय खाता नहीं रखा था, और कोई भी बही खाता नहीं था निर्धारिती द्वारा बनाए रखा गया और उसके द्वारा प्रस्तुत किया गया, इसमें एक बैंक खाता शामिल था। निर्धारिती द्वारा दायर बयानों में।आयकर अधिकारी को करीब 50,000 रुपये की गड़बड़ी मिली. तदनुसार, उन्होंने उच्च मूल्यवर्ग के नोटों को किसी अज्ञात स्रोत से प्राप्त लाभ के रूप में माना और उनका आकलन योग्य आय के रूप में मूल्यांकन किया। बनर्जी ने अपीलीय सहायक आयुक्त और आगे ट्रिब्यूनल में अपील की। दोनों अधिकारियों ने आयकर अधिकारी के आदेश को बरकरार रखा. निर्धारिती ने एक मामले की मांग की जिसे अस्वीकार कर दिया गया, लेकिन उच्च न्यायालय ने पहले से ही उद्धृत प्रश्न पर मामले का विवरण देने का निर्देश दिया। उच्च न्यायालय ने प्रश्न का निर्णय निर्धारिती के विरुद्ध किया, और इसलिए यह अपील की गई।

अपीलकर्ताओं का संबंध यह है कि चूंकि विभाग ने आयकर अधिनियम की धारा 34 के तहत एक नोटिस जारी किया था। विभाग पर यह स्थापित करना अनिवार्य था कि विचाराधीन राशि वह आय थी जो मुल्यांकन से बच गई थी। अपीलकर्ताओं का यह भी तर्क है कि भले ही निर्धारिती को उच्च मूल्यवर्ग के नोटों के स्रोत को साबित करने की आवश्यकता थी, लेकिन उसने यह दिखाकर पर्याप्त रूप से साबित कर दिया था कि उसके पास बड़ी रकम थी, जिसे उच्च मूल्यवर्ग के नोटों में

सुविधा के लिए रखा गया था। इस प्रकार अपीलकर्ताओं का कहना है कि मामले में निर्धारिती पर यदि कोई बोझ था, तो उसे हटा दिया गया और सबूतों का खंडन नहीं किया गया, इसलिए अतिरिक्त मूल्यांकन नहीं किया जा सका। अपीलकर्ता ने कानपुर स्टील कंपनी लिमिटेड बनाम सी. 1. टी. (1) पर भरोसा किया, जहां, अपीलकर्ताओं के अनुसार, इलाहाबाद उच्च न्यायालय ने अपीलकर्ताओं द्वारा दिए गए तरीके से सबूत के बोझ की प्रकृति को समझाया। वे दावा करें कि इलाहाबाद का मामला यहां के तथ्यों पर लागू होता है और बताते हैं कि उक्त फैसले पर लालचंद भगत अंबिका राम बनाम आयकर आयुक्त बिहार और उडीसा,(1) में इस न्यायालय द्वारा विचार किया गया था और अनुमोदित किया गया था। विभाग की ओर से अन्य मामलों का हवाला दिया गया है.

उच्च मूल्यवर्ग के नोटों को भुनाने से जुड़े मामले काफी हैं। उनमें से कुछ में करदाता द्वारा प्रस्तुत स्पष्टीकरण स्वीकार कर लिया गया है और कुछ में इसे अस्वीकार कर दिया गया है। करदाता की ओर से लाए गए साक्ष्य को किस प्रकार देखा जाना चाहिए, यह निश्चित रूप से प्रत्येक मामले के तथ्यों पर निर्भर करता है। इन मामलों में, जिनमें निर्धारिती ने यह साबित कर दिया कि प्रासंगिक तारीख पर उसके पास भुनाए गए नोटों की संख्या को कवर करने के लिए पर्याप्त धनराशि थी, इस न्यायालय और उच्च न्यायालयों ने, किसी ऐसी चीज़ के अभाव में, जिससे पता चला कि स्पष्टीकरण स्वाभाविक रूप से असंभव था, ने इस स्पष्टीकरण को स्वीकार

