आयकर आयुक्त, मद्रास

बनाम

के.आर. सदयप्पन

जुलाई 10, 1990

[सब्यसाची मुखर्जी, मुख्य न्यायाधीश एवं के.एन. सैकिया, न्यायमूर्ति]

आयकर अधिनियम, 1961: धारा 271 (1) (सी) - स्पष्टीकरण (वित्त अधिनियम, 1964 द्वारा जोड़ा गया) - आय को छिपाया गया माना जाना - विवरणी में घोषित कुल आय निर्धारित कुल आय के 80 प्रतिशत से कम होना - करदाता के विरुद्ध खंडन योग्य उपधारणा उत्पन्न होना - की वैधता।

वित्त अधिनियम, 1964 द्वारा आयकर अधिनियम 1961 की धारा 271 (1) (सी) में जोड़े गए स्पष्टीकरण के अंतर्गत, ऐसे मामले में जहाँ विवरणी में घोषित कुल आय निर्धारित कुल आय के 80 प्रतिशत से कम थी, करदाता को अपनी आय के विवरण छिपाने वाला माना जाना था जब तक कि वह यह सिद्ध न कर दे कि सही आय घोषित करने में विफलता उसकी ओर से किसी कपट या घोर या जानबूझकर की गई उपेक्षा के कारण नहीं हुई थी।

कर निर्धारण वर्ष 1966-67 के लिए अपनी आय की विवरणी में करदाता-उत्तरदाता ने कतिपय हानि की घोषणा की थी। मांगी गई संपत्ति विवरणियों में भूमि में किसी निवेश को प्रकट नहीं किया गया था। बाद में यह पाया गया कि उसने अपने पुत्र के नाम पर एक भूखंड खरीदा था। कर निर्धारण में यह कहा गया था कि कुल प्रतिफल 80,000 रुपये था जिसमें से 25,000 रुपये का भुगतान उसके पुत्र के लिए खरीदे गए हिस्से के संबंध में था। सामग्री और दस्तावेज के परीक्षण से यह पता चला कि कुल प्रतिफल 1,40,000 रुपये था। उसके द्वारा अपने पुत्र की ओर से किया गया अतिरिक्त धन का भुगतान 18,750 रुपये था।

चूंकि करदाता निवेश की प्रकृति और स्रोत को सिद्ध करने के लिए साक्ष्य प्रस्तुत नहीं कर सका, इसलिए आयकर अधिकारी ने उक्त राशि को अप्रकट आय माना और आय छिपाने के लिए अधिनियम की धारा 271(1)(सी) के अंतर्गत जुर्माना की कार्यवाही शुरू की और मामले को आई.ए.सी. को संदर्भित कर दिया। आई.ए.सी. ने छिपाई गई आय के बराबर जुर्माना अधिरोपित की और यह माना कि करदाता ने स्पष्टीकरण द्वारा उस पर डाले गए भार का निर्वहन नहीं किया है।

अपील में, अधिकरण ने जुर्माना को इस आधार पर अपास्त कर दिया कि करदाता ने अपनी आय की विवरणी में या कर निर्धारण की कार्यवाही के दौरान किसी भी समय इस संपत्ति के बारे में कोई झूठा या भिन्न विवरण नहीं दिया था और इसलिए, उसके द्वारा कोई गलत विवरण दाखिल किए जाने का कोई प्रश्न ही नहीं उठता था; कि चूंकि करदाता ने कर निर्धारण की कार्यवाही में यह नहीं कहा था कि उसने संपत्ति केवल 80,000 रुपये में खरीदी थी, और परीक्षण के दौरान यह स्वीकार किया था कि यद्यपि दो समझौते थे परंतु वास्तविक प्रतिफल 1,40,000 रुपये था, अतः यह नहीं कहा जा सकता कि वह इस संबंध में जानबूझकर उपेक्षापूर्ण या कपटपूर्ण रहा था; कि जहाँ तक छिपाने का संबंध है, उसका स्पष्टीकरण यह था कि भूखंड की खरीद के लिए कुछ नकद राशि उपलब्ध थी, और इसमें कोई संदेह नहीं कि आयकर अधिकारी यह कहने में न्यायसंगत हो सकता है कि यह स्पष्टीकरण न केवल आश्वस्त करने वाला नहीं था बल्कि झूठा था, फिर भी स्पष्टीकरण को झूठा होने के आधार पर भी खारिज करने का अर्थ यह नहीं होगा कि जोड़ी गई राशि करदाता की आय का प्रतिनिधित्व करती है और वह भी छिपाई गई आय का। इसने राजस्व द्वारा प्रस्तुत विधि के प्रश्नों को उच्च न्यायालय को संदर्भित करने से भी इनकार कर दिया।

