[2013] 1 एस.सी.आर 295

सहायक आयकर आयुक्त, चेन्नई

बनाम

मेसर्स ए.आर. एंटरप्राइजेज

(2006 की दीवानी अपील सं.2688)

14 जनवरी, 2013

**[डी.के. जैन, एच.एल. दत्तू और जगदीश सिंह खेहर, न्यायमूर्तिगण]**

*आयकर अधिनियम, 1961*

*अध्याय XIV-बी - क्षेत्र - व्याख्या की गई - धारा 132 और 139 के साथ पठित धारा 158 बीबी, 158 बी.सी. और 158 बी.डी. - किसी अन्य प्रतिष्ठान की तलाशी के दौरान निर्धारिती की अप्रकट आय का पता चलना - निर्धारिती का यह तर्क कि चूंकि उसने अग्रिम कर का भुगतान कर दिया था, इसलिए उसकी आय को अप्रकट नहीं कहा जा सकता - अभिनिर्धारित: अग्रिम कर का भुगतान, जो अनुमानित आय पर आधारित होता है, कुल आय को प्रकट करने के समान नहीं हो सकता, जिसे विवरणी में घोषित किया जाना अनिवार्य है - किसी निर्धारिती द्वारा अग्रिम कर के भुगतान के बाद भी धारा 139 के तहत विवरणी दाखिल करके कुल आय को प्रकट करना अनिवार्य है - इस तथ्य को ध्यान में रखते हुए कि निर्धारिती ने नियत तिथि तक अपनी आय की विवरणी दाखिल नहीं की थी, निर्धारण अधिकारी का यह मानना सही था कि निर्धारिती अपनी कुल आय प्रकट नहीं करता।*

*धारा 158 - "अप्रकट आय" - अभिनिर्धारित: धारा 158 बी द्वारा अप्रकट आय को उस आय के रूप में परिभाषित किया गया है "जो इस अधिनियम के प्रयोजनों के लिए प्रकट नहीं की गई है या प्रकट नहीं की गई होती" - एक निर्धारिती की ओर से आय प्रकट करने का एकमात्र तरीका विवरणी दाखिल करना है, जैसा कि अधिनियम में अनुबंधित है और इसलिए, एक "अप्रकट आय" उस आय को दर्शाती है जो दाखिल की गई विवरणी में उल्लिखित नहीं है - आय को अप्रकट माना जाना - व्याख्या की गई।*

*धारा 158 - "अप्रकट आय" और स्रोत पर कर कटौती- अभिनिर्धारित: चूँकि स्रोत पर कटौती किए जाने वाले कर की गणना भी प्रासंगिक वित्तीय वर्ष के लिए निर्धारिती की*

*अनुमानित आय पर की जाती है, इसलिए केवल स्रोत पर कर की कटौती होना भी आय प्रकट करने के समतुल्य नहीं है, और न ही यह निश्चित रूप से आय प्रकट करने के इरादे को दर्शाता है, विशेषकर तब जब संबंधित निर्धारण वर्ष के लिए दाखिल की गई विवरणियों में उसे प्रकट न किया गया हो।*

**उत्तरदाता-निर्धारिती, जो कि जून 1992 में अस्तित्व में आई एक फर्म है, दिनांक 23.2.1996 को किसी अन्य प्रतिष्ठान के परिसर में की गई एक तलाशी कार्रवाई में कुछ दस्तावेजों के पाए जाने पर, निर्धारण वर्ष 1995-96 के लिए अपनी कर-योग्य आय की विवरणी दाखिल न करने वाली पाई गई। निर्धारण अधिकारी ने आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 158 बी.डी. के तहत कार्रवाई शुरू की, और निर्धारिती के इस तर्क को खारिज कर दिया कि चूंकि उसने निर्धारण वर्ष 1995-96 के संबंध में पहले ही तीन किश्तों में अग्रिम कर का भुगतान कर दिया था, इसलिए उस अवधि की आय को अप्रकट नहीं माना जा सकता था। निर्धारण अधिकारी ने अधिनियम की धारा 158 बीबी(1)(सी) के निबंधनों के अनुसार निर्धारण वर्ष 1995-96 के लिए निर्धारिती द्वारा विवरणीकृत आय को शून्य मानते हुए, ब्लॉक अवधि 1993-94 से 1995-96 (तलाशी की तिथि तक) के लिए कुल अप्रकट आय की गणना की। न्यायाधिकरण और उच्च न्यायालय ने अभिनिर्धारित किया कि अग्रिम कर का भुगतान अपने आप में उस आय के प्रकटीकरण को इंगित करता है जिस पर अग्रिम कर का भुगतान किया गया था।**

**राजस्व द्वारा दायर इन तत्काल अपीलों में, न्यायालय के समक्ष विचारणीय प्रश्न यह था: क्या किसी निर्धारिती द्वारा अग्रिम कर का भुगतान अपने आप में प्रासंगिक निर्धारण वर्ष के लिए आय के प्रकटीकरण के समतुल्य होगा; और क्या ऐसी आय को अधिनियम के अध्याय XIV बी के लागू होने के प्रयोजन के लिए अप्रकट आय के रूप में माना जा सकता है?**

**अपीलों को स्वीकार करते हुए, न्यायालय ने**

**अभिनिर्धारित किया: अध्याय VIV-बी का क्षेत्र और इसके उपबंध:**

**1.1 वित्त अधिनियम, 1995 द्वारा आयकर अधिनियम, 1961 के अध्याय XIV-बी को, जिसमें धारा 158 बी से 158 बी.एच. शामिल हैं, दिनांक 1.07.1995 से अंतःस्थापित किया गया था। अध्याय XIV-बी के शीर्षक का पाठ है "तलाशी के मामलों के निर्धारण के लिए विशेष प्रक्रिया"। इसे अधिनियम की धारा 132 के तहत**

की गई तलाशी या अधिनियम की धारा 132 ए के तहत दस्तावेजों या आस्तियों की अध्यपेक्षा के परिणामस्वरूप अवधारित अप्रकट आय के निर्धारण के लिए पेश किया गया था। यह अध्याय एक स्वतः पूर्ण संहिता है और इस अध्याय में उपबंधित सीमा को छोड़कर, अधिनियम के किन्हीं अन्य उपबंधों के होते हुए भी, आयकर प्राधिकारियों द्वारा अधिनियम की धारा 132 के तहत शुरू की गई तलाशी की कार्यवाहियों के परिणामस्वरूप आकर्षित होता है। तत्काल मामले में, इस अध्याय का सहारा लेना आवश्यक था क्योंकि दूसरे प्रतिष्ठान के परिसर में तलाशी के संचालन पर, उत्तरदाता-निर्धारिती के दस्तावेज़ बरामद हुए थे, जो बाद वाले द्वारा आय के प्रकटीकरण न किए जाने को दर्शाते थे। ऐसे परिदृश्य में, धारा 158 बी.डी. आकर्षित होती है। [कंडिका 11-12] [309-बी-जी]

1.2 धारा 158 बीडी के मात्र पठन से यह स्पष्ट हो जाता है कि ब्लॉक निर्धारण को लागू करने के लिए पूर्ववर्ती शर्त धारा 132 के तहत की गई तलाशी, या धारा 132-ए के तहत अध्यपेक्षित दस्तावेज या आस्तियां हैं। इसके अतिरिक्त, धारा 158 बीडी इस अध्याय के उपबंधों को केवल निर्धारण अधिकारी के इस समाधान पर लागू करने की अनुमति देती है कि जब्त किए गए दस्तावेज उस व्यक्ति के अलावा किसी अन्य व्यक्ति की अप्रकट आय को दर्शाते हैं जिसके संबंध में तलाशी ली गई थी या अध्यपेक्षा की गई थी। यह सुस्थापित विधि है कि ऐसा समाधान निर्धारिती के लाभ के लिए अभिलिखित किया जाना चाहिए। [कंडिका 13] [310-बी-डी]

*मनीष माहेश्वरी बनाम सहायक आयकर आयुक्त एवं अन्य, 2007 (3) एस.सी.आर. 61* = 2007 (3) एस.सी.सी. 794 - संदर्भित।

1.3 अधिनियम की धारा 132 के तहत एक वैध तलाशी, अध्याय XIV-बी के अंतर्गत ब्लॉक निर्धारण कार्यवाहियों को *लागू करने के लिए एक अनिवार्य शर्त* है। इसके अतिरिक्त अधिनियम की धारा 158 बीडी के अनुसार, निर्धारण अधिकारी को अपना यह समाधान अभिलिखित करना चाहिए कि कोई भी अप्रकट आय उस व्यक्ति के अलावा किसी अन्य व्यक्ति की है, जिसके संबंध में अधिनियम की धारा 132 के तहत तलाशी ली गई थी। [कंडिका 14] [311-बी-सी]

*सहायक आयकर आयुक्त बनाम होटल ब्लू मून* 2010 (2) एस.सी.आर. 282 = 2010 (3) एस.सी.सी. 259 - पर निर्भर।

1.4 यह तर्क कि अधिनियम की धारा 158बीडी के तहत कार्यवाही शुरू करने से पहले, निर्धारण अधिकारी ने अपना यह समाधान अभिलिखित नहीं किया था कि कोई अप्रकट आय निर्धारिती की थी या निर्धारिती का अपनी आय प्रकट करने का इरादा नहीं था, उच्च न्यायालय और न्यायाधिकरण के समक्ष कभी भी आग्रह नहीं किया गया था। [कंडिका 15] [311-डी-एफ]

2.1 धारा 158बीडी और 158बीसी, शेष अध्याय XIV-बी के साथ, केवल किसी निर्धारिती की "अप्रकट आय" का पता चलने की स्थिति में ही लागू होती हैं। धारा 158बी द्वारा अप्रकट आय को उस आय के रूप में परिभाषित किया गया है "जो इस अधिनियम के प्रयोजनों के लिए प्रकट नहीं की गई है या प्रकट नहीं की गई होती"। विधायिका ने प्रथमतः आय के "प्रकटीकरण" की कोई परिभाषा प्रदान किए बिना, प्रकट न की गई आय के निबंधनों में "अप्रकट आय" को परिभाषित करना चुना है। [कंडिका 18] [313-जी-एच; 314-ए]

2.2. एक निर्धारिती की ओर से आय प्रकट करने का एकमात्र तरीका विवरणी दाखिल करना है, जैसा कि अधिनियम में अनुबंधित है और इसलिए, एक "अप्रकट आय" उस आय को दर्शाती है जिसका उल्लेख दाखिल की गई विवरणी में नहीं किया गया है। इसे ध्यान में रखते हुए, ऐसा प्रतीत होता है कि विधायिका ने आय को अप्रकट माने जाने के लिए स्पष्ट रूप से दो परिदृश्य निर्धारित किए हैं: (i) जहाँ आय स्पष्ट रूप से प्रकट नहीं की गई है और (ii) जहाँ आय प्रकट नहीं की गई होती। यदि कोई स्थिति इन दोनों में से किसी एक के अंतर्गत आती है, तो वह आय अधिनियम की दृष्टि में अप्रकट होगी और इसलिए, अध्याय XIVबी के तंत्र संबंधी उपबंधों के अधीन होगी। [कंडिका 18] [314-ए-सी]