कर लिया कि निर्धारिती के पास उच्च मूल्यवर्ग के नोटों में राशि या उसका एक हिस्सा था। दूसरे शब्दों में, ऐसे मामलों में, निर्धारिती को प्रथम दृष्टया यह माना गया कि उसने उस बोझ का निर्वहन कर दिया है जो उस पर था। जहां निर्धारिती यह साबित करने में असमर्थ था कि उसके सामान्य व्यवसाय में या अन्यथा, उसके पास इतनी नकदी थी, तो यह माना गया कि निर्धारिती ने संदेह के घेरे में शुरुआत की थी और उसे मूल्यांकन अधिकारियों की उचित संतुष्टि के लिए उस बादल को दूर करना होगा, और यदि तब, विभाग उनके स्पष्टीकरण को अस्वीकार करने और यह मानने के लिए स्वतंत्र था कि यह राशि किसी अज्ञात स्रोत से आय का प्रतिनिधित्व करती है।

जिस मामले पर निर्धारिती द्वारा दृढ़ता से भरोसा किया गया है वह कानपुर स्टील कंपनी लिमिटेड बनाम सीआईटी (2) है। ऐसे में 1,000 रुपये के 32 नोट भुनाए गए। यह दावा किया गया था कि वे कंपनी के नकद शेष का हिस्सा थे जो कि रु 34,000 विषम. आयकर अधिकारी ने नोटों के नकदीकरण से पहले की बिक्री से संबंधित प्रविष्टियों की जांच की और पाया गया कि उन बिक्री से रुपये से कम की रकम प्राप्त हुई। 1,000 और इतने सारे उच्च मूल्यवर्ग के नोट जमा नहीं हो सकते थे। ट्रिब्यूनल तब इस निष्कर्ष पर पहुंचा कि रु. केवल 7,000 रुपये ही उच्च मूल्यवर्ग के नोटों में रखे जा सकते थे। एक संदर्भ पर, इलाहाबाद उच्च न्यायालय ने माना कि यह साबित करने का बोझ विभाग पर है कि रु. 32,000 की

छिपी हुई आय थी और निर्धारिती पर यह दिखाने का कोई बोझ नहीं था कि उसे नोट कहां से मिले, क्योंकि विमुद्रीकरण से पहले, कोई विचार नहीं था कि उच्च मूल्यवर्ग के नोटों के कब्जे के बारे में स्पष्टीकरण देना होगा। उच्च न्यायालय ने यह भी पाया कि स्पष्टीकरण काफी संतोषजनक था, क्योंकि छोटे लेनदेन और बदले में भी बड़े नोट प्राप्त हो सकते थे, और उच्च न्यायालय यह अनुमान नहीं लगा सका कि कितने नोट जमा हो सकते थे या नहीं। हमारे सामने यह तर्क दिया गया है कि ऐसे मामलों में बोझ पड़ता है जैसा कि इलाहाबाद उच्च न्यायालय ने कहा है।

दूसरी ओर, मणींद्रनाथ दास बनाम आयकर आयुक्त, बिहार और उडीसा (1) में, करदाता ने 28,600,रुपये के मूल्य के नोटों को भुनाया था। जिसके बारे में उनका तर्क था कि वह उनकी संचित बचत थी। 15,000,रुपये के संबंध में उनका स्पष्टीकरण स्वीकार कर लिया गया। क्योंकि 15 नोट एक बैंक में पाए जा सकते थे, लेकिन शेष के संबंध में खारिज कर दिया गया था। पटना उच्च न्यायालय ने बताया कि यदि किसी निर्धारिती को खाते के वर्ष में कोई राशि प्राप्त होती है, तो उसे यह दिखाना होगा कि प्राप्त राशि आय की प्रकृति को सहन नहीं करती है, और मामले में करदाता यह साबित करने में विफल रहा है यह तथ्य शेष नोटों के संबंध में है। पटना मामले को ए. गोवकंदराजू मुदलियार बनाम आयकर आयुक्त हैदराबाद में समर्थन मिलता है;(2), जहां इस न्यायालय द्वारा यह निर्धारित किया गया है कि यदि कोई निर्धारिती लेखांकन वर्ष के दौरान

