<u>અસ્વીકરણ</u>: સ્થાનિક ભાષામાં અનુવાદિત આ ચુકાદા/હુકમનો હેતુ પક્ષકારોને તેમની ભાષામાં જાણકારી ઉપલબ્ધ કરાવવા માત્રનો છે અને તેનો અન્યથા ઉપયોગ થઇ શકશે નહિ. અન્ય તમામ વ્યવહારિક તેમજ સરકારી ઉદ્ધેશો માટે મૂળ અંગ્રેજી ચુકાદો/હુકમ જ પ્રમાણિત અને માન્ય રહેશે.

<u>DISCLAIMER:</u> The translated judgement in vernacular language is meant for the restricted use of the litigant to understand it in his/ her language and may not be used for any other purpose. For all practical and official purposes, the English version of the judgement shall be authentic and shall hold the field for the purpose of execution and implementation.

==

અમદાવાદ મધ્યે ગુજરાતની ઉચ્ચ અદાલતમાં

૨૦૦૧નો આર/આવકવેરાનો સંદર્ભ નંબર ૧

[રિ/આઇટીઆર/૧/૨૦૦૧ માં ૨૪/૦૭/૨૦૨૦ તારીખના ઓર્ડરની

સ્પિકિંગ ટુ મિનિટસ નોંધ પર

==

સી આઈ ટી

વિરુદ્ધ

મનોજભાઈ ભૂપતભાઈ વડોદરિયા

==

ઉપસ્થિતિ:

અરજદાર (ઓ) નંબર ૧ માટે શ્રીમતી મોના એમ. ભટ્ટ (૧૭૪)

પ્રતિવાદી (ઓ) નંબર ૧ માટે શ્રી એસ. એન. સોપારકર (૮૬૯)

==

કોરમઃમાનનીય શ્રી ન્યાયમૂર્તિ જે.બી.પારડીવાલા

અને

માનનીય શ્રી ન્યાયમૂર્તિ ભાર્ગવ ડી. કારિયા

તારીખઃ૨૧/૦૮/૨૦૨૦

મૌખિક આદેશ

(માનનીય શ્રી ન્યાયમૂર્તિ જે.બી.પારડીવાલા)

૧. ઈન્કમટેક્સ વિભાગના વિદ્વાન સિનિયર સ્ટેન્ડિંગ કાઉન્સિલની રજૂઆતથી સ્પીકિંગ ટુ મિનિટ્સ માટેની આ નોંધ રજૂ કરવામાં આવી છે, જેમાં દર્શાવવામાં આવ્યું છે કે ભૂલથી, આ કોર્ટ દ્વારા ઈન્કમટેક્સ રિફરન્સ નંબર ૧/૨૦૦૧ માં પસાર કરવામાં આવેલા હુકમના ફકરા નંબર ૬ માં રેવન્યુ માટે વિદ્વાન સિનિયર સ્ટેન્ડિંગ કાઉન્સિલ તરીકે ઉપસ્થિત શ્રીમતી મૌના ભટ્ટના નામનો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો નથી. તે જ રીતે, હુકમના અનુક્રમે ફકરા નંબર ૬.૩, ૯.૧, ૧૨.૩, ૧૨.૪ અને ૧૨.૫ માં વિદ્વાન સિનિયર સ્ટેન્ડિંગ કાઉન્સિલ શ્રીમતી મોના ભટ્ટના નામનો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો નથી. એવું દર્શાવવામાં આવ્યું છે કે હુકમમાં વિદ્વાન સિનિયર કાઉન્સિલ શ્રી એમ.આર. ભટ્ટના નામનો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો છે.

૨. જરૂરી સુધારો કરવામાં આવે અને રેવન્યુ માટે ઉપસ્થિત વિદ્વાન સિનિયર સ્ટેન્ડિંગ કાઉન્સિલ શ્રીમતી મોના ભટ્ટનું નામ શ્રી એમ.આર. ભટ્ટના નામના સ્થાને મૂકવામાં આવે.

૩. રજિસ્ટ્રી જરૂરી સુધારો કરશે અને હુકમની નવી રિટ ઇશ્યુ કરશે.

(જે. બી. પારડીવાલા, ન્યાયમૂર્તિ)

(ભાર્ગવ ડી. કારિયા, ન્યાયમૂર્તિ)

અમદાવાદ મધ્યે ગુજરાતની ઉચ્ચ અદાલતમાં

૨૦૦૧નો આર/ઈન્કમટેક્સ રેફરન્સ નંબર ૧

મંજૂરી અને સહી માટેઃ

કોરમઃમાનનીય શ્રી ન્યાયમૂર્તિ જે.બી.પારડીવાલા

અને

માનનીય શ્રી ન્યાયમૂર્તિ ભાર્ગવ ડી. કારિયા

= =

૧	શું સ્થાનિક અખબારોના પત્રકારોને ચુકાદો જોવાની મંજૂરી આપવામાં આવી શકે છે?	હા
૨	પત્રકારને સોંપવામાં આવે કે નહીં?	હા
૩	શું માન. ન્યાયમૂર્તિ ચુકાદાની વાજબી નકલ જોવા માંગે છે?	ના
૪	શું આ કેસમાં ભારતના બંધારણના અર્થઘટન અથવા તે હેઠળ કરવામાં આવેલા કોઈપણ આદેશ અંગે કાયદાના નોંધપાત્ર પ્રશ્નનો સમાવેશ થાય છે?	ના

==

સી આઈ ટી

વિરુદ્ધ

મનોજભાઈ ભૂપતભાઈ વડોદરિયા

==

ઉપસ્થિતિ:

અરજદાર (ઓ) નંબર ૧ માટે શ્રીમતી મોના એમ. ભટ્ટ (૧૭૪)

પ્રતિવાદી (ઓ) નંબર ૧ માટે શ્રી એસ. એન. સોપારકર (૮૬૯)

==

કોરમઃમાનનીય શ્રી ન્યાયમૂર્તિ જે.બી.પારડીવાલા

અને

માનનીય શ્રી ન્યાયમૂર્તિ ભાર્ગવ ડી. કારિયા

તારીખઃ૨૪/૦૭/૨૦૨૦

સીએવી જજમેન્ટ

(માનનીય શ્રી ન્યાયમૂર્તિ ભાર્ગવ ડી. કારિયા દ્વારા)

==

૧. આ રેફરન્સ આવકવેરા અધિનિયમ, ૧૯૬૧ (ટૂંકમાં 'અધિનિયમ ૧૯૬૧') ની કલમ ૨૫૬ (૨) હેઠળ રેવન્યુની રજૂઆતથી કરવામાં આવ્યો છે.

૨. આ કોર્ટે ૧૯૯૯ ના ઈન્કમટેક્સ એપ્લિકેશન નંબર ૨૬૪ માં તારીખ ૧૮/૦૯/૨૦૦૦ ના રોજ હુકમ પસાર કરીને ઈન્કમટેક્સ એપેલેટ ટ્રિબ્યુનલ, અહમદાબાદ બેંચ- 'A', અહમદાબાદ (ટૂંકમાં 'ટ્રિબ્યુનલ') ને બ્લોક આકારણી વર્ષ ૧૯૮૫-૮૬ થી ૧૯૯૪-૯૫ અને તારીખ ૦૧/૦૪/૧૯૯૫ થી ૨૧/૦૯/૧૯૯૫ સુધીના અંશતઃ સમયગાળા માટે IT (SS) અપીલ નંબર ૨૧૬/Ahd/૧૯૯૭ માં ટ્રિબ્યુનલના તારીખ ૧૯/૦૬/૧૯૯૮ ના હુકમમાંથી ઉદ્ભવતા નીચેના ત્રણ પ્રશ્નો સંદર્ભિત કરવાનો નિર્દેશ આપ્યો હતો:

"૧. શું કેસના તથ્યોમાં, ITAT એ કાયદાકીય રીતે એવું હોલ્ડ કરવામાં સાચા હતા કે કરદાતા આઈ.ટી. એક્ટની કલમ ૬૯B અનુસાર પોતાના દ્વારા કરવામાં આવેલા બિનહિસાબી રોકાણની ગણતરી કરવા માટે ચોક્કસ વ્યવહારો પરના કુલ બિનહિસાબી ચુકવણાઓને બિનહિસાબી જમા રકમો સામે સેટ ઓફ (સરભર) કરવા માટે હકદાર હતા?

૨. શું કેસના તથ્યોમાં, ITAT એ કાયદાકીય રીતે એવું હોલ્ડ કરવામાં સાચા હતા કે બિનહિસાબી અને બિનહિસાબી રોકડ રોકાણ જેના પરિણામે કોઈ મૂર્ત લાભ થયો ન હતો તે એક્ટની કલમ ૨૮ હેઠળ વ્યવસાયિક નુકસાન તરીકે એક્ટની કલમ ૩૭ હેઠળ મંજૂર કરવા યોગ્ય ખર્ચ હતો?

૩. શું ITAT નો હુકમ રેકોર્ડ પરના પુરાવાઓથી વિપરીત હોવાના કારણે અથવા સાંગવિલા લેન્ડ ડીલ સાથે અમ્રકદંબ લેન્ડ ડીલના કિસ્સામાં પુરાવા પર આધારિત જ ન હોવાના કારણે વિકૃત નથી?"

૩. ટ્રિબ્યુનલે તે મુજબ તેમાં જણાવેલ કેસના તથ્યો પર કાયદાના ઉપરોક્ત પ્રશ્નો પર આ કોર્ટના અભિપ્રાય માટે પેપર બુક સાથે કેસનું સ્ટેટમેન્ટ મોકલી આપ્યું હતું.

૪. કેસની ટૂંકી હકીકતો એ છે કે કરદાતા, જેઓ એક વ્યક્તિગત અને જમીનમાં ડીલર-કમ-બ્રોકર છે, તેમની આકારણી ૧૫/૦૯/૧૯૯૫ ના રોજ અન્ય બે જમીન દલાલો એક શ્રી દીપક મહેતા અને બીજા શ્રી સુરેશ પટેલના પરિસરમાં સર્ચ અને સીઝર કામગીરી દરમિયાન જપ્ત કરવામાં

આવેલા દસ્તાવેજો અને અધિનિયમ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૧૩૨ અને ૧૩૧ હેઠળ નોંધાયેલા વિવિધ નિવેદનોના આધારે અધિનિયમ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૧૫૮ BD હેઠળ કરવામાં આવી હતી.

૪.૧ આકારણી અધિકારીએ તારીખ ૩૦ મી સપ્ટેમ્બર ૧૯૯૭ ના હુકમ દ્વારા રૂ. ૩૪,૬૩,૪૭,૧૭૯/- ની કુલ આવક નક્કી કરીને બ્લોક સમયગાળા માટેની આકારણી પૂરી કરી હતી.

૪.૨ કરદાતાએ નારાજ થઈને અધિનિયમ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૨૫૬ સાથે વંચાણે લેવાતી કલમ ૧૫૮ BC ની જોગવાઈ મુજબ ટ્રિબ્યુનલ સમક્ષ અપીલ પસંદ કરી હતી.

૪.૩ ટ્રિબ્યુનલે તારીખ ૧૨ મી જૂન ૧૯૯૮ ના હુકમ દ્વારા આકારણી અધિકારી દ્વારા કરવામાં આવેલા કેટલાક ઉમેરાઓને રદ કરીને કરદાતાને આંશિક રાહત આપી હતી.

૪.૪ રેવન્યુ તેમજ કરદાતા બંનેએ ટ્રિબ્યુનલના હુકમ સામે રિફરન્સ એપ્લિકેશન્સ ફાઇલ કરી હતી, જેનો નિકાલ ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા રિફરન્સ એપ્લિકેશન નંબર ૬૬૦ અને ૬૯૬/Ahd/૧૯૯૮ માં તારીખ ૩૦/૧૧/૧૯૯૮ ના હુકમ દ્વારા કરવામાં આવ્યો હતો, જેમાં બંને રિફરન્સ એપ્લિકેશન્સ ફગાવી દેવામાં આવી હતી.

૪.૫ રેવન્યુએ આ કોર્ટ સમક્ષ અધિનિયમ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૨૫૬ (૨) હેઠળ અરજી કરી હતી, જેમાં આ કોર્ટે ટ્રિબ્યુનલને વિચારણા માટે કાયદાના

ઉપરોક્ત પ્રશ્નો સંદર્ભિત કરવા નિર્દેશ આપ્યો હતો.