अधिनियम की धारा 256 (2) के अंतर्गत राजस्व द्वारा की गई अपील में उच्च न्यायालय ने पाया कि यह दर्शाने के लिए कोई प्रमाण नहीं था कि उक्त 18,750 रुपये की राशि संबंधित वर्ष की आय का प्रतिनिधित्व करती थी और तदनुसार यह माना कि विधि का कोई प्रश्न उत्पन्न नहीं हुआ।

विशेष अनुमति याचिका द्वारा की गई अपील को स्वीकार करते हुए, न्यायालय ने,

अभिनिर्धारित किया: 1. उच्च न्यायालय इस न्यायालय द्वारा *आयकर आयुक्त बनाम मुसद्दीलाल राम भरोसे,* 165 आईटीआर 14 में प्रतिपादित विधि के सिद्धांतों को मामले के तथ्यों पर सही ढंग से लागू न करने में त्रुटि पर था। इसलिए, यह निर्णय संधारणीय नहीं था। [262 एफ]

2.1. संबंधित समय पर यथा विद्यमान अधिनियम की धारा 271 (1) (सी) के अंतर्गत करदाता के विरुद्ध जो उपधारणा उत्पन्न की जा सकती थी कि वह कपट या घोर अथवा जानबूझकर की गई उपेक्षा का दोषी था जिसके परिणामस्वरूप आय छिपाई गई, वह एक खंडन योग्य उपधारणा थी और यदि साक्ष्य का खंडन करने के लिए ठोस सामग्री उपलब्ध थी जो स्वीकार्य हो, तो उक्त उपधारणा टिकी नहीं रहेगी। [261 ई; 262 बी]

2.2. वर्तमान मामले में, करदाता द्वारा दिए गए स्पष्टीकरण के झूठे होने को अधिकरण द्वारा स्वीकार किया गया था क्योंकि उसने यह कहा था कि आयकर अधिकारी यह कहने में न्यायसंगत था कि स्पष्टीकरण न केवल आश्वस्त करने वाला नहीं था बल्कि झूठा था क्योंकि करदाता के पास भुगतान किए गए अतिरिक्त धन के भुगतान के लिए कोई नकद राशि उपलब्ध नहीं थी। इसलिए, इस संबंध में कोई स्पष्टीकरण नहीं दिया गया कि अतिरिक्त धन कहाँ से आया। यदि स्थिति यह थी और उपधारणा आगे यह थी कि करदाता कपट का दोषी था, तो इसके बाद यह उपधारणा स्वतः हुई कि उसने आय छिपाई थी। [262 बी-डी]

2.3. इस प्रकार करदाता के विरुद्ध उत्पन्न यह उपधारणा कि वह कपट या जानबूझकर की गई उपेक्षा का दोषी था जिसके परिणामस्वरूप उसने आय छिपाई थी, बनी रहेगी। इस उपधारणा का खंडन ठोस, विश्वसनीय और प्रासंगिक सामग्रियों द्वारा किया जा सकता था। इस मामले में ऐसा कोई प्रयास नहीं किया गया। इसलिए, यह नहीं कहा जा सकता कि अधिकरण दावे को खारिज करने में न्यायसंगत था। [262 ई-एफ]

[अधिकरण द्वारा चार महीने के भीतर मामले का विवरण भेजा जाए और उच्च न्यायालय संदर्भ का निपटारा यथाशीघ्र करे।] [262 जी]

दीवानी अपीलीय क्षेत्राधिकार: 1978 की दीवानी अपील संख्या 1248।

1975 की टी.सी. याचिका संख्या 362 में मद्रास उच्च न्यायालय के दिनांक 9.3.1977 के निर्णय और आदेश से उद्भूत।