उसके द्वारा प्राप्त राशि के स्रोत और प्रकृति को संतोषजनक ढंग से साबित करने में विफल रहता है, तो आयकर अधिकारी यह निष्कर्ष निकालने का हकदार है कि रसीदें मूल्यांकन योग्य प्रकृति की हैं। उस मामले में, जिस फर्म का वह भागीदार था, उसकी खाता पुस्तकों में उसके लिए क्रेडिट के रूप में दिखाई गई राशि के संबंध में निर्धारिती का स्पष्टीकरण असत्य के रूप में खारिज कर दिया गया था। यह माना गया कि आयकर अधिकारी और अपीलीय न्यायाधिकरण यह मानने के लिए स्वतंत्र थे कि रकम निर्धारिती की छुपाई गई आय का प्रतिनिधित्व करती है।

पिछले दो मामलों से, यह स्पष्ट है कि यदि लेखांकन वर्ष में किसी राशि की प्राप्ति होती है, तो पहली बार में निर्धारिती को यह दिखाना अनिवार्य है कि यह आय की प्रकृति को धारण नहीं करता है। यदि वह ऐसा करने में विफल रहता है, तो आयकर अधिकारी यह मान सकता है कि यह करदाता की आय का प्रतिनिधित्व करता है या तो उन स्रोतों से, जिनका उसने खुलासा किया है या किसी अज्ञात स्रोत से।

उच्च मूल्यवर्ग के नोटों को भुनाने के मामलों में इस सिद्धांत को लागू करने में, कुछ कठिनाई होती है जब निर्धारिती के पास खाते की किताबें होती हैं जिन्हें स्वीकार किया जाता है और जिसमें उच्च मूल्यवर्ग के नोटों की राशि को कवर करने के लिए पर्याप्त नकद शेष होता है।

प्रत्येक मामले को अपने विशिष्ट तथ्यों पर निर्भर होना चाहिए। कुछ उदाहरणात्मक मामले देखे जा सकते हैं, क्योंकि वे समस्या के प्रति दृष्टिकोण में कुछ अंतर दिखाते हैं। चुन्नीलाल टीकमचंद कोल कंपनी लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त बिहार और उडीसा,(1) मामले में, 68,000 रुपये के मूल्य के उच्च मूल्यवर्ग के नोट भुनाए गए। साक्ष्य से पता चला कि निर्धारिती को बड़ी रकम रखने की आदत थी जिसे वह आपात स्थिति के लिए बरकरार रखता था और बैंकों से निकासी से वर्तमान जरूरतों को पूरा करता था। यह स्पष्टीकरण खाते की पुस्तकों में प्राप्तियों और संवितरण द्वारा समर्थित था। स्पष्टीकरण को कुछ हद तक खारिज कर दिया गया क्योंकि खातों में उच्च मूल्यवर्ग के नोटों का उल्लेख नहीं था और इसके अलावा क्योंकि मजदूरों को मजदूरी का भुगतान करने के लिए ऐसे नोटों की शायद ही आवश्यकता थी। हालाँकि, ट्रिब्यूनल ने माना कि स्पष्टीकरण भाग के संबंध में सही हो सकता है और रुपये के संबंध में इसे स्वीकार कर लिया. 33,000 रुपये के संबंध में इसे अस्वीकार करते हुए 35,000 रु. पटना उच्च न्यायालय ने माना कि जो स्पष्टीकरण एक हिस्से के रूप में उचित माना गया था वह पूरे के लिए अच्छा होना चाहिए, क्योंकि ऐसी कोई सामग्री नहीं थी जिसके आधार पर यह माना जा सके कि शेष राशि किसी अज्ञात स्रोत से आय का गठन करती है जिससे मामले को अलग किया जा सके। जिस भाग को अस्वीकार किया गया है और जिस भाग को स्वीकार किया गया है।