પ્રશ્ન નંબર ૧

૫. પ્રશ્ન નંબર ૧ કરદાતાની બિનહિસાબી રોકડ જમા રકમો સામે બિનહિસાબી રોકડ ચુકવણાઓના સેટ ઓફ સાથે સંબંધિત છે. આકારણી અધિકારીએ આકારણી હુકમના પેરા ૪.૩.૨ માં ડિપાર્ટમેન્ટ દ્વારા નોંધાયેલા કરદાતાના નિવેદનનો ઉલ્લેખ કર્યો છે, જેમાં જણાવાયું છે કે કરદાતાએ અમદાવાદના સેટેલાઇટ વિસ્તાર નજીક રામદેવ–પીર–નો–ટેકરો નજીકની જમીનના બે વ્યવહારો સંબંધિત સ્વીકાર્યું હતું કે શ્રી સૌરભ શાહ સાથે સૌમ્ય કન્સ્ટ્રક્શન સાથે શ્રી દીપક મહેતા મારફતે કરવામાં આવ્યા હતા, જે શ્રી દીપક મહેતા દ્વારા જણાવ્યા મુજબના જ હતા અને કાગળો જપ્ત કર્યા મુજબ જમીનનું ક્ષેત્રફળ આશરે ૧૮૫૩૮ ચોરસ વાર દર્શાવતું હતું અને જમીન રૂ. ૧૯૮૮ પ્રતિ ચોરસ વારના દરે વેચવામાં આવી હતી જે જિતેન્દ્રનગર કો–ઓપરેટિવ હાઉસિંગ સોસાયટીના નામે રૂ. ૩.૬૮ કરોડના કુલ અવેજ માટે હતી. કરદાતા દ્વારા જણાવાયું હતું કે શરૂઆતમાં ચેક દ્વારા રૂ. ૭૦ લાખ અને બાકીના રોકડેથી મેળવવાનું નક્કી કરવામાં આવ્યું હતું પરંતુ અંતિમ પતાવટ મુજબ રકમ રૂ. ૩.૫ કરોડ માટે સંમત થઈ હતી અને રોકડા રૂ. ૨.૮૩ કરોડ મળ્યા હોવાનું જણાવ્યું હતું, જેમાંથી રૂ. ૨.૫૩ કરોડ શ્રી દીપક મહેતા મારફતે રોકડેથી મળ્યા હતા અને ચેકથી ચુકવણી સોસાયટીને કરવામાં આવી હોવી જોઈએ. ફાઇનલ પ્લોટ નંબર ૧૧૯૬ માટેના બીજા જમીન

સોદાના વ્યવહાર સંબંધિત, કરદાતાએ તેને આશરે ૧૧૯૩૩ ચોરસ વારના કુલ ક્ષેત્રફળ માટે રૂ. ૧૧૨૫ પ્રતિ ચોરસ વારના દરે વેચ્યો હતો. આ સોદો આખરે રૂ. ૧.૩૫ કરોડના કુલ અવેજ માટે નક્કી થયો હતો અને તેમાંથી આશરે રૂ. ૪૮ લાખ ખેડૂતો અને જમીન માલિકોને ચેકથી ચૂકવવામાં આવ્યા હતા અને બાકીના રૂ. ૮૭ લાખ રોકડેથી મળ્યા હતા. જ્યારે પ્રશ્ન નંબર ૪ અને ૫ માં શ્રી દીપક મહેતાના નિવેદન અને જપ્ત કરાયેલા બે પાનાઓ સાથે ખાસ સામસામે કરવામાં આવ્યા, ત્યારે કરદાતાએ જણાવ્યું કે આ પાનાઓની વિગતો અને શ્રી દીપક મહેતાની સ્પષ્ટતા મામૂલી ફેરફારો સાથે સાચી જણાય છે.

૫.૧ આકારણી અધિકારીએ આકારણી હુકમના પેરા ૪.૪.૪ માં અવલોકન કર્યા મુજબ કરદાતા દ્વારા પૂરા પાડવામાં આવેલા જવાબમાં આપેલી સ્પષ્ટતાનો સ્વીકાર કર્યો ન હતો, જે નીચે મુજબ વંચાય છે:

"i) શ્રી દીપક મહેતાએ તેમના નિવેદનોમાં સ્પષ્ટપણે જણાવ્યું હતું કે કરદાતા સાથે રોકડમાં રૂ. ૯૦,૨૫,૦૬૯/- નો સંપૂર્ણ અવેજ નક્કી થયો હતો.

ii) કરદાતાએ સ્વીકાર્યુ છે કે વ્યવહાર તેમની અને સૌમ્ય કન્સ્ટ્રક્શન કંપની વચ્ચે થયો હતો અને તેમણે પોતાના નિવેદનમાં જવાબ આપ્યા મુજબ તેમને રોકડા રૂ. ૮૭ લાખ મળ્યા છે અને સોસાયટી મારફતે સૌમ્ય કન્સ્ટ્રક્શન દ્વારા ખેડૂતોને સીધા જ ચેકથી રૂ. ૪૮ લાખ ચૂકવવામાં આવ્યા હતા.

iii) કરદાતાને ખેડૂતોને કરવામાં આવેલી કથિત રોકડ ચુકવણીના કન્ફર્મેશન લેટર્સ રજૂ કરવા માટે કહેવામાં આવ્યું હતું પરંતુ તેમણે ન તો ખેડૂતોના પૂરા સરનામા રજૂ કર્યા છે અને ન તો ચેક ચુકવણી સહિત રૂ. ૮૫૧ પ્રતિ ચોરસ વારના દરે જમીનની ખરીદી માટે ખેડૂતોને રોકડ ચુકવણીના સમર્થનમાં કન્ફર્મેશન લેટર્સ ફાઇલ કર્યા છે.

iv) કરદાતાના હાથમાં સરપ્લસ તરીકે દાવો કરવામાં આવેલી રૂ. ૩૨.૭૦ લાખની રકમ સ્વીકાર્ય નથી કારણ કે શ્રી સૌરભ શાહ, શ્રી દીપક મહેતા અને કરદાતા પોતે અનુક્રમે રોકડ ચુકવણી કરી હોવાનું અને મેળવી હોવાનું સ્વીકાર્યું હતું. જમીન માલિકોને વધુ રોકડ ચુકવણી માટે કોઈ પુરાવા રજૂ કરવામાં આવ્યા ન હોવાથી, કરદાતાની દલીલ સ્વીકાર્ય નથી.

v) ચૂકવેલી રકમની કોઈ ચોક્કસ તારીખ અને ખેડૂતોને રોકડમાં ત્યારબાદની ચુકવણીઓ માટેના અન્ય સહાયક પુરાવા આપવામાં આવ્યા નથી તેથી કરદાતાની દલીલ પાયાવિહોણી અને સત્યથી દૂર છે અને દેખીતી રીતે જ અન્ય જમીન સોદાના સંદર્ભમાં પણ એક કે બીજા બહાને કરવામાં આવ્યા મુજબ બિનહિસાબી આવક ઘટાડવા માટે રજૂ કરવામાં આવી છે અને તેથી સ્વ-સેવા આપતો દાવો ફગાવી દેવામાં આવે છે."

૫.૨ આકારણી અધિકારીએ આકારણી હુકમના પેરા ૧૦ માં કરદાતા દ્વારા કરવામાં આવેલા સેટ ઓફના દાવાને ફગાવી દીધો હતો, જે આ પ્રમાણે વંચાય છે: "

૧૦. સેટ–ઓફનો દાવો

૧૦.૧. કરદાતાએ તેમના ફાઈલ કરેલા લેખિત સબમિશનમાં જમીન સોદા સામે મળેલી રકમને કરાયેલા બિનહિસાબી રોકાણ સામે સેટ ઓફ કરવા માટેના કોઈ દાવા પર ભાર મૂક્યો નથી. ચોક્કસ માંગણી હોવા છતાં કરદાતાએ તારીખ ૩૧–૩–૧૯૯૩, ૩૧–૩–૧૯૯૪, ૩૧–૩–૧૯૯૫ અને ૨૧–૯–૧૯૯૫ ના રોજનું કુલ સંપત્તિનું સ્ટેટમેન્ટ જાણીબુઝીને રજૂ કર્યું ન હતું. કરદાતાએ વર્તમાન આકારણી કાર્યવાહી દરમિયાન આવા બિનહિસાબી જમીન સોદાઓમાંથી ભંડોળની ઉપલબ્ધતા વિશે અન્ય કોઈ વિગતો કે વિશિષ્ટતાઓ રજૂ કરી નથી. કાયદાની પ્રસ્થાપિત સ્થિતિ એ છે કે તથ્યો પર આધારિત કોઈ દાવા પર ભાર મૂકવા માટે, મૂળભૂત અને પ્રાથમિક તથ્યો રજૂ કરવાની જવાબદારી કરદાતા પર રહેલી છે. તેથી તેની ગેરહાજરીમાં આ દાવા પર બિલકુલ વિચાર કરી શકાય નહીં. વધુમાં જે વ્યવહાર માટે બિનહિસાબી આવક ઉમેરવામાં આવી છે અને અસ્પષ્ટ રોકાણ માટે ઉમેરાઓ કરવામાં આવ્યા છે, તે નોંધવું જરૂરી છે કે અમદાવાદમાં સેટેલાઇટ ખાતે નીલા હાઉસિંગ એન્ડ ઈન્ફ્રાસ્ટ્રક્ચર્સ પ્રાઈવેટ લિમિટેડ અને સૌમ્ય કન્સ્ટ્રક્શન કંપની લિમિટેડ વચ્ચેના રામદેવ–પીર–નો–ટેકરો ખાતેના જમીન સોદા સંબંધિત કરદાતાના હાથમાં ટેક્સ માટે ઓફર કરાયેલી રૂ. ૨.૫૩ કરોડની રકમ પર કરદાતાના હાથમાં રક્ષણાત્મક રીતે કર લાદવામાં આવ્યો છે અને કંપનીના હાથમાં પહેલેથી જ નોંધપાત્ર ઉમેરો કરવામાં

આવ્યો છે. આમ તે ભંડોળ પ્રથમ દર્શનીય રીતે કરદાતા દ્વારા તેમના વ્યક્તિગત હાથના વ્યવસાયમાં કરવામાં આવેલા વધુ રોકાણોનું આયોજન કરવા માટે ઉપલબ્ધ નથી અને આકારણી હુકમમાં ચર્ચાયેલા કારણોસર તેને તે મુજબ અસ્વીકાર્ય/મર્યાદિત કરવામાં આવ્યું છે.

૧૦.૨. જપ્ત કરાયેલા કાગળોના મૂલ્યાંકન પરથી બહાર આવતા અન્ય રોકાણો પર આવતાં, મોટાભાગના રોકાણો નાણાકીય વર્ષ ૧૯૯૪–૯૫ દરમિયાન કરવામાં આવ્યા છે. રામદેવ–પીર નો–ટેકરાના બીજા જમીન સોદા સંબંધિત ઓન મનીની આવકો નાણાકીય વર્ષ ૧૯૯૩–૯૪ દરમિયાન મળી હતી. RDIL તરફથી રૂ. ૧૨.૮૦ કરોડની સંપૂર્ણ ઓન મની ચુકવણી માત્ર એપ્રિલ ૧૯૯૫ થી સપ્ટેમ્બર, ૧૯૯૫ સુધી જ મળી છે. તેવી જ રીતે ૩૨૫, ૨૯૨ ખાતેના બાકીના બે જમીન સોદાઓમાં રોકાણ અને નફા માટે નક્કી કરાયેલી બિનહિસાબી આવક પણ નાણાકીય વર્ષ ૧૯૯૫–૯૬ માં આવતા સર્ચ વર્ષના ભાગ માટે નક્કી કરવામાં આવી છે અને દલાલીની રકમ, કરદાતાના પોતાના સંસ્કરણ મુજબ મળી ન હતી અને માત્ર મળવાપાત્ર જ હતી. આમ પ્રથમ દર્શનીય યોગ્યતા પર પણ કરદાતા કરાયેલા અસ્પષ્ટ રોકાણ સામે બિનહિસાબી આવકના કોઈ સેટ ઓફ માટે હકદાર નથી. વધુમાં, એ સ્પષ્ટ કરવાનું છે કે કરદાતા દ્વારા કરવામાં આવેલા વિપુલ પ્રમાણના જમીન સોદાઓને ધ્યાનમાં લેતાં એવું આપોઆપ ધારી શકાય નહીં કે ઓન મની જમા રકમો દ્વારા મળેલી આવક જમીન સોદાઓમાં

રોકાણ માટે ઉપલબ્ધ હતી અને અન્યથા રોકવામાં આવી ન હતી. તેથી, કરદાતા સેટ ઓફના કોઈ દાવા માટે હકદાર નથી અને નક્કી કરાયેલી તમામ આવક તેમજ રોકાણ એકબીજા સામે કોઈ સેટ ઓફ આપ્યા વિના વિચારણા કરવા પાત્ર છે.

૧૧. આકારણી વર્ષ ૧૯૯૫–૯૬ ની બિનહિસાબી આવક

૧૧.૨ તેવી જ રીતે અસ્પષ્ટ ક્રેડિટ રૂ. ૧૧.૮૫ લાખ નક્કી કરવામાં આવી છે કારણ કે કરદાતા કલમ ૬૮ ની જરૂરિયાત મુજબ લેણદારોની ઓળખ, વ્યવહારોની પ્રામાણિકતા અને લેણદારોની શાખ સ્થાપિત કરવાની તેમની જવાબદારી નિભાવવામાં નિષ્ફળ રહ્યા છે અને તેથી, તે મુજબ આદેશ આપવામાં આવ્યો છે. તે મુજબ તેના પર દાવો કરાયેલ રૂ. ૧,૪૦,૫૪૯/– નું વ્યાજ પણ અગ્રાહ્ય ઠેરવવામાં આવ્યું છે.

૧૧.૩. કલમ ૧૫૮ BD ની સર્વોપરી જોગવાઈઓ જરૂરી બનાવે છે કે આકારણી વર્ષ માટેની આવક કે જેના માટે સર્ચની તારીખ સુધી રિટર્ન ફાઇલ કરવામાં આવ્યું નથી અને તારીખ પૂર્ણ થઈ ગઈ છે, તે તમામ આવકને બિનહિસાબી તરીકે ગણવામાં આવશે. કરદાતાના કિસ્સામાં નિયત તારીખ આકારણી વર્ષ ૧૯૯૪–૯૫ માટેના તેમના આવકના રિટર્ન પરથી નોંધ્યા મુજબ પ્રથમ દર્શનીય રીતે ૩૧/૮/૧૯૯૫ છે અને તેમની માલિકીની પેઢીના હિસાબી ચોપડાઓ ઓડિટ કરાવવાની પ્રથમ દર્શનીય રીતે જરૂર નથી. તેથી, આકારણી વર્ષ ૧૯૯૫–૯૬ માટેની સંપૂર્ણ આવકને આકારણી

વર્ષ ૧૯૯૫-૯૬ માટે કલમ ૧૪૩(૩) હેઠળ પસાર કરાયેલા આકારણી હુકમમાં નક્કી કર્યા મુજબ બ્લોક આકારણી કાર્યવાહીના હેતુ માટે બિનહિસાબી આવક તરીકે ગણવી જરૂરી છે.