अपीलकर्ता के लिए बी.बी. आहूजा और श्रीमती ए. सुभाषिनी।

उत्तरदाता के लिए ए.टी.एम. संपत और पी.एन. रामलिंगम।

न्यायालय का निर्णय निम्नलिखित द्वारा दिया गया,

सब्यसाची मुखर्जी, मुख्य न्यायाधीश: यह मद्रास उच्च न्यायालय के दिनांक 9 मार्च, 1977 के निर्णय और आदेश के विरुद्ध विशेष अनुमति द्वारा की गई अपील है। इस अपील में कर निर्धारण वर्ष 1966-67 के लिए आयकर अधिनियम, 1961 (जिसे इसके बाद 'अधिनियम' कहा गया है) के अंतर्गत आयकर का निर्धारण शामिल है। करदाता एक व्यक्ति है जिसने कर निर्धारण वर्ष 1966-67 के लिए फिल्मों के वितरण का व्यवसाय किया था। करदाता ने 12 जुलाई, 1968 को आय की विवरणी दाखिल की जिसमें "कोई हानि नहीं" घोषित की गई थी। बाद में, करदाता ने 4 जनवरी, 1969 को एक संशोधित विवरणी दाखिल की जिसमें 9,490 रुपये की शुद्ध हानि घोषित की गई। आयकर अधिकारी ने करदाता से संपत्ति विवरणियों की मांग की। संपत्ति

विवरणियों से यह प्रकट नहीं हुआ कि करदाता ने टी. नगर स्थित भूखंड में कोई राशि निवेश की थी। तथापि, ई.वी. सरोजा और के.आर. सदयप्पन के परिसरों में की गई छापेमारी से यह जानकारी मिली कि करदाता ने श्रीमती पी.एस.एस. एकम्मई आची और ए.एल.एन. पेरियान्ना चेट्टियार के साथ मिलकर 13.4.1965 को श्रीमती के.वी. सरोजा से टी. नगर में एक भूखंड खरीदा था। यह भूखंड करदाता के पुत्र श्री रामकृष्णन के नाम पर खरीदा गया था।

कर निर्धारण में यह कहा गया था कि कुल प्रतिफल 80,000 रुपये था जिसमें से 25,000 रुपये का भुगतान श्री रामकृष्णन के नाम पर खरीदे गए हिस्से के संबंध में था। दस्तावेज सहित सभी सामग्रियों के परीक्षण से यह पता चला कि कुल प्रतिफल 1,40,000 रुपये था। करदाता द्वारा अपने पुत्र की ओर से किया गया अतिरिक्त धन का भुगतान 18,750 रुपये था जिसके लिए करदाता निवेश की प्रकृति और स्रोत को सिद्ध करने के लिए साक्ष्य प्रस्तुत नहीं कर सका। इस 18,750 रुपये की राशि को आयकर अधिकारी द्वारा करदाता की अप्रकट आय माना गया और उसने आय छिपाने के लिए अधिनियम की धारा 271 (1) (सी) के अंतर्गत जुर्माना की कार्यवाही शुरू की और मामले को निपटान के लिए आई.ए.सी. को संदर्भित कर दिया क्योंकि उद्ग्रहणीय न्यूनतम जुर्माना 1,000 रुपये से अधिक थी। आई.ए.सी. ने छिपाई गई आय के बराबर 18,750 रुपये की जुर्माना अधिरोपित की और यह माना कि करदाता ने यह साक्ष्य प्रस्तुत न करके कि यह भूखंड करदाता के पुत्र द्वारा अपने स्वयं के कोष से खरीदा गया था और दिनांक 9.10.1972 को दर्ज किए गए करदाता के स्वयं के बयान के विपरीत कि अतिरिक्त धन का भुगतान उसके द्वारा किया गया था, अधिनियम की धारा 271 (1) (सी) के स्पष्टीकरण द्वारा उस पर डाले गए भार का निर्वहन नहीं किया है। करदाता ने अधिकरण के समक्ष अपील दायर की और यह तर्क दिया कि स्रोत के संबंध में करदाता के स्पष्टीकरण को खारिज किए जाने के मामले में, जोड़ी गई राशि को करदाता की छिपाई गई आय नहीं माना जा सकता, और

न्यायालयों द्वारा प्रतिपादित कतिपय सिद्धांतों पर भरोसा किया। अधिकरण ने अपील को स्वीकार कर लिया। अधिकरण के आदेश के प्रासंगिक भागों को संदर्भित करना आवश्यक है जिसके संबंध में हमारे समक्ष कतिपय तर्क दिए गए थे। अधिकरण ने अपने आदेश में, *अन्य बातों के साथ-साथ,* निम्नानुसार अवलोकन किया:

> "हमने दोनों पक्षों के तर्कों पर विचार किया है। प्रारंभ में हम विभागीय प्रतिनिधि के इस तर्क से प्रभावित थे कि यह जुर्माना अधिरोपित करने के लिए एक उपयुक्त मामला है। तथापि, जब हम यह पाते हैं कि करदाता ने अपनी आय की विवरणी में या कर निर्धारण की कार्यवाही के दौरान किसी भी समय इस संपत्ति के बारे में कोई झूठा या भिन्न विवरण नहीं दिया था, तो उसके द्वारा कोई गलत विवरण दाखिल किए जाने का कोई प्रश्न ही नहीं उठता और आय का तो बिल्कुल नहीं। विभागीय प्रतिनिधि ऐसा कोई अवसर बताने में असमर्थ रहे जब करदाता ने कर निर्धारण की कार्यवाही के दौरान आयकर अधिकारी के समक्ष यह कहा हो कि उसने संपत्ति केवल 80,000 रुपये में खरीदी थी। इसके विपरीत, जब परीक्षण के दौरान उससे संपत्ति के प्रतिफल के बारे में बताने के लिए कहा गया, तो उसने स्वीकार किया कि दो समझौते थे परंतु वास्तविक प्रतिफल 1,40,000 रुपये था। ऐसा होने के कारण, हम यह स्वीकार करने में असमर्थ हैं कि करदाता इस संबंध में जानबूझकर उपेक्षापूर्ण या कपटपूर्ण रहा था। तब विभाग द्वारा अप्रकट स्रोतों से आय के रूप में की गई वृद्धि में किसी प्रकार के छिपाव का प्रश्न उठता है। यहाँ, करदाता का मामला यह था कि उसने यह दर्शाने के लिए एक प्रकार का नकद विवरण तैयार किया था कि इस उद्देश्य के लिए कुछ नकद राशि उपलब्ध थी। विभाग का मामला यह था कि यह केवल एक नकद विवरण था और इस विवरण

में कतिपय त्रुटियाँ थीं, जैसे, व्यक्तिगत खर्चों के लिए आहरण की अनुपस्थिति और यहाँ तक कि तथाकथित अधिशेष का अन्य खर्चों के लिए उपयोग किया जाना। इसमें कोई संदेह नहीं कि आयकर अधिकारी यह कहने में न्यायसंगत हो सकता है कि स्पष्टीकरण न केवल आश्वस्त करने वाला नहीं था बल्कि झूठा था, क्योंकि करदाता के पास भुगतान किए गए अतिरिक्त धन के भुगतान के लिए कोई नकद राशि उपलब्ध नहीं थी। तथापि, स्पष्टीकरण को झूठा होने के आधार पर भी खारिज करने का अर्थ यह नहीं होगा कि जोड़ी गई राशि करदाता की आय का प्रतिनिधित्व करती है और वह भी करदाता की छिपाई गई आय का। वास्तव में, करदाता ने आयकर अधिकारी के समक्ष इस वृद्धि को स्वीकार नहीं किया है, यद्यपि वह उन कारणों से अपील में नहीं गया जो वही बेहतर जानता है। जो भी हो, यह कोई स्वीकृति नहीं थी कि यह वृद्धि छिपाई गई आय का प्रतिनिधित्व करती थी। इन सब बातों को ध्यान में रखते हुए, हमारा यह मत है कि करदाता का मामला *आयकर आयुक्त बनाम अनवर अली,* 76 आईटीआर 696 और *आयकर आयुक्त बनाम खोडे रामाराव एंड संस,* 83 आईटीआर 369 में प्रतिपादित विधिक सिद्धांत के अंतर्गत आता है। हमने ऊपर जो व्यक्त किया है उसे देखते हुए, हमें जुर्माना को बनाए रखने का कोई कारण नहीं दिखता। तदनुसार, हम जुर्माना को रद्द करते हैं।"

जुर्माना को अपास्त कर दिया गया था। उक्त आदेश से व्यथित होकर राजस्व ने अधिनियम की धारा 256 (1) के अंतर्गत अधिकरण से उच्च न्यायालय को विधि के निम्नलिखित प्रश्न संदर्भित करने की मांग की:

"(i) क्या मामले के तथ्यों और परिस्थितियों में अधिकरण का करदाता के मामले में धारा 271 (1) (सी) के अंतर्गत अधिरोपित जुर्माना को रद्द करना सही था?

(ii) क्या धारा 271 (1) (सी) के स्पष्टीकरण के प्रावधानों को ध्यान में रखते हुए, अधिकरण द्वारा जुर्माना का रद्द किया जाना विधि में और अभिलेख पर उपलब्ध सामग्रियों के आधार पर संधारणीय है?

(iii) क्या अधिकरण का यह दृष्टिकोण कि 18,750 रुपये की वृद्धि करदाता की छिपाई गई आय का प्रतिनिधित्व नहीं करती थी, वैध और प्रासंगिक विचारों पर आधारित है तथा इस मामले के तथ्यों पर लिया जाने वाला एक उचित दृष्टिकोण है?"

अधिकरण ने उपर्युक्त प्रश्नों को संदर्भित करने से इनकार कर दिया। उत्तरदाता ने अधिनियम की धारा 256 (2) के अंतर्गत उच्च न्यायालय का रुख किया। उच्च न्यायालय की यह राय थी कि विधि का कोई प्रश्न उत्पन्न नहीं हुआ और उसने *अन्य बातों के साथ-साथ* निम्नानुसार अवलोकन किया:

"ऐसा प्रतीत होता है कि उक्त विलेख में उल्लिखित प्रतिफल 80,000 रुपये था। अंततः, आर.वी. सरोजा के साथ-साथ स्वयं करदाता के परिसरों में की गई तलाशी के परिणामस्वरूप कतिपय दस्तावेज जब्त किए गए, जिससे यह स्पष्ट हुआ कि वास्तविक प्रतिफल 1,40,000 रुपये था न कि 80,000 रुपये। इस संबंध में, यह स्पष्टीकरण दिया गया था कि भले ही यह माना जाए कि करदाता द्वारा स्वीकार किया गया क्रय प्रतिफल पर्याप्त नहीं था, फिर भी अधिशेष नकद शेष और अतिरिक्त भुगतान, यदि कोई हो, को ऐसे अधिशेष कोष से आया हुआ माना जाना चाहिए न कि किसी अप्रकट कोष से। आयकर अधिकारी ने स्वयं को उक्त

स्पष्टीकरण को स्वीकार करने में असमर्थ पाया क्योंकि करदाता द्वारा दाखिल की गई प्राप्तियों और भुगतानों के विवरण ने उसे केवल कुछ भुगतानों को उचित रूप से जोड़ने में सक्षम बनाया, परंतु उक्त विवरण ऐसे नकद शेष को प्रकट करने वाली एक नियमित रोकड़ बही का उद्देश्य पूरा नहीं कर सका, जिसके अंतर्गत करदाता के व्यक्तिगत खर्चे विवरण में नहीं दिखाए गए थे। यदि इन्हें संज्ञान में लिया जाता, तो अधिशेष, यदि कोई हो, समाप्त हो जाता। अंत में, वह इस निष्कर्ष पर पहुंचे कि करदाता ने अपने पुत्र के नाम पर खरीदे गए भूखंड के पूर्ण प्रतिफल का हिसाब नहीं दिया था और प्रतिफल के शेष भाग को अप्रकट स्रोतों से प्राप्त आय से पूरा किया जाना चाहिए था।"

उच्च न्यायालय के अनुसार, विधि का कोई प्रश्न उत्पन्न नहीं हुआ।

इससे व्यथित होकर, राजस्व ने इस न्यायालय का रुख किया और संविधान के अनुच्छेद 136 के अंतर्गत अनुमति प्राप्त की। संक्षिप्त बिंदु यह है: इस मामले के तथ्यों और परिस्थितियों में तथा प्रासंगिक समय पर यथा विद्यमान विधि के आलोक में, क्या करदाता वित्त अधिनियम, 1964 द्वारा अधिनियम की धारा 271 में जोड़े गए स्पष्टीकरण को देखते हुए उत्पन्न होने वाले प्रश्न को सिद्ध करने के अपने दायित्व का निर्वहन करने में सक्षम रहा है। उक्त स्पष्टीकरण निम्नानुसार प्रावधान करता है:

"स्पष्टीकरण - जहाँ किसी व्यक्ति द्वारा विवरणी में घोषित कुल आय, धारा 143 या 144 या धारा 147 के अंतर्गत निर्धारित कुल आय (जिसे इसके बाद इस स्पष्टीकरण में सही आय कहा गया है) के 80% से कम है (जो कुल आय में सम्मिलित किसी आय को प्राप्त करने या कमाने के उद्देश्य से उसके द्वारा सद्भावपूर्वक किए गए उस व्यय को घटाकर है जिसे कटौती के रूप में नामंजूर कर

दिया गया है), वहाँ ऐसा व्यक्ति, जब तक कि वह यह सिद्ध न कर दे कि सही आय घोषित करने में विफलता उसकी ओर से किसी कपट या किसी घोर या जानबूझकर की गई उपेक्षा के कारण नहीं हुई थी, इस उपधारा के खंड (सी) के प्रयोजनों के लिए अपनी आय के विवरण छिपाने वाला या ऐसी आय के गलत विवरण प्रस्तुत करने वाला माना जाएगा।"

इस न्यायालय द्वारा *आयकर आयुक्त बनाम मुसद्दीलाल राम भरोसे,* 165 आईटीआर 14 में यह स्पष्ट किया गया था कि 1964 के संशोधन से पूर्व की विधि के अंतर्गत, यह सिद्ध करने का भार राजस्व पर था कि करदाता ने गलत विवरण प्रस्तुत किए थे या आय छिपाई थी। राजस्व की ओर से उपस्थित श्री आहूजा ने हमारे समक्ष यह तर्क दिया कि संशोधन से पूर्व की विधि के अंतर्गत छिपाने के लिए आवश्यक सकारात्मक तत्व को सिद्ध करने में कठिनाइयाँ पाई जाती थीं और इसे राजस्व द्वारा स्थापित किया जाना होता था। उन्होंने प्रतिवेदन के पृष्ठ 20 पर इस न्यायालय के अवलोकन की ओर हमारा ध्यान आकर्षित किया जहाँ इस न्यायालय ने यह दोहराया था कि स्पष्टीकरण का प्रभाव यह था कि जहाँ किसी व्यक्ति द्वारा विवरणी में घोषित कुल आय निर्धारित कुल आय के 80% से कम थी, वहाँ यह सिद्ध करने का भार उस व्यक्ति पर था कि सही आय दाखिल करने में विफलता उसकी ओर से किसी कपट या किसी घोर या जानबूझकर की गई उपेक्षा के कारण नहीं हुई थी और जब तक वह ऐसा नहीं करता, उसे अधिनियम की धारा 271 (1) के प्रयोजन के लिए अपनी आय के विवरण छिपाने वाला या गलत विवरण प्रस्तुत करने वाला माना जाना चाहिए। इसलिए स्थिति यह है कि जैसे ही निर्धारित अंतर मौजूद था, यह सिद्ध करने का भार कि यह करदाता की विफलता या करदाता का कपट या करदाता की उपेक्षा नहीं थी जिसके कारण अंतर आया, करदाता पर स्थानांतरित हो गया, परंतु यह ध्यान में रखा जाना चाहिए कि यद्यपि भार स्थानांतरित हो गया था, स्थानांतरित

हुआ भार खंडन योग्य था। इस न्यायालय ने प्रतिवेदन के पृष्ठ 22 पर स्थिति को निम्नानुसार स्पष्ट किया है:

> "इसलिए, विधि में स्थिति स्पष्ट है। यदि घोषित आय निर्धारित आय के 80% से कम है, तो करदाता के विरुद्ध यह उपधारणा उत्पन्न होती है कि करदाता कपट या घोर अथवा जानबूझकर की गई उपेक्षा का दोषी है जिसके परिणामस्वरूप उसने आय छिपाई है, परंतु इस उपधारणा का खंडन किया जा सकता है। खंडन प्रासंगिक और ठोस सामग्रियों पर होना चाहिए। सामग्रियों की प्रासंगिकता और पर्याप्तता का निर्णय करना तथ्य-अन्वेषी निकाय का काम है। यदि ऐसा तथ्य-अन्वेषी निकाय, उपरोक्त सिद्धांतों को ध्यान में रखते हुए, इस निष्कर्ष पर पहुंचता है कि करदाता ने भार का निर्वहन कर दिया है, तो यह तथ्य का निष्कर्ष बन जाता है।"

श्री आहूजा और श्री संपत दोनों ने विधि में स्थिति क्या थी, यह तर्क देने के लिए इसी निर्णय पर भरोसा किया। इस निर्णय पर भरोसा करते हुए, करदाता की ओर से उपस्थित श्री संपत ने यह तर्क देने का प्रयास किया कि वर्तमान मामले में, अधिकरण ने पाया था कि अतिरिक्त राशि के लिए स्पष्टीकरण मौजूद था और मामला वहीं समाप्त हो गया था। उनके अनुसार, उसके बाद विधि का कोई प्रश्न उत्पन्न नहीं हुआ। यह सच है कि जो उपधारणा उत्पन्न हुई थी वह यह खंडनयोग्य उपधारणा थी कि आय छिपाई गई थी और यदि साक्ष्य का खंडन करने के लिए ठोस सामग्री उपलब्ध थी जो स्वीकार्य हो, तो उपधारणा टिकी नहीं रहेगी। वर्तमान मामले में, करदाता द्वारा दिए गए स्पष्टीकरण के झूठे होने को अधिकरण द्वारा स्वीकार किया गया है। अधिकरण ने कहा कि वर्तमान मामले में इसमें कोई संदेह नहीं कि आयकर अधिकारी यह कहने में न्यायसंगत था कि स्पष्टीकरण न केवल आश्वस्त करने वाला नहीं था, बल्कि झूठा

था क्योंकि करदाता के पास भुगतान किए गए अतिरिक्त धन के भुगतान के लिए कोई नकद राशि उपलब्ध नहीं थी। इसलिए, इस संबंध में कोई स्पष्टीकरण नहीं दिया गया कि अतिरिक्त धन कहाँ से आया। यदि स्थिति यह थी और उपधारणा आगे यह थी कि करदाता कपट का दोषी था, तो इसके बाद यह उपधारणा स्वतः हुई कि करदाता ने आय छिपाई थी और इसका खंडन केवल ठोस और विश्वसनीय साक्ष्य द्वारा ही किया जा सकता है। इस मामले में ऐसा कोई प्रयास नहीं किया गया था। उस दृष्टिकोण को ध्यान में रखते हुए, हमारी राय में, यह नहीं कहा जा सकता कि इस मामले में अधिकरण दावे को खारिज करने में न्यायसंगत था और जुर्माना अधिरोपित की जा सकती है। यथापूर्वोक्त उत्पन्न उपधारणा, अर्थात् यह कहना कि करदाता कपट या जानबूझकर की गई उपेक्षा का दोषी था जिसके परिणामस्वरूप करदाता ने आय छिपाई थी, बनी रहेगी। इस उपधारणा का खंडन ठोस, विश्वसनीय और प्रासंगिक सामग्रियों द्वारा किया जा सकता था। ऐसा कोई साक्ष्य नहीं था, कम से कम न तो अधिकरण ने और न ही उच्च न्यायालय ने ऐसा कोई संकेत दिया है। यदि स्थिति यह है, तो हमारी राय में उच्च न्यायालय इस न्यायालय द्वारा *आयकर आयुक्त बनाम मुसद्दीलाल राम भरोसे* (उपरोक्त) में प्रतिपादित सिद्धांतों को और इस प्रकार की स्थिति में लागू होने वाले विधि के सिद्धांतों को इस मामले के तथ्यों पर सही ढंग से लागू न करने में त्रुटि पर था और इसलिए, यह निर्णय संधारणीय नहीं है। वर्तमान मामले में यह कोई विवाद नहीं था कि राशि प्रश्नगत वर्ष की आय नहीं थी।

उपरोक्त दृष्टिकोण को ध्यान में रखते हुए, हम उच्च न्यायालय के निर्णय और आदेश को अपास्त करते हैं और उच्च न्यायालय को विधि के उपरोक्त प्रश्न पर संदर्भ का निर्देश देते हैं। अधिकरण द्वारा इस तिथि से चार महीने के भीतर उपरोक्त प्रश्न पर मामले का विवरण भेजा जाए, और उच्च न्यायालय संदर्भ का निष्पादन यथाशीघ्र करे।

अपील स्वीकार की जाती है और इन शर्तों पर निष्पादित किया जाता है। इस अपील का व्यय संदर्भ का व्यय होगा।

पी.एस.एस. अपील स्वीकार की जाती है।

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।