मेहता पारिख एंड कंपनी बनाम इनकम टैक्स कमिश्नर, बाॅम्बे मे ([1]) 61,000 रुपये के मूल्य के उच्च मूल्यवर्ग के नोटों को भुनाया गया। स्पष्टीकरण यह था कि वे हाथ में मौजूद नकदी शेष का हिस्सा थे। खातों से पता चला कि स्पष्टीकरण को बनाए रखने के लिए, यह मानना होगा कि संपूर्ण शेष 1 जनवरी 1946 को है, प्रत्येक और इतनी ही सारी रसीदें 18 जनवरी,1946 को 1,000 रुपये के 18 नोटों में रखी गई थी। जब नोट भुनाए गए तो वे भी उच्च मूल्यवर्ग के नोट थे। जिन लोगों ने कहा कि उन्होंने 1,000 रुपये के नोटों में राशि का भुगतान किया है, उनके हलफनामे स्वीकार नहीं किए गए। ट्रिब्यूनल ने केवल 31,000 रुपये के स्पष्टीकरण को स्वीकार कर लिया। इस न्यायालय ने माना कि यदि खाता बही कुछ स्वीकार कर ली गई थी और अभिसाक्षी से उनके हलफनामे पर जिरह नहीं की गई थी, तो स्पष्टीकरण की अस्वीकृति केवल अनुमान पर आगे बढ़ी और यह निष्कर्ष कि 30,000 रुपये किसी अज्ञात स्रोत से आय थी, किसी पर आधारित नहीं थी। प्रमाण। यह बताया जा सकता है कि वेंकटरामा अय्यर जे. ने, उस मामले में, निर्णय को कानून की त्रुटि से जुड़ा मानते हुए, अपने निर्णय को केवल दूसरे आधार पर आराम देने का विकल्प चुना। लेकिन सोवाचंद बैद बनाम आयकर आयुक्त में([2]) 2,28,000 रुपये के मूल्य के उच्च मूल्यवर्ग के नोटों को भुनाया गया। निर्धारिती ने कहा कि उसे वह राशि 1942 में अपने पिता से विरासत में मिली थी, और उसने 1926 से 1942 तक खाता बही का उत्पादन किया था। उसने पहले

की खाता बही का उत्पादन नहीं किया था। ट्रिब्यूनल ने पाया कि किताबें ऐसी थीं जो किसी भी समय लिखी जा सकती थीं और उनमें 1926 और 1942 के बीच भी पूरा लेन-देन शामिल नहीं था, और ऐसी कोई प्रविष्टियाँ नहीं थीं जो दर्शाती हों कि व्यवसाय से कोई राशि प्राप्त हुई थी। हालाँकि, ट्रिब्यूनल ने माना कि 1,28,000 रुपये केवल किसी अज्ञात स्रोत से आय थी। इस न्यायालय में निर्धारिती की अपील खारिज कर दी गई, क्योंकि मामले की परिस्थितियों में खाता पुस्तकों की अस्वीकृति को उचित माना गया था। इस न्यायालय ने कहा कि ट्रिब्यूनल द्वारा स्पष्टीकरण की आंशिक अस्वीकृति को तर्कसंगत निष्कर्ष के बजाय एक रियायत के रूप में माना जाना चाहिए।

अब हम लालचंद भगत के मामले पर आते हैं जिस पर विशेष रूप से बहुत अधिक भरोसा किया जाता है, क्योंकि इसमें इलाहाबाद मामले का हवाला दिया गया है, इसलिए यह पूरी सहमति के साथ कहा गया है। इसलिए, इसकी बारीकी से जांच करना जरूरी है कि क्या ऐसी कोई मंजूरी है। उस मामले में, 2,91,000 रुपये मूल्य के 291 उच्च मूल्यवर्ग के नोट भुनाए गए थे। निर्धारिती लंबे समय से पिछले दो खातों का रखरखाव कर रहा था: एक को "अलमीरा खाता" के रूप में जाना जाता था, और दूसरे को "रोकड खाता" के रूप में जाना जाता था। जिस दिन नोट भुनाए गए उस दिन अलमारी खाते में 2,81,397 रुपये और रोकड़ खाते में 29,284 रुपये शेष थे। उनके बीच की ये दो रकमें भुनाए गए नोटों को कवर करने के

लिए पर्याप्त थीं। स्पष्टीकरण यह था कि व्यवसाय के प्रयोजनों के लिए जो कई शाखाओं में वितरित किया गया था, बड़ी मात्रा में तैयार नकदी हमेशा मुख्य कार्यालय में रखी जाती थी, ताकि किसी भी आपातकालीन स्थिति को पूरा किया जा सके। निर्धारिती का व्यवसाय निश्चित रूप से व्यापक था