૫.૩ જોકે, ટ્રિબ્યુનલે હુકમના પેરા ૪૬ માં અવલોકન કરીને અગાઉની જમા રકમો સામે ત્યારબાદની ચુકવણીઓના એડજસ્ટમેન્ટ માટે કરદાતાના દાવાને મંજૂર કર્યો હતો, જે આ પ્રમાણે વંચાય છે:

"૪૬. આકારણી હુકમના પૃષ્ઠ ૧૦૧ અને ૧૦૨ પરના પેરા ૧૦ માં "સેટ ઓફનો દાવો" શીર્ષક આપવામાં આવ્યું છે અને તે ફગાવી દેવામાં આવ્યું છે. બાબતનો મુખ્ય મુદ્દો એ છે કે કરદાતાએ દાવો કર્યો છે કે તેમણે રોકડમાં અમુક રકમ મળ્યાનું અને રોકડમાં અન્ય અમુક રકમ ચૂકવ્યાનું સ્વીકાર્યું છે. આકારણી અધિકારીએ વ્યક્તિગત આઇટમોની આવક અને ચુકવણી અંગે નિષ્કર્ષ કાઢ્યો છે પરંતુ અંતે કુલ આવક વત્તા કુલ ચુકવણીઓ પર કર લાદ્યો છે. તેમણે અગાઉની રોકડ રકમો સામે ત્યારબાદની ચુકવણીઓના એડજસ્ટમેન્ટની મંજૂરી આપી નથી જે અન્યથા કરદાતા પાસે ઉપલબ્ધ થાય છે. તેનો અર્થ એ છે કે આકારણી હુકમ એવા પાયા પર ચાલે છે કે જ્યારે કરદાતા ચુકવણી કરે છે ત્યારે તેમની રોકડ શિલ્ક શૂન્ય હોય છે અને તેથી, તેમણે જે કંઈ ચૂકવ્યું છે તે તેમણે અનુક્રમે તારીખ(ઓ) પર તેમના અપ્રગટ સ્ત્રોતોમાંથી મળેલી આવકમાંથી કર્યું છે. કરદાતાની દલીલ એ છે કે તેમણે રોકડ રકમો મળવાની અને ચુકવણીઓની હાજરી સ્વીકારી છે અને વ્યાજબી

દ્રષ્ટિકોણ માંગે છે કે જો અગાઉની આવકમાંથી રોકડ ઉપલબ્ધ હોય તો ત્યારબાદની ચુકવણી તેમાંથી કરવામાં આવી હોવાનું માનવું જોઈએ. ઈન્કમ–ટેક્સ વર્તુળોમાં તેને સામાન્ય રીતે કૅશ ફ્લો સ્ટેટમેન્ટ તરીકે ઓળખવામાં આવે છે અને એ ઉલ્લેખ કરવો અપ્રસ્તુત નહીં ગણાય કે હુંડી લોનના વ્યવહારોના ક્લબિંગમાં પણ ડિપાર્ટમેન્ટ આવું કૅશ ફ્લો સ્ટેટમેન્ટ તૈયાર કરતું હતું અને પછી પીક રકમ પર કર લાદતું હતું. આપણે તેનો ઉલ્લેખ એટલા માટે કરી રહ્યા છીએ કારણ કે તે કેસોમાં અલગ–અલગ નામોથી લેજર ખાતાઓ અસ્તિત્વમાં હતા અને તમામ લેજર ખાતાઓના એકત્રીકરણનો અર્થ એ થયો કે કથિત લેણદારોમાંથી એકને કરવામાં આવેલી પુનઃચુકવણીઓ આ જ કરદાતા માટે અન્ય નામે બાદની તારીખે ક્રેડિટ દાખલ કરવા માટે ઉપલબ્ધ ગણવામાં આવતી હતી. કરદાતાનો કેસ સ્પષ્ટપણે વધુ સારી સ્થિતિમાં છે કે તેઓ નિઃશંકપણે સ્વીકારે છે અને/અથવા તેમના દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલા અને તેમના દ્વારા ચૂકવવામાં આવેલા પોતાના નાણાં તરીકે ગણવામાં આવે છે. તેથી સદ્ધાંતિક રીતે ડિપાર્ટમેન્ટના દ્રષ્ટિકોણને યોગ્ય ઠેરવવો મુશ્કેલ છે. પૃષ્ઠ ૧૦૨ પરના પેરા ૧૦.૨ માં જણાવેલી દલીલથી અમે પ્રભાવિત થયા નથી કે ઓન–મની જમા રકમો દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલી આવકને જમીન સોદાઓમાં રોકાણ માટે ઉપલબ્ધ ગણી શકાય નહીં. આકારણી અધિકારી શંકા કરે છે કે તે "અન્યથા રોકવામાં આવી હતી". અમારા વિચારપૂર્વકના અભિપ્રાય મુજબ, આ વ્યાજબી કે ન્યાયપૂર્ણ

અભિગમ નથી. અગાઉની જમા રકમો સામે ત્યારબાદની ચુકવણીઓના એડજસ્ટમેન્ટના કરદાતાના દાવાને ફગાવી દેવાનું કોઈ વ્યાજબી કારણ હોઈ શકે નહીં. તે મુજબ ગ્રાઉન્ડ નંબર ૧૫.૧ અને ૧૫.૨ મંજૂર કરવામાં આવે છે."

<u>પ્રશ્ન નંબર ૧ માટે રેવન્યુની રજૂઆતો</u>

૬. રેવન્યુ માટે ઉપસ્થિત વિદ્વાન સિનિયર સ્ટેન્ડિંગ કાઉન્સિલ શ્રીમતી મોના ભટ્ટની સહાયતાથી વિદ્વાન સિનિયર એડવોકેટ શ્રી એમ.આર. ભટ્ટે રજૂઆત કરી હતી કે કોઈ પીક ક્રેડિટ થિયરી લાગુ પડશે નહીં અને સમગ્ર બિનહિસાબી કુલ રકમો પર કુલ ચુકવણીઓ/ખર્ચાઓ સાથે કર લાદવામાં આવશે કારણ કે, ભલે જવાબદારી કરદાતા પર રહેલી હોય, તેઓ કોઈ પુરાવા પૂરા પાડવામાં નિષ્ફળ રહ્યા હતા અને કરદાતા દ્વારા કરાયેલી ચુકવણીઓ/થયેલા ખર્ચાઓ દર્શાવતા કોઈ પુરાવાની ગેરહાજરીમાં, પીક ક્રેડિટની થિયરી લાગુ કરી શકાય નહીં. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ખર્ચ અને જમા રકમો વચ્ચે કોઈ સંબંધ નથી અને તેથી, ટેલિસ્કોપિંગ સાબિત થઈ શક્યું નથી કારણ કે ટેલિસ્કોપિંગની થિયરી ત્યારે જ લાગુ થશે જ્યારે બિનહિસાબી જમા રકમો અને બિનહિસાબી ખર્ચ વચ્ચે સંબંધ હોય.

૬.૧ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે કરદાતા ટ્રેડિંગના વ્યવસાયમાં નથી જ્યાં ખરીદ–વેચાણની પ્રવૃત્તિ સામેલ હોય કે જ્યાં કોઈ પુરાવા ન હોવા

છતાં ખર્ચ થયો હોવાનું ધારી શકાય.

૬.૨ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ઉદાહરણ તરીકે, રેકોર્ડ પર ઉપલબ્ધ પુરાવા દર્શાવે છે કે નિર્દિષ્ટ સમયગાળા વચ્ચે કરદાતા દ્વારા રૂ. ૨૦ કરોડ મળ્યા હતા જે કરદાતાના હિસાબી ચોપડામાં નોંધાયેલા ન હતા અને તેથી, તે બિનહિસાબી જમા રકમ ગણાશે, જ્યારે રેકોર્ડ પર ઉપલબ્ધ પુરાવા તે સમયગાળા દરમિયાન કરવામાં આવેલી ચુકવણીઓ દર્શાવે છે જે બિનહિસાબી ચુકવણીઓ/ખર્ચ હતા, તેથી, આવા કિસ્સામાં, જમા રકમ અને ચુકવણી/ખર્ચ વચ્ચે સંબંધ હોવાના કારણે, ટેલિસ્કોપિંગની થિયરી લાગુ પડશે. જોકે, આકારણી અધિકારી દ્વારા નોંધાયેલી કરદાતાની પ્રવૃત્તિઓ તરફ કોર્ટનું ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું છે જેથી એ સ્પષ્ટ કરી શકાય કે કરદાતા રિયલ એસ્ટેટ ખાસ કરીને જમીનમાં કાં તો પોતાના દમ પર અથવા મધ્યસ્થી–દલાલ તરીકે કામ કરતા હતા, અથવા જમીન સંબંધિત વિવિધ સેવાઓ પૂરી પાડતા હતા, જે જમીન સીલિંગ કાયદા હેઠળ મંજૂરીઓ, એન.એ. પરવાનગી વગેરે જેવા રોકાણકારો દ્વારા ઈચ્છિત હોઈ શકે છે. એવું દર્શાવવામાં આવ્યું હતું કે કરદાતા તારીખ ૧૧/૦૯/૧૯૯૭ ના તેમના પત્રમાં તેમના પોતાના નિવેદન મુજબ રિયલ એસ્ટેટમાં અત્યાધુનિક દલાલ હતા અને તેથી, બિનહિસાબી રોકડ જમા રકમો અને ચુકવણીઓ વચ્ચે સંબંધ કે સહ–સંબંધ દર્શાવતા કોઈ પુરાવાની ગેરહાજરીમાં, કરદાતાને ટેલિસ્કોપિંગનો લાભ આપી શકાય નહીં.

૬.૩ વિદ્વાન સિનિયર કાઉન્સિલે કરદાતાના વિવિધ જમીન સોદાઓ સંબંધિત વિગતવાર ચર્ચા દ્વારા આકારણી અધિકારી દ્વારા નોંધાયા મુજબ આકારણી કાર્યવાહી દરમિયાન કરદાતાના અસહકારનો વધુમાં ઉલ્લેખ કર્યો હતો. તેથી વિદ્વાન કાઉન્સિલે રજૂઆત કરી હતી કે ભલે જવાબદારી કરદાતા પર રહેલી હોય, કરદાતા થયેલા ખર્ચ/ચુકવણીઓ સંબંધિત કોઈ પુરાવા પૂરા પાડવામાં નિષ્ફળ રહ્યા હતા અને તેથી, બિનહિસાબી રોકડ જમા રકમો અને ચુકવણીઓ પર અધિનિયમ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૬૯B અને ૬૯C હેઠળ અસ્પષ્ટ રોકાણ/ખર્ચ તરીકે કર લાદવો જરૂરી છે.

૬.૪ વિદ્વાન એડવોકેટે રજૂઆત કરી હતી કે ટ્રિબ્યુનલે અધિનિયમ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૬૯B અને ૬૯C ની જોગવાઈઓને યોગ્ય પરિપ્રેક્ષ્યમાં ધ્યાનમાં લીધી નથી અને તેમની રજૂઆતોના સમર્થનમાં નીચેના નિર્ણયો પર નિર્ભરતા મૂકવામાં આવી હતી:

(i) મદાથિલ ઝૈનુદ્દીન વિરુદ્ધ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ-ટેક્સ, કોચી જે [૨૦૧૪] ૪૪ taxmann.com ૨૪૧ (કેરળ) માં અહેવાલ થયેલ છે, જેમાં કેરળ હાઇકોર્ટે નીચે મુજબ ઠેરવ્યું છે:

"૭. ટ્રિબ્યુનલે રેકોર્ડ પરના તથ્યોનું વિશ્લેષણ કરવાનું આગળ વધાર્યું અને

અભિપ્રાય આપ્યો કે કરદાતાનું વલણ સમયાંતરે અલગ–અલગ હતું, તેમજ અભિપ્રાય આપ્યો કે કરદાતા આવકનો સ્ત્રોત સોનાના વ્યવસાયમાંથી હતો તે સ્થાપિત કરવા માટે પણ સક્ષમ ન હતા. જો કરદાતાનું પ્રથમ વલણ કે બેંક ખાતાઓ મારફતે મુંબઈથી કેરળ ભંડોળ ટ્રાન્સફર કરવામાં આવ્યું હતું તે માનવામાં આવે, તો તે રકમ તેમની રકમ હોઈ શકે નહીં. પરંતુ એ જોઈને પણ આશ્ચર્ય થાય છે કે તેમણે તેમના બલ્ક રિટર્નમાં પીક ક્રેડિટ તરીકે રૂ. ૫૦ લાખની આવક સ્વીકારી હતી. આ ફક્ત એ દર્શાવવા માટે જશે; જોકે તેમણે મુંબઈથી કેરળમાં ભંડોળ ટ્રાન્સફર કરવાનું સ્થાપિત કરવાનો પ્રયાસ કર્યો હતો પરંતુ તે યોગ્ય રીતે સ્પષ્ટ કરવામાં આવ્યું ન હતું. પછી કરદાતાના વલણ પર આવતાં, કરદાતા તેમના વલણને સાબિત કરવા માટે કોઈ સામગ્રી રેકોર્ડ પર લાવવામાં નિષ્ફળ રહ્યા અને ટ્રિબ્યુનલના મતે નીચે દર્શાવેલા કારણોસર તેના પર વિશ્વાસ કરી શકાય નહીં, જે નીચે મુજબ કાઢવામાં આવ્યા છે. કરદાતાનો દાવો સાચો જણાતો નથી.

(એ) જો કરદાતાએ ખરેખર સોનાના બિસ્કિટમાં વેપાર કર્યો હોત, તો તેમણે ઓછામાં ઓછું બેંક ખાતાઓમાં મળી આવેલી થાપણો સામે સોનાના જથ્થાની વિગતોને સરખાવવાનો પ્રયાસ કર્યો હોત.

(બી) એક ક્ષણ માટે ધારી લઈએ કે થાપણો સોનાના વેચાણ મૂલ્યનું

પ્રતિનિધિત્વ કરે છે, અમે નોંધ્યું છે કે થાપણો હંમેશા લાખોમાં હોય છે તે પણ અંદાજિત આંકડાઓમાં, જે વ્યવહારિક પરિસ્થિતિઓમાં આવું ન હોય. બે થાપણો વચ્ચે પણ વ્યાપક તફાવત છે, જે સામાન્ય રીતે આવું ન હોય જો કરદાતા વેપારની પ્રવૃત્તિ કરી રહ્યા હોય.