2.3 दूसरी श्रेणी, अर्थात् जहाँ आय प्रकट नहीं की गई होती, प्रकटीकरण की संभावना पर विचार करती है; यह निर्धारिती के आशय की एक उपधारणा है क्योंकि यह निष्कर्ष निकालने में कि कोई निर्धारिती आय प्रकट करता या नहीं करता, कोई व्यक्ति *स्वतः* इस संबंध में एक कथन दे रहा होता है कि निर्धारिती के पास ऐसा करने का आशय था या नहीं। हालाँकि, इसका अनुमान लगाने के लिए, मामले के आस-पास के तथ्यों और परिस्थितियों पर भरोसा किया जाना चाहिए। [कंडिका 18] [314-सी-डी]

2.4. अग्रिम कर का भुगतान आय प्रकट करने या विवरणी दाखिल करने के आशय का अर्थान्वयन करने में तब तक एक प्रासंगिक कारक हो सकता है, जब तक कि निर्धारिती

के पास विवरणी दाखिल करने और अपनी आय प्रकट करने का अवसर बना रहता है और विवरणी दाखिल करने की नियत तिथि व्यतीत नहीं हुई होती है। इसलिए, आय के प्रकटीकरण के आशय का अर्थान्वयन करने में अग्रिम कर के भुगतान के महत्व के संबंध में कोई सामान्य नियम नहीं हो सकता है। यह मामले के तथ्यों पर निर्भर करता है, और विवरणी दाखिल करने की नियत तिथि के प्रति तलाशी कार्यवाहियों की स्थिति पर केंद्रित होता है। यदि तलाशी विवरणी दाखिल करने की नियत तिथि की समाप्ति के बाद की जाती है, तो आय प्रकट करने के निर्धारिती के आशय का अर्थान्वयन करने में अग्रिम कर का भुगतान अप्रासंगिक हो जाता है। ऐसी स्थिति अधिनियम की धारा 158 बी द्वारा निर्धारित की गई पहली श्रेणी के भीतर स्थान पाएगी, अर्थात् जहाँ आय स्पष्ट रूप से प्रकट नहीं की गई है। प्रकट करने के आशय की संभावना उत्पन्न ही नहीं होती क्योंकि प्रकटीकरण का अवसर समाप्त हो चुका है, अर्थात् नियत तिथि तक आय की विवरणी दाखिल करने के माध्यम से। यदि, दूसरी ओर, विवरणी दाखिल करने की नियत तिथि से पहले तलाशी की जाती है, तो विवरणी दाखिल करने और आय प्रकट करने का अवसर अभी भी बना रहता है। ऐसी स्थिति में, अग्रिम कर का भुगतान यह अर्थान्वयन करने के लिए एक तात्विक तथ्य हो सकता है कि क्या निर्धारिती का प्रकट करने का आशय था। एक निर्धारिती यह वैध दावा करने का हकदार है कि भले ही तलाशी या बरामद किए गए दस्तावेजों से उसके द्वारा अर्जित आय का पता चलता है, उसने प्रासंगिक निर्धारण वर्ष के लिए अग्रिम कर का भुगतान किया है और उसके पास आय की विवरणी में कुल आय घोषित करने का अवसर है, जिसे वह नियत तिथि तक दाखिल कर देगा। इस प्रकार, ऐसे निर्णय का मुख्य आधार विवरणी दाखिल करने की नियत तिथि बनाम तलाशी की तिथि है। [कंडिका 19] [315-ए-डी; 314-एफ-एच]

2.5. अग्रिम कर का भुगतान और विवरणी दाखिल करना, आय की पूरी तरह से अलग धारणाओं के कार्य हैं, अर्थात् क्रमशः अनुमानित आय और कुल आय। अग्रिम कर का भुगतान कुल आय के अनुमान पर आधारित होता है जो कर के लिए प्रभार्य है, न कि स्वयं कुल आय पर। यह ध्यान में रखना महत्वपूर्ण है कि कुल आय उस अनुमानित आय से भिन्न होती है, जिसके आधार पर एक निर्धारिती द्वारा अग्रिम कर का भुगतान किया जाता है। अग्रिम कर अनुमानित आय पर आधारित होता है और इसलिए, इसके परिणामस्वरूप कर निर्धारण योग्य और प्रभार्य कुल आय का प्रकटीकरण नहीं हो सकता है। [कंडिका 20 और 26] [315-ई-एफ; 317-एच; 318-ऐ]

*आयकर आयुक्त बनाम श्रीमती प्रेमलता जलानी* **[2003] 264 आई.टी.आर. 744 (राज)**; *बिल एंड पेगी मार्केटिंग इंडिया प्राइवेट लिमिटेड बनाम सहायक आयकर आयुक्त* **191 (2012) डी.एल.टी. 249**; *प्राइम सिक्योरिटीज लिमिटेड बनाम सहायक आयकर आयुक्त* **[2011] 333 आई.टी.आर. 464 (बंबई)**; *आयकर आयुक्त बनाम नीलगिरि टी एस्टेट लिमिटेड* **[2009] 312 आई.टी.आर. 161 (केरल)**; *क्वालिटी बिस्कुट लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त* **(2000) 243 आई.टी.आर. 519 (कर्नाटक)**; *आयकर आयुक्त बनाम क्वालिटी बिस्कुट लिमिटेड* **(2006) 284 आई.टी.आर. 434 (एस.सी.)**; **और** *आयकर आयुक्त बनाम अपर इंडिया स्टील मैन्युफैक्चरिंग एंड इंजीनियरिंग कंपनी लिमिटेड* **(2005) 279 आई.टी.आर. 123 (पंजाब और हरियाणा) - संदर्भित**

**2.6. प्रत्येक ऐसे मामले में जहाँ वित्तीय वर्ष के दौरान अर्जित कुल आय पर देय कर की राशि एक हजार पाँच सौ रुपये या उससे अधिक है, वहाँ एक निर्धारिती उसी वित्तीय वर्ष में ऐसी आय पर, जिसे "वर्तमान आय" के रूप में भी जाना जाता है, अग्रिम कर का भुगतान करने के लिए दायी होगा। अधिनियम की धारा 210(1) के अनुसार, प्रत्येक व्यक्ति जो धारा 208 के तहत अग्रिम कर का भुगतान करने के लिए दायी है (चाहे उसका पहले नियमित निर्धारण के माध्यम से कर-निर्धारण किया गया हो या नहीं), वह अपनी "वर्तमान आय" पर धारा 209 में निर्धारित तरीके से परिकलित अग्रिम कर का भुगतान अपनी स्वयं की सहमति से करेगा। अग्रिम कर का भुगतान किसी निर्धारिती को प्रासंगिक निर्धारण वर्ष के लिए कुल आय प्रकट करने वाली विवरणी (रिटर्न) दाखिल करने के दायित्व से मुक्त नहीं करता है। किसी निर्धारिती द्वारा अग्रिम कर के भुगतान के बाद भी अधिनियम की धारा 139 के तहत विवरणी दाखिल करके कुल आय को प्रकट करना अनिवार्य है। [कंडिका 30 और 33] [318-जी-एच; 319-ऐ, जी-एच; 320-बी-सी]**

*बृज लाल एवं अन्य बनाम आयकर आयुक्त, जालंधर,* **2010 (11) एस.सी.आर. 1167 = 2011 (1) एस.सी.सी. 1 - संदर्भित।**

**2.7. इसलिए, इस न्यायालय का यह मत है कि चूंकि किसी निर्धारिती द्वारा देय अग्रिम कर प्रासंगिक वित्तीय वर्ष के लिए उसकी "वर्तमान आय" का एक अनुमान है, इसलिए यह वास्तविक कुल आय नहीं है, जिसे आय की विवरणी में प्रकट किया जाना चाहिए। महत्वपूर्ण अंतर यह है कि "वर्तमान आय" एक अनुमान या सन्निकटन है, जो सटीक या अंतिम नहीं भी हो सकती है; जबकि "कुल आय" एक वैध विवरणी में प्रकट की गई सटीक**

आय है, जो राजस्व द्वारा निर्धारण योग्य होती है। यह तथ्य कि "वर्तमान आय" एक अनुमान है, यह इंगित करता है कि यह अंतिम नहीं है और स्थिति के अनुसार, परिवर्धन या कमियों के रूप में आगे के समायोजन के अधीन है, और इसके बाद एक वैध विवरणी में अंतिम और कुल आय का प्रकटीकरण होना आवश्यक है। अध्याय XIV बी के प्रयोजनों के लिए अप्रकट आय को कुल आय का एक "अनुमान" मानना विधि का गलत अर्थान्वयन होगा, जो कि निर्धारण योग्य और कर के लिए प्रभार्य है। इसलिए, यह नहीं कहा जा सकता कि "वर्तमान आय" पर आधारित अग्रिम कर के भुगतान में "कुल आय" का प्रकटीकरण शामिल है, जैसा कि अधिनियम की धारा 2(45) में परिभाषित है, जिसे आय की विवरणी में उल्लिखित किया जाना होता है। यह विशेष रूप से अध्याय XIV बी की योजना में प्रमाणित होता है। [कंडिका 37] [323-बी-एफ]

2.8. इस प्रकार, अध्याय XIV बी के अंतर्गत अप्रकट आय की गणना के प्रयोजनों के लिए, कोई निर्धारिती निर्धारण अधिकारी के अप्रकट आय के निष्कर्ष का खंडन यह दिखाकर कर सकता है कि ऐसी आय तलाशी या अध्यपेक्षा के प्रारंभ होने से पहले उसके द्वारा दाखिल की गई आय की विवरणी में प्रकट की गई थी। जब धारा 158 बीबी(3) को धारा 158 बी(b) के साथ पढ़ा जाता है, जो अप्रकट आय को परिभाषित करती है, तो व्यक्ति इस निष्कर्ष पर पहुँचता है कि आय को प्रकट आय माने जाने के लिए, उसे तलाशी या अध्यपेक्षा से पहले निर्धारिती द्वारा दाखिल की गई विवरणी में प्रकट किया जाना चाहिए था। अधिनियम की धारा 139 के तहत नियत तिथि तक आय की विवरणी दाखिल करने में विफल रहने पर, केवल अग्रिम कर का भुगतान *स्वतः* अपनी आय प्रकट करने के निर्धारिती के आशय को इंगित नहीं कर सकता है। [कंडिका 39] [323-एच; 324-ए-सी]

2.9. तत्काल मामले में, दिनांक 23.2.2006 को तलाशी लिए जाने के बाद, यह पाया गया कि निर्धारण वर्ष 1995-96 के लिए, उत्तरदाता-निर्धारिती ने नियत तिथि तक अपनी आय की विवरणी दाखिल नहीं की थी। जब निर्धारण अधिकारी द्वारा ब्लॉक निर्धारण कार्यवाहियां शुरू की गईं, केवल तभी निर्धारिती ने अधिनियम की धारा 158 बीसी के तहत दिनांक 11.7.1996 को उक्त निर्धारण वर्ष के लिए अपनी कुल आय दर्शाते हुए विवरणी दाखिल की। निर्धारिती ने यह दावा किया कि चूंकि तीन किश्तों में अग्रिम कर का भुगतान किया गया था, इसलिए यह नहीं कहा जा सकता था कि आय प्रकट नहीं की गई थी या आय प्रकट करने का कोई आशय नहीं था। [कंडिका 41] [324-एफ-एच; 325-ए]