और अलमारी खाता भी कई वर्षों से मौजूद था। पिछले वर्ष को छोड़कर जिसमें उच्च मूल्यवर्ग के नोट भुनाए गए थे, यहां तक कि उच्च मूल्यवर्ग के नोटों की संख्या भी अलमारी खाते में दिखाई जाती थी। स्पष्टीकरण को इस आधार पर खारिज कर दिया गया कि वे आपातकाल के दिन थे और करदाता, एक अनाज व्यापारी के रूप में, अनाज की तस्करी करके गुप्त रूप से पैसा कमा सकता था, और उस पर एक बार मुकदमा चलाया गया था, हालांकि उसे बरी कर दिया गया था। यह भी कहा गया था कि जिस क्षेत्र में वह अपना व्यवसाय करता था वह तस्करी के लिए कुख्यात था और यह भी कि उसने वर्ष में सट्टेबाजी की थी और आसानी से मुनाफा कमा सकता था, हालांकि सट्टेबाजी से उसे घाटा हुआ था। इस बात पर भी जोर दिया गया कि हिसाब-किताब के साल में बड़े नोटों के नंबर बाद में लिखे जाएं. ट्रिब्यूनल ने खाते की दोनों किताबों को असली माना और यह भी माना कि निर्धारिती के पास 3,10,681 रुपये का शेष था। ट्रिब्यूनल के समक्ष यह स्पष्ट किया गया कि वर्ष के हिसाब-किताब में नोटबंदी के कारण घबराहट के कारण बड़े मूल्य के नोटों के नंबर अलमारी के खाते में डाल दिए गए थे। ट्रिब्यूनल ने रुपये के संबंध में

स्पष्टीकरण स्वीकार कर लिया। 1,50,000 और 1,41,000 रुपये के संबंध में इसे अस्वीकार कर दिया। स्पष्टीकरण के अच्छे हिस्से को बुरे हिस्से से अलग करने के लिए कोई कारण नहीं दिया गया।

इस न्यायालय ने कारणों की जांच की और माना कि पुस्तक में नोटों की संख्या डालने के अलावा, अन्य किसी भी कारण का कोई संभावित मूल्य नहीं था और वे केवल अनुमान थे। इस अदालत ने बताया कि यदि 1,50,000 रुपये के स्पष्टीकरण की स्वीकृति के लिए प्रक्षेपों का स्पष्टीकरण अच्छा था, तो इसे शेष राशि के लिए भी अच्छा माना जाना चाहिए, क्योंकि दोनों भागों के बीच अंतर करने के लिए कुछ भी नहीं था। इसलिए, इस न्यायालय ने बताया कि 1,41,000 रुपये के बारे में मुख्य प्रश्न यह था कि क्या उस राशि के संबंध में एक अलग निष्कर्ष को उचित ठहराने के लिए कोई सामग्री थी और निम्नलिखित तथ्यों की ओर इशारा किया। निर्धारिती ने एक बड़ी राशि हाथ में रखने की आवश्यकता स्थापित की थी और अलमारी खाते को वास्तविक खाते के रूप में साबित किया था। अलमीरा खाते में मूल्यांकन के सापेक्ष पिछले वर्षों के उच्च मूल्यवर्ग के नोटों की संख्या शामिल थी। उस वर्ष, संख्याएँ बाद में डाली गईं और यह निर्धारिती के खिलाफ एकमात्र महत्वपूर्ण बिंदु था। इस न्यायालय ने यह भी बताया कि बैंकों और शाखाओं के खातों और बेपारिस के विवरण थे, जिससे पता चलता है कि निर्धारिती द्वारा बड़ी रकम प्राप्त की गई थी, जो अलमारी खाते में राशि थी। 6 फरवरी, 1945 और 11 जनवरी, 1946 के

बीच, जब 1,000 रुपये से ऊपर के नोट भुनाए गए निर्धारिती द्वारा प्राप्त रुपये कुल मिलाकर पाँच लाख रुपये हैं। चूंकि ट्रिब्यूनल द्वारा अलमारी खाते पर कोई सवाल नहीं उठाया गया था, और उस राशि में से आधे से अधिक को उच्च मूल्यवर्ग के नोटों के आकार में माना गया था, इस न्यायालय ने निम्नलिखित प्रश्न उठाया: -

"क्या रिकॉर्ड पर कोई सामग्री थी जो न्यायाधिकरण को इस निष्कर्ष पर पहुंचने के लिए वैध रूप से प्रेरित

करेगी कि जिस स्रोत से अपीलकर्ता ने 1000 रुपये के शेष 141 उच्च मूल्यवर्ग के नोट प्राप्त किए थे, उसकी

प्रकृति अस्पष्ट बनी हुई है।"

इसलिए, न्यायालय ने निष्कर्ष निकाला,

"यदि रोकड़ में शेष राशि और अलमारी में शेष के संबंध में खाते की किताबों में प्रविष्टियों को तार्किक रूप से वास्तविक माना जाता है, तो इस निष्कर्ष से बच नहीं सकते कि अपीलकर्ता ने उचित स्पष्टीकरण की पेशकश की थी 1000 रुपये के 291 उच्च मूल्य वाले नोटों के स्रोत के बारे में, जिन्हें उसने 19 जनवरी, 1946 को भुनाया था।"

इस प्रकार निर्धारिती का मामला पूर्णतः स्वीकार कर लिया गया। इस न्यायालय ने यह नहीं माना कि निर्धारिती को कुछ भी साबित करने की आवश्यकता नहीं है। जैसा कि हमने पहले कहा है, सबूत का भार मामले के तथ्यों पर निर्भर होना चाहिए। ऐसा एक तथ्य हाथ में एक बड़े फ्लोटिंग कैश बैलेंस का अस्तित्व हो सकता है, और अन्य तथ्यों के साथ लिया जा सकता है, यह दिखाने के लिए पर्याप्त हो सकता है कि उच्च मूल्यवर्ग के नोट उस बैलेंस के पूरे या आंशिक हिस्से का गठन करते हैं। इलाहाबाद मामले में, ऐसा संतुलन साबित हुआ और ट्रिब्यूनल द्वारा इसे एक हिस्से के रूप में स्वीकार किया गया। उच्च न्यायालय ने माना कि स्पष्टीकरण नोटों की संपूर्ण राशि के लिए अच्छा था। इसमें कोई संदेह नहीं है, इस न्यायालय ने उस मामले का संदर्भ देते हुए, कारणों का सारांश दिया, लेकिन यह बताया कि उच्च मूल्यवर्ग के नोटों की संख्या के बारे में अनुमान लगाना ट्रिब्यूनल के लिए खुला नहीं था, जिसे स्वीकार किया जा सकता है, और उसने इलाहाबाद मामले का हवाला दिया। और उस संबंध में कुछ अन्य।

हमें ऐसा लगता है कि इस प्रकार के प्रश्नों का सही दृष्टिकोण यही है। यदि यहां निर्धारिती की खाता पुस्तकों में कोई प्रविष्टि है जो किसी राशि की प्राप्ति या स्वयं निर्धारिती द्वारा रूपांतरण के लिए प्रस्तुत किए गए उच्च मूल्यवर्ग के नोटों के रूपांतरण को दर्शाती है, तो निर्धारिती के लिए यह स्थापित करना आवश्यक है कि, यदि पूछा जाए, तो इसका स्रोत

क्या है वह पैसा है और यह साबित करने के लिए कि यह आय की प्रकृति को सहन नहीं करता है। विभाग को इस स्तर पर कुछ भी साबित करने की आवश्यकता नहीं है। यह निर्धारिती से किसी भी खाते की किताबें या अन्य दस्तावेज या स्पष्टीकरण से संबंधित साक्ष्य लाने के लिए कह सकता है, यदि कोई स्पष्टीकरण दिया गया है, और साक्ष्य और स्पष्टीकरण की जांच कर सकता है। यदि स्पष्टीकरण से पता चलता है कि रसीद आय प्रकृति की नहीं थी, तो विभाग अनुचित तरीके से कार्य नहीं कर सकता है और उस स्पष्टीकरण को अस्वीकार कर सकता है कि यह आय थी। हालाँकि, यदि स्पष्टीकरण असंबद्ध है और अस्वीकार किए जाने योग्य है, तो विभाग इसे अस्वीकार कर सकता है और यह निष्कर्ष निकाल सकता है कि राशि या तो निर्धारिती द्वारा पहले ही बताए गए स्रोतों से या किसी अज्ञात स्रोत से आय का प्रतिनिधित्व करती है। तब विभाग बिना किसी साक्ष्य के आगे नहीं बढ़ता, क्योंकि यह तथ्य कि धन की प्राप्ति हुई थी, स्वयं निर्धारिती के विरुद्ध साक्ष्य है। इस प्रकार निर्धारिती के खिलाफ प्रथम दृष्टया सबूत है जिसका वह खंडन करने में विफल रहता है, और खंडन न किए जाने के कारण, उस सबूत का उपयोग उसके खिलाफ यह मानकर किया जा सकता है कि यह एक आय प्रकृति की रसीद थी। "एक अज्ञात स्रोत" शब्द ही दर्शाते हैं कि खुलासा करदाता की ओर से होना चाहिए न कि विभाग की ओर से। उच्च मूल्यवर्ग के नोटों के मामलों में, जहां निर्धारिती का व्यवसाय और खातों और लेनदेन की स्थिति एक उचित

अनुमान को उचित ठहराती है कि उसने सुविधा के लिए किसी विशेष राशि का पूरा या कुछ हिस्सा उच्च मूल्यवर्ग के नोटों में रखा होगा, तो निर्धारिती प्रथम दृष्टया आरोपमुक्त कर देता है। जब वह शेष राशि साबित करता है तो उसका प्रारंभिक बोझ होता है और यह उचित रूप से उच्च मूल्यवर्ग के नोटों में रखा जा सकता है। इससे पहले कि विभाग ऐसे सबूतों को खारिज कर दे, उसे या तो स्पष्टीकरण में अंतर्निहित कमजोरी दिखानी होगी या निर्धारिती के सामने कुछ जानकारी या सबूत रखकर उसका खंडन करना होगा जो उसके पास है। विभाग केवल अनुचित रूप से एक अच्छे स्पष्टीकरण को अस्वीकार करके, अच्छे प्रमाण को बिना प्रमाण में परिवर्तित नहीं कर सकता है। इन सिद्धांतों के दायरे में ही ऐसे मामलों का निर्णय लिया जाना चाहिए। हमें नहीं लगता कि इलाहाबाद का दृष्टिकोण करदाता पर कोई बोझ नहीं डालता और सारा बोझ विभाग पर डाल देता है। यह मामला स्वयं इस बात को प्रमाणित नहीं करता है। यदि ऐसा होता है, तो यह सही दृष्टिकोण नहीं है।

वर्तमान मामले में, निर्धारिती ने दावा किया कि उच्च मूल्यवर्ग के नोट मुख्य कार्यालय में नकदी शेष का एक हिस्सा थे। आयकर अधिकारी ने पाया कि पहले तो हाथ में नकदी 1,62,022 रुपये बताई गई थी।, लेकिन जांच में यह गलत पाया गया। वास्तव में, निर्धारिती ने स्वयं अपीलीय सहायक आयुक्त के समक्ष इसे सही किया और वहां कहा कि शेष राशि 1,21,875 रु आमतौर पर, इससे प्रथम दृष्टया यह साबित हो जाता