(સી) પેપર બુકમાં મૂકેલા ત્રણ બેંક ખાતાઓની નકલ પરથી, અમે નોંધ્યું છે કે કરદાતાને ડિસેમ્બર ૨૦૦૧ ના મહિનામાં રૂ. ૧.૨૩ કરોડની કુલ થાપણ મળી છે. ખાતા નંબર ૩૪ અને ૧૧૮૦૪ માં મળેલી રૂ. ૧૨ લાખ પ્રત્યેકની પ્રથમ થાપણ (કુલ રૂ. ૨૪.૦૦ લાખ) ને કરદાતાની મૂડી તરીકે ગણવામાં આવે તો પણ, તે કરદાતા દ્વારા તેમના બ્લોક રિટર્નમાં એટલે કે ૩૧–૩–૨૦૦૧ સુધી જાહેર કરાયેલી રકમ સાથે મેળ ખાતી નથી. કરદાતાએ બિનહિસાબી આવક તરીકે માત્ર રૂ. ૮.૦૦ લાખની રકમ જ જાહેર કરી છે.

(ડી) ડિસેમ્બર, ૨૦૦૧ ના મહિનામાં, અમે રૂ. ૨૫.૦૦ લાખ અને રૂ. ૫૦.૦૦ લાખની થાપણો નોંધીએ છીએ, પરંતુ તે પછી થાપણની રકમ ૨૦–૩–૨૦૦૨ સુધી દસ લાખથી નીચેની શ્રેણીમાં જ હતી. તે પછી, ૨૩/૩/૨૦૦૨ ના રોજ મોટી રકમ એટલે કે રૂ. ૨૪.૦૦ લાખની થાપણ છે. છેલ્લી થાપણ ૬/૪/૨૦૦૨ ના રોજ કરવામાં આવેલી રૂ. ૨૦.૦૦ લાખની હતી. કરદાતાએ તે પછી કથિત સોનાનો વેપાર બંધ કરવાના કારણો

સ્પષ્ટ કર્યા નથી.

ફકરો ૧૪ એ ટ્રિબ્યુનલનો વાસ્તવિક અભિપ્રાય છે જે કરદાતા દ્વારા કૅશ ફ્લો સ્ટેટમેન્ટમાં પૂરી પાડવામાં આવેલી વિગતો સાથે વ્યવહાર કરે છે. ટ્રિબ્યુનલે કરદાતાના દાવાને સમજવા માટે આ કવાયત કરી હતી કે શું વિવિધ વર્ષોમાં કરદાતા દ્વારા જાહેર કરાયેલી આવક જેમાં પીક ક્રેડિટની રકમ સામેલ છે તેને ચેન્નઈ ખાતે પોલીસ દ્વારા જપ્ત કરાયેલા રૂ. ૬૫ લાખની રોકડ માટેના સ્ત્રોત તરીકે લઈ શકાય કે કેમ. નાણાકીય વર્ષ ૨૦૦૦-૦૧ ના સંદર્ભમાં કૅશ ફ્લો સ્ટેટમેન્ટ રૂ. ૩ લાખ દર્શાવે છે અને ત્યારબાદ નાણાકીય વર્ષ ૨૦૦૨-૦૩ માં રૂ. ૨ લાખ દર્શાવે છે જે સૂચવે છે કે રૂ. ૨ લાખ વ્યવસાયમાં ભાઈ હુસેન પાસેથી હતા. વ્યવસાયના સ્વરૂપ સંબંધિત કોઈ વિગતો ન હતી. બીજી બાજુ, ડેપ્યુટી ડિરેક્ટર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સને સંબોધવામાં આવેલા પ્રથમ પત્રમાં આ રૂ. ૬૫ લાખ મિસ્ટર અઝીઝને તેમના ભાઈ અને અન્ય લોકો દ્વારા વ્યવસાય શરૂ કરવાના હેતુથી સોનાના બિસ્કિટ ખરીદવા માટે આપવામાં આવ્યા હતા. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, તે તેમના સોનાના વ્યવસાય સંબંધિત રકમ ન હતી પરંતુ તેમના ભાઈના વ્યવસાય માટે સોનાના હેતુ માટેની રકમ હતી. આ એક સંબંધિત તથ્ય છે જે નોંધમાં લેવું પડશે. કરદાતાના આ વલણ અને કૅશ ફ્લો સ્ટેટમેન્ટમાં પ્રતિબિંબિત અસ્પષ્ટ આવકને ધ્યાનમાં રાખીને, ટ્રિબ્યુનલ કરદાતા દ્વારા પૂરા પાડવામાં

આવેલા કૅશ ફ્લો સ્ટેટમેન્ટ પર વધુ નિર્ભરતા ન મૂકવામાં વ્યાજબી હતી, કારણ કે તે કોઈ નિયમિત બેંક ખાતા અને દસ્તાવેજો દ્ધારા સમર્થિત વગરનું સ્વ–સેવા આપતું સ્ટેટમેન્ટ હતું."

૮. ત્યારબાદ કરદાતાના નિવેદન પર આવતાં, આકારણી વર્ષો ૧૯૯૭–૯૮ અને ૧૯૯૮–૯૯ ને સંગત વર્ષોમાં જાહેર કરાયેલ રૂ. ૧ લાખ દરેકની આવક અંગે, ટ્રિબ્યુનલ દ્ધારા એવી શંકા વ્યક્ત કરવામાં આવી છે કે શું ચાર કે પાંચ વર્ષના ગાળા પછી પણ તે બે લાખ રૂપિયા કરદાતા પાસે બાકી રહ્યા હતા, જે અમારા મતે એક વાસ્તવિક શંકા છે. રૂ. ૫૦ લાખના પીક ક્રેડિટના જાહેરનામાના સંદર્ભમાં, કલમ ૬૮ અને ૬૯ હેઠળ પૂરી પાડવામાં આવેલ કાનૂની કલ્પનાના કાયદાકીય અમલ દ્ધારા, બેંક વ્યવહારો સંબંધિત કરદાતાના વાજબી ખુલાસાના અભાવે રૂ. ૫૦ લાખ કરપાત્ર બને છે તેમ કહેવામાં ટ્રિબ્યુનલ વ્યાજબી હતી. પછી પ્રશ્ન એ ઉપસ્થિત થાય છે કે શું ડિસેમ્બર, ૨૦૧૨ માં કરદાતાના હાથમાં રહેલી રૂ. ૬૫ લાખની રકમ બેંકોમાં કેશ ક્રેડિટની રકમ દર્શાવશે, જ્યારે કરદાતા બેંક ખાતાના સંદર્ભમાં આવકના સ્ત્રોતને સમજાવવામાં નિષ્ફળ જાય છે, તે હકીકતને ધ્યાનમાં રાખીને કે કરદાતાનો ચોક્કસ વ્યવસાય શું હતો તે સાબિત થયું ન હતું. આવા દાવાને સમર્થન આપતા દસ્તાવેજોના અભાવે, ટ્રિબ્યુનલ અપીલ ઓથોરિટીના તે અભિપ્રાયને ચાલુ રાખવામાં યોગ્ય હતી કે બેંક ખાતાઓમાં દર્શાવેલ તમામ રકમો ડિસેમ્બર, ૨૦૧૨ માં કરદાતાના હાથમાં મળી આવેલી રૂ. ૬૫

લાખની રોકડ રકમથી તદ્દન અલગ છે, કારણ કે જો તે ખરેખર સોનાના વ્યવસાય સાથે સંકળાયેલ હોત, તો તે નવ મહિનાથી વધુ સમય માટે રૂ. ૬૫ લાખ પોતાની પાસે વણવપરાયેલા રાખતો હતો તે માનવું મુશ્કેલ છે, તે પણ તેના ભાઈ માટે સોનાનો વ્યવસાય શરૂ કરવા માટે, જેવું કે પત્રમાં સમજાવવામાં આવ્યું હતું. સોનાની જપ્તી પછી તરત જ લખવામાં આવેલો પહેલો પત્ર ખૂબ જ સુસંગત બને છે. જો તે સોનાના વ્યવસાય સાથે સંકળાયેલ હોત તો તેણે ઉક્ત પત્રમાં તેમ જાહેર કર્યું હોત. પરંતુ બેંક ખાતા અંગે તેનો ખુલાસો એવો હતો કે તેણે પોતાના બેંક ખાતાઓ દ્વારા મુંબઈથી કેરળ ફંડ ટ્રાન્સફર કરવા માટે માત્ર એક એજન્ટ તરીકે કામ કર્યું હતું.

(ii) કહન ઉદ્યોગ વિરુદ્ધ કમિશનર ઓફ ઈનકમ-ટેક્સ, [૨૦૧૩] ૩૮ taxmann.com ૨૬૧ (દિલ્હી) માં અહેવાલ થયેલ, જેમાં દિલ્હી હાઈકોર્ટે ૧૯૬૧ ના કાયદાની કલમ ૬૯સી ના જોગવાઈઓનું વિશ્લેષણ કરીને તે કેસમાં કરવામાં આવેલા ખર્ચના સંદર્ભમાં કરદાતા દ્વારા કોઈ વિગતો પૂરી પાડવામાં ન આવી હોવાથી આકારણી અધીકારી દ્વારા કરવામાં આવેલ વધારાને બહાલ રાખ્યો હતો, જેમાં દિલ્હી હાઈકોર્ટે નીચે મુજબ ઠેરવ્યું છે:

"૩. ૨૯મી નવેમ્બર, ૧૯૯૬ ના બ્લોક આકારણી હુકમમાં, આકારણી અધીકારીએ હિસાબે ન લેવાયેલા વેચાણ અને હિસાબે ન લેવાયેલા ખર્ચના

સંબંધમાં જપ્ત કરાયેલા વિવિધ કાગળોનો સંદર્ભ આપ્યો છે. આની યાદી તૈયાર કરવામાં આવી હતી. એવું જાણવા મળ્યું હતું કે આ વ્યવહારો નિયમિત હિસાબી ચોપડાઓમાં દર્શાવવામાં આવ્યા ન હતા. આકારણી અધીકારી સમક્ષ, અરજદારે રજૂઆત કરી હતી કે જમા રકમ કરતાં ખર્ચના વધારા વચ્ચેના તફાવત પર કર લાદવો જોઈએ અને તેને અપ્રગટ આવક તરીકે ગણવી જોઈએ અને આ બે રકમો પર અલગથી કર લાદવો જોઈએ નહીં. વર્તમાન કેસમાં આકારણી અધીકારીએ હિસાબે ન લેવાયેલા વેચાણ પર કર લાદ્યો નથી અને માત્ર હિસાબે ન લેવાયેલા ખર્ચાઓ/ઉપાડ પર જ કર લાદ્યો છે. ટ્રિબ્યુનલ સમક્ષ પણ આવી જ દલીલ કરવામાં આવી હતી પરંતુ સિદ્ધાર્થ વૂલન મિલ્સ [આઈટી અપીલ નંબર ૧૯૭૯ નો ૧૯૮૩, તારીખ ૨૫-૭-૨૦૧૩] ના કેસમાં ટ્રિબ્યુનલના હુકમનો સંદર્ભ આપીને તેને ફગાવી દેવામાં આવી હતી. અમે સિદ્ધાર્થ વૂલન મિલ્સ (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં કરદાતાની અપીલ ફગાવી દીધી છે. વર્તમાન કેસમાં, અમે નોંધ્યું છે કે ટ્રિબ્યુનલે રૂ. ૧,૫૦,૦૦૦/- ની હદ સુધી રાહત આપી છે અને આકારણી અધીકારીએ હિસાબે ન લેવાયેલા વેચાણમાંથી મળેલા નફાના કારણે કોઈ અલગ વધારો કર્યો નથી. સિદ્ધાર્થ વૂલન મિલ્સ (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં તારીખ ૨૫મી જુલાઈ, ૨૦૧૩ ના અમારા હુકમમાં એ નોંધવામાં આવ્યું છે કે થયેલ ખર્ચ વીજળી, પેટ્રોલ, ટી પૂલ વગેરે પેટે હતો અને વ્યક્તિઓના નામો અને ખર્ચ શા માટે કરવામાં આવ્યો હતો તેની વિગતો જાહેર કરવામાં આવી ન હતી

અને પૂરી પાડવામાં આવી ન હતી. વર્તમાન કેસમાં, અરજદારે વિગતો પૂરી પાડી નથી અથવા "ખર્ચ" પાછળનું સ્વરૂપ અને હેતુ સમજાવ્યો નથી. ભંગાર વગેરે માટે કેટલાક ખર્ચાઓ કરવામાં આવ્યા છે. વ્યક્તિઓના નામોનો ઉલ્લેખ ચોક્કસપણે છે પરંતુ કયા પ્રકારની પ્રવૃત્તિઓ હાથ ધરવામાં આવી હતી, શા માટે અને કયા હેતુ માટે ચુકવણી કરવામાં આવી હતી, તે જાણી શકાયું નથી. ચુકવણીને વાજબી ઠેરવવા માટે અને આ ખર્ચ વ્યક્તિગત પ્રકૃતિનો ન હતો પરંતુ હિસાબે ન લેવાયેલા વ્યવસાયને સંબંધિત અથવા તેને લગતો હતો તે દર્શાવવા અને સ્થાપિત કરવા માટે સંબંધિત સામગ્રી રજૂ કરવી અથવા ઉક્ત વ્યક્તિને રજૂ કરવાનું કામ અરજદાર કરદાતાનું હતું. આકારણી અધીકારી સમક્ષ ચુકવણીના સ્વરૂપ અને લક્ષણને સ્પષ્ટ કરવા અને સાક્ષી આપવા માટે સૂચિમાં દર્શાવેલ કોઈ પણ વ્યક્તિ હાજર થઈ ન હતી. અરજદારે સ્વીકાર્યું છે કે આ વ્યવહારો ચોપડાઓમાં નોંધાયેલા ન હતા. જ્યારે અરજદારે આ વ્યવહારો કર્યા ત્યારે તેણે જોખમ લીધું હતું અને તેથી, કાયદાની કલમ ૬૯સી હેઠળ નિર્ધારિત અને ફરજિયાત પરિણામોનો સામનો કરવો જોઈએ."