2.10. अग्रिम कर का भुगतान, जो अनुमानित आय पर आधारित होता है, कुल आय को प्रकट करने के समतुल्य नहीं हो सकता, जिसे विवरणी में घोषित किया जाना अनिवार्य है। [कंडिका 41] [325-ए]

2.11. इस तथ्य को देखते हुए कि निर्धारिती ने नियत तिथि तक अपनी आय की विवरणी दाखिल नहीं की थी, निर्धारण अधिकारी का यह मानना सही था कि निर्धारिती अपनी कुल आय प्रकट नहीं करता। इसलिए, उच्च न्यायालय के निर्णय को संधारणीय नहीं माना जा सकता। [कंडिका 41] [325-बी]

<u>दीवानी अपील संख्या 2580/2010</u>

2.12. चूंकि स्रोत पर काटा जाने वाला कर भी प्रासंगिक वित्तीय वर्ष के लिए निर्धारिती की अनुमानित आय पर ही परिकलित किया जाता है, इसलिए केवल स्रोत पर कर की कटौती मात्र भी आय के प्रकटीकरण के समतुल्य नहीं है, और न ही यह निश्चित रूप से आय प्रकट करने के आशय को इंगित करती है, विशेषकर तब जब संबंधित निर्धारण वर्ष के लिए दाखिल की गई विवरणियों में इसे प्रकट न किया गया हो। [कंडिका 44] [325-एफ; 326-ए-बी]

3. आक्षेपित निर्णयों को अपास्त किया जाता है। [कंडिका 45] [326-बी]

*बी. नूरसिंह बनाम भारत संघ एवं अन्य* (2001) 249 आई.टी.आर. 378 - उद्धृत

नजीर दृष्टांत संदर्भः

| | | |
|---|---|---|
| (2001) 249 आई.टी.आर. 378 | उद्धृत | कंडिका 7 |
| 2007 (3) एस.सी.आर. 61 | संदर्भित | कंडिका 13 |
| 2010 (2) एस.सी.आर. 282 | अवलंबन | कंडिका 14 |
| 2010 (11) एस.सी.आर. 1167 | संदर्भित | कंडिका 34 |
| [2003] 264 आई.टी.आर. 744 (राज) | संदर्भित | कंडिका 35 |
| 191 (2012) डी.एल.टी. 249 | संदर्भित | कंडिका 35 |
| [2011] 333 आई.टी.आर. 464 (बंबई) | संदर्भित | कंडिका 35 |

**[2009] 312 आई.टी.आर. 161 (केरल) संदर्भित कंडिका 35**

**[2000] 243 आई.टी.आर. 519 (कर्नाटक) संदर्भित कंडिका 35**

**[2006] 284 आई.टी.आर. 434 (एस.सी.) संदर्भित कंडिका 35**

**[2005] 279 आई.टी.आर. 123 (पंजाब और हरियाणा) अनुमोदित कंडिका 36**

दीवानी अपीलीय क्षेत्राधिकार : 2006 की दीवानी अपील सं. 2688

मद्रास उच्च न्यायालय के 2000 की कर वाद (अपील) संख्या 238 में दिनांक 8.9.2004 के निर्णय और आदेश से।

के साथ

2006 की दीवानी अपील संख्या 3127, 3848, 2010 की दीवानी अपील संख्या 2580, और 2013 की दीवानी अपील संख्या 270 एवं 271।

अपीलकर्ता की ओर से हरीश चंद्र, राहुल कौशिक, प्रिया हिंगोरानी, यतिंदर चौधरी, उत्कर्ष मल्होत्रा, बी.वी. बलराम दास, अनिल कटियार।

उत्तरदाता की ओर से वी. प्रभाकर, रेवती राघवन, ज्योति पराशर, निखिल स्वामी, प्रभा स्वामी।

न्यायालय का निर्णय सुनाया गया-

**डी.के. जैन, न्यायमूर्ति** 1. सभी विशेष अनुमति याचिकाओं में अनुमति प्रदान की जाती है।

2. छह अपीलों का यह समूह, आयकर अधिनियम, 1961 (संक्षेप में "अधिनियम") की धारा 260ए के तहत राजस्व द्वारा मद्रास उच्च न्यायालय में दायर की गई अपीलों में दिए गए अलग-अलग निर्णयों से उत्पन्न हुआ है, जो कि कर वाद (अपील) संख्या 2000 की 238 में दिनांक 8 सितंबर 2004; 2005 की 1371, 1372, 1373 में दिनांक 2 जनवरी 2006; 2007 की 687 में दिनांक 18 जून 2007; और 2009 की 620 में दिनांक 21 जुलाई 2009 को सुनाए गए थे। यह निर्णय इन सभी अपीलों पर लागू होगा क्योंकि इनमें कानून का एक समान सारवान प्रश्न निहित है, जैसा कि उच्च न्यायालय के अधिनिर्णय से स्पष्ट है। हालांकि, इसमें शामिल मुद्दे को समझने के लिए, दीवानी अपील संख्या 2006 की 2688 को

मुख्य मामले के रूप में माना गया है। शुरुआत में ही हम यह नोट कर सकते हैं कि नोटिस तामील होने के बावजूद, दीवानी अपील संख्या 2688/2006 और दीवानी अपील संख्या 2580/2010 को छोड़कर, अन्य उत्तरदाता-निर्धारितियों की ओर से कोई उपस्थिति दर्ज नहीं कराई गई थी।

**तथ्य**

3. उत्तरदाता-निर्धारिती एक फर्म है जो 25 जून, 1992 को अस्तित्व में आई थी। 23 फरवरी, 1996 को अधिनियम की धारा 132 के तहत एक अन्य व्यावसायिक प्रतिष्ठान, अर्थात् मेसर्स ए.आर. मरसेंटाइल प्राइवेट लिमिटेड के परिसरों पर तलाशी की कार्यवाही की गई। तलाशी के दौरान, निर्धारिती अर्थात् मेसर्स ए.आर. एंटरप्राइजेज से संबंधित कुछ बही-खाते और दस्तावेज जब्त किए गए। संवीक्षा करने पर, निर्धारण अधिकारी ने पाया कि यद्यपि निर्धारण वर्ष 1995-96 के लिए निर्धारिती की कर-योग्य आय थी, फिर भी तलाशी की तिथि तक कोई आय की विवरणी दाखिल नहीं की गई थी (जिसे 31 अक्टूबर, 1995 या उससे पहले दाखिल किया जाना नियत था)। उपरोक्त तलाशी के आधार पर जब्त की गई सामग्री के आधार पर, निर्धारण अधिकारी संतुष्ट था कि निर्धारिती ने निर्धारण वर्ष 1995-96 से संबंधित अपनी आय को प्रकट नहीं किया था। तदनुसार (अपनी संतुष्टि के लिए कोई कारण दर्ज किए बिना), उन्होंने अधिनियम की धारा 158बीडी के तहत कार्रवाई शुरू की, जिसके द्वारा निर्धारिती से अपनी आय की विवरणी दाखिल करने की अपेक्षा की गई। निर्धारिती ने ब्लॉक अवधि (पूर्ववर्ती वर्ष से पहले के दस वर्ष), जिसमें निर्धारण वर्ष 1993-94 से 1995-96 शामिल थे, के लिए विवरणी दाखिल करने के बाद यह स्पष्ट किया कि वे निर्धारण वर्ष 1993-94 और 1994-95 के लिए पहले ही विवरणी दाखिल कर चुके थे। उन्होंने अधिनियम के अध्याय XIVबी के तहत शुरू की गई कार्रवाई पर इस आधार पर आपत्ति जताई कि निर्धारण वर्ष 1995-96 के संबंध में, अग्रिम कर का भुगतान पहले ही तीन किश्तों में किया जा चुका था और इसलिए, उस अवधि की आय को अप्रकट नहीं माना जा सकता था।

4. निर्धारिती की दलील को खारिज करते हुए, निर्धारण अधिकारी ने यह राय बनाई कि निर्धारिती तलाशी की तिथि तक विवरणी दाखिल करने में विफल रहा था, और जब्त किए गए दस्तावेजों ने ऐसी आय दर्शाई थी जिसे घोषित नहीं किया गया था या जिसे घोषित नहीं किया जाता। तदनुसार, उन्होंने अधिनियम की धारा 158बीबी(1)(सी) में निर्धारित व्यवस्था के अनुसार, निर्धारण वर्ष 1995-96 की अवधि के लिए निर्धारिती द्वारा विवरणी में

दर्शाई गई आय को शून्य मानते हुए, ब्लॉक अवधि 1993-94 से 1995-96 (तलाशी की तिथि तक) के लिए कुल अप्रकट आय की गणना करने की कार्यवाही की।

5. उक्त आदेश के विरुद्ध, निर्धारिती ने न्यायाधिकरण के समक्ष एक अपील प्रस्तुत की। निर्धारिती के पक्ष को स्वीकार करते हुए, न्यायाधिकरण ने अपील मंजूर कर ली और यह अभिनिर्धारित किया कि अग्रिम कर का भुगतान करने के बाद, निर्धारिती ने प्रासंगिक निर्धारण वर्ष के लिए अपनी आय को प्रकट कर दिया था। न्यायाधिकरण ने इस प्रकार टिप्पणी की:

> "अब वर्तमान मामले के तथ्यों पर विचार करते हुए, जैसा कि ऊपर उल्लेख किया गया है, निर्धारिती ने समय पर अपनी विवरणी दाखिल नहीं की है, लेकिन उस तिथि के बाद भी निर्धारिती ने स्वेच्छा से अपनी विवरणी दाखिल की है। इसके अतिरिक्त, केवल इतना ही नहीं बल्कि निर्धारिती ने वर्ष के लिए अपनी आय का आकलन भी किया है और उस पर नीचे दिए गए विवरण के अनुसार अग्रिम कर का भुगतान किया है:

| | | |
|---|---|---|
| 15.09.1994 | बैंक ऑफ बड़ौदा,टी. नगर | रुपये 1,60,00 |
| 12.12.1994 | -तदेव- | रुपये 1,60,000 |
| 16.03.1994 | -तदेव- | रुपये 1,60,000 |
| | | रुपये 4,80,000 |

> यह इस बात को इंगित करेगा कि निर्धारिती ने वर्ष के लिए अपनी आय के बारे में आयकर विभाग को अवगत करा दिया था और उस पर आयकर का भुगतान भी नियत तिथियों से काफी पहले, और निश्चित रूप से तलाशी की तिथि से भी काफी पहले कर दिया था। यहाँ तक कि आय के इस तथ्य को भी निर्धारिती द्वारा स्वेच्छा से एडीआई (अन्वेषण) के समक्ष प्रकट किया गया था...।"

परिणामस्वरूप, न्यायाधिकरण ने अधिनियम की धारा 158 बीडी के तहत किए गए उक्त कर-निर्धारण को अकृत और शून्य घोषित कर दिया।

6. असंतुष्ट होने पर, राजस्व ने अधिनियम की धारा 260 ए के तहत मद्रास उच्च न्यायालय के समक्ष एक अपील प्रस्तुत की, जिसमें न्यायाधिकरण के आदेश की वैधानिकता

पर प्रश्नचिह्न लगाया गया था। अपील को स्वीकार करते हुए, उच्च न्यायालय ने अधिनिर्णय के लिए कानून का निम्नलिखित सारवान प्रश्न तैयार किया:

> "क्या आयकर अधिनियम की धारा 158बीबी(1)(सी) में निहित विशिष्ट उपबंध के आलोक में, अध्याय XIV-बी के तहत कर-निर्धारण को रद्द करने में अपीलीय न्यायाधिकरण का निर्णय कानूनन सही है?"