कि निर्धारिती ने इस शेष राशि का एक हिस्सा उच्च मूल्यवर्ग के नोटों में रखा होगा। लेकिन निर्धारिती इस शेष को साबित करने में विफल रहा, क्योंकि निर्धारिती की पुस्तकों में बैंकों के संबंध में प्रविष्टियाँ नहीं थीं। हालाँकि नकदी बैंकों से प्राप्त की जाती थी और विभिन्न स्थानों पर भेजी जाती थी जहाँ काम किया जाता था और इसके विपरीत, ऐसे हस्तांतरण के किसी भी केंद्रीय खाते का खुलासा नहीं किया जाता था। करदाता के व्यक्तिगत खर्चों का भी कोई हिसाब नहीं था और वह यह साबित करने में विफल रहा कि इतनी बड़ी रकम एक ही स्थान पर क्यों रखी गई थी, जबकि प्रत्येक स्थान पर जहां काम चल रहा था, वहां बैंक थे जिनमें उसके खाते थे । अपीलीय सहायक आयुक्त ने भी सवाल उठाया और पाया कि जिस दिन उच्च मूल्यवर्ग के नोटों को भुनाया गया, उसी दिन रु. 45000 चेक से निकाले गए। इसके तुरंत बाद अगला प्रेषण बोकारो को 16,000, रुपये का था। लेकिन इस खर्च को पूरा करने के लिए कुछ दिन पहले 17 हजार रुपये निकाले गए थे। रुपये की निकासी एक दिन बाद 8,000 रुपये बनाये गये। व्यवसाय को वित्तपोषित करने के लिए दस दिन बाद 20,000 रुपये निकाल लिए गए। ऐसा प्रतीत होता है कि हाथ में मौजूद धन (45,000 रु.) को बिल्कुल भी नहीं छुआ गया, लेकिन 30 जनवरी, 1946 को 6,000 रु. की एक और राशि हाथ में आ गई जो निकाल लिए गए और उपयोग नहीं किए गए, जो कुल मिलाकर रु. 51,000 रुपये के लिए उच्च मूल्यवर्ग के नोटों को भुनाया गया।

इन तथ्यों पर, ट्रिब्यूनल इस निष्कर्ष पर पहुंचा कि उच्च मूल्यवर्ग के नोट नकद शेष नहीं बल्कि कुछ अन्य धन का प्रतिनिधित्व करते हैं जो अस्पष्टीकृत रहे, और ट्रिब्यूनल ने इसे किसी अज्ञात स्रोत से आय माना। उच्च न्यायालय ने उपरोक्त तथ्यों और परिस्थितियों पर माना कि यह दिखाने के लिए सामग्री थी कि रु 51,000 नकद शेष का हिस्सा नहीं था, और धन का स्रोत संतोषजनक ढंग से साबित नहीं होने के कारण, विभाग ने इसे किसी अज्ञात स्रोत से निर्धारिती की मूल्यांकन योग्य आय माना था। इस निष्कर्ष में, उच्च न्यायालय को उचित ठहराया गया था, उन सिद्धांतों को ध्यान में रखते हुए जिन्हें हमने ऊपर समझाया है।

तर्क यह है कि चूंकि यह आयकर अधिनियम की धारा 34 के तहत मामला था मे यह दिखाने के लिए विभाग विशेष बाेझ डाला गया कि यह आय पहले ही निकल गई है, हमे हिरासत मे लेने की जरूरत नहीं है। इसमे कोई संदेह नहीं, धारा 34 के तहत कार्यवाही केवल धारा में निर्धारित शर्तों के तहत शुरू किया जा सकता है, लेकिन जब कार्यवाही वैध रूप से शुरू की जाती है, तो सामान्य मूल्यांकन और धारा 34 के तहत अतिरिक्त मूल्यांकन के बीच कोई अंतर नहीं होता है। और सबूत के बोझ के समान नियम अतिरिक्त मूल्यांकन को नियंत्रित करता है।

हमारी राय में, इस अपील में कोई दम नहीं है; यह विफल हो जाता है और लागत के साथ ख़ारिज कर दिया जाता है।

अपील खारिज.

यह अनुवाद आर्टिफिशियल इंटेलिजेंस टूल 'सुवास' की सहायता से अनुवादक नीलिमा पंवार **(न्यायिक अधिकारी)**द्वारा किया गया है।

अस्वीकरणः-यह निर्णय पक्षकार को उसकी भाषा में समझाने के सीमित उपयोग के लिये स्थानीय भाषा में अनुवादित किया गया है और किसी अन्य उद्देश्य के लिये इसका उपयोग नहीं किया जा सकता है। सभी व्यावहारिक और अधिकारिक उद्देश्यों के लिये, निर्णय का अंगे्रजी संस्करण ही प्रमाणिक होगा और निष्पादन और कार्यान्वयन के उद्देश्य से भी अंग्रेजी संस्करण ही मान्य होगा।