(iii) કમિશનર ઓફ ઈનકમ–ટેક્સ વિરુદ્ધ બનવારીલાલ ધવન, [૧૯૭૭] ૧૦૯ ITR ૩૬૦ (મદ્રાસ) માં અહેવાલ થયેલ, જેમાં નીચે મુજબ ઠેરવવામાં આવ્યું છે:

"૨. કરદાતા ક્રેપ સોલ્સ, કાચું રબર વગેરેનો વેપારી છે. આકારણી વર્ષ ૧૯૬૩–૬૪ માટે, સંબંધિત હિસાબી વર્ષ અગાઉનું નાણાકીય વર્ષ હોઈ, તેણે "વ્યવસાય" હેઠળ રૂ. ૧૦,૨૬૦ ની આવક દર્શાવી હતી. આઈટીઓ સમક્ષ સુનાવણી વખતે, કરદાતા વતી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આઈટી કાયદાની કલમ ૧૪૫ (૧) ની શરત લાગુ પડે છે અને અગાઉના વર્ષની જેમ ગ્રોસ પ્રોફિટના અંદાજ સામે કરદાતાને કોઈ વાંધો નથી. આના પરિણામે જાહેર કરાયેલા વેપાર પરિણામોમાં રૂ. ૧૫,૫૦૦ નો વધારો થયો. અગાઉના વર્ષ દરમિયાન કેટલાક હુંડી વ્યવહારો પણ હતા અને કરદાતાએ રૂ. ૩૧,૦૦૦ ની પીક ક્રેડિટ દર્શાવતું પીક ક્રેડિટ સ્ટેટમેન્ટ ફાઇલ કર્યું હતું. તારીખ ૨જી સપ્ટેમ્બર, ૧૯૬૬ ના પોતાના પત્ર દ્વારા, કરદાતાના પ્રતિનિધિએ સ્વીકાર્યું કે હુંડી લોન તરીકે કહેવાતી રૂ. ૩૧,૦૦૦ ની રકમ ચકાસણી યોગ્ય નથી અને તેથી, આવકના રિટર્નના સેક્શન "એફ" હેઠળ સ્વીકારવામાં આવી હોવાનું ગણવામાં આવે. કરદાતા વતી એવો પણ દાવો કરવામાં આવ્યો હતો કે રૂ. ૩૧,૦૦૦ ની કુલ રકમમાંથી રૂ. ૮,૫૦૦ ની રકમ અગાઉના વર્ષને લગતી હતી અને તે બાદ કરવી જોઈએ. એવો વધુ દાવો કરવામાં આવ્યો હતો કે ઉક્ત રૂ. ૩૧,૦૦૦ ની રકમને અગાઉના વર્ષોના અદ્રશ્ય વધારા સામે સેટ ઓફ કરવી જોઈએ. આઈટીઓએ કરદાતાની આ વિનંતી માનવાનો ઈનકાર કર્યો. તેમણે ઠેરવ્યું કે કરદાતાએ ભૂતકાળના વર્ષોના અદ્રશ્ય વધારાને ક્રેડિટના દેખાવ સાથે જોડ્યા નથી અને

જ્યાં સુધી કરદાતા એ સાબિત ન કરે કે ચોપડા બહારના વેપારમાં થયેલા નફામાંથી હુંડી ક્રેડિટ રજૂ કરવામાં આવી હતી, ત્યાં સુધી આ બે વધારાને ટેલિસ્કોપ કરવાનું શક્ય ન હતું, જેના પરિણામે, તેમણે રૂ. ૩૧,૦૦૦ ની રકમ અન્ય સ્ત્રોતોમાંથી આવક તરીકે આકારણી કરી.

આઈટીઓના હુકમ સામે, કરદાતાએ એએસી સમક્ષ અપીલ કરી અને તે અધિકારી સમક્ષ કરદાતાએ દલીલ કરી કે આ કોર્ટના એસ. કુપ્પુસ્વામી મુદલિયાર વિરુદ્ધ સીઆઈટી (૧૯૬૪) ૫૧ આઈટીઆર ૭૫૭ (મદ્રાસ) ના ચુકાદાએ કરદાતાને પ્રશ્નાસ્પદ વર્ષમાં અસ્પષ્ટ ક્રેડિટ સામે ભૂતકાળના વર્ષોના ગ્રોસ પ્રોફિટના વધારાને સેટ–ઓફ કરવાનો દાવો કરવા સક્ષમ બનાવ્યો છે. એએસી એ આ દલીલ સ્વીકારવાનો ઇનકાર કર્યો અને, તેમના મતે, આ કોર્ટના એસ. કુપ્પુસ્વામી મુદલિયાર વિરુદ્ધ સીઆઈટી (ઉપરોક્ત) ના નિર્ણયને સુપ્રીમ કોર્ટના સીઆઈટી વિરુદ્ધ દેવી પ્રસાદ વિશ્વાનાથ પ્રસાદ (૧૯૬૯) ૭૨ આઈટીઆર ૧૯૪ (એસસી) ના પછીના નિર્ણય દ્વારા રદબાતલ ગણવો જોઈએ, જેના પરિણામે, તેમણે આઈટીઓ ના હુકમને બહાલ રાખ્યો. કરદાતાએ, ત્યારબાદ, ટ્રિબ્યુનલ સમક્ષ બીજી અપીલ કરી. ટ્રિબ્યુનલે ઠેરવ્યું કે આ કોર્ટનો એસ. કુપ્પુસ્વામી મુદલિયાર વિરુદ્ધ સીઆઈટી (ઉપરોક્ત) નો નિર્ણય આ કેસના તથ્યોને લાગુ પડે છે અને તે નિર્ણય સુપ્રીમ કોર્ટના સીઆઈટી વિરુદ્ધ દેવી પ્રસાદ વિશ્વાનાથ પ્રસાદ (ઉપરોક્ત) ના પછીના નિર્ણય દ્વારા રદબાતલ થયો છે તેમ કહી શકાય

નહીં, જેના પરિણામે, ટ્રિબ્યુનલે કરદાતાની દલીલ સ્વીકારી અને કરદાતાને પ્રશ્નાસ્પદ અસ્પષ્ટ કેશ ક્રેડિટ સામે ભૂતકાળના વર્ષોના ગ્રોસ પ્રોફિટ વધારાના સેટ–ઓફનો લાભ આપ્યો અને "અન્ય સ્ત્રોતો" માંથી આવક તરીકે રૂ. ૩૧,૦૦૦ ને રદ કરવાનો નિર્દેશ આપ્યો. ટ્રિબ્યુનલના આ નિષ્કર્ષની નિષ્પક્ષતાને જ અમારી સમક્ષ અગાઉથી કાઢવામાં આવેલા પ્રશ્નોના સ્વરૂપમાં પડકારવામાં આવી છે.

XXXX

૭. પ્રથમ સ્થાને, અમારો એવો અભિપ્રાય છે કે એકવાર કરદાતાએ મૂળરૂપે ક્રેડિટ્સ ચોક્કસ નામાંકિત વ્યક્તિઓ પાસેથી ઉદ્ભવતા દર્શાવ્યા હોય અને જ્યારે તે તેને સ્થાપિત કરવામાં નિષ્ફળ જાય, ત્યારે તેના માટે એવા દાવા પર પાછા જવું ખુલ્લું ન હતું કે આ અસ્પષ્ટ ક્રેડિટ્સ અગાઉના વર્ષોમાં કરવામાં આવેલા વધારામાંથી જ આવ્યા હોવા જોઈએ. જો તેના માટે આવો કેસ રજૂ કરવાનું ખુલ્લું હોત તો પણ, તેણે સકારાત્મક રીતે સાબિત કરવાનું હતું કે જો કે ક્રેડિટ્સ તૃતીય પક્ષોના નામે હતા, છતાં તે તેના જ નાણાં હતા જે તૃતીય પક્ષોના નામે ખાતામાં લાવવામાં આવ્યા હતા અને નાણાં પોતે અગાઉના વર્ષોની તેની આકારણીમાં થયેલા વધારામાંથી આવ્યા હતા. આકસ્મિક રીતે, આમાં તેણે એ સ્પષ્ટ કરવું પડશે કે શા માટે તેણે પોતાના નાણાં તૃતીય

પક્ષોના નામે ખાતામાં આપ્યા. વર્તમાન કેસમાં કરદાતાએ આવી કોઈ વાત સાબિત કરી નથી. આ જ સ્થિતિ છે જે આઈટીઓ એ વધારો કરતી વખતે તેમના હુકમમાં દર્શાવી હતી. ટ્રિબ્યુનલે આમાંના કોઈપણ તથ્યો પર વિચાર કર્યા વિના એવી રીતે આગળ વધી જાણે કે આ કોર્ટના એસ. કુપ્પુસ્વામી મુદલિયાર વિરુદ્ધ સીઆઈટી (ઉપરોક્ત)ના નિર્ણયમાં કાયદાનો એક સાર્વત્રિક પ્રસ્તાવ મૂકવામાં આવ્યો હોય કે જ્યારે પણ કરદાતા તેના હિસાબી ચોપડામાં મળી આવેલા ક્રેડિટ્સને સમજાવવામાં નિષ્ફળ જાય, ત્યારે તેના માટે અગાઉના વર્ષોની આકારણીમાં તેની આવકમાં થયેલા વધારા સામે તે ક્રેડિટ્સના સેટ–ઓફનો દાવો કરવાનું ખુલ્લું હતું. જેમ કે અમે અગાઉ સ્પષ્ટ કર્યું છે, આ કોર્ટ દ્વારા ઉપર દર્શાવેલ નિર્ણયમાં કાયદાનો આવો કોઈ સામાન્ય પ્રસ્તાવ મૂકવામાં આવ્યો નથી. વાસ્તવમાં, "અદ્રશ્ય વધારા" શબ્દના અચોક્કસ અને ભ્રામક ઉપયોગથી ઉદ્ભવતી ગેરસમજને દૂર કરવા સિવાય, આ કોર્ટે કાયદાનો એવો કોઈ સામાન્ય પ્રસ્તાવ મૂક્યો નથી, જાણે કે કરદાતા દ્વારા દર્શાવેલ આવકમાં વિભાગ દ્વારા કરવામાં આવેલ વધારો એ તેનો છેલ્લો આશ્રય બને છે જ્યારે પણ તે પોતાની જાતને એક મુશ્કેલ પરિસ્થિતિમાં મૂકે છે અને તેના ખાતામાં મળી આવેલ ક્રેડિટ્સને સમજાવવા અસમર્થ હોય છે. સત્ય એ છે કે આવા વધારા એ વાસ્તવિક આવક છે, ઓછામાં ઓછું જ્યાં સુધી વિભાગનો સંબંધ છે, જેટલી કરદાતા દ્વારા દર્શાવેલ આવક છે, અને તે પછીના વર્ષોમાં ચોપડામાં ક્રેડિટ્સ સ્પષ્ટ કરવા

માટે સ્ત્રોત બની શકે છે. તેથી, આ કોર્ટનો નિર્ણય આવા વધારાને પછીના વર્ષોમાં ક્રેડિટ્સ સમજાવવા માટેના સ્ત્રોત તરીકે કોઈ વિશેષ મહત્વ આપતો નથી. કોઈપણ કેસમાં, તે તથ્યનો પ્રશ્ન રહેશે કે શું એવા પુરાવા હતા કે આવા વધારા એ પછીના ક્રેડિટ્સનો સ્ત્રોત હતા અને આ સંદર્ભમાં આ સ્ત્રોત અને અન્ય કોઈ સ્ત્રોત વચ્ચે કોઈ તફાવત નથી, તે સ્થિતિ સિવાય કે અગાઉના વર્ષોમાં આકારણી કરાયેલી આવકના સંદર્ભમાં, ક્રેડિટ્સના સંભવિત સ્ત્રોત તરીકે તેનું અસ્તિત્વ વિભાગ પાસે રેકોર્ડની બાબત હશે જ્યારે અન્ય સ્ત્રોતોના સંદર્ભમાં, તેમનું અસ્તિત્વ સાબિત કરવાનો વિષય હોઈ શકે છે."

ઉપરોક્ત નિર્ણયોનો સંદર્ભ આપતાં, વિદ્વાન વરિષ્ઠ એડવોકેટ શ્રી ભટ્ટ દ્વારા એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આવકવેરા કાયદા, ૧૯૬૧ ની કલમ ૬૯બી અનુસાર તેના દ્વારા કરવામાં આવેલા અસ્પષ્ટ રોકાણની ગણતરી માટે અપ્રગટ મળતર સામે અમુક વ્યવહારો પર ગ્રોસ અપ્રગટ ચુકવણીના સેટ ઓફની મંજૂરી આપીને ટ્રિબ્યુનલે ભૂલ કરી છે.

<u>પ્રશ્ન નંબર ૧ માટે કરદાતાની રજૂઆતો</u>

૭. બીજી તરફ, વિદ્વાન વરિષ્ઠ એડવોકેટ શ્રી એસ. એન. સોપારકર, જેમને વિદ્વાન એડવોકેટ શ્રી બી. એસ. સોપારકર દ્વારા સહાય કરવામાં આવી હતી,

તેમણે રજૂઆત કરી હતી કે આવકવેરા કાયદાની કલમ ૬૯બી અનુસાર અસ્પષ્ટ રોકાણની ગણતરી માટે અપ્રગટ મળતર સામે અમુક વ્યવહારો પર ગ્રોસ અપ્રગટ ચુકવણીના સેટ ઓફનો મુદ્દો નીચેના નિર્ણયો અનુસાર સીધો આવરી લેવાય છે:

(i) અનંતરામ વીરસિંઘૈયા એન્ડ કંપની વિરુદ્ધ કમિશનર ઓફ ઈનકમ–ટેક્સ, [૧૯૮૦] ૧૨૩ ITR ૪૫૭ (એસસી) ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના આ નિર્ણયનો સંદર્ભ આપતાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સુપ્રીમ કોર્ટે ઠેરવ્યું છે કે ભંડોળની માત્ર ઉપલબ્ધતા, તમામ કેસોમાં એવો અર્થ ન હોઈ શકે કે કરદાતાએ સંબંધિત આકારણી વર્ષ દરમિયાન ગુપ્ત નફો કે અપ્રગટ આવક મેળવી નથી, પરંતુ તે જ સમયે, દરેક કેસમાં કરમુક્તિ ઓથોરિટી દ્વારા વિચારણા કરવાનો વિષય છે કે શું અસ્પષ્ટ રોકડ ખાધ અને રોકડ ક્રેડિટ્સ વ્યાજબી રીતે છુપાયેલા નફાના પૂર્વ–અસ્તિત્વમાં રહેલા ભંડોળને આભારી હોઈ શકે છે કે પછી તે તે જ વર્ષમાં મેળવેલી છુપાયેલી આવકના સંદર્ભ દ્વારા વાજબી રીતે સમજાવવામાં આવે છે.