7. उच्च न्यायालय के समक्ष, राजस्व का यह पक्ष था कि चूंकि निर्धारण वर्ष 1995-96 के लिए नियत तिथि तक विवरणी दाखिल नहीं की गई थी, इसलिए तलाशी के बाद विवरणी दाखिल करके निर्धारिती अधिनियम के अध्याय XIV बी में निर्धारित परिणामों से बच नहीं सकता था। यह तर्क दिया गया था कि केवल अग्रिम कर का भुगतान करने मात्र से आय प्रकट करने का आशय स्थापित नहीं होता है। इस विधिक सिद्धांत के समर्थन में, मद्रास उच्च न्यायालय के *बी. नूरसिंह बनाम भारत संघ एवं अन्य*[1] वाले निर्णय पर भरोसा जताया गया था। उस निर्णय में, उच्च न्यायालय ने यह प्रेक्षण किया था:

> "...अधिवक्ता ने यह दलील दी कि ऐसे मामलों में जहाँ, जैसे कि वर्तमान याचिकाकर्ता के मामले में, निर्धारिती ने अग्रिम कर का भुगतान किया था, ऐसा भुगतान स्पष्ट रूप से आय प्रकट करने के उसके आशय को इंगित करेगा और यह नहीं कहा जा सकता कि ऐसा व्यक्ति अपनी आय प्रकट नहीं करता। अग्रिम कर का भुगतान अपने आप में आय प्रकट करने के आशय को स्थापित नहीं करता है। प्रकटीकरण विवरणी दाखिल करके किया जाना होता है। यहाँ तक कि तलाशी के उन मामलों में भी जहाँ धारा 139(1) के तहत विवरणी दाखिल करने की समय-सीमा समाप्त नहीं हुई है, बही-खातों में प्रकट की गई आय को अप्रकट आय नहीं माना जाता है। तलाशी के मामलों में निर्धारिती को केवल इस अवसर से वंचित किया जाता है कि वह धारा 139(1) में निर्दिष्ट अवधि के बाद विलंबित विवरणी दाखिल करे और यह दावा करे कि जिस आय को वह विलंबित विवरणी में प्रकट करता, उसे अप्रकट आय न माना जाए। तलाशी के मामलों में ऐसा अवसर न देने का कारण स्पष्ट है। तलाशी की कार्यवाही का सामना करने के बाद, निर्धारिती को तलाशी के बाद और धारा 139(1) के तहत निर्धारित समय की समाप्ति के बाद विवरणी दाखिल करके और उसमें उस आय को प्रकट करके, जो तलाशी की तिथि तक अप्रकट रही थी, अपनी पूरी आय को प्रकट करने में अपनी विफलता के परिणामों से बचने की अनुमति नहीं दी जा सकती।"

1 (2001) 249 आई.टी.आर. 378

8. राजस्व की दलील को उच्च न्यायालय का समर्थन नहीं मिला *अन्य बातों के साथ-साथ,* यह प्रेक्षण करते हुए कि अग्रिम कर के भुगतान मात्र का अनिवार्य रूप से यह अर्थ है कि जिस आय पर अग्रिम कर का भुगतान किया गया है, उसका प्रकटीकरण कर दिया गया है, उच्च न्यायालय ने निम्नलिखित अभिनिर्धारित किया:

> "धारा 158बीबी की उपधारा (1) के खंड (डी) के तहत कुल आय के योग का निर्धारण करते समय, ऐसे पूर्ववर्ती वर्ष से संबंधित तलाशी या अध्यपेक्षा की तिथि को या उससे पहले सामान्य अनुक्रम में संधारित बही-खातों और अन्य दस्तावेजों में दर्ज की गई आय पर विचार किया जाएगा, जहाँ पूर्ववर्ती वर्ष समाप्त नहीं हुआ है या धारा 139 की उपधारा (1) के तहत आय की विवरणी दाखिल करने की तिथि समाप्त नहीं हुई है। जब निर्धारिती को आयकर प्राधिकारियों के समक्ष अग्रिम कर के भुगतान के लिए स्व-कर-निर्धारण दाखिल करना आवश्यक होता है, तो कर-निर्धारण की विवरणी निर्धारिती द्वारा सामान्य अनुक्रम में संधारित दस्तावेजों के अंतर्गत आएगी और इस प्रकार अग्रिम कर के भुगतान पर प्रकट की गई आय धारा 158बीबी की उपधारा (1) के खंड (डी) के अंतर्गत आएगी। किसी भी स्थिति में, यद्यपि नियमित कर-निर्धारण और ब्लॉक कर-निर्धारण के बीच अंतर है, जैसा कि हम पहले ही देख चुके हैं, जब तक कि ब्लॉक कर-निर्धारण के उपबंध विशिष्ट रूप से निर्धारण प्राधिकारी को विचार में लेने से प्रतिबंधित न करते हों, निर्धारिती द्वारा अग्रिम कर के भुगतान पर प्रकट की गई आय को विचार में लिया जाना चाहिए; निर्धारिती द्वारा अग्रिम कर के भुगतान पर प्रकट की गई आय राजस्व के समक्ष प्रकट की गई आय होगी और उसे प्रासंगिक निर्धारण वर्ष के लिए अप्रकट आय नहीं माना जा सकता है।"

9. उपरोक्तानुसार, उससे व्यथित होकर, राजस्व इन अपीलों में हमारे समक्ष उपस्थित है।

10. विचारार्थ संक्षिप्त प्रश्न यह है कि क्या किसी निर्धारिती द्वारा अग्रिम कर का भुगतान किया जाना अपने आप में प्रासंगिक निर्धारण वर्ष के लिए आय के प्रकटीकरण के समतुल्य होगा और क्या ऐसी आय को अधिनियम के अध्याय XIV बी के लागू होने के प्रयोजन के लिए अप्रकट आय माना जा सकता है?

**अध्याय XIV-बी का दायरा और उसके उपबंध**

11. अधिनियम की धारा 132 और 132 ए में तलाशी, जब्ती और अध्यपेक्षा के उपबंध शामिल हैं, जिनका सहारा मेसर्स ए.आर. मरसेंटाइल प्राइवेट लिमिटेड के परिसरों पर तलाशी की कार्यवाही के लिए लिया गया था। धारा 132 या 132 ए के तहत कार्यवाही के दौरान जब्त की गई सामग्री के मूल्यांकन के लिए, जैसी भी स्थिति हो, अध्याय XIV-बी में निहित उपबंध लागू होते हैं। यह अध्याय, जिसमें धारा 158 बी से 158 बीएच शामिल हैं, वित्त अधिनियम, 1995 द्वारा 1 जुलाई, 1995 से प्रभावी रूप से जोड़ा गया था। अध्याय XIV-बी का शीर्षक "तलाशी के मामलों के निर्धारण के लिए विशेष प्रक्रिया" है। इसे अधिनियम की धारा 132 के तहत की गई तलाशी या अधिनियम की धारा 132 ए के तहत दस्तावेजों या संपत्तियों की अध्यपेक्षा के परिणामस्वरूप निर्धारित अप्रकट आय के आकलन के लिए पेश किया गया था। यह अध्याय अपने आप में एक पूर्ण संहिता है और आयकर प्राधिकारियों द्वारा अधिनियम की धारा 132 के तहत शुरू की गई तलाशी की कार्यवाही के परिणामस्वरूप आकर्षित होता है, चाहे अधिनियम में कोई अन्य उपबंध क्यों न हो, सिवाय उस सीमा के जिसका इस अध्याय में प्रावधान किया गया है।

12. हमारे समक्ष मौजूद तथ्यों के अनुसार, इस अध्याय का सहारा लिया जाना आवश्यक था क्योंकि मेसर्स ए.आर. मरसेंटाइल प्राइवेट लिमिटेड के परिसरों पर तलाशी की कार्यवाही के दौरान मेसर्स ए.आर. एंटरप्राइजेज, अर्थात् निर्धारिती के दस्तावेज बरामद हुए थे, जो कि बाद वाले द्वारा आय को न प्रकट किए जाने को इंगित करते थे। ऐसी स्थिति में, धारा 158 बीD आकर्षित होती है, जो इस प्रकार है:

**"किसी अन्य व्यक्ति की अप्रकट आय।**

158 बीडी. जहाँ निर्धारण अधिकारी संतुष्ट है कि कोई अप्रकट आय किसी ऐसे व्यक्ति की है, जो उस व्यक्ति से भिन्न है जिसके संबंध में धारा 132 के तहत तलाशी ली गई थी या जिसके बही-खाते या अन्य दस्तावेज या कोई संपत्ति धारा 132 ए के तहत अध्यपेक्षित की गई थी, तो जब्त या अध्यपेक्षित किए गए बही-खाते, अन्य दस्तावेज या संपत्तियां उस निर्धारण अधिकारी को सौंप दी जाएंगी जिसका उस अन्य व्यक्ति पर क्षेत्राधिकार है और वह निर्धारण अधिकारी उस अन्य व्यक्ति के विरुद्ध [धारा 158 बीसी के तहत] कार्यवाही करेगा और इस अध्याय के उपबंध तदनुसार लागू होंगे।"

13. पूर्व-उद्धृत उपबंध के सरसरी पठन से यह स्पष्ट हो जाता है कि ब्लॉक कर-निर्धारण को लागू करने के लिए पूर्ववर्ती शर्त धारा 132 के तहत की गई तलाशी, या धारा

132-ए के तहत अध्यपेक्षित दस्तावेज या संपत्तियां हैं। इसके अतिरिक्त, धारा 158 बीडी इस अध्याय के उपबंधों को लागू करने की अनुमति केवल निर्धारण अधिकारी की इस संतुष्टि पर ही देती है कि जब्त किए गए दस्तावेज उस व्यक्ति से भिन्न किसी अन्य व्यक्ति की अप्रकट आय को दर्शाते हैं जिसके संबंध में तलाशी ली गई थी या अध्यपेक्षा की गई थी। यह स्थापित कानून है कि ऐसी संतुष्टि निर्धारिती के लाभ के लिए दर्ज की जानी चाहिए। *मनीष माहेश्वरी बनाम सहायक आयकर आयुक्त एवं अन्य*[2] मामले में, इस न्यायालय ने अधिनियम की धारा 158 बीडी की पूर्व-आवश्यकताओं को निम्नलिखित रूप में संक्षेपित किया है:

> "11 .. .. (i) निर्धारण अधिकारी द्वारा यह संतुष्टि दर्ज की जानी चाहिए कि कोई अप्रकट आय किसी ऐसे व्यक्ति की है, जो उस व्यक्ति से भिन्न है जिसके संबंध में अधिनियम की धारा 132 के तहत तलाशी ली गई थी; (ii) जब्त या अध्यपेक्षित किए गए बही-खाते या अन्य दस्तावेज या संपत्तियां उस निर्धारण अधिकारी को सौंप दी गई हैं जिसका उस अन्य व्यक्ति पर क्षेत्राधिकार है; और (iii) निर्धारण अधिकारी ने उस अन्य व्यक्ति के विरुद्ध धारा 158-बीसी के तहत कार्यवाही की है।"

14. *सहायक आयकर आयुक्त बनाम होटल ब्लू मून*[3] मामले में, हममें से एक (एच.एल. दत्तू, न्यायमूर्ति) ने अधिनियम के अध्याय XIV-बी के तात्पर्य की व्याख्या करते हुए यह प्रेक्षण किया है कि ब्लॉक कर-निर्धारण के लिए तलाशी एक *अपरिहार्य शर्त* है; विशेष उपबंधों को अप्रकट आय के विशिष्ट क्षेत्र में कार्य करने के लिए तैयार किया गया है और ये स्पष्ट रूप से ब्लॉक अवधि में आने वाले पूर्ववर्ती वर्षों को कवर करने वाले नियमित कर-निर्धारणों के अतिरिक्त हैं, जिनका उद्देश्य अप्रकट आय के निर्धारण का एक तरीका प्रदान करना है, जिसका पता तलाशी के परिणामस्वरूप चला है। अतः, पूर्वोक्त चर्चा से यह स्पष्ट है कि अध्याय XIV-बी के तहत ब्लॉक कर-निर्धारण की कार्यवाही शुरू करने के लिए अधिनियम की धारा 132 के तहत एक वैध तलाशी *अपरिहार्य शर्त* है। इसके अतिरिक्त, अधिनियम की धारा 158 बीडी के अनुसार, निर्धारण अधिकारी को अपनी यह संतुष्टि दर्ज करनी चाहिए कि कोई अप्रकट आय किसी ऐसे व्यक्ति की है, जो उस व्यक्ति से भिन्न है जिसके संबंध में अधिनियम की धारा 132 के तहत तलाशी ली गई थी।

15. ऐसा प्रतीत होता है कि वर्तमान मामले में वास्तव में इन आवश्यकताओं का अनुपालन नहीं किया गया था। सुनवाई के दौरान, निर्धारिती के विद्वान अधिवक्ता ने यह

2 (2007) 3 एस.सी.सी. 794

3 पृष्ठ 264 में (2010) 3 एस.सी.सी. 259

दलील दी कि राजस्व के पास निर्धारिती के विरुद्ध अधिनियम के अध्याय XIV-बी को लागू करने का क्षेत्राधिकार नहीं था। विद्वान अधिवक्ता के अनुसार, अधिनियम की धारा 158 बीडी के तहत कार्यवाही शुरू करने से पहले, निर्धारण अधिकारी ने यह संतुष्टि दर्ज नहीं की थी कि कोई अप्रकट आय निर्धारिती की थी या निर्धारिती का अपनी आय प्रकट करने का आशय नहीं था। इसलिए, निर्धारिती के विरुद्ध ब्लॉक कर-निर्धारण की कार्यवाही को अभिखंडित किया जाना चाहिए। हालाँकि, हम इस चरण पर विद्वान अधिवक्ता के इस तर्क को स्वीकार करने में असमर्थ हैं, क्योंकि इसे उच्च न्यायालय और न्यायाधिकरण के समक्ष कभी नहीं उठाया गया था। अतः, हम एक ऐसी दलील पर कोई भी टिप्पणी करने से बच रहे हैं जिस पर उच्च न्यायालय और न्यायाधिकरण के समक्ष कभी बहस नहीं की गई थी। हम अपनी राय को सख्ती से केवल हमारे समक्ष मौजूद मुद्दे तक ही सीमित रखेंगे, अर्थात् क्या प्रासंगिक निर्धारण वर्ष के लिए अग्रिम कर का भुगतान किया जाना अधिनियम के अध्याय XIV-बी के लागू होने के प्रयोजन के लिए आय के प्रकटीकरण के समतुल्य है।

16. ब्लॉक कर-निर्धारण के निर्धारण, संगणना और प्रक्रिया से संबंधित प्रासंगिक उपबंध, जो धारा 158 बीडी के लागू होने पर प्रभावी होंगे, प्रासंगिक समय पर अपने तत्कालीन रूप में इस प्रकार थे:-

**"तलाशी के परिणामस्वरूप अप्रकट आय का निर्धारण।**

158 बीए. (1) इस अधिनियम के किसी भी अन्य उपबंध में निहित किसी बात के होते हुए भी, जहाँ 30 जून, 1995 के बाद किसी व्यक्ति के मामले में धारा 132 के तहत तलाशी शुरू की जाती है या धारा 132 ए के तहत बही-खाते, अन्य दस्तावेज या कोई संपत्ति अध्यपेक्षित की जाती है, तो निर्धारण अधिकारी इस अध्याय के उपबंधों के अनुसार अप्रकट आय का निर्धारण करने की कार्यवाही करेगा।

ब्लॉक कर-निर्धारण के लिए प्रक्रिया।

**158 बीसी.** जहाँ किसी व्यक्ति के मामले में धारा 132 के तहत कोई तलाशी ली गई है या धारा 132 ए के तहत बही-खाते, अन्य दस्तावेज या संपत्तियां अध्यपेक्षित की गई हैं, तो—

(a) निर्धारण अधिकारी को—

(I) 30 जून, 1995 के बाद, लेकिन 1 जनवरी, 1997 से पहले शुरू की गई तलाशी या अध्यपेक्षित बही-खातों या अन्य दस्तावेजों या किन्हीं संपत्तियों के संबंध में, ऐसे व्यक्ति पर एक नोटिस तामील करेगा, जिसमें उससे ऐसी अवधि के भीतर, जो पंद्रह दिनों से कम न हो, विवरणी प्रस्तुत करने की अपेक्षा की जाएगी;

xxxxxx xxx

(बी) निर्धारण अधिकारी धारा 158बीबी में निर्धारित की गई रीति से ब्लॉक अवधि की अप्रकट आय को अवधारित करने की कार्यवाही करेगा और धारा 142, धारा 143 की उपधारा (2) और (3), धारा 144 तथा धारा 145 के उपबंध, जहाँ तक संभव हो, लागू होंगे; ... "

[स्व-रेखांकित]

17. अधिनियम की धारा 158बी, जिसमें इस मुद्दे का सार समाहित है, इस प्रकार है:

**"परिभाषाएं।**

**158बी.** इस अध्याय में, जब तक कि संदर्भ से अन्यथा अपेक्षित न हो, -\

(ए) "ब्लॉक अवधि" से उस पूर्ववर्ती वर्ष जिसमें धारा 132 के तहत तलाशी ली गई थी या धारा 132ए के तहत कोई अध्यपेक्षा की गई थी, से ठीक पहले के दस निर्धारण वर्षों से संबंधित पूर्ववर्ती वर्ष अभिप्रेत हैं, और इसमें वह पूर्ववर्ती वर्ष भी शामिल है जिसमें ऐसी तलाशी ली गई थी या अध्यपेक्षा की गई थी, तथा ऐसी तलाशी के प्रारंभ होने की तिथि तक की अवधि या, यथास्थिति, ऐसी अध्यपेक्षा की तिथि तक की अवधि शामिल है;

(बी) "अप्रकट आय" के अंतर्गत कोई धन, बहुमूल्य धातु, आभूषण या अन्य मूल्यवान वस्तु या चीज, या बही-खातों या अन्य दस्तावेजों या संव्यवहारों में किसी प्रविष्टि पर आधारित कोई भी आय शामिल है, जहाँ ऐसा धन, बहुमूल्य धातु, आभूषण, मूल्यवान वस्तु, चीज़, बही-खातों में प्रविष्टि या अन्य दस्तावेज या संव्यवहार, पूर्णतः या आंशिक रूप से ऐसी आय या संपत्ति का प्रतिनिधित्व करता है

जिसे इस अधिनियम के प्रयोजनों के लिए प्रकट नहीं किया गया है या प्रकट नहीं किया गया होता।"

[स्व-रेखांकित]

18. हमारे समक्ष मौजूद मुद्दे की उत्पत्ति इसी धारा के दायरे के भीतर निहित है। धारा 158 बीडी और 158 बीसी, अध्याय XIV-बी के शेष हिस्से के साथ, केवल किसी निर्धारिती की "अप्रकट आय" का पता चलने की स्थिति में ही लागू होती हैं। धारा 158 बी द्वारा अप्रकट आय को ऐसी आय के रूप में परिभाषित किया गया है "जिसे इस अधिनियम के प्रयोजनों के लिए प्रकट नहीं किया गया है या प्रकट नहीं किया गया होता।" विधायिका ने "अप्रकट आय" को अप्रकट की गई आय के संदर्भ में परिभाषित करना चुना है, जबकि उसने प्रथमतः आय के "प्रकटीकरण" की कोई परिभाषा प्रदान नहीं की है। हमारी यह राय है कि किसी निर्धारिती की ओर से आय प्रकट करने का एकमात्र तरीका विवरणी दाखिल करना है, जैसा कि अधिनियम में अनुबंधित है, और इसलिए "अप्रकट आय" का तात्पर्य उस आय से है जो दाखिल की गई विवरणी में दर्शायी नहीं गई है। इसे ध्यान में रखते हुए, ऐसा प्रतीत होता है कि विधायिका ने आय को अप्रकट माने जाने के लिए स्पष्ट रूप से दो परिदृश्यों को तैयार किया है: (i) जहाँ आय को स्पष्ट रूप से प्रकट नहीं किया गया है और (ii) जहाँ आय को प्रकट नहीं किया गया होता। यदि कोई स्थिति इन दोनों में से किसी भी एक के अंतर्गत आती है, तो वह आय अधिनियम की दृष्टि में अप्रकट होगी और इसलिए अध्याय XIV-बी के तंत्र संबंधी उपबंधों के अधीन होगी। दूसरी श्रेणी, *अर्थात्* जहाँ आय प्रकट नहीं की गई होती, प्रकटीकरण की संभावना पर विचार करती है; यह निर्धारिती के आशय की एक उपधारणा है, क्योंकि यह निष्कर्ष निकालने में कि किसी निर्धारिती ने आय प्रकट की होती या नहीं की होती, कोई व्यक्ति *स्वतः* ही इस संबंध में एक कथन दे रहा होता है कि निर्धारिती ऐसा करने का आशय रखता था या नहीं। हालाँकि, इसका आकलन करने के लिए, मामले के आस-पास के तथ्यों और परिस्थितियों पर भरोसा किया जाना चाहिए।

19. ऐसा ही एक तथ्य, जैसा कि निर्धारिती दावा करता है, अग्रिम कर का भुगतान है। हालाँकि, हमारी राय में, इसके तात्विक महत्व का स्तर इस बात पर निर्भर करता है कि विवरणी दाखिल करने की नियत तारीख के संबंध में तलाशी किस समय ली गई है। नियत तारीख के किस तरफ तलाशी ली गई है, इस आधार पर निर्धारिती के आशय का अर्थ लगाने में अग्रिम करों के भुगतान का तात्विक महत्व डगमगाता रहता है। यदि विवरणी दाखिल

करने की नियत तारीख बीत जाने के बाद तलाशी ली जाती है, तो निर्धारिती के आय प्रकट करने के आशय का अर्थ लगाने में अग्रिम कर का भुगतान अप्रासंगिक हो जाता है। ऐसी स्थिति अधिनियम की धारा 158बी द्वारा तैयार की गई पहली श्रेणी के भीतर आएगी, अर्थात् जहाँ आय स्पष्ट रूप से प्रकट नहीं की गई है। प्रकट करने के आशय की संभावना ही पैदा नहीं होती क्योंकि, जैसा कि पहले तय किया जा चुका है, प्रकटीकरण का अवसर समाप्त हो चुका है, अर्थात् नियत तारीख तक आय की विवरणी दाखिल करने के माध्यम से। इसके विपरीत, यदि तलाशी विवरणी दाखिल करने की नियत तारीख से पहले ली जाती है, तो आय प्रकट करने का अवसर, या दूसरे शब्दों में, विवरणी दाखिल करने और आय प्रकट करने का अवसर अभी भी बना रहता है। ऐसी स्थिति में, अग्रिम कर का भुगतान यह अर्थ लगाने के लिए एक तात्विक तथ्य हो सकता है कि क्या निर्धारिती का आशय प्रकटीकरण का था। एक निर्धारिती यह वैध दावा करने का हकदार है कि भले ही तलाशी या बरामद दस्तावेजों से उसके द्वारा अर्जित आय का पता चलता हो, उसने प्रासंगिक निर्धारण वर्ष के लिए अग्रिम कर का भुगतान किया है और उसके पास आय की विवरणी में कुल आय घोषित करने का अवसर है, जिसे वह नियत तारीख तक दाखिल कर देगा। इसलिए, ऐसे निर्णय का मुख्य आधार आय की विवरणी दाखिल करने की नियत तारीख बनाम तलाशी की तारीख है। अग्रिम कर का भुगतान आय प्रकट करने या विवरणी दाखिल करने के आशय का अर्थ लगाने में तब तक एक प्रासंगिक कारक हो सकता है जब तक निर्धारिती के पास विवरणी दाखिल करने और अपनी आय प्रकट करने का अवसर बना रहता है, न कि विवरणी दाखिल करने की नियत तारीख बीत जाने के बाद। इसलिए, आय प्रकट करने के आशय का अर्थ लगाने में अग्रिम कर के भुगतान के महत्व के संबंध में कोई सामान्य नियम नहीं हो सकता है। यह मामले के तथ्यों पर निर्भर करता है, और विवरणी दाखिल करने की नियत तारीख के सापेक्ष तलाशी की कार्यवाहियों की स्थिति पर टिका हुआ है।

20. इस प्रकार, सर्वप्रथम, हमारी राय में इस प्रश्न का उत्तर नकारात्मक दिया जाना चाहिए कि क्या किसी निर्धारिती द्वारा अग्रिम कर का भुगतान किया जाना अपने आप में प्रासंगिक निर्धारण वर्ष के लिए कुल आय के प्रकटीकरण के समतुल्य है। आगे की सूक्ष्म जाँच करने पर, हमें ऐसा विचार व्यक्त करने का एक और कारण मिलता है। अग्रिम कर का भुगतान और विवरणी दाखिल करना, आय की पूरी तरह से अलग-अलग अवधारणाओं के कार्य हैं, अर्थात् क्रमशः अनुमानित आय और कुल आय। अग्रिम कर का भुगतान कर योग्य कुल आय के ***अनुमान*** पर आधारित होता है, न कि स्वयं ***कुल आय*** पर।

21. अधिनियम की धारा 2(45) "कुल आय" को इस प्रकार परिभाषित करती है—

"कुल आय" से धारा 5 में निर्दिष्ट आय की वह कुल राशि अभिप्रेत है, जिसकी संगणना इस अधिनियम में निर्धारित रीति से की गई हो;"

22. अधिनियम की धारा 5 "कुल आय का दायरा" इस प्रकार निर्धारित करती है—

"5. (1) इस अधिनियम के उपबंधों के अधीन रहते हुए, किसी ऐसे व्यक्ति के, जो निवासी है, किसी पूर्ववर्ती वर्ष की कुल आय में किसी भी स्रोत से प्राप्त ऐसी सभी आय शामिल है जो—

(ए) ऐसे वर्ष के दौरान ऐसे व्यक्ति द्वारा या उसकी ओर से भारत में प्राप्त की जाती है या प्राप्त की गई मानी जाती है; या

(बी) ऐसे वर्ष के दौरान भारत में उसे प्रोद्भूत या उद्भूत होती है या प्रोद्भूत या उद्भूत हुई मानी जाती है; या

(सी) ऐसे वर्ष के दौरान भारत के बाहर उसे प्रोद्भूत या उद्भूत होती है।"

23. अधिनियम की धारा 158बीबी(1) ब्लॉक अवधि के लिए अप्रकट आय की संगणना की पद्धति प्रदान करती है। यह नोट करना महत्वपूर्ण है कि ब्लॉक अवधि की अप्रकट आय की संगणना, ब्लॉक अवधि के भीतर आने वाले पूर्ववर्ती वर्षों की कुल आय का योग होगी, जिसकी संगणना इस अधिनियम के उपबंधों के अनुसार की जाएगी। इस राशि में से, इस धारा के उपबंधों के अनुसार, ऐसे पूर्ववर्ती वर्षों के संबंध में पूर्व में विवरणी में दर्शायी गई या निर्धारित कुल आय के योग को घटाया जाता है, या पूर्व में निर्धारित हानियों के योग को जोड़कर इसे बढ़ाया जाता है।

24. धारा 158बीबी(1) इस प्रकार है-

**"158बीबी.** (1) ब्लॉक अवधि की अप्रकट आय, अधिनियम के उपबंधों के अनुसार, तलाशी या बही-खातों या अन्य दस्तावेजों की अध्यपेक्षा के परिणामस्वरूप मिले साक्ष्यों और निर्धारण अधिकारी के पास उपलब्ध ऐसी अन्य सामग्रियों या सूचनाओं, जो ऐसे साक्ष्यों से संबंधित हों, के आधार पर संगणित ब्लॉक अवधि के भीतर आने वाले पूर्ववर्ती वर्षों की कुल आय का योग होगी; जिसे निम्नलिखित रूप में निर्धारित

पूर्ववर्ती वर्षों की कुल आय के योग में से घटाकर, या यथास्थिति, हानियों के योग को जोड़कर निकाला जाएगा—

(ए) XXX XXX XXX

(बी) XXX XXX XXX

(सी) *जहाँ आय की विवरणी दाखिल करने की नियत तारीख बीत चुकी है, लेकिन आय की कोई विवरणी दाखिल नहीं की गई है, वहाँ उसे शून्य माना जाएगा*

25. इसके अतिरिक्त, धारा 158 बीबी(1) का स्पष्टीकरण इस प्रकार है—

स्पष्टीकरण: अप्रकट आय के अवधारण के प्रयोजनों के लिए,—

(ए) प्रत्येक पूर्ववर्ती वर्ष की कुल आय या हानि को, योग करने के प्रयोजन के लिए, अध्याय IV के उपबंधों के अनुसार संगणित कुल आय या हानि के रूप में लिया जाएगा, जिसमें अध्याय VI के तहत आगे लाई गई हानियों के मुजरा करने या धारा 32 की उपधारा (2) के तहत अवशोषित ह्रास को प्रभावी नहीं किया जाएगा;

(बी) किसी फर्म या उसके भागीदारों की अप्रकट आय की संगणना की पद्धति और भागीदारों के बीच उसका आबंटन, ब्लॉक अवधि के भीतर आने वाले प्रत्येक पूर्ववर्ती वर्ष के लिए निर्धारित निर्धारित आय या विवरणी में दर्शायी गई आय को अवधारित करने के लिए अपनाई गई पद्धति के अनुसार होगा; ... "

26. अतः, अध्याय XIV-बी के प्रयोजनों के लिए "अप्रकट आय" की संगणना का अर्थ पूर्ववर्ती वर्ष में प्राप्त, प्रोद्भूत या उद्भूत हुई, अथवा प्राप्त, प्रोद्भूत या उद्भूत हुई मानी गई "कुल आय" के संदर्भ में लगाया जाना चाहिए, और इसे अधिनियम के उपबंधों के अनुसार संगणित किया जाता है। अधिनियम की धारा 139(1) के अनुसार, प्रत्येक व्यक्ति जो अधिनियम के तहत कर-निर्धारण योग्य है, उसे अधिनियम की धारा 143 के तहत निर्धारण के लिए नियत तारीख को या उससे पहले पूर्ववर्ती वर्ष के दौरान अपनी कुल आय की घोषणा करते हुए विवरणी दाखिल करनी चाहिए। इसलिए, 'आय का प्रकटीकरण' धारा 139 के तहत एक वैध विवरणी में कुल आय का प्रकटीकरण है, जो अधिनियम के उपबंधों के तहत कर-निर्धारण के अधीन और कर योग्य है। यह ध्यान में रखना महत्वपूर्ण है कि ***कुल*** आय, उस ***अनुमानित*** आय से भिन्न है जिसके आधार पर किसी निर्धारिती द्वारा अग्रिम कर का भुगतान किया

जाता है। अग्रिम कर अनुमानित आय पर आधारित होता है, और इसलिए, इसके परिणामस्वरूप कर-निर्धारण योग्य और कर योग्य कुल आय का प्रकटीकरण नहीं हो सकता है।

27. इस अंतर को और अधिक विस्तार से समझाने के लिए आगे बढ़ने से पहले, अधिनियम के तहत अग्रिम कर के भुगतान से संबंधित उपबंधों का संदर्भ लेना उपयोगी होगा। अधिनियम का अध्याय XVII, जो "कर का संग्रहण और वसूली" से संबंधित है, अग्रिम कर के भुगतान और स्रोत पर कर कटौती के प्रावधानों को समाहित करता है। अग्रिम कर प्रासंगिक वित्तीय वर्ष की अनुमानित कुल आय पर देय कर है, जो निर्धारण वर्ष में कर योग्य होती है, लेकिन उसका भुगतान उसी वित्तीय वर्ष में किया जाना होता है।

28. अधिनियम की धारा 207 अग्रिम कर के भुगतान के लिए दायित्व को इस प्रकार निर्धारित करती है:—

> "**207.** किसी भी वित्तीय वर्ष के दौरान, धारा 208 से 219 तक (दोनों सहित) के उपबंधों के अनुसार, निर्धारिती की उस कुल आय के संबंध में अग्रिम रूप से कर देय होगा, जो उस वित्तीय वर्ष के ठीक बाद आने वाले निर्धारण वर्ष के लिए कर योग्य होगी, और ऐसी आय को इस अध्याय में इसके बाद "चालू आय" कहा जाएगा।"

29. धारा 208 अग्रिम कर का भुगतान करने के दायित्व की शर्तों को इस प्रकार विनिर्दिष्ट करती है:—

> "**208.** किसी वित्तीय वर्ष के दौरान ऐसे प्रत्येक मामले में अग्रिम कर देय होगा, जहाँ उस वर्ष के दौरान निर्धारिती द्वारा देय ऐसे कर की राशि, इस अध्याय के उपबंधों के अनुसार संगणित किए जाने पर, एक हजार पांच सौ रुपये या उससे अधिक हो।"

30. इस प्रकार, ऐसे प्रत्येक मामले में जहाँ वित्तीय वर्ष के दौरान अर्जित कुल आय पर देय कर की राशि एक हजार पांच सौ रुपये या उससे अधिक है, तो कोई निर्धारिती उसी वित्तीय वर्ष में ऐसी आय पर, जिसे "चालू आय" भी कहा जाता है, अग्रिम कर का भुगतान करने के लिए दायी होगा। इसी संदर्भ में निम्नलिखित प्रश्न उत्पन्न होते हैं: (i) उस "चालू आय" की प्रकृति क्या है जिस पर अग्रिम कर का भुगतान किया जाता है और क्या यह कुल आय के समान ही है? और (ii) क्या अग्रिम कर का भुगतान वास्तविक कुल आय के प्रकटीकरण के रूप में परिणत होता है?

31. अधिनियम की धारा 210(1) निर्धारिती द्वारा स्वेच्छा से अग्रिम कर के भुगतान को संदर्भित करती है:—

"**210.** (1) प्रत्येक व्यक्ति, जो धारा 208 के तहत अग्रिम कर का भुगतान करने के लिए दायी है (चाहे उसका पहले नियमित कर-निर्धारण के माध्यम से निर्धारण किया गया हो या नहीं), धारा 211 में विनिर्दिष्ट प्रत्येक नियत तारीख को या उससे पहले, धारा 209 में निर्धारित रीति से परिकलित अपनी चालू आय पर अग्रिम कर का, उस धारा में विनिर्दिष्ट समुचित प्रतिशत, स्वेच्छा से भुगतान करेगा।"

32. धारा 209(1)(ए) निर्धारिती द्वारा भुगतान किए जाने वाले अग्रिम कर की संगणना की पद्धति को इस प्रकार निर्धारित करती है:—

"**209.** [(1) वित्तीय वर्ष में निर्धारिती द्वारा देय अग्रिम कर की राशि, उपधारा (2) और (3) के उपबंधों के अधीन रहते हुए, निम्नलिखित रूप में संगणित की जाएगी, अर्थात्:—

(ए) जहाँ गणना निर्धारिती द्वारा धारा 210 की उपधारा (1) या उपधारा (2) या उपधारा (5) या उपधारा (6) के तहत अग्रिम कर के भुगतान के प्रयोजनों के लिए की जाती है, वहाँ वह पहले अपनी चालू आय का अनुमान लगाएगा और उस पर आयकर की गणना उस वित्तीय वर्ष में प्रवृत्त दरों पर की जाएगी... "

33. अधिनियम की धारा 210(1) के अनुसार, प्रत्येक व्यक्ति जो धारा 208 के तहत अग्रिम कर का भुगतान करने के लिए दायी है (चाहे उसका पहले नियमित कर-निर्धारण के माध्यम से निर्धारण किया गया हो या नहीं), धारा 209 में निर्धारित रीति से परिकलित अपनी "चालू आय" पर स्वेच्छा से अग्रिम कर का भुगतान करेगा। इसके अतिरिक्त, धारा 209(1)(ए) के अनुसार, निर्धारिती पहले अपनी "चालू आय" का अनुमान लगाएगा और तत्पश्चात इस *अनुमानित आय* पर प्रासंगिक वित्तीय वर्ष में प्रवृत्त दरों पर परिकलित आयकर का भुगतान करेगा। यह नोट करना महत्वपूर्ण है कि यह आय एक अनुमान है जो निर्धारिती द्वारा लगाया जाता है और यह वह सटीक आय नहीं भी हो सकती है, जिसे अंततः धारा 139 के तहत विवरणी में घोषित किया जाए और अधिनियम की धारा 143 के तहत निर्धारित किया जाए। इस बात पर बल देने की आवश्यकता नहीं है कि अग्रिम कर का भुगतान किसी निर्धारिती को प्रासंगिक निर्धारण वर्ष के लिए कुल आय प्रकट करने वाली विवरणी दाखिल करने के दायित्व से मुक्त नहीं करता है। संक्षेप में, किसी निर्धारिती द्वारा अग्रिम कर के

भुगतान के बाद भी अधिनियम की धारा 139 के तहत विवरणी दाखिल करके कुल आय का प्रकटीकरण करना अनिवार्य है, क्योंकि "चालू आय" जो अग्रिम कर का आधार बनती है, वह केवल एक अनुमान है न कि निर्धारण योग्य प्रासंगिक निर्धारण वर्ष के लिए *अंतिम* कुल आय।

34. *ब्रिज लाल और अन्य बनाम आयकर आयुक्त, जालंधर*[4] में अग्रिम कर से संबंधित उपबंधों के दायरे की व्याख्या करते हुए, इस न्यायालय ने यह विचार व्यक्त किया कि जिस "चालू आय" के संबंध में निर्धारिती अग्रिम कर का भुगतान करता है, वह वैसी नहीं है जैसा कि धारा 2(45) में समझा गया है। इस संबंध में, न्यायालय ने अभिनिर्धारित किया:

> "**8.** अग्रिम कर का भुगतान करने का दायित्व धारा 207 के तहत उत्पन्न होता है। उक्त धारा "जैसे कमाओ, वैसे चुकाओ" के सिद्धांत पर आधारित है। इसके तहत वित्तीय वर्ष के दौरान कर का भुगतान किया जाना आवश्यक होता है। यह निर्धारिती की उस कुल आय के संबंध में होना चाहिए जो अधिनियम के तहत कर योग्य होगी। उक्त कुल आय वैसी नहीं है जैसा कि धारा 2(45) में समझा गया है, बल्कि इसे अध्याय XVII के प्रयोजनों के लिए "चालू आय" के समतुल्य माना गया है। 1987 के संशोधन अधिनियम के बाद, अग्रिम कर का भुगतान उस चालू आय पर किया जाना है जो वित्तीय वर्ष के ठीक बाद आने वाले निर्धारण वर्ष के लिए कर योग्य होगी। धारा 210 निर्धारिती पर अग्रिम कर के भुगतान की जिम्मेदारी डालती है, जिसके लिए निर्धारिती को देय अग्रिम कर का अपना अनुमान प्रस्तुत करने की आवश्यकता नहीं होती है। अग्रिम कर के भुगतान का प्रावधान कर के त्वरित संग्रहण का एक तरीका है।"
>
> **9.** इस प्रकार, धारा 207, धारा 208 में निर्दिष्ट आय के संबंध में अग्रिम कर का भुगतान करने के दायित्व को परिभाषित करती है। हालाँकि, भुगतान किए गए अग्रिम कर को देय कर के प्रति समायोजित किया जा सकता है। अग्रिम कर का संग्रहण आयकर के देय और भुगतान योग्य होने से पहले ही कर लिया जाता है। अपनी प्रकृति से ही, अग्रिम कर, करों का पूर्व-निर्धारण संग्रहण है, जो या तो स्रोत पर कर की कटौती द्वारा या अग्रिम कर के भुगतान द्वारा किया जाता है, जिसे कुल आय पर लगाए गए आयकर के प्रति समायोजित किया जाना होता है। किसी भी निर्धारण से

4 (2011) 1 एस.सी.सी. 1

पहले ही कर वसूली की उपरोक्त दो विधियाँ, जिन्हें धारा 4(2) द्वारा अधिकृत किया गया है, अध्याय XVII में सम्मिलित हैं, जो "संग्रहण और वसूली" से संबंधित है।

**15.** अब, अध्याय XVII "संग्रहण और वसूली" से संबंधित है। इसके अंतर्गत स्रोत पर कर की कटौती और करों का अग्रिम भुगतान शामिल हैं (देखें धारा 190)। अध्याय XVII का भाग सी करों के अग्रिम भुगतान से संबंधित है। धारा 207 अग्रिम कर का भुगतान करने के दायित्व को संदर्भित करती है, जबकि धारा 209 अग्रिम कर की संगणना से संबंधित है। धारा 215 निर्धारिती द्वारा देय ब्याज को संदर्भित करती है। धारा 210(1) अन्य बातों के साथ-साथ यह उपबंध करती है कि प्रत्येक व्यक्ति जो धारा 208 के तहत ब्याज (मूल पाठ के अनुसार, वास्तव में 'अग्रिम कर') का भुगतान करने के लिए दायी है, वह धारा 211 में विनिर्दिष्ट प्रत्येक नियत तारीख को, धारा 209 के तहत निर्धारित रीति से परिकलित अपनी चालू आय पर अग्रिम कर का समुचित प्रतिशत स्वेच्छा से भुगतान करेगा।"

35. विभिन्न उच्च न्यायालयों के निर्णयों की एक श्रृंखला ने इस बात को दोहराया है कि अध्याय XVII के तहत देय अग्रिम कर प्रासंगिक वित्तीय वर्ष के लिए निर्धारिती की कुल आय के एक अनुमान पर आधारित होता है, और यह अंतिम "कुल आय" नहीं है जिसे आगामी निर्धारण वर्ष में अधिनियम की धारा 139 के तहत विवरणी दाखिल करके निर्धारण के लिए प्रकट किया जाना अनिवार्य है। एक अनुमान में हमेशा अटकलबाजी का एक तत्व होता है। ऐसे विभिन्न कारण हो सकते हैं जिनकी वजह से कोई अनुमान त्रुटिपूर्ण और गलत हो सकता है; यही कारण है कि जब भुगतान किए गए अग्रिम कर और वास्तविक कर दायित्व के बीच भिन्नता होती है, तब अग्रिम कर के कम या अधिक भुगतान पर ब्याज के भुगतान का प्रावधान होता है। [देखें: *आयकर आयुक्त बनाम श्रीमती प्रेमलता जलानी*[5], *बिल एंड पेगी मार्केटिंग इंडिया प्रा. लिमिटेड बनाम सहायक आयकर आयुक्त*[6], *प्राइम सिक्योरिटीज लिमिटेड बनाम सहायक आयकर आयुक्त*[7], *आयकर आयुक्त बनाम नीलगिरि टी एस्टेट*

5 [2003] 264 आई.टी.आर. 744 (राजस्थान)

6 191 (2012) डी.एल.टी. 249

7 [2011] 333 आई.टी.आर. 464 (बॉम्बे)

*लिमिटेड*[8], *क्वालिटी बिस्कुट लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त*[9] *जिसे बाद में सहायक आयकर आयुक्त बनाम क्वालिटी बिस्कुट लिमिटेड*[10] *में पुष्ट किया गया था।*]

36. पंजाब और हरियाणा उच्च न्यायालय ने ' *सहायक आयकर आयुक्त बनाम अपर इंडिया स्टील मैन्युफैक्चरिंग एंड इंजीनियरिंग कंपनी लिमिटेड*[11] में निम्नलिखित महत्वपूर्ण टिप्पणियाँ कीं:

"24. हम उपरोक्त निर्णयों में व्यक्त किए गए विचार से पूरी तरह सहमत हैं। मद्रास उच्च न्यायालय ने सही ढंग से इंगित किया है कि अग्रिम कर के भुगतान के प्रयोजन के लिए, कंपनियों सहित सभी निर्धारितियों को अपनी चालू आय का अनुमान लगाना आवश्यक होता है। अधिनियम की धारा 115 जे के उपबंधों को लागू किए जाने से पहले भी, कंपनियां अधिनियम के तहत स्वीकार्य कटौतियों का प्रावधान करने के बाद अपनी कुल आय का अनुमान लगाती रही थीं। वास्तव में, उन सभी निर्धारितियों को, जो बही-खाते रखते हैं, अग्रिम कर के भुगतान के प्रयोजन के लिए यह कसरत करनी पड़ती है। यदि आयकर अधिनियम के प्रयोजन के लिए अनुमान के आधार पर एक लाभ-हानि खाता तैयार किया जा सकता है, तो यह समझ से परे है कि कंपनी अधिनियम के तहत अनुमान के आधार पर वैसा ही लाभ-हानि खाता क्यों तैयार नहीं किया जा सकता। यदि कंपनियों के इस स्पष्टीकरण को स्वीकार कर लिया जाए कि अधिनियम की धारा 115 जे के तहत लाभ केवल वर्ष की समाप्ति के बाद ही निर्धारित किया जा सकता है, तो नियमित बही-खाते रखने वाला कोई भी निर्धारिती अग्रिम कर का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी नहीं होगा, क्योंकि उन मामलों में भी, आय केवल वर्ष के अंत में बही-खातों को बंद करने के बाद ही निर्धारित की जा सकती है।"

37. इसलिए, हमारी यह राय है कि चूंकि किसी निर्धारिती द्वारा देय अग्रिम कर प्रासंगिक वित्तीय वर्ष के लिए उसकी "चालू आय" का एक अनुमान है, इसलिए यह वास्तविक कुल आय नहीं है, जिसे आय की विवरणी में प्रकट किया जाना चाहिए। पुनः दोहराने के लिए, महत्वपूर्ण अंतर यह है कि "चालू आय" एक अनुमान या सन्निकटन है, जो सटीक या

8 [2009] 312 आई.टी.आर. 161 (केरेला)

9 [2000] 243 आई.टी.आर. 519 (कर्नाटक)

10 [2006] 284 आई.टी.आर. 434 (एस.सी.)

11 [2005] 279 आई.टी.आर. 123 (पंजाब एवं हरयाणा)

अंतिम नहीं भी हो सकती है; जबकि "कुल आय" एक वैध विवरणी में प्रकट की गई वह सटीक आय है, जो राजस्व द्वारा कर-निर्धारण योग्य है। यह तथ्य कि "चालू आय" एक अनुमान है, यह दर्शाता है कि यह अंतिम नहीं है और यथास्थिति, विवर्धन या कटौतियों के रूप में आगे के समायोजनों के अधीन है, और इसके बाद एक वैध विवरणी में अंतिम और कुल आय का प्रकटीकरण किया जाना आवश्यक होगा। अध्याय XIV-बी के प्रयोजनों के लिए अप्रकट आय का अर्थ कुल आय के एक "अनुमान" के रूप में लगाना कानून की गलत व्याख्या होगी, जो कि कर-निर्धारण योग्य और कर योग्य है। इसलिए, हम यह स्वीकार करने में असमर्थ हैं कि "चालू आय" पर आधारित अग्रिम कर के भुगतान में अधिनियम की धारा 2(45) में यथा परिभाषित "कुल आय" का प्रकटीकरण शामिल है, जिसे आय की विवरणी में उल्लिखित किया जाना होता है। यह विशेष रूप से अध्याय XIV-बी की योजना में प्रमाणित होता है।

38. अधिनियम की धारा 158बीबी(3) यह प्रावधान करती है—

> (3) निर्धारण अधिकारी के समाधानप्रद रूप में यह साबित करने का भार कि किसी अप्रकट आय को, यथास्थिति, तलाशी या अध्यपेक्षा शुरू होने से पहले निर्धारिती द्वारा दाखिल की गई आय की किसी विवरणी में पहले ही प्रकट कर दिया गया था, निर्धारिती पर होगा।

39. इस प्रकार, अध्याय XIV-बी के तहत अप्रकट आय की संगणना के प्रयोजनों के लिए, कोई निर्धारिती यह दिखाकर निर्धारण अधिकारी के अप्रकट आय के निष्कर्ष का खंडन कर सकता है कि ऐसी आय को तलाशी या अध्यपेक्षा शुरू होने से पहले उसके द्वारा दाखिल की गई आय की विवरणी में प्रकट किया गया था। दूसरे शब्दों में, जब धारा 158बीबी(3) को धारा 158बी(b) (जो अप्रकट आय को परिभाषित करती है) के साथ पढ़ा जाता है, तो हम इस निष्कर्ष पर पहुँचते हैं कि किसी आय को प्रकट की गई आय माने जाने के लिए, उसे तलाशी या अध्यपेक्षा से पहले निर्धारिती द्वारा दाखिल की गई विवरणी में प्रकट किया जाना चाहिए था। हमारी राय में, अधिनियम की धारा 139 के तहत नियत तारीख तक आय की विवरणी दाखिल करने में विफल रहने पर, केवल अग्रिम कर का भुगतान स्वतः ही अपनी आय को प्रकट करने के निर्धारिती के इरादे को प्रदर्शित नहीं कर सकता है।

40. यदि हम यह अभिनिर्धारित करते हैं कि अग्रिम कर का भुगतान अपनी आय को प्रकट करने के निर्धारिती के इरादे को दर्शाता है, तो इसके परिणामस्वरूप ऐसी स्थिति

उत्पन्न हो सकती है जहाँ अधिनियम के उपबंधों के तहत आय के प्रकटीकरण के लिए विवरणी दाखिल करने का अनिवार्य दायित्व आवश्यक नहीं रह जाएगा। तब किसी निर्धारिती के लिए यह तर्क देना संभव होगा कि अग्रिम कर का भुगतान आय के प्रकटीकरण के समान है। ऐसा प्रस्ताव विवरणी दाखिल करने के मूल उद्देश्य के विपरीत होगा, जो अंततः प्रासंगिक निर्धारण वर्ष के लिए कुल आय के निर्धारण की ओर ले जाता है। विवरणी में किसी भी विसंगति के गंभीर परिणाम होते हैं, जो अन्यथा अग्रिम कर के भुगतान के प्रयोजन के लिए आय के अनुमान पर लागू नहीं हो सकते हैं। अतः, इस दलील को स्वीकार करना कठिन होगा कि अग्रिम कर का भुगतान आय के प्रकटीकरण के समान है या यह आय प्रकट करने के निर्धारिती के इरादे को दर्शाता है।

41. वर्तमान मामले में, 23 फरवरी 2006 को तलाशी लिए जाने के बाद यह पाया गया कि निर्धारण वर्ष 1995-96 के लिए उत्तरदाता-निर्धारिती ने नियत तारीख तक अपनी आय की विवरणी दाखिल नहीं की थी। यह केवल तब हुआ जब निर्धारण अधिकारी द्वारा ब्लॉक कर-निर्धारण कार्यवाही शुरू की गई, जिसके बाद निर्धारिती ने अधिनियम की धारा 158बीसी के तहत 11 जुलाई 1996 को उक्त निर्धारण वर्ष के लिए अपनी विवरणी दाखिल की, जिसमें उसने अपनी कुल आय 7,02,768/- रुपये दर्शायी थी। निर्धारिती ने यह दावा किया कि चूंकि अग्रिम कर का भुगतान तीन किश्तों में किया गया था, इसलिए यह नहीं कहा जा सकता था कि आय प्रकट नहीं की गई थी या आय प्रकट करने का कोई इरादा नहीं था। हम पहले ही यह अभिनिर्धारित कर चुके हैं कि अग्रिम कर का भुगतान, जो अनुमानित आय पर आधारित होता है, कुल आय के प्रकटीकरण के समान नहीं हो सकता, जिसे विवरणी में घोषित किया जाना अनिवार्य है। हमारी राय में, इस तथ्य को देखते हुए कि निर्धारिती ने नियत तारीख तक अपनी आय की विवरणी दाखिल नहीं की थी, निर्धारण अधिकारी का यह मानना सही था कि निर्धारिती अपनी कुल आय प्रकट नहीं करता। इन सभी कारणों से, उच्च न्यायालय के निर्णय को कायम नहीं रखा जा सकता।

42. अंत में, चूंकि दीवानी अपील संख्या 2580/2010 एक थोड़े अलग मुद्दे से संबंधित है, इसलिए हम इसके संबंध में अपनी टिप्पणियों को अभिलिखित करना उचित समझते हैं। इस अपील में मुद्दा यह है कि क्या स्रोत पर कर कटौती (न कि अग्रिम कर का भुगतान) आय के प्रकटीकरण के समतुल्य है।

43. अधिनियम की धारा 190 यह प्रावधान करती है—

**190.** (1) इस बात के होते हुए भी कि किसी आय के संबंध में नियमित कर-निर्धारण बाद के किसी निर्धारण वर्ष में किया जाना है, ऐसी आय पर कर, इस अध्याय के उपबंधों के अनुसार, यथास्थिति, स्रोत पर कटौती[12] [या संग्रहण] द्वारा या अग्रिम भुगतान[13] द्वारा [या धारा 192 की उपधारा (1ए) के तहत भुगतान द्वारा] देय होगा।

(2) इस धारा की कोई भी बात धारा 4 की उपधारा (1) के उपबंधों के तहत ऐसी आय पर कर के प्रभार पर कोई प्रतिकूल प्रभाव नहीं डालेगी।

44. चूंकि स्रोत पर कटौती किए जाने वाले कर की संगणना भी प्रासंगिक वित्तीय वर्ष के लिए निर्धारिती की अनुमानित आय पर ही की जाती है, इसलिए ऐसी कटौती प्रासंगिक निर्धारण वर्ष के लिए कुल आय के प्रकटीकरण के रूप में परिणत नहीं हो सकती। कुल आय की मौद्रिक सीमा के अधीन रहते हुए, प्रत्येक व्यक्ति स्रोत पर कर की कटौती होने के बाद भी अपनी आय की विवरणी दाखिल करने के लिए बाध्य है। अतः, पूर्ववर्ती कंडिकाओं में बताए गए कारणों से, हमारी यह राय है कि केवल स्रोत पर कर की कटौती होना भी आय के प्रकटीकरण के समतुल्य नहीं है, और न ही यह आय प्रकट करने के इरादे को दर्शाता है— विशेष रूप से तब जब संबंधित निर्धारण वर्ष के लिए दाखिल विवरणियों में उसे प्रकट न किया गया हो।

45. परिणामस्वरूप, हम अपीलों को स्वीकार करते हैं; आक्षेपित निर्णयों को अपास्त करते हैं और उच्च न्यायालय द्वारा तैयार किए गए प्रश्न, जिसे कंडिका 6(उपरोक्त) में उद्धृत किया गया है, का उत्तर राजस्व के पक्ष में देते हैं। राजस्व अपीलों के प्रत्येक सेट में 50,000/- रुपये की निर्धारित लागत प्राप्त करने का हकदार होगा।

आर.पी. अपीलें स्वीकार की गईं

---

12 प्रत्यक्ष कर विधि (संशोधन) अधिनियम, 1989 द्वारा 1-6-1988 से भूतलक्षी प्रभाव से अंतःस्थापित।

13 वित्त अधिनियम, 2002 द्वारा 1-6-2002 से प्रभावी रूप से अंतःस्थापित।

**खंडन (डिस्क्लेमर)- स्थानीय भाषा में निर्णय के अनुवाद का आशय, पक्षकारों को इसे अपनी भाषा में समझने के उपयोग तक ही सीमित है और अन्य प्रयोजनार्थ इसका उपयोग नही किया जा सकता। समस्त व्यवहारिक, कार्यालयी, न्यायिक एवं सरकारी प्रयोजनार्थ, निर्णय का अंग्रेजी संस्करण ही प्रमाणिक होगा साथ ही निष्पादन तथा कार्यान्वयन के प्रयोजनार्थ अनुमान्य होगा।**