

आयकर आयुक्त, गौहाटी और अन्य

बनाम

मेसर्स सती ऑयल उद्योग लिमिटेड और अन्य

2003 की सिविल अपील सं 9133-9134

24 मार्च, 2015

[न्यायमूर्ति ए. के. सिकरी और न्यायमूर्ति रोहिंटन फाली नरीमन]

आयकर अधिनियम, 1961: धारा 143 (1ए) (जैसा कि 1993 में संशोधित किया गया है)—अतिरिक्त 20% कर का अधिभार जहां धारा 143(1ए) के पहले प्रावधान के तहत किए गए समायोजन के परिणामस्वरूप कुल आय विवरण में घोषित कुल आय से अधिक है—धारा 143(1ए) का पूर्वव्यापी प्रभाव—की संवैधानिक वैधता—अभिनिर्धारित: संशोधित धारा 143(1ए) में कर चोरी को रोकने का निवारक प्रभाव है और इसलिए, यह केवल कर चोरों पर लागू होता है, ईमानदार करदाता पर नहीं—धारा 143(1ए) को केवल तभी लागू किया जा सकता है जब यह पाया जाए कि निर्धारिती द्वारा दाखिल रिटर्न में बताई गई कम राशि कर चोरी का परिणाम थी—पूर्वव्यापी स्पष्टीकरण संशोधन संवैधानिक रूप से वैध है।

अपीलों को अनुमति देते हुए, न्यायालय द्वारा

अभिनिर्धारित: धारा 143(1ए) का उद्देश्य कर चोरी को रोकना है। इस प्रावधान के लागू होने से, जिन व्यक्तियों ने विवरणी दाखिल की है, जिसमें उन्होंने उचित रूप से देय कर से बचने की कोशिश की है, उन पर एक निवारक प्रभाव पड़ेगा और विवरणी में जो घोषित किया गया है और जिस पर कर का आकलन किया गया है, उसके बीच के अंतर पर अतिरिक्त आयकर के रूप में 20% की भारी राशि देय है। धारा 143

(1 ए) में निहित अभिव्यक्ति "आय" इतनी व्यापक है कि इसमें घाटे को भी शामिल किया जा सकता है। धारा 143 (1 ए) केवल तभी लागू की जा सकती है जहां यह तथ्यों पर पाया जाता है कि निर्धारिती द्वारा दाखिल रिटर्न में बताई गई कम राशि निर्धारिती द्वारा कानूनी रूप से देय कर से बचने के प्रयास का परिणाम है। यह साबित करने का भार कि करदाता ने इस प्रकार कर से बचने का प्रयास किया है, राजस्व पर है जिसे राजस्व द्वारा उन तथ्यों और परिस्थितियों को स्थापित करके निर्वहन किया जा सकता है जिनसे एक उचित निष्कर्ष निकाला जा सके कि करदाता ने वास्तव में, कानूनी रूप से उसके द्वारा देय कर से बचने का प्रयास किया है। धारा 143 (1 ए) के उक्त निर्माण के अधीन, उक्त धारा का पूर्वव्यापी स्पष्टीकरण संशोधन बरकरार रखा गया है। [पैरा 8,17,22] [1107-जी-एच; 1115-बी, 1021-जी-एच; 1122-ए]

आयकर आयुक्त केंद्रीय, दिल्ली बनाम हरप्रसाद एंड कंपनी प्रा. लिमिटेड (1975) 3 एससीसी 868; सीआईटी संयुक्त आयकर आयुक्त, सूरत बनाम सहेली लीजिंग एंड इंडस्ट्रीज लिमिटेड 2010 (6) एससीआर 747: (2010) 6 एससीसी 384 - पर भरोसा किया

केरल स्टेट कॉयर कॉर्पोरेशन लिमिटेड बनाम भारत संघ (1994) 210 आईटीआर 121 (केर); सैंक्टस ड्रग्स फार्मास्यूटिकल्स प्रा. लिमिटेड बनाम भारत संघ (1997) 225 आईटीआर 252 (एमपी); डीसीआईटी बनाम राजस्थान राज्य विद्युत बोर्ड (2008) 299 आईटीआर 253 (राज); बीदर सहकारी सककरे कारखाने नियामत बनाम भारत संघ (1999) 237 आईटीआर 445 (केर); एल्युमीनियम इंडस्ट्रीज लिमिटेड बनाम डीसीआईटी (सहायक) (1998) 234 आईटीआर 165 (केर); सुकरा हीरा टूल्स प्रा. लिमिटेड बनाम डीसीआईटी (1998) 229 आईटीआर 682 (मद); मोदी सीमेंट लिमिटेड बनाम भारत संघ (1992) 193 आईटीआर 91; जेके सिंथेटिक्स लिमिटेड बनाम सहायक आयकर आयुक्त (1993) 2000 आईटीआर 594; इंडो गल्फ फर्टिलाइजर्स एंड

केमिकल्स कॉर्पोरेशन लिमिटेड बनाम भारत संघ (1992) 195 आईटीआर 485; शिवदत्त राय फतेह चंद बनाम भारत संघ 1983 (3) एससीआर 198: एच (1983) 3 एससीसी 529; आयकर आयुक्त, भोपाल बनाम हिंदुस्तान इलेक्ट्रो ग्रेफाइट्स, इंदौर 2000 (2) एससीआर 506 ए: (2000) 3 एससीसी 595; के.पी. वर्गीस बनाम आईटीओ (1982) 1 एससीआर 629—संदर्भित।

निर्णय विधि संदर्भ

(1994) 210 आईटीआर 121 (केर)	संदर्भित किया गया	पैरा 2
(1997) 225 आईटीआर 252 (एमपी)	संदर्भित किया गया	पैरा 2
(2008) 299 आईटीआर 253 (राज)	संदर्भित किया गया	पैरा 2
(1999) 237 आईटीआर 445 (कर)	संदर्भित किया गया	पैरा 2
(1998) 234 आईटीआर 165 (केर)	संदर्भित किया गया	पैरा 2
(1998) 229 आईटीआर 682 (मद)	संदर्भित किया गया	पैरा 2
(1975) 3 एस.सी.सी. 868	भरोसा किया गया	पैरा 10
(2010) 6 एस.सी.आर. 747	भरोसा किया गया	पैरा 11
(1992) 193 आईटीआर 91	संदर्भित किया गया	पैरा 14
(1993) 2000 आईटीआर 594	संदर्भित किया गया	पैरा 14
(1992) 195 आईटीआर 485	संदर्भित किया गया	पैरा 14
1983 (3) एससीआर 198	संदर्भित किया गया	पैरा 14
2000 (2) एससीआर 506	संदर्भित किया गया	पैरा 18

सिविल अपील क्षेत्राधिकार: 2015 से सिविल अपील सं 9133-9134

गौहाटी उच्च न्यायालय की खंडपीठ के 1998 की डब्ल्यू.ए. सं 345 और 365 में दिनांक 12.4.2002 के निर्णय और आदेश से।

साथ में

2003 का सी. ए. सं. 9135

एन. के. कौल, एएसजी, अरिजीत प्रसाद, परवेश ठाकुर, आकांक्षा कौल, अनिल कटियार अपीलार्थियों की ओर से।

अभिजीत सेनगुप्ता उत्तरदाताओं की ओर से।

न्यायालय का निर्णय दिया गया था-

न्यायमूर्ति आर. एफ. नरीमन

1. वर्तमान अपीलों में विचार के लिए जो प्रश्न उठता है वह आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 143(1ए) में पूर्वव्यापी संशोधन की संवैधानिक वैधता है। गौहाटी उच्च न्यायालय के एकल न्यायाधीश और खंडपीठ दोनों ने माना है कि संशोधन को दिया गया पूर्वव्यापी प्रभाव मनमाना और अनुचित होगा चूँकि यह प्रावधान, एक दंडात्मक प्रावधान होने के नाते, ऐसे करदाताओं पर कठोरता से लागू होगा जिन्हें लाभ के बजाय हानि हुई है, करदाता द्वारा दाखिल विवरणी में दिखाए गए नुकसान और आयकर के लिए निर्धारित नुकसान के बीच का अंतर 20% की दर से अतिरिक्त आयकर वहन करना होगा।

2. प्रारंभ में यह उल्लेख किया जा सकता है कि इसके पूर्वव्यापी संचालन में समान प्रावधान को केरल, मध्य प्रदेश, राजस्थान, कर्नाटक और मद्रास उच्च न्यायालयों

द्वारा बरकरार रखा गया है। (केरल स्टेट कॉयर कॉर्पोरेशन लिमिटेड बनाम भारत संघ, (1994) 210 आईटीआर 121 (केर); सैंक्टस ड्रग्स फार्मास्यूटिकल्स प्राइवेट लिमिटेड बनाम भारत संघ, (1997) 225 आईटीआर 252 (एमपी); डीसीआईटी बनाम राजस्थान राज्य विद्युत बोर्ड, (2008) 299 आईटीआर 253 (राज); बीदर सहकारी सक्करे कारखाने नियामत बनाम भारत संघ, (1999) 237 आईटीआर 445 जी (कर); एल्युमीनियम इंडस्ट्रीज लिमिटेड बनाम डीसीआईटी (सहायक), (1998) 234 आईटीआर 165 (केर); सुकरा डायमंड टूल्स प्राइवेट लिमिटेड बनाम डीसीआईटी, (1998) 229 आईटीआर 682 (मद)

3. इन अपीलों पर निर्णय हेतु आवश्यक तथ्य इस प्रकार हैं। प्रतिवादी ने आकलन वर्ष 1989-1990 और 1991-1992 के लिए अपने वार्षिक रिटर्न में क्रमशः 1,94,13,440/- रुपये और 1,80,22,480/- रुपये का नुकसान दिखाया। दिनांक 14.12.1992 के एक मूल्यांकन आदेश द्वारा, निर्धारण अधिकारी ने धारा 143 (1 ए) के तहत दो मूल्यांकन वर्षों के लिए क्रमशः 5,62,490/- रुपये और 8,09,290/- रुपये का अतिरिक्त कर लगाया, जिसकी गणना अनुभाग में दिए गए तरीके से की गई।

4. दिनांक 14.12.1992 के आदेश से व्यथित होकर, प्रतिवादी ने धारा 143 (1 ए) के प्रावधानों को अधिकारातीत घोषित करने के लिए दो अलग-अलग रिट याचिकाएँ दायर कीं और परिणामस्वरूप दिनांक 14.12.1992 के आदेश को रद्द करने की प्रार्थना की। दो याचिकाओं की सुनवाई करने वाले विद्वान एकल न्यायाधीश ने 1993 में संशोधित धारा 143 (1 ए) को संभावित रूप से बरकरार रखा, लेकिन माना कि यह कंपनियों द्वारा किए गए घाटे पर 1989 से प्रभावी है, यह धारा मनमानी और अनुचित है और इसलिए इसे रद्द करना होगा। खंड पीठ ने एकल न्यायाधीश से सहमति व्यक्त की और उसके समक्ष दो रिट अपीलों को खारिज कर दिया।

5. अपीलकर्ताओं की ओर से उपस्थित भारत के विद्वान अतिरिक्त सॉलिसिटर जनरल, श्री नीरज कौल ने कहा कि पूर्वव्यापी प्रभाव से धारा 143 (1 ए) में किया गया संशोधन केवल स्पष्टीकरण था और यहां तक कि इस तरह के संशोधन के बिना भी वही स्थिति जो कि योग्यता के आधार पर हानि प्राप्त करेगी, वही स्थिति होगी जो योग्यता के अनुसार लाभ प्राप्त करेगी, क्योंकि अभिव्यक्ति "आय" लाभ और हानि दोनों को समझेगी। उन्होंने हमारे सामने कई निर्णयों का हवाला दिया जिनका हम वर्तमान में उल्लेख करेंगे। खंडपीठ द्वारा धारा 143 (1 ए) की वास्तविक संरचना के बारे में पूछे जाने पर, उन्होंने बहुत ही निष्पक्षता से कहा कि चूंकि धारा 143(1 ए) का उद्देश्य चोरी को रोकना है, इसलिए उक्त धारा को उपरोक्त उद्देश्य के आलोक में पढ़ा जाना चाहिए। समन दिए जाने के बावजूद, कोई भी उत्तरदाताओं के लिए उपस्थित नहीं होता है।

धारा 143 (1 ए) जैसी कि 1989 में थी, इस प्रकार है:-

"(ए) जहां, किसी भी व्यक्ति के मामले में, उप-धारा (1) के खंड (ए) के पहले प्रावधान के तहत किए गए समायोजन के परिणामस्वरूप कुल आय, विवरणी में घोषित कुल आय से किसी भी राशि से अधिक होने पर, निर्धारण अधिकारी,-

(i) ऐसी अतिरिक्त राशि पर देय कर के बीस प्रतिशत की दर से गणना किए गए अतिरिक्त आयकर द्वारा उप-धारा (1) के तहत देय कर की राशि में और वृद्धि करें और उप-धारा (1) के खंड (ए) के उप-खंड (i) के तहत भेजी जाने वाली सूचना में अतिरिक्त आयकर निर्दिष्ट करें;

(ii) जहां उप-धारा (1) के तहत कोई रिफंड देय है, ऐसे रिफंड की राशि को उपखंड (i) के अंतर्गत गणना किए गए अतिरिक्त आयकर के बराबर राशि से कम करें।

(बी) जहां (इस धारा की उपधारा (3) या) धारा 154 या धारा 250 या धारा 254 या धारा 260 या धारा 262 या धारा 263 या धारा 264 के तहत एक आदेश के परिणामस्वरूप वह राशि जिस पर अतिरिक्त आयकर खंड (ए) के तहत देय है को बढ़ाया या घटाया गया, जैसा भी मामला हो, तदनुसार अतिरिक्त आयकर बढ़ाया या घटाया जाएगा, और,-

(i) ऐसे मामले में जहां अतिरिक्त आयकर बढ़ा दिया गया है, निर्धारण अधिकारी धारा 156 के तहत करदाता को मांग का नोटिस देगा;

(ii) ऐसे मामले में जहां अतिरिक्त आयकर कम कर दिया गया है, भुगतान की गई अतिरिक्त राशि, यदि कोई हो, वापस कर दी जाएगी।

स्पष्टीकरण - इस उपधारा के प्रयोजनों के लिए, "ऐसी अतिरिक्त राशि पर देय कर" का अर्थ है: -

(i) किसी भी मामले में जहां उप-धारा (1) के खंड (ए) के पहले प्रावधान के तहत किए गए समायोजन की राशि कुल आय से अधिक होने पर, यदि समायोजन की राशि कुल आय होती तो कर लगाया जाता;

(ii) किसी भी अन्य मामले में, कुल आय पर कर और उस कर के बीच का अंतर जो प्रभार्य होता यदि ऐसी कुल आय को समायोजन की राशि से कम कर दिया जाता।"

6. 1993 के वित्त अधिनियम द्वारा, धारा 143 (1 ए)(ए) को 1.4.1989 से पूर्वव्यापी प्रभाव से निम्नानुसार प्रतिस्थापित किया गया था: -

"(ए) जहां उप-धारा (1) के खंड (ए) के पहले प्रावधान के तहत किए गए समायोजन के परिणामस्वरूप, -

(i) किसी व्यक्ति द्वारा विवरणी में घोषित आय में वृद्धि हुई है; या

(ii) ऐसे व्यक्ति द्वारा विवरणी में घोषित हानि कम हो जाती है या आय में परिवर्तित हो जाती है,

निर्धारण अधिकारी,

(ए) ऐसे मामले में जहां इस खंड के उप-खंड (i) के तहत आय में वृद्धि से ऐसे व्यक्ति की कुल आय में वृद्धि हुई है, गणना की गई अतिरिक्त आयकर द्वारा उप-धारा (1) के तहत देय कर की राशि में और वृद्धि करें इस प्रकार बढ़ी हुई कुल आय पर कर और यदि ऐसी कुल आय को समायोजन की राशि से कम कर दिया जाता तो लगने वाले कर के बीच के अंतर पर बीस प्रतिशत की दर से और उपधारा (1) के खंड (ए) के उपखंड (1) के तहत भेजी जाने वाली सूचना में अतिरिक्त आयकर निर्दिष्ट करें;

(बी) ऐसे मामले में जहां घोषित हानि इस खंड के उप-खंड (ii) के तहत कम हो जाती है या उपर्युक्त समायोजन उस हानि को आय में परिवर्तित करने का प्रभाव डालते हैं, बराबर राशि की गणना करें (इसके बाद अतिरिक्त आयकर के रूप में संदर्भित) कर के बीस प्रतिशत तक जो समायोजन की राशि पर प्रभार्य होता जैसे कि यह ऐसे व्यक्ति की कुल आय रही हो और उप-धारा (1) के खंड (ए) के उप-खंड (i) के तहत भेजी जाने वाली सूचना में गणना किए गए अतिरिक्त आयकर को निर्दिष्ट करें;

(सी) जहां उप-धारा (1) के तहत कोई रिफंड देय है, इस तरह के रिफंड की राशि को उप-खंड (ए) या उप-खंड (बी) के तहत गणना की गई अतिरिक्त आयकर के बराबर राशि से कम करें, जैसा भी मामला हो।"

7. वित्त विधेयक के प्रावधानों की व्याख्या करने वाला जापन जिसमें उक्त पूर्वव्यापी संशोधन पेश किया गया है, इस प्रकार है:

"आयकर अधिनियम की धारा 143(1ए) के प्रावधान बीस प्रतिशत अतिरिक्त आयकर लगाने का प्रावधान करते हैं जहां धारा 143(1)(ए) के पहले प्रावधान के तहत

किए गए समायोजन के परिणामस्वरूप कुल आय, रिटर्न में घोषित कुल आय से अधिक है। ये प्रावधान लौटाई गई आय के साथ-साथ लौटाई गई हानि के मामलों को भी कवर करने का प्रयास करते हैं। इसके निवारक प्रभाव के अलावा, अतिरिक्त आयकर लगाने का उद्देश्य सभी करदाताओं को गलतियों से बचने के लिए अपनी आय का विवरण सावधानीपूर्वक दाखिल करने के लिए राजी करना है। हाल की दो न्यायिक घोषणाओं में, यह माना गया है कि आयकर अधिनियम की धारा 143 (1 ए) के प्रावधान , जैसा कि ये हैं, हानि के मामलों में लागू नहीं होते हैं।

इसलिए, विधेयक आयकर अधिनियम की धारा 143(1ए) में संशोधन करना चाहता है ताकि यह प्रावधान किया जा सके कि धारा 143 (1)(ए) के पहले प्रावधान के तहत किए गए समायोजन के परिणामस्वरूप, किसी भी व्यक्ति द्वारा घोषित आय विवरण में वृद्धि होने पर, निर्धारण अधिकारी बीस प्रतिशत की दर से अतिरिक्त आयकर वसूल करेगा बढ़ी हुई कुल आय पर कर और समायोजन की राशि से ऐसी कुल आय कम होने पर लगने वाले कर के बीच अंतर पर।

प्रस्तावित संशोधन 1 अप्रैल, 1989 से प्रभावी होगा और तदनुसार, मूल्यांकन वर्ष 1989-90 और उसके बाद के वर्षों के संबंध में लागू होगा।"

8. प्रावधान को सरसरी तौर पर पढ़ने पर यह स्पष्ट है कि धारा 143(1ए) का उद्देश्य कर चोरी को रोकना है। इस प्रावधान के लागू होने से, जिन व्यक्तियों ने रिटर्न दाखिल किया है, जिसमें उन्होंने उचित रूप से देय कर से बचने की कोशिश की है, उन पर एक निवारक प्रभाव पड़ेगा और विवरणी में जो घोषित किया गया है और जिस पर कर का आकलन किया गया है, उसके बीच के अंतर पर अतिरिक्त आयकर के रूप में 20% की भारी राशि देय है।

9. प्रावधान का एक स्पष्ट पाठन, जैसा कि यह मूल रूप से था, "कुल आय" को संदर्भित करता है।

10. विद्वान अतिरिक्त सॉलिसिटर जनरल श्री कौल आयकर अधिनियम, 1995 की धारा 2(24) में "आय" की परिभाषा का संदर्भ देने और इस तथ्य पर हमारा ध्यान आकर्षित करने में सही हैं कि उक्त परिभाषा समावेशी है। इसके अलावा, कम से कम 1975 से यह स्थापित कानून है कि "आय" शब्द में लाभ और हानि दोनों शामिल होंगे। यह **केंद्रीय आयकर आयुक्त, दिल्ली बनाम हरप्रसाद एंड कंपनी प्राइवेट लिमिटेड, (1975) 3 एससीसी 868, पैराग्राफ 17** से स्पष्ट है, जो कानून को इस प्रकार निर्धारित करता है:

"17. अधिनियम के प्रभारी प्रावधानों से यह स्पष्ट है कि शब्द "आय" या "लाभ और वृद्धि" को नुकसान भी शामिल करने के रूप में समझा जाना चाहिए, ताकि एक अर्थ में "लाभ और वृद्धि" "प्लस आय" का प्रतिनिधित्व करें जबकि घाटा "माइनस इनकम" को दर्शाये [*सीआईटी बनाम करमचंद प्रेम चंद, (1960) 3 एससीआर 727: 40 आईटीआर 106 (एससी): सीआईटी बनाम एलफिंस्टन स्पिनिंग एंड वीविंग मिल्स, (1960) 3 एससीआर 953: 40 आईटीआर 143 (एससी)]। दूसरे शब्दों में, हानि नकारात्मक लाभ है। सकारात्मक और नकारात्मक दोनों लाभ राजस्व चरित्र के हैं। दोनों को निर्धारिती की कर योग्य आय के समान पद्धति में, जहां भी यह महत्वपूर्ण हो, गणना में शामिल होना चाहिए। हालाँकि धारा 6 आय को छह प्रमुख शीर्षों के अंतर्गत वर्गीकृत करती है, मुख्य प्रभारी प्रावधान धारा 3 है जो धारा 2(15) की परिभाषा अनुसार निर्धारिती की "कुल आय" पर केवल एक कर के रूप में आयकर लगाता है। उस परिभाषा के दायरे में आने के लिए एक आय को दो शर्तों को पूरा करना होगा: सबसे पहले, इसमें "धारा 4(1) में निर्दिष्ट आय, लाभ और वृद्धि की कुल राशि"*

शामिल होनी चाहिए। दूसरा, इसकी गणना "अधिनियम में निर्धारित तरीके से" की जानी चाहिए। यदि इनमें से कोई भी शर्त विफल हो जाती है, तो आय "कुल आय" का हिस्सा नहीं होगी जिसे प्रभार में लाया जा सकता है।

11. इस निर्णय का बाद में कई निर्णयों में पालन किया गया। **सीआईटी संयुक्त आयकर आयुक्त, सूरत बनाम सहेली लीजिंग एंड इंडस्ट्रीज लिमिटेड**, (2010) 6 एससीसी 384 में इस न्यायालय के हालिया फैसले में पूर्वोक्त निर्णय का उल्लेख किया गया है और इस प्रकार कहा गया है: -

"23. *गोल्ड कॉइन* [(2008) 9 एससीसी 622: (2008) 304 आईटीआर 308], मामले में उपरोक्त निर्णय में अधिनियम की धारा 2(24) में प्रदर्शित कानून में अभिव्यक्ति "आय" को इस अर्थ में स्पष्ट किया गया है कि यह एक समावेशी परिभाषा है और इसमें नुकसान, यानी नकारात्मक लाभ शामिल है। *सीआईटी बनाम हरप्रसाद एंड कंपनी (पी) लिमिटेड* [(1975) 3 एससीसी 868: 1975 एससीसी (टैक्स) 158: (1975) 99 आईटीआर 118] में इस न्यायालय के पहले के निर्णयों के आधार पर ऐसा माना गया है और *रिलायंस जूट एंड इंडस्ट्रीज लिमिटेड बनाम सीआईटी* [(1980) 1 एससीसी 139: 1980 एससीसी (टैक्स) 67: (1979) 120 आईटीआर 921] में इसका अनुसरण किया गया। एक विस्तृत और ब्यौरेवार चर्चा के बाद, इस न्यायालय ने कानून के प्रभारी प्रावधानों के संदर्भ में कहा कि अभिव्यक्ति "आय" को घाटे को शामिल करने के लिए समझा जाना चाहिए। अभिव्यक्ति "लाभ और वृद्धि" सकारात्मक आय को संदर्भित करती है जबकि "हानि" नकारात्मक लाभ या दूसरे शब्दों में शून्य आय को दर्शाती है। मामले के इस पहलू पर अधिक विस्तार से विचार करते हुए, *गोल्ड कॉइन* [(2008) 9 एससीसी 622: (2008) 304 आईटीआर 308] ने *वर्चुअल सॉफ्ट सिस्टम्स* [(2007) 9 एससीसी 665: (2007)) 289 आईटीआर 83] में दो विद्वान न्यायाधीशों द्वारा व्यक्त किए गए विचार को खारिज कर दिया।

24. *गोल्ड कॉइन* [(2008) 9 एससीसी 622: (2008) 304 आईटीआर 308] के आय और हानि से संबंधित प्रासंगिक आईटीआर पैरा 11 और 12 यहां नीचे दिए गए हैं: (एससीसी पृष्ठ 628, पैरा 15-16)

"15. जब 'आय' शब्द को हुए नुकसान को शामिल करने के लिए पढ़ा जाता है जैसा की *हरप्रसाद* [(1975) 3 एससीसी 868: 1975 एससीसी (टैक्स) 158: (1975) 99 आईटीआर 118] मामले में माना गया यह बिल्कुल स्पष्ट हो जाता है कि ऐसे मामले में भी जहां छिपी हुई आय को जोड़ने के कारण लौटाई गई हानि कम हो जाती है और भले ही अंतिम मूल्यांकन की गई आय हानि हो, फिर भी 1-4-1976 से 1-4-2003 की अवधि के दौरान भी उस पर जुर्माना लगाया जा सकता था। यहां तक कि ऊपर उल्लिखित परिपत्र दिनांक 24-7-1976 में भी, केंद्रीय प्रत्यक्ष कर बोर्ड (संक्षेप में 'सीबीडीटी') द्वारा स्थिति स्पष्ट की गई थी। यह कहा गया है कि ऐसे मामले में जहां निर्धारिती द्वारा आय के किसी अन्य शीर्ष के तहत किए गए या पिछले वर्षों से आगे लाई गई किसी भी हानि के खिलाफ छुपाई गई आय के समायोजन करने पर, कुल आय छिपी हुई आय से कम या यहां तक कि एक माइनस आंकड़े तक कम हो जाती है जुर्माना लगाया जाएगा क्योंकि ऐसे मामले में 'जिस कर से बचने की कोशिश की गई है' वह छिपी हुई आय पर लगाया जाएगा जैसे कि यह 'कुल आय' है।

16. कानून अच्छी तरह से स्थापित है कि विवरणी भरने की तिथि पर जो कानून मौजूद था, वही प्रावधान लागू होंगे। यह ध्यान रखना प्रासंगिक है कि जब किसी विवरणी में कोई नुकसान लौटाया जाता है तो जरूरी नहीं कि वह संबंधित पिछले वर्ष का नुकसान हो। इसमें अग्रेषित हानि भी शामिल हो सकती है जिसे अधिनियम की धारा 72 के तहत भविष्य की आय के विरुद्ध स्थापित करना आवश्यक है। इसलिए, रिटर्न दाखिल करने की तारीख पर लागू कानून को केवल पिछले लेखांकन वर्षों के नुकसान तक सीमित नहीं किया जा सकता है।"

25. इसका आवश्यक परिणाम यह होगा कि भले ही निर्धारिती ने शून्य आय का खुलासा किया हो और अभिलेख के सत्यापन पर, यह पाया जाता है कि कुछ आय छुपाई गई है या गलत तरीके से दिखाई गई है, उस स्थिति में भी जुर्माना लगाया जा सकता है। उपरोक्त स्थिति अब अनिर्णित विषय नहीं है और हमारे अनुसार, इसका उत्तर राजस्व के पक्ष में और निर्धारिती के विरुद्ध दिया गया है।"

12. उपरोक्त के अलावा, धारा 1431(ए) में एक और संकेत निहित है जैसा कि 1989 में था। उक्त धारा इस प्रकार है:

"(1)(ए) जहां धारा 139 के तहत विवरणी भरा गया है, या धारा 142 की उपधारा (1) के तहत नोटिस के जवाब में, -

(i) यदि ऐसे रिटर्न के आधार पर, स्रोत पर काटे गए किसी कर, भुगतान किए गए किसी अग्रिम कर और कर या ब्याज के रूप में अन्यथा भुगतान की गई किसी राशि के समायोजन के बाद कोई कर या ब्याज देय पाया जाता है, तो, प्रावधानों पर प्रतिकूल प्रभाव डाले बिना उप-धारा (2) में, निर्धारिती को देय राशि निर्दिष्ट करते हुए एक सूचना भेजी जाएगी, और ऐसी सूचना को धारा 156 के तहत जारी मांग की सूचना माना जाएगा और इस अधिनियम के सभी प्रावधान तदनुसार लागू होंगे; और

(ii) यदि ऐसे विवरणी के आधार पर कोई धन वापसी देय है, तो यह निर्धारिती को दिया जाएगा:

बशर्ते कि निर्धारिती द्वारा देय या वापसी योग्य कर या ब्याज की गणना करते समय, विवरणी में घोषित आय या हानि में निम्नलिखित समायोजन किए जाएंगे, अर्थात्: -

(i) विवरणी, खातों या उसके साथ जुड़े दस्तावेजों में किसी भी अंकगणितीय त्रुटि को सुधारा जाएगा;

(ii) कोई भी आगे बढ़ाया गया नुकसान, कटौती, भत्ता या राहत, जो ऐसे विवरणी, खातों या दस्तावेजों में उपलब्ध जानकारी के आधार पर, प्रथम दृष्टया स्वीकार्य है, लेकिन जिसका विवरणी में दावा नहीं किया गया है, की अनुमति दी जाएगी;

(iii) विवरणी में दावा किया गया कोई भी नुकसान, कटौती, भत्ता या राहत, जो ऐसे विवरणी, खातों या दस्तावेजों में उपलब्ध जानकारी के आधार पर प्रथम दृष्टया अस्वीकार्य है, को अस्वीकार कर दिया जाएगा:

बशर्ते कि निर्धारिती को एक सूचना भेजी जाएगी कि क्या पहले प्रावधान के तहत कोई समायोजन किया गया है या नहीं और इसके बावजूद कि उससे कोई कर या ब्याज देय नहीं है:

बशर्ते कि इस खंड के तहत कोई सूचना मूल्यांकन वर्ष के अंत से दो साल की समाप्ति के बाद नहीं भेजी जाएगी जिसमें आय पहली बार मूल्यांकन योग्य थी।

13. धारा 143 1(ए) को पढ़ने पर भी, जिसे धारा 143 (1 ए) में संदर्भित किया गया है, धारा 139 के तहत किए गए रिटर्न में घोषित किए गए नुकसान की परिकल्पना की गई है। इसलिए, यह स्पष्ट है कि 1993 में किया गया पूर्वव्यापी संशोधन केवल 1989 में मौजूद स्थिति को स्पष्ट करेगा।

14. हमें बताया गया कि 1993 में किए गए पूर्वव्यापी संशोधन का कारण **मोदी सीमेंट लिमिटेड बनाम भारत संघ, (1992) 193 आईटीआर 91** और **जेके सिंथेटिक्स लिमिटेड बनाम सहायक आयुक्त आयकर विभाग, (1993) 2000 आईटीआर 594**, में दिल्ली उच्च न्यायालय के फैसले थे और इलाहाबाद उच्च न्यायालय ने **इंडो गल्फ फर्टिलाइजर्स एंड केमिकल्स कॉरपोरेशन लिमिटेड बनाम भारत संघ, (1992) 195**

आईटीआर 485 में फैसला सुनाया, जिसमें कहा गया कि नुकसान इसके संशोधन से पहले धारा 143(1 ए) के विचार के दायरे में नहीं थे।

15. दिल्ली उच्च न्यायालय के जे.के. सिंथेटिक्स फैसले (2003) 10 एससीसी 623 को इस न्यायालय ने स्पष्ट रूप से पलट दिया था। जब इस न्यायालय ने अपना निर्णय सुनाया, तब तक धारा 143 (1 ए) में पूर्वव्यापी संशोधन पहले ही किया जा चुका था, और इसलिए इस न्यायालय ने दिल्ली उच्च न्यायालय के फैसले को रद्द कर दिया।

16. श्री कौल ने हमारे सामने शिव दत्त राय फतेह चंद बनाम भारत संघ, (1983) 3 एससीसी 529 के फैसले का भी हवाला दिया। इस फैसले में, केंद्रीय बिक्री कर की धारा 9 (2 ए) के पूर्वव्यापी संशोधन की वैधता अधिनियम सवालों के घेरे में था। इस न्यायालय ने माना कि कर प्राधिकरण द्वारा जुर्माना लगाना एक नागरिक दायित्व है, हालांकि प्रकृति में दंडात्मक है। केवल इसी कारण से, पूर्वव्यापी दंड लगाने से संविधान के अनुच्छेद 20(1) का प्रभाव नहीं पड़ेगा जो आपराधिक कानूनों द्वारा लगाए गए दंडों से संबंधित है। अनुच्छेद 34 में, धारा 9(2 ए) के तहत पूर्वव्यापी जुर्माना लगाने को निम्नलिखित शर्तों में बरकरार रखा गया था:

"34. मौजूदा मामले में, तथ्य थोड़े बेहतर हैं। इस मामले में 1 जनवरी, 1957 और संशोधन अधिनियम के प्रारंभ होने की तारीख के बीच की अवधि के दौरान अधिनियम के तहत देय कर की वैधता के बारे में कोई विवाद नहीं है। यह मानना होगा कि व्यापारियों ने अपने ग्राहकों से सारा कर वसूल कर लिया है। इस बात पर भी कोई विवाद नहीं है कि कानून के अनुसार व्यापारियों को निर्दिष्ट समय के भीतर कर का भुगतान करना आवश्यक है। डीलरों को अपने-अपने राज्यों के

सामान्य बिक्री कर कानूनों में दंड से संबंधित प्रावधानों की भी जानकारी थी। यह केवल खेमका मामले [एआईआर 1955 एससी 765: (1955) 2 एससीआर 483: (1955) 6 एसटीसी 627] में इस अदालत द्वारा बताई गई अधिनियम में कमी के कारण था कि जुर्माना देय नहीं हो गया। इस स्थिति में, जहां व्यापारियों ने उस पैसे का उपयोग कर लिया है जो सरकार को भुगतान किया जाना चाहिए था और उन्होंने अपना कर्तव्य निभाने में चूक की है, अगर संसद उन्हें पूर्वव्यापी प्रभाव से संशोधित कानून के अनुसार दंड देने के लिए कहती है तो यह नहीं कहा जा सकता है संविधान के अनुच्छेद 19(1) (एफ) और (जी) के तहत गारंटीकृत अधिकारों पर कोई अनुचित प्रतिबंध लगाया गया है, भले ही पूर्वव्यापी अवधि लगभग 19 वर्ष है। यहां संशोधन अधिनियम की धारा 9 की उप-धारा (3) का उल्लेख करना भी प्रासंगिक है, जो यह प्रावधान करती है कि इसकी उप-धारा (2) में निहित प्रावधान किसी व्यक्ति को किसी भी दंड के अधिरोपण या संग्रहण पर सवाल उठाने से नहीं रोकेंगे। संशोधन अधिनियम की धारा 9 की उप-धारा (1) के साथ पढ़े गए अधिनियम जैसा कि संशोधन अधिनियम द्वारा संशोधित किया गया है के अनुसार किसी भी कार्यवाही, कार्य या चीज़ को लागू करने या एकत्र करने या किसी भी धन वापसी का दावा करने के लिए। संशोधित अधिनियम की धारा 9 की उप-धारा (3) की व्याख्या में 27 फरवरी 1975 के बीच की अवधि को बाहर करने का भी प्रावधान है यानी वह तारीख जिस दिन खेमका मामले [एआईआर 1955 एससी 765: (1955) 2 एससीआर 483: (1955) 6 एसटीसी 627] में फैसला सुनाया गया था से

संशोधन अधिनियम के प्रारंभ होने की तिथि तक जुर्माना लगाने वाले किसी भी आदेश पर सवाल उठाने के लिए सीमा की अवधि की गणना करने में संशोधन अधिनियम के प्रारंभ होने की तारीख तक। उन कार्यवाहियों में संबंधित अधिकारी जुर्माना लगाने का आदेश पारित करने से पहले मामले के सभी पहलुओं पर विचार करना सुनिश्चित करते हैं। तर्क यह है कि विवादित प्रावधान का उल्लंघन है इसलिए, संविधान के अनुच्छेद 19(1)(एफ) और (जी) को खारिज किया जाना चाहिए।"

17. वर्तमान मामले में भी, सभी निर्धारितियों को 1989 में ही नोटिस दिया गया था कि धारा 143 (1 ए) में निहित अभिव्यक्ति "आय" इतनी व्यापक होगी कि इसमें घाटे को भी शामिल किया जा सके। ऐसा होने पर, यहां तथ्यों पर वास्तव में अतिरिक्त कर का कोई पूर्वव्यापी अधिरोपण नहीं है - ऐसा कर 1989 से ही घाटे पर भी लगाया जा सकता था।

8. हम अपने फैसले में पहले ही कह चुके हैं कि धारा 143 (1 ए) का उद्देश्य कर चोरी को रोकना है। शाब्दिक रूप से पढ़ें, ईमानदार करदाता और कर चोर दोनों ही इसके जाल में फंसते हैं। ऐसे मामले का एक दिलचस्प उदाहरण **आयकर आयुक्त, भोपाल बनाम हिंदुस्तान इलेक्ट्रो ग्रेफाइट्स, इंदौर**, (2000) 3 एससीसी 595 में निहित है। तथ्यों पर, निर्धारिती ने अपनी आय का रिटर्न दाखिल किया था जिसमें उसने दिखाया था कि उसे नकद प्रतिपूरक सहायता के माध्यम से एक निश्चित राशि प्राप्त हुई थी। उस समय लागू कानून के तहत, उक्त राशि कर योग्य नहीं थी और इसलिए, विवरणी में शामिल नहीं थी। इसके बाद, ऐसी नकद सहायता को पूर्वव्यापी रूप से कर योग्य बना दिया गया। धारा 143 (1 ए) को विभाग द्वारा लागू किया गया था, और इस न्यायालय ने अंततः निम्नानुसार निर्णय लिया:-

"12. हमारे सामने जो मामला है, वह एक वास्तविक गलती का भी प्रतिनिधित्व नहीं करता है। वास्तव में यह ऐसा मामला नहीं है, जहां किसी गलत धारणा के तहत निर्धारिती ने प्राप्त नकद प्रतिपूरक समर्थन का खुलासा नहीं किया, जिस पर वह कर लगाने की पेशकश कर सकता था। यह सच है कि नकद प्रतिपूरक समर्थन के माध्यम से आय 1-4-1967 से पूर्वव्यापी रूप से कर योग्य हो गई थी, लेकिन यह 1990 के वित्त अधिनियम द्वारा धारा 28 में संशोधन के द्वारा किया गया था, जो कि वित्त अधिनियम के लागू होने से पहले संशोधन के बारे में ज्ञात नहीं हो सकता था। अतिरिक्त कर लगाने में जुर्माने की सभी विशेषताएं समाहित होती हैं। अतिरिक्त कर लगाया गया क्योंकि निर्धारिती ने अपने रिटर्न में नकद प्रतिपूरक सहायता के माध्यम से आय नहीं दिखाई थी। निर्धारण अधिकारी ने उस वजह से अतिरिक्त आयकर लगाया। यदि वित्त अधिनियम, 1990 ने पूर्वव्यापी रूप से ऐसा प्रावधान नहीं किया होता तो नकद प्रतिपूरक सहायता पर कोई अतिरिक्त कर नहीं लगाया जाता। करदाता को वित्त अधिनियम, 1990 के अलावा अतिरिक्त कर का सामना नहीं करना पड़ सकता था। जब उसने अपनी आय का विवरण दाखिल किया, जो विवरण दाखिल करने की तारीख पर कानून के अनुसार सही था, उसके बाद नकद प्रतिपूरक सहायता भी धारा 28 के दायरे में आ गई। जब अतिरिक्त कर पर जुर्माने की छाप होती है तो राजस्व को यह कहते हुए नहीं सुना जा सकता है कि अधिनियम की धारा 143 (1-ए) के तहत अतिरिक्त कर लगाना स्वचालित है। यदि ऐसी परिस्थितियों में अतिरिक्त कर लगाया जा सकता है तो यह करदाता को बिना किसी गलती के दंडित करना होगा। यह कभी भी विधायी मंशा नहीं हो सकती। यह अंतरात्मा को झकझोर देता है कि क्या इन परिस्थितियों में अतिरिक्त कर लगाने के लिए धारा 143 (1-ए) लागू की जा सकती है।

पन्नालाल बिंजराज बनाम भारत संघ [(1957) 31 आईटीआर 565: एआईआर 1957

एससी 397] मामले में इस न्यायालय की संविधान पीठ की निम्नलिखित टिप्पणियाँ उपयुक्त हैं:

'आयकर अधिनियम के प्रासंगिक प्रावधानों का एक मानवीय और विचारशील प्रशासन करदाताओं की आशंकाओं को दूर करने में काफी मदद करेगा और यदि यह सच्ची भावना से किया जाता है, तो कोई भी निर्धारिती अधिनियम के प्रावधानों को 'बुरी नजर और असमान हाथ' से लागू करने के लिए राजस्व पर आरोप लगाने की स्थिति में नहीं होगा'।"

19. यह मामला इस न्यायालय के समक्ष **जे.के. सिंथेटिक्स** निर्णय में उद्धृत किया गया था, जिस पर हम पहले ही विचार कर चुके हैं, (2003) 10 एससीसी 623 में रिपोर्ट किया गया है। इस न्यायालय ने पहली बार माना कि **हिंदुस्तान इलेक्ट्रो ग्रेफाइट्स** के फैसले का **जे.के. सिंथेटिक्स** मामले में निहित तथ्यों पर कोई अनुप्रयोग नहीं है और फिर उन्होंने कहा कि उन्हें **हिंदुस्तान इलेक्ट्रो ग्रेफाइट्स लिमिटेड** में फैसले की सटीकता के बारे में आपत्ति थी क्योंकि उस मामले में निर्धारिती ने धारा 143 (1 ए) के प्रावधानों को चुनौती नहीं दी थी।

20. वर्तमान मामले में, हमारे सामने यह प्रश्न भी उठता है कि क्या वास्तविक करदाता धारा 143 (1 ए) के दायरे में आते हैं। हम यह जोड़ने में जल्दबाजी करते हैं कि **जे.के. सिंथेटिक्स** मामले के विपरीत, धारा 143 (1 ए) को वास्तव में वर्तमान मामले के तथ्यों पर उच्च न्यायालय के समक्ष संवैधानिक आधार पर चुनौती दी गई है। यह मामला होने पर, हमारा मानना है कि चूंकि प्रावधान में कर चोरी को रोकने का निवारक प्रभाव है, इसलिए इसे केवल कर चोरों पर लागू किया जाना चाहिए। इस प्रस्ताव के समर्थन में, हम केपी वर्गीस बनाम आईटीओ, (1982) 1 एससीआर 629 के

फैसले का हवाला देते हैं। उस मामले में न्यायालय आयकर अधिनियम की धारा 52 (2) के सही गठन से संबंधित था:

"उपधारा (1) के प्रावधानों पर प्रतिकूल प्रभाव डाले बिना, यदि आयकर अधिकारीकी राय में हस्तांतरण की तिथि पर किसी निर्धारिती द्वारा हस्तांतरित पूंजीगत संपत्ति का उचित बाजार मूल्य प्रतिफल के पूर्ण मूल्य से अधिक है ऐसी पूंजीगत परिसंपत्तियों के हस्तांतरण के संबंध में घोषित मूल्य के कम से कम पंद्रह प्रतिशत की राशि निर्धारिती द्वारा घोषित की गई है, ऐसी पूंजीगत संपत्ति के लिए प्रतिफल का पूरा मूल्य, निरीक्षण सहायक आयुक्त की पूर्व मंजूरी के साथ, इसके हस्तांतरण की तिथि पर इसका उचित बाजार मूल्य माना जाएगा।"

21. धारा 52 (2) की कड़ाई से शाब्दिक व्याख्या पर, जिस क्षण एक निर्धारिती द्वारा पूंजीगत संपत्ति का उचित बाजार मूल्य निर्धारिती द्वारा घोषित प्रतिफल के पूर्ण मूल्य से 15% से कम की राशि से अधिक हो जाता है, पूरा मूल्य, निरीक्षण सहायक आयुक्त की पूर्व मंजूरी के साथ, इसके हस्तांतरण की तिथि पर इसका उचित बाजार मूल्य माना जाएगा। एक कड़ाई से शाब्दिक पढ़ने से उन व्यक्तियों को कर दायरे में लिया जाएगा जिन्होंने वास्तविक लेनदेन में प्रवेश किया है, जहां हस्तांतरण के लिए प्रतिफल का पूरा मूल्य निर्धारिती द्वारा सही ढंग से घोषित किया गया है। ऐसी स्थिति में, इस न्यायालय ने कहा:-

"इसलिए हमें धारा 52 उप-धारा (2) की व्याख्या में शाब्दिकता से बचना चाहिए और एक ऐसी व्याख्या पर पहुंचने की कोशिश करनी चाहिए जो इस बेतुकेपन और अनिष्ट से बचती है और प्रावधान को तर्कसंगत और समझदार बनाती है, जब तक निश्चित रूप से, हमारे

हाथ बंधे नहीं हैं और हम शाब्दिक व्याख्या के उत्पीड़न से बच नहीं सकते। यह अब संरचना का एक सुस्थापित नियम है कि जहां किसी वैधानिक प्रावधान की स्पष्ट शाब्दिक व्याख्या स्पष्ट रूप से बेतुका और अन्यायपूर्ण परिणाम उत्पन्न करती है, जिसकी विधायिका द्वारा कभी कल्पना नहीं की जा सकती थी, न्यायालय विधायिका द्वारा उपयोग की जाने वाली भाषा को संशोधित कर सकता है या यहां तक कि इसके प्रति 'कुछ बल प्रयोग भी कर सकता है', ताकि विधायिका के स्पष्ट इरादे को प्राप्त किया जा सके और एक तर्कसंगत निर्माण किया जा सके, देखें: ल्यूक बनाम अंतर्देशीय राजस्व आयुक्त [1963] एसी 557। न्यायालय ऐसे मामले में वैधानिक प्रावधान में एक शर्त भी पढ़ सकता है, जो हालांकि व्यक्त नहीं की गई है, लेकिन वैधानिक प्रावधान में अंतर्निहित मूल धारणा के गठन के रूप में निहित है। हम सोचते हैं कि, व्याख्या के इस सर्वमान्य नियम को ध्यान में रखते हुए, धारा 52 की उपधारा (2) का एक निष्पक्ष और उचित गठन यह होगा कि इसमें एक शर्त पढ़ी जाए कि यह केवल वहीं लागू होगी जहां स्थानांतरण के लिए प्रतिफल कम बताया गया है या दूसरे शब्दों में, करदाता को वास्तव में हस्तांतरण के लिए हस्तांतरण के साधन में घोषित राशि से अधिक प्रतिफल प्राप्त हुआ है और वास्तविक लेनदेन के मामले में इसका कोई उपयोग नहीं होगा, जहां हस्तांतरण के लिए प्रतिफल का पूरा मूल्य निर्धारिती द्वारा सही ढंग से घोषित किया गया है।"

न्यायालय ने आगे कहा:-

"इस प्रकार यह उप-धारा (2) की प्रयोज्यता को आकर्षित करने के लिए पर्याप्त नहीं है कि हस्तांतरण की तिथि पर निर्धारिती द्वारा हस्तांतरित पूंजीगत संपत्ति का उचित बाजार मूल्य हस्तांतरण के संबंध में घोषित प्रतिफल का पूरा मूल्य इस प्रकार घोषित मूल्य के कम से कम 15% से अधिक हो, लेकिन यह भी आवश्यक है कि हस्तांतरण के संबंध में प्रतिफल का पूरा मूल्य कम बताया जाए या दूसरे शब्दों में, निर्धारिती द्वारा वास्तव में प्राप्त मूल्य से कम दिखाया जाए। उप-धारा (2) एक ईमानदार और वास्तविक लेनदेन के मामले में कोई उपयोग नहीं है जहां हस्तांतरण के संबंध में प्रतिफल निर्धारिती द्वारा सही ढंग से घोषित या खुलासा किया गया है, भले ही हस्तांतरण की तिथि पर पूंजीगत संपत्ति के उचित बाजार मूल्य और निर्धारिती द्वारा घोषित प्रतिफल के पूर्ण मूल्य के बीच 15% अंतर की शर्त पूरी हो। इसलिए यदि राजस्व किसी मामले को उप-धारा (2) के भीतर लाना चाहता है, तो उसे न केवल यह दिखाना होगा कि हस्तांतरण की तारीख के अनुसार पूंजीगत संपत्ति का उचित बाजार मूल्य निर्धारिती द्वारा घोषित प्रतिफल के इस प्रकार घोषित मूल्य का कम से कम 15% अधिक है लेकिन यह भी कि प्रतिफल कम बताया गया है और निर्धारिती को वास्तव में उसके द्वारा घोषित मूल्य से अधिक प्राप्त हुआ है। दो अलग-अलग शर्तें हैं जिन्हें राजस्व द्वारा उप-धारा (2) लागू करने से पहले पूरा करना होगा और यह दिखाने का बोझ राजस्व पर है कि ये दोनों शर्तों की पूर्ति कर ली गई हैं। राजस्व को आगे बढ़ कर यह साबित करना होगा कि दूसरी शर्त भी पूरी हो गई है। केवल यह दिखाकर कि पहली शर्त पूरी हो गई है,

राजस्व न्यायालय से यह मानने के लिए नहीं कह सकता कि दूसरी शर्त भी पूरी हो गई है, क्योंकि ऐसे मामले में भी जहां 15% अंतर की पहली शर्त पूरी होती है, लेनदेन पूरी तरह से ईमानदार हो सकता है और वास्तविक लेनदेन और प्रतिफल की कोई कम बयानी नहीं हुई हो सकती है। इसलिए दूसरी शर्त की पूर्ति को पहली शर्त से स्वतंत्र रूप से स्थापित किया जाना चाहिए और केवल इसलिए कि पहली शर्त पूरी हो गई है, कोई भी अनुमान आवश्यक रूप से नहीं लगाया जा सकता है कि दूसरी शर्त भी पूरी हो गई है। उप-धारा (2) लागू करने से पहले प्रत्येक शर्त को स्वतंत्र रूप से देखा और स्थापित किया जाना चाहिए और ऐसा करने का बोझ स्पष्ट रूप से राजस्व पर है। यह कानून का एक सुस्थापित नियम है कि करयोग्यता की शर्तों को पूरा करने की जिम्मेदारी हमेशा राजस्व पर होती है और करयोग्यता की दूसरी शर्त भी पहली शर्त जितनी ही होती है, इसलिए यह दिखाने का बोझ राजस्व पर होता है कि प्रतिफल को कम करके बताया गया है और दूसरी शर्त पूरी हो गई है। इसके अलावा, यह दिखाने का बोझ कि प्रतिफल को कम करके नहीं बताया गया है, निर्धारिती पर डालना नकारात्मकता को स्थापित करने के लिए उस पर लगभग असंभव बोझ डालने जैसा होगा, अर्थात्, उसे उसके द्वारा घोषित से अधिक कोई प्रतिफल प्राप्त नहीं हुआ।"

अंत में न्यायालय ने कहा:

"इसलिए हमें यह मानना चाहिए कि धारा 52 की उप-धारा (2) केवल तभी लागू की जा सकती है जहां हस्तांतरण के लिए प्रतिफल को निर्धारिती द्वारा कम बताया गया है या दूसरे शब्दों में, करदाता

द्वारा प्राप्त वास्तव में प्रतिफल उसके द्वारा घोषित या खुलासा की गई राशि से अधिक है और इस तरह के कम बयान या छुपाने को साबित करने का भार राजस्व पर है। इस बोझ को राजस्व द्वारा तथ्यों और परिस्थितियों को स्थापित करके निर्वहन किया जा सकता है, जिससे एक उचित निष्कर्ष निकाला जा सकता है कि निर्धारिती ने उसके द्वारा प्राप्त प्रतिफल और हस्तांतरण के संबंध में प्रतिफल को सही ढंग से घोषित या खुलासा नहीं किया है और छुपाया या कम विवरण दिया है। उप-धारा (2) का एक ईमानदार और वास्तविक लेनदेन के मामले में कोई अनुप्रयोग नहीं है, जहां निर्धारिती द्वारा प्राप्त प्रतिफल को सही ढंग से घोषित या खुलासा किया गया है और प्रतिफल में कोई छिपाव या दमन नहीं है।"

22. वर्गीस मामले से संकेत लेते हुए, हम मानते हैं कि धारा 143 (1 ए) केवल तभी लागू की जा सकती है जहां तथ्यों पर यह पाया जाता है कि निर्धारिती द्वारा दाखिल रिटर्न में बताई गई कम राशि निर्धारिती द्वारा कानूनी रूप से देय कर चोरी के प्रयास का परिणाम है। यह साबित करने का भार कि निर्धारिती ने कर से बचने का प्रयास किया है, राजस्व पर है जिसे राजस्व द्वारा तथ्यों और परिस्थितियों को स्थापित करके निर्वहन किया जा सकता है जिससे एक उचित निष्कर्ष निकाला जा सके कि निर्धारिती ने वास्तव में उसके द्वारा कानूनी रूप से देय कर से बचने का प्रयास किया है। धारा 143 (1 ए) के उपरोक्त संरचना के अधीन, हम उक्त धारा के पूर्वव्यापी स्पष्टीकरण संशोधन को बरकरार रखते हैं और अपील की अनुमति देते हैं। गौहाटी उच्च न्यायालय की खंडपीठ के फैसले को रद्द कर दिया गया है। लागत के बारे में कोई आदेश नहीं होगा।

अपीलों की अनुमति दी गई।

यह अनुवाद आर्टिफिशियल इंटेलिजेंस टूल 'सुवास' की सहायता से अनुवादक अधिवक्ता अनिल जोशी द्वारा किया गया है।

अस्वीकरण: यह निर्णय पक्षकार को उसकी भाषा में समझाने के सीमित उपयोग के लिए स्थानीय भाषा में अनुवादित किया गया है और किसी अन्य उद्देश्य के लिए इसका उपयोग नहीं किया जा सकता है। सभी व्यावहारिक और आधिकारिक उद्देश्यों के लिए, निर्णय का अंग्रेजी संस्करण ही प्रामाणिक होगा और निष्पादन और कार्यान्वयन के उद्देश्य से भी अंग्रेजी संस्करण ही मान्य होगा।