(ii) કમિશનર ઓફ ઈનકમ–ટેક્સ વિરુદ્ધ પ્રેસિડેન્ટ ઈન્ડસ્ટ્રીઝ, [૨૦૦૨] ૨૫૮ ITR ૬૫૪ (ગુજરાત) ના કેસ પર રહસ્ય રાખવામાં આવ્યું હતું જેમાં એવું ઠેરવવામાં આવ્યું છે કે વેચાણ માત્ર માલના વિક્રેતા દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલી

કિંમતનું પ્રતિનિધિત્વ કરે છે જેના સંપાદન માટે તેણે અગાઉથી ખર્ચ કર્યો છે. તે ખર્ચ પરના વધારાની વસૂલાત છે જે માત્ર વેચાણની વિચારણામાં સમાવિષ્ટ નફાનો ભાગ બને છે. તેથી, જ્યાં સુધી એવો નિષ્કર્ષ ન આવે કે વેચાયેલા માલના સંપાદનમાં ખર્ચ કરીને રોકાણ કરદાતા દ્વારા કરવામાં આવ્યું છે અને તે પણ જાહેર કરવામાં આવ્યું નથી, ત્યાં સુધી શું અપ્રગટ વેચાણની સમગ્ર રકમને સંબંધિત આકારણી વર્ષોની આવક તરીકે ગણી શકાય તે પ્રશ્નનો જવાબ પોતાની જાતે જ નકારાત્મક આવે છે.

(iii) કમિશનર ઓફ ઈનકમ ટેક્સ (સેન્ટ્રલ) કોચીન વિરુદ્ધ પી.ડી. એબ્રાહમ અર્ફે અપ્પાચન, ૩૪૯ ITR ૪૪૨ (કેરળ), જેમાં કેરળ હાઈકોર્ટે નીચે મુજબ ઠેરવ્યું છે:

૮. બંને પક્ષોને સાંભળ્યા પછી અને હુકમોમાંથી પસાર થયા પછી, અમે જે નોંધ્યું છે તે એ છે કે આકારણી અધીકારીએ કરદાતાના એ દાવા પર વિચાર કર્યો છે કે ફિલ્મ નિર્દેશકોને કરદાતા માટે તેમના દ્વારા નિર્દેશિત વિવિધ ફિલ્મોના નફાનો હિસ્સો ચૂકવવામાં આવ્યો હતો. વધુમાં, જપ્ત કરાયેલા રેકોર્ડ્સમાં ચુકવણીની વિગતો પણ ઉપલબ્ધ હતી. જો કે, આકારણી અધીકારીએ કરદાતાના દાવા પર વિશ્વાસ કરવાનો ઇનકાર કયો હતો કારણ કે કરદાતા અને ફિલ્મ નિર્દેશકો વચ્ચે તેમને ચૂકવવામાં આવેલા

સંમત અવેજ અને ફિલ્મ નિર્માણ માટે પુનઃચૂકવવામાં આવેલા ખર્ચ સિવાય નફાની ભાગીદારી માટે કોઈ લેખિત કરાર નથી. વધુમાં આકારણી અધીકારીએ ચુકવણીની પ્રાપ્તિ સામે ફિલ્મ નિર્દેશકો દ્વારા કરવામાં આવેલા ઇનકાર પર ભારે વિશ્વાસ મૂક્યો છે. અમે ઘણી બાબતો માટે મહેસૂલના દાવાને બહાલ રાખવામાં અસમર્થ છીએ. પ્રથમ સ્થાને, સ્વીકાર્યપણે કરદાતા હિસાબે ન લેવાયેલા વ્યવસાયમાં સંકળાયેલ હતો અને જપ્ત કરાયેલા હિસાબો અપ્રગટ મળતર અને અપ્રગટ ખર્ચ દર્શાવતા ગુપ્ત વ્યવહારોને લગતા છે. કરદાતાએ પોતે જ બ્લોક સમયગાળા માટે પરત કરેલી આવક પર રૂ. ૪૩ લાખની અપ્રગટ આવક સ્વેચ્છાએ જાહેર કરી છે. આથી, જપ્ત કરાયેલા રેકોર્ડ્સમાં મળતી આવકને સ્વીકારતી વખતે તેમાં મળતા ખર્ચની એન્ટ્રીઓ પર શંકા કરવાનું કોઈ ઓચિત્ય નથી. જ્યારે વિભાગ અપ્રગટ આવકનો અંદાજ લગાવવા માટે જપ્ત કરાયેલા રેકોર્ડ્સ પર આધાર રાખે છે, ત્યારે અમને એવું કોઈ કારણ દેખાતું નથી કે તેમાં દર્શાવેલ ખર્ચ પર માત્ર એટલા માટે અવિશ્વાસ કરવો જોઈએ કારણ કે ત્યાં કોઈ લેખિત કરાર નથી અને ચુકવણીઓ ચેક અથવા ડિમાન્ડ ડ્રાફ્ટ દ્વારા કરવામાં આવી ન હતી. જ્યારે અપ્રગટ આવક ગુપ્ત રીતે ચલાવવામાં આવતા વ્યવસાયમાંથી નક્કી કરવામાં આવે છે કે નહીં, ત્યારે કાયદો કરદાતા દ્વારા કરવામાં આવેલા ખર્ચને બાદ કર્યા પછી મેળવવાની હોય તેવી "અપ્રગટ આવક" સિવાય બીજું કઈ આકારણી કરવાની સત્તા આપતો નથી, પછી ભલે તે નિયમિત ચોપડાઓમાં

હિસાબમાં લેવાયો હોય કે નહીં. કરદાતા પાસેથી જપ્ત કરાયેલા ગુપ્ત રેકોર્ડ્સમાંથી જે સ્પષ્ટ થાય છે તે એ છે કે ફિલ્મ પ્રોડ્યુસર અને ફિલ્મ નિર્દેશકો બંને નિયમિત હિસાબી ચોપડા બહાર ઉઘરાણી અને ચુકવણીમાં સંકળાયેલા હતા અને આ જ એકમાત્ર કારણ છે કે તેમની વચ્ચે નફાની ભાગીદારી અંગે કોઈ લેખિત કરાર નથી અને ચુકવણીઓ જાણીબુઝીને ચેક અથવા ડિમાન્ડ ડ્રાફ્ટ દ્બારા કરવામાં આવી નથી. આકારણી અધીકારીએ એવું પણ જણાવ્યું છે કે ચુકવણીનો હેતુ જપ્ત કરાયેલા રેકોર્ડ્સમાં નોંધાયેલ જોવા મળતો નથી. અમે નથી માનતા કે કરદાતા દ્બારા ચલાવવામાં આવતા વ્યવસાયના સંદર્ભમાં આ અવાસ્તવિક વલણ વાજબી છે કારણ કે ફિલ્મ પ્રોડ્યુસર અને ફિલ્મ નિર્દેશકો વચ્ચે નોંધાયેલી આવક અને કરાયેલી ચુકવણીઓને વ્યવસાયને લગતી ગણવી જોઈએ અને બીજું કંઈ નહીં. ફિલ્મ નિર્દેશકોએ કરદાતા પાસેથી રોકડમાં ચુકવણીની પ્રાપ્તિની પુષ્ટિ કરી નથી તે માત્ર ચુકવણીને બોગસ કે બનાવટી ગણવાનું કારણ નથી. અમારા મતે, ચુકવણીની સત્યતા વિશે શંકા કરવાનું કંઈ નથી કારણ કે કરદાતાએ પોતે જ સ્પષ્ટ કર્યું હતું કે ફિલ્મ નિર્દેશકો સફળ ફિલ્મોના સંદર્ભમાં નફામાં ભાગીદારી મેળવવા માટે હકદાર છે, અને વિભાગે એવું સ્થાપિત કર્યું નથી કે ફિલ્મ ઉદ્યોગમાં આવી પ્રથા નથી. મૂળભૂત રીતે, અમે ટ્રિબ્યુનલના તે હુકમને બહાલ રાખીએ છીએ કે જપ્ત કરાયેલા રેકોર્ડ્સમાં મળી આવેલી ફિલ્મ નિર્દેશકોને ચુકવણીને લગતી એન્ટ્રીઓ સ્વીકારવી જોઈએ, અમે નથી

માનતા કે અમારે નિર્મિત ફિલ્મોની વિગતો અને કરદાતા દ્વારા સામયિક ધોરણે ચૂકવવામાં આવેલી વિવિધ રકમોની વિગતોમાં જવાની જરૂર છે. તેથી, કરદાતા અથવા ચુકવણી મેળવનારાઓ દ્વારા નિયમિત હિસાબી ચોપડાઓમાં નોંધવામાં ન આવી હોવા છતાં નિર્દેશકોને કરાયેલી ચુકવણીઓ સંબંધિત ટ્રિબ્યુનલના નિષ્કર્ષમાં હસ્તક્ષેપ કરવાનું અમને કોઈ ઓચિત્ય જણાતું નથી.

૯. ઉમેરાનો બાકીનો ભાગ તામિલ ફિલ્મ ખરીદવા માટે મેસર્સ કુમુદાવલ્લી પિક્ચર્સને કરદાતા દ્વારા કરવામાં આવી હોવાનું જણાવાયેલ ચુકવણીઓને માત્ર અસ્વીકાર કરવા અંગેનો છે. એવું જોવા મળે છે કે જ્યારે કુલ ચુકવણી રૂ. ૩૭ લાખ હતી, ત્યારે માત્ર રૂ. ૨૨ લાખ હિસાબે લેવાયા હતા અને બાકીના રૂ. ૧૫ લાખ અપ્રગટ ચુકવણીઓ હતી, જે જપ્ત કરાયેલા રેકોર્ડ્સમાં પણ નોંધાયેલી જોવા મળે છે. અમને નથી લાગતું કે વ્યવહારની સત્યતા પર શંકા કરવાનું કોઈ કારણ છે કારણ કે સામાન્ય રીતે વિભાગ દ્વારા જપ્ત કરાયેલા રેકોર્ડ્સમાંથી એવું જોવા મળે છે કે વ્યવસાય અંશતઃ કાળા નાણાં સાથે અને અંશતઃ ધોળા નાણાં સાથે કરવામાં આવે છે, જો કે આવક અને ખર્ચના હિસાબ નજીવી રકમના હોય છે.

૧૦. મહેસૂલ માટેના વિદ્વાન વરિષ્ઠ સ્ટેન્ડિંગ કાઉન્સિલે કાયદાની કલમ ૩૭ (૧) ની સમજૂતીનો અને ૧/૪/૧૯૯૯ થી ફાઇનાન્સ (નંબર ૨)

એક્ટ, ૧૯૯૮ દ્વારા કાયદાની કલમ ૬૯સી માં ઉમેરવામાં આવેલ શરતના વ્યાપનો પણ સંદર્ભ આપ્યો હતો. કરદાતા માટેના વિદ્વાન કાઉન્સિલે એવી દલીલ કરી હતી કે ફિલ્મ નિર્માણ એ ગેરકાયદેસર વ્યવસાય નથી અને તેથી હિસાબમાં લીધા વિના કરાયેલી ચુકવણીઓને કાયદાની કલમ ૩૭ (૧) ની સમજૂતીને આકર્ષિત કરતી ગેરકાયદેસર ચુકવણીઓ કહી શકાય નહીં. અમે નથી માનતા કે યોગ્ય વ્યવસાયમાં હિસાબે ન લેવાયેલા ખર્ચને કાયદાની કલમ ૩૭ (૧) ની સમજૂતી આકર્ષિત કરવા માટે કાયદા દ્વારા પ્રતિબંધિત ખર્ચ તરીકે ગણી શકાય. જ્યાં સુધી કલમ ૬૯સી ની શરતનો સંબંધ છે, પ્રથમ સ્થાને ૧/૪/૧૯૯૯ થી અમલમાં આવેલી શરત અહીં આવરી લેવાયેલ સમયગાળા માટેના બ્લોક આકારણીને લાગુ પડતી નથી અને બીજું અમે નથી માનતા કે વ્યવસાયમાં હિસાબે લેવાયેલા ખર્ચ પરનો વધારાનો ખર્ચ કલમ ૬૯સી પોતે જ આવરી લે છે. તેથી અમે નથી માનતા કે આ બે કલમોનો વર્તમાન કેસમાં કોઈ અમલ થાય છે. તેથી, કરદાતા દ્વારા તેઓને કરાયેલી અપ્રગટ ચુકવણીઓ પેટે ત્રણ ફિલ્મ નિર્દેશકો અને એક ફિલ્મ નિર્માતા કંપનીને રૂ. ૧.૦૯ કરોડ અને તેથી વધુના કુલ ઉમેરાને રદ કરવા અંગે ટ્રિબ્યુનલના હુકમોમાં હસ્તક્ષેપ કરવાનું અમને કોઈ કારણ મળતું નથી. તેથી મહેસૂલની અપીલમાં ઉપસ્થિત કરાયેલા પહેલા પ્રશ્નનો જવાબ મહેસૂલની વિરુદ્ધમાં અને કરદાતાની તરફેણમાં આપવામાં આવે છે.

(iv) ટેક્સ અપીલ નંબર ૧૦૧૦ ઓફ ૨૦૧૪ માં કમિશનર ઓફ ઈનકમ ટેક્સ વિરુદ્ધ તિરૂપતિ કન્સ્ટ્રક્શન કંપનીના કેસમાં બિન–અહેવાલ થયેલ નિર્ણય.

"૭. સૌપ્રથમ, એ નોંધવું જરૂરી છે કે, કોઈ દસ્તાવેજનું મૂલ્યાંકન કરતી વખતે, તેને તેની સમગ્રતામાં ધ્યાનમાં લેવું જરૂરી છે અને તેને આંશિક રીતે ધ્યાનમાં લઈ શકાય નહીં. હાલના કેસમાં, કાગળો–દસ્તાવેજોનું મૂલ્યાંકન કરતી વખતે, જે આકારણી અધીકારીના જણાવ્યા અનુસાર, સામાવાળા–કરદાતાના ભાગે હિસાબે લેવાયેલા અને હિસાબે ન લેવાયેલા વ્યવહારો ધરાવતા હતા, તેઓ માત્ર તેનું યોગ્ય રીતે પરીક્ષણ કરવામાં જ નિષ્ફળ ગયા નથી પરંતુ કાયદા મુજબ આવકની આકારણી કરવામાં પણ નિષ્ફળ ગયા છે. વધુમાં, જો કે, એઓ, પોતે, હિસાબે લેવાયેલી અને હિસાબે ન લેવાયેલી એન્ટ્રીઓના સંદર્ભમાં નફા અને નુકસાનનું ખાતું તૈયાર કર્યું હતું, છતાં તેમણે કોઈ કારણ દર્શાવ્યું ન હતું કે સામાવાળા–કરદાતાના હિસાબે ન લેવાયેલા વ્યવહારોના નફા–નુકસાન ખાતાને સાચું કેમ માની શકાય નહીં. તદુપરાંત, એઓ એ તારીખ ૧૦/૧૨/૨૦૦૮ અને ૨૯/૧૨/૨૦૦૮ ના પત્રો દ્વારા સામાવાળા–કરદાતા દ્વારા આપવામાં આવેલા ખુલાસાઓને પણ ધ્યાનમાં લીધા ન હતા. સંબંધિત આકારણી વર્ષો માટે સામાવાળા–કરદાતા દ્વારા આપવામાં આવેલી જપ્ત કરાયેલી ડાયરી પર આધારિત પીક વર્કિંગને પણ

એઓ દ્વારા અણદેખ્યું કરવામાં આવ્યું હતું અને, અહીં પણ, તેના માટે કોઈ કારણ દર્શાવવામાં આવ્યું ન હતું. તેથી, અમારો એવો અભિપ્રાય છે કે સીઆઈટી (એ) એ યોગ્ય રીતે ઠેરવ્યું છે કે જો જપ્ત કરાયેલી ડાયરીમાં નોંધાયેલા વ્યવહારોમાંથી મળતી આવક સૌથી ଉଚ୍ଚ પીકના આધારે નક્કી કરવામાં આવે, જે મળતર પર ૫ ટકાના ચોખ્ખા નફા દ્વારા વધારવામાં આવે અને તે અનુસાર કર લાદવામાં આવે, તો સંબંધિત આકારણી વર્ષો માટે યોગ્ય અને વ્યાજબી રહેશે. અમને લાગતું નથી કે સીઆઈટી (એ) અને આઈટીએટી એ આક્ષેપિત હુકમો પસાર કરવામાં કોઈ ક્ષેત્રાધિકાર વિષયક ભૂલ કરી છે."

તેથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે જ્યારે કરદાતાએ રોકડ મળતર અને ચુકવણીઓના અસ્તિત્વનો સ્વીકાર કર્યો હોય ત્યારે કરદાતા રોકડમાં કરાયેલી ચુકવણીને રોકડમાં મળેલ રકમ સામે સેટ ઓફ મેળવવા માટે હકદાર છે અને આવી પરિસ્થિતિઓમાં, અગાઉની મળતરમાંથી ઉપલબ્ધ રોકડમાંથી જ પછીની ચુકવણી કરવામાં આવી હોવાનું માની લેવું જોઈએ. તેથી, આકારણી અધીકારી કરદાતાના હાથમાં રહેલી સમગ્ર ગ્રોસ રકમને ઉમેરી શક્યા ન હોત. તેથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ટ્રિબ્યુનલે યોગ્ય રીતે ઠેરવ્યું છે કે અગાઉની રોકડ મળતર સામે પછીની રોકડ ચુકવણીના એડજસ્ટમેન્ટ માટેના કરદાતાના દાવાને ફગાવી દેવા માટે કોઈ

વ્યાજબી કારણ નથી.

<u>પ્રશ્ન નંબર ૧ માટે અભિપ્રાય</u>

૮. સંબંધિત પક્ષકારોના વિદ્વાન એડવોકેટોને સાંભળ્યા પછી અને રેકોર્ડ પરની સામગ્રીઓમાંથી પસાર થયા પછી, એ નોંધવું જરૂરી છે કે આકારણી અધીકારી દ્વારા નોંધવામાં આવ્યા મુજબ આકારણી કાર્યવાહી દરમિયાન કરદાતાએ અપ્રગટ જમીનના સોદામાંથી ભંડોળની ઉપલબ્ધતા વિશે કોઈ વિગત કે માહિતી પૂરી પાડી ન હતી. કરદાતા પ્રાથમિક અને મૂળભૂત તથ્યો પૂરા પાડવામાં નિષ્ફળ ગયા. તદુપરાંત, એવું જણાય છે કે ટ્રિબ્યુનલે એ હકીકત પર પણ વિચાર કર્યો નથી કે લીલા હાઉસિંગ એન્ડ ઈન્ફ્રાસ્ટ્રક્ચર હાઉસિંગ પ્રાઈવેટ લિમિટેડ અને સૌમ્યા કન્સ્ટ્રક્શન વચ્ચે રામદેવપીર–ની–ટેકરી નજીકની જમીનના સોદાને લગતી રૂ. ૨.૫૩ કરોડની રકમ પર કરદાતાના હાથમાં રક્ષણાત્મક રીતે કર લાદવામાં આવ્યો છે અને કંપનીઓના હાથમાં મૂળભૂત વધારો અગાઉથી જ કરવામાં આવ્યો છે. આમ, આવા ભંડોળ કરદાતા દ્વારા તેના વ્યક્તિગત જમીન વ્યવસાયમાં કરાયેલા અન્ય કોઈ વધારાના રોકાણ માટે પ્રથમ દર્શનીય રીતે ઉપલબ્ધ ન હતા.

૮.૧ અન્ય રોકાણોના સંદર્ભમાં, જપ્ત કરાયેલા કાગળો અનુસાર મોટાભાગના રોકાણો નાણાકીય વર્ષ ૧૯૯૪–૯૫ દરમિયાન કરવામાં આવ્યા છે. રામદેવપીર–ની–ટેકરીના બીજા જમીન સોદાને લગતી ઓન મની મળતર

નાણાકીય વર્ષ ૧૯૯૩–૯૪ દરમિયાન પ્રાપ્ત થઈ હતી અને આરડીઆઈએલ તરફથી રૂ. ૧૨.૮૦ કરોડની સમગ્ર ઓન મની ચુકવણી માત્ર એપ્રિલ ૧૯૯૫ થી સપ્ટેમ્બર, ૧૯૯૫ સુધી જ પ્રાપ્ત થઈ હતી.

૮.૨ તેવી જ રીતે બાકીના બે જમીનના સોદામાં રોકાણ અને નફા માટે નક્કી કરાયેલી અપ્રગટ આવક પણ નાણાકીય વર્ષ ૧૯૯૫–૯૬ માં આવતી હોવાનું નક્કી કરવામાં આવ્યું હતું અને બ્રોકરેજની રકમ પણ પ્રાપ્ત થઈ ન હતી. તેથી, રેકોર્ડ પર ઉપલબ્ધ તથ્યોના આધારે આકારણી અધીકારીએ ઠેરવ્યું છે કે અસ્પષ્ટ રોકડ મળતર અને અસ્પષ્ટ રોકાણ વચ્ચે કોઈ સહ–સંબંધ ન હોવાથી કરદાતા કરવામાં આવેલા અસ્પષ્ટ રોકાણ સામે અપ્રગટ આવકના કોઈ સેટ ઓફ માટે હકદાર નથી.

૮.૩ ઉપરોક્તને ધ્યાનમાં રાખીને, અમારો એવો અભિપ્રાય છે કે કેસના તથ્યોના આધારે આકારણી અધીકારીએ સેટ ઓફ માટેના કરદાતાના દાવાને યોગ્ય રીતે મંજૂર કર્યો નથી કારણ કે ઓન મની મળતર દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલી આવક જમીનના સોદામાં રોકાણ માટે ઉપલબ્ધ હતી અને અન્યથા રોકવામાં આવી ન હતી તે દર્શાવવા માટે કોઈ પ્રથમ દર્શનીય પુરાવો પણ નથી.

૮.૪ જો કે, ટ્રિબ્યુનલે એવી ધારણા પર ભાર મૂક્યો હતો કે વ્યાજબી

દ્રષ્ટિકોણ એવી માંગ કરે છે કે પછીની ચુકવણીઓ અગાઉની મળતરમાંથી ઉપલબ્ધ રોકડમાંથી કરવામાં આવી હોવાનું માની લેવું જોઈએ, જો કોઈ હોય તો. ટ્રિબ્યુનલે તથ્યો પર ધ્યાન આપ્યા વિના કેસના તથ્યોને લાગુ કર્યા વિના પીક ક્રેડિટના સિદ્ધાંતોનો સંદર્ભ આપીને માત્ર આવી ધારણાના આધારે અરજીના દાવાને મંજૂર કર્યો છે.

૮.૫ તદુપરાંત, અપ્રગટ રોકડ મળતર અને ચુકવણીઓ વચ્ચે સાંકળ અથવા સહ–સંબંધ સાબિત કરતી કોઈ સામગ્રીની ગેરહાજરીની હકીકતને ફગાવી દેવામાં પણ ટ્રિબ્યુનલે ભૂલ કરી છે. તેથી, આવી પરિસ્થિતિઓમાં, એવું જણાય છે કે આકારણી અધીકારીએ યોગ્ય રીતે ઠેરવ્યું છે કે કરદાતા સેટ ઓફના કોઈ દાવા માટે હકદાર નથી અને નક્કી કરાયેલી તમામ આવક તેમજ રોકાણ એકબીજા સામે કોઈ સેટ ઓફ વિના વિચારણા કરવા માટે જવાબદાર છે.

૮.૬ રેકોર્ડ પર ઉપલબ્ધ તથ્યોને ધ્યાનમાં રાખીને, અમારો એવો અભિપ્રાય છે કે ટ્રિબ્યુનલ, જે તથ્ય શોધનારી અંતિમ ઓથોરિટી છે, તેણે રેકોર્ડ પર ઉપલબ્ધ તથ્યોનો સંદર્ભ આપ્યા વિના માત્ર કાયદાના સિદ્ધાંતોના આધારે આકારણી અધીકારીના નિષ્કર્ષોને ઉલટાવ્યા છે. તેથી, કરદાતા વતી ટાંકવામાં આવેલા નિર્ણયો જે દરેક કેસના તથ્યો પર આધારિત છે તે લાગુ

પડતા નથી અને તેથી તેની વિગતવાર ચર્ચા કરવામાં આવી નથી.

૮.૭. આવી પરિસ્થિતિઓમાં, અમે પ્રશ્ન નંબર ૧ નો જવાબ નકારાત્મક રીતે આપીએ છીએ એટલે કે મહેસૂલની તરફેણમાં અને કરદાતાની વિરુદ્ધમાં.

<u>પ્રશ્ન નંબર ૨</u>

૯. કલમ ૩૭ હેઠળ સ્પષ્ટ અને અપ્રગટ રોકડ રોકાણના સંદર્ભમાં નુકસાનની મંજૂરી આપવા માટેના પ્રશ્ન નંબર ૨ સંબંધિત, જેનું કોઈ મૂર્ત પરિણામ આવ્યું ન હતું, બારોનેટ જમીન અને જગતપુર જમીનને લગતા કેસના તથ્યાત્મક પાસાઓ એવા છે કે કરદાતાએ જમીન મેળવવા માટે એક શ્રી જી. સી. પટેલને કરાયેલી ચુકવણીના કારણે રૂ. ૨.૯૩ કરોડના નુકસાનનો દાવો કર્યો હતો કારણ કે જમીનનો સોદો ફળીભૂત થઈ શક્યો ન હતો. આકારણી અધીકારીએ શ્રી જી. સી. પટેલના નિવેદનનો સંદર્ભ આપ્યો છે જેમણે એવું નિવેદન આપ્યું છે કે તેમને ઉક્ત રકમ મળી નથી. આકારણી અધીકારીએ બારોનેટ જમીન અને જગતપુર ખાતેની જમીન અંગે પેરા ૫ માં વિગતવાર તથ્યોનું વર્ણન કર્યું છે.

<u>મહેસૂલની પ્રશ્ન નંબર ૨ માટેની રજૂઆતો</u>

૯.૧. મહેસૂલ માટેના વિદ્વાન વરિષ્ઠ એડવોકેટે રજૂઆત કરી હતી કે કરદાતાએ શ્રી જી. સી. પટેલને ચુકવણી કરી હોવાનું દર્શાવવા માટે રેકોર્ડ પર કોઈ પુરાવા નથી, જ્યારે બીજી તરફ શ્રી જી. સી. પટેલે પોતાના નિવેદનમાં જણાવ્યું છે કે તેમને કરદાતા પાસેથી ૨.૯૩ કરોડની રકમ મળી નથી. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે કરદાતાએ નુકસાન વેઠ્યું છે તે સ્થાપિત કરવાની જવાબદારી કરદાતાની છે અને જો કરદાતાની દલીલ સ્વીકારવામાં આવે તો કરદાતાના માત્ર શબ્દો સિવાય કોઈ પુરાવા દ્વારા સમર્થિત ન હોય તેવી રકમ કરમાંથી બહાર થઈ જશે. તેથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે નુકસાનની મંજૂરી આપવા માટે ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા આપવામાં આવેલા નિષ્કર્ષો રેકોર્ડની બહારના છે અને વિપરીત છે.

૯.૨. આકારણી અધીકારી દ્વારા પેરા ૫.૨.૧૦ માં આપવામાં આવેલા નિષ્કર્ષ તરફ કોર્ટનું ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું હતું, જે આ પ્રમાણે છે:

"૫.૨.૧૦ નિર્ણય:

(i) તારીખ ૧૧-૯-૯૭ ના પત્ર દ્વારા દાખલ કરાયેલી કરદાતાની દલીલ અને તારીખ ૧૮-૯-૯૭ ના પત્ર દ્વારા વધુ સ્પષ્ટતા પર ખૂબ જ કાળજીપૂર્વક વિચાર કરવામાં આવ્યો છે, કરદાતા દ્વારા આજદિન સુધી પણ સ્વીકારવામાં આવ્યું છે કે રૂ. ૨.૯૩ કરોડ રોકડમાં ચૂકવવામાં આવ્યા હતા. વધુમાં એ નોંધવું જરૂરી છે કે કરદાતાએ આ તબક્કે પણ આવી મોટી

અસ્પષ્ટ રોકડ ચુકવણીના સ્ત્રોત વિશે એક પણ શબ્દ ઉચ્ચાર્યો નથી અને દાખલ કરવામાં આવેલી રજૂઆત અનુસાર તે સ્વીકાર્યપણે સંપૂર્ણપણે અસ્પષ્ટ રહે છે. તારીખ ૧૩-૧૧-૯૫, ૧૪-૧૧-૯૫, ૧૬-૧૧-૯૫ અને અંતે ૭-૨-૯૬ ના રોજ નોંધાયેલા શ્રી મનોજ વડોદરિયાના નિવેદનમાં જણાવ્યા મુજબ રોકડ ચુકવણીની મર્યાદા સુધી જમીનમાં અધિકારો અસ્તિત્વમાં હતા. તેથી, ઉપર જણાવ્યા મુજબ પેરા ૭.૪ દ્વારા હવે લેવામાં આવેલી દલીલ સ્વીકાર્ય નથી કે જમીનના સોદા માટે ચૂકવવામાં આવેલા રોકડ ઘટક સામે કરદાતાનો કોઈ અધિકાર ન હતો. વાસ્તવમાં, કરદાતા માટેની રજૂઆત રેકોર્ડ પર ઉપલબ્ધ તથ્યોથી વિપરીત છે અને મૂળભૂત વ્યાપારી ડહાપણની વિરુદ્ધ જાય છે કારણ કે કોઈ પણ વ્યક્તિ એવા વ્યવહારને મંજૂરી આપશે નહીં જેમાં તેણે લગભગ રૂ. ૩ કરોડનું વિશાળ રોકાણ કર્યું હોય તે તેને કોઈ લાભ વિના પતી જાય. આવી દલીલમાંથી ઉદ્ભવતું સ્પષ્ટ સૂચન એ છે કે કરદાતા હવે એવો દાવો કરી રહ્યા છે કે તેમણે અદાણી ગ્રુપના સંસ્થાનને પોતાના ભોગે નફો કરવાની મંજૂરી આપી, જે તેઓ ક્યારેય નહીં કરે સિવાય કે આવો રોકડ ઘટક અદાણી તરફથી આવ્યો હોય, જેનો તેમણે નોંધાયેલા પોતાના નિવેદનમાં ભારપૂર્વક ઇનકાર કર્યો હતો. તારીખ ૧૩-૧૧-૧૯૯૫ ના રોજ નોંધાયેલા તેમના નિવેદનમાં પ્રશ્ન ૧૧ ના જવાબમાં કરદાતા દ્વારા સ્પષ્ટ અને સ્પષ્ટપણે ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો હતો કે તેમણે ચૂકવેલી રૂ. ૨.૯૩ કરોડની રોકડ

ચુકવણી સામે, સોસાયટી સાથેના તેમના વિકાસના અધિકારો હજુ પણ બાકી હતા અને તે નક્કી થવાના બાકી હતા. વધુમાં તારીખ ૧૬–૧૧–૧૯૯૫ ના રોજ પ્રશ્ન ૧૨ ના જવાબમાં કરદાતા દ્વારા પુનઃરોચ્ચાર કરવામાં આવ્યો હતો કે તેઓ રોકડ ચુકવણી સામે સોસાયટી સાથે વિકાસનો અધિકાર ધરાવતા હતા અને સોસાયટી અને વર્તમાન ડેવલપર્સ વચ્ચેના વિવાદના કારણે તેમની પાસે તેમાંથી કોઈ સાથે લેખિત કરાર ન હતો. ૧૬–૧૧–૧૯૯૫ ના રોજ નોંધાયેલા નિવેદનના પ્રશ્ન ૧૬ ના જવાબમાં તેમણે વિકાસ અધિકારો માટે બારોનેટ જમીનમાં રૂ. ૨.૯૩ કરોડના હયાત રોકાણનો સ્પષ્ટપણે સ્વીકાર કર્યો હતો. વધુમાં જ્યારે ૭–૨–૧૯૯૬ ના રોજ નોંધાયેલા તેમના નિવેદનના પ્રશ્ન ૧૧ માં બારોનેટ જમીન સોદામાં તેમની ભૂમિકા વિશે પૂછપરછ કરવામાં આવી ત્યારે, કરદાતાએ ભારપૂર્વક જણાવ્યું હતું કે એ વાત સાચી છે કે કાગળો પર આ જમીનનો સોદો અંતિમ ધોરણે ગોવિંદ સી. પટેલ અને અદાણી વચ્ચે થયો હતો, પરંતુ તેની તમામ વાટાઘાટો તેમના દ્વારા કરવામાં આવી હતી અને તમામ રોકડ ચુકવણી તેમની દ્વારા ગોઠવવામાં આવી હતી. પરંતુ તેમની પાસે ચેક દ્વારા ચુકવણી કરવાની ઉપલબ્ધતા ન હોવાથી, તેમણે અદાણી દ્વારા ચેકથી ચુકવણીની ગોઠવણ કરી હતી. તે પણ તેમના દ્વારા વાટાઘાટો કરવામાં આવી હતી. તેથી, તેઓ કરાયેલી રોકડ ચુકવણી સામે સોસાયટી સાથે વાટાઘાટો કરી રહ્યા હતા. કરદાતાએ ભારપૂર્વક જણાવ્યું હતું કે તેમણે શ્રી સુરેશ પટેલ દ્વારા

શ્રી ગોવિંદ પટેલ સાથે વાટાઘાટો કરી હોવાથી, તેઓ તમામ તથ્યો વિશે જાણકાર હતા.

(ii) બે મહિનામાં ફેલાયેલી ઉપરોક્ત જુબાનીઓ, તે પણ બ્લોક સમયગાળાના અંત પછીના ૨ મહિના પછી, સ્પષ્ટપણે બહાર લાવે છે કે જ્યારે ફેબ્રુઆરી, ૯૬ માં કરદાતા કરાયેલી રોકડ ચુકવણી સામેના અધિકારો વિશે સંપૂર્ણપણે ચોક્કસ હતા અને તે અનુસાર વાટાઘાટો કરી રહ્યા હતા. વધુમાં, એ વાત ચોક્કસપણે અવિશ્વસનીય છે કે જ્યારે તેમણે પોતે પછીના જમીન સોદાની વાટાઘાટો કરી હતી (જેમ કે હવે લાભ કન્સ્ટ્રક્શન લિમિટેડ અને અદાણી વચ્ચે હોવાનું કહેવાય છે) કે તેમણે રોકડમાં કરેલા રૂ. ૨.૯૩ કરોડના રોકાણ દ્બારા દર્શાવવામાં આવેલા પોતાના હિતનો સંપૂર્ણ ત્યાગ કર્યો હોય. ઊભી કરવામાં આવેલી વધુ દલીલ કે વિભાગ હવે લાભ કન્સ્ટ્રક્શન લિમિટેડ પાસેથી પુષ્ટિ કરી શકે છે કે કોઈ રોકડ ચુકવણી કરવામાં આવી નથી તે તેના મોં પર કોઈ ગુણવત્તા કે વિષયવસ્તુ વગરની છે અને વ્યાજબી રીતે કહીએ તો આવી દલીલ ગંભીરતાથી કરી પણ શકાય નહીં. આ એક સ્વીકૃત સ્થિતિ છે કે કોઈ પણ વ્યક્તિ જમીનના સોદામાં હિસાબે ન લેવાયેલા રોકાણનો સ્વીકાર કરશે નહીં, જેનાથી કર જવાબદારીઓ અને દંડના પરિણામો અને વધારાની સ્ટેમ્પ ડ્યુટી આકર્ષાય, સિવાય કે વિભાગ પાસે ગુનાહિત પુરાવા ન હોય અને તેથી લાભ કન્સ્ટ્રક્શન

લિમિટેડ દ્વારા આવી કોઈ ચુકવણીનો સ્વીકાર કરવાનો કોઈ પ્રશ્ન જ ઊભો થતો નથી. તેથી નુકસાન વિશે હવે લેવામાં આવેલી દલીલ તેના તથ્યો પર, ગુણવત્તા અને વિષયવસ્તુ વગરની છે અને કોઈપણ કેસમાં કરદાતા મોટું નુકસાન સ્થાપિત કરવા માટે અને એ વાત સાચી છે કે આવું નુકસાન વાસ્તવમાં બ્લોક સમયગાળાના અંત પહેલા થયું હતું તે સ્થાપિત કરવા માટે રેકોર્ડ પર પુરાવા કે વિગતો લાવ્યા છે. એ નોંધવું યોગ્ય છે કે કરદાતાએ ગંભીર વાંધાઓ ઉઠાવ્યા છે કે અન્ય દરોડાઓમાં મળી આવેલા વ્યવહારો, બ્લોક સમયગાળાને લગતા હોવા છતાં, બ્લોક કાર્યવાહીમાં ધ્યાનમાં લઈ શકાય નહીં. અહીં બ્લોક સમયગાળાના અંત એટલે કે ૨૧-૯-૯૫ થી ૪ મહિનાથી વધુ સમય બંધ થયા પછી પણ, કરદાતાએ ૭-૨-૯૬ ના રોજ નોંધાયેલા પોતાના નિવેદનમાં અધિકારના અસ્તિત્વનો સ્વીકાર કર્યો હતો અને આ રીતે બ્લોક સમયગાળાના અંત પહેલાં નુકસાન થયું ન હતું.

(iii) વધુમાં કાયદાની પ્રસ્થાપિત સ્થિતિ એ છે કે આવક/નુકસાન આકારણી હેઠળ આવરી લેવાયેલ ચોક્કસ સમયગાળાના સંદર્ભમાં નક્કી કરવાનું હોય છે અને તે સમયગાળા પછી થયેલ/કમાયેલ નુકસાન/નફો અગાઉના સમયગાળાની ગણતરીમાં પ્રવેશ કરી શકતો નથી. ઉપરોક્ત ચર્ચાને ધ્યાનમાં રાખીને કરદાતા એ સ્થાપિત કરવામાં સંપૂર્ણપણે નિષ્ફળ ગયા છે કે નુકસાન બ્લોક સમયગાળાના અંત પહેલા થયું હતું અને બ્લોક

સમયગાળાના અંતે રોકડમાં કરાયેલા રોકાણનું મૂલ્ય શૂન્ય હતું અને તેથી નુકસાનનો દાવો તથ્યો તેમજ કાયદાની દ્રષ્ટિએ ટકવા પાત્ર નથી અને આથી રદ કરવામાં આવે છે.

(iv) ઉપરોક્ત ચર્ચાને ધ્યાનમાં રાખીને, કરદાતાના હાથમાં બ્લોક સમયગાળાની કુલ આવકમાં અસ્પષ્ટ રોકાણ તરીકે રૂ. ૨.૯૩ કરોડનો વધારો કરવામાં આવે છે. નાણાકીય વર્ષ ૧૯૯૩-૯૪ માં રૂ. ૫૦ લાખની રકમ રોકડમાં ચૂકવવામાં આવી હોવાથી અને નાણાકીય વર્ષ ૧૯૯૪-૯૫ માં રૂ. ૨.૪૩ કરોડ રોકડમાં ચૂકવવામાં આવ્યા હોવાથી, તે અનુસાર આકારણી વર્ષ ૧૯૯૪-૯૫ માં રૂ. ૫૦ લાખ અને આકારણી વર્ષ ૧૯૯૫-૯૬ માં રૂ. ૨.૪૩ કરોડ અનુક્રમે અપ્રગટ રોકાણ તરીકે વધારો કરવામાં આવે છે.

(આકારણી વર્ષ ૧૯૯૪-૯૫ રૂ. ૦.૫૦ કરોડ, આકારણી વર્ષ ૧૯૯૫-૯૬ રૂ. ૨.૪૩ કરોડ.)"

૯.૩. તેવી જ રીતે જગતપુર ખાતેની જમીનના સંદર્ભમાં, આકારણી અધીકારીએ આકારણી હુકમના પેરા ૫.૫.૫ માં નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું છે: "

૫.૫.૫ નિર્ણય:

i) એ એક સ્વીકૃત હકીકત છે કે ખેડૂતો પાસેથી રૂ. ૧૦ લાખની ચુકવણી

કરીને જમીન ખરીદવામાં આવી હતી અને શ્રી ગોવિંદ સી. પટેલને રૂ. ૨.૧૬ કરોડમાં વેચવામાં આવી હતી અને કરદાતા દ્વારા રૂ. ૩.૩૬ કરોડમાં પુનઃખરીદવામાં આવી હતી. પ્રારંભિક વેચાણ સામે, ૧૯–૧૦–૧૯૯૩ થી ૧૦–૮–૧૯૯૪ સુધીમાં કરદાતાને શ્રી ગોવિંદ સી. પટેલ પાસેથી રૂ. ૧.૯૦ કરોડની રકમ પ્રાપ્ત થઈ છે. કરદાતા દ્વારા પુનઃખરીદી વખતે રૂ. ૨૬ લાખ બાકી હતા. કનુભાઈ પટેલના હવાલાથી રૂ. ૧.૭૫ કરોડ અને કરદાતા દ્વારા શ્રી ગોવિંદ સી. પટેલને ચૂકવવાપાત્ર રૂ. ૧.૩૫ કરોડ અને રૂ. ૨૬ લાખની ક્રોસ એન્ટ્રી (એડજસ્ટમેન્ટ) દ્વારા ખાતું સરભર કરવામાં આવ્યું હતું.

ii) પેજ ૧૦૫ પરથી એ વધુ સ્પષ્ટ થાય છે કે કરદાતાની સૂચના મુજબ પેજ ૧૦૫ લખતી વખતે બાકી નીકળતી રકમ પેજ ૨૧ પર રૂ. ૧.૩૫ કરોડ સામે રૂ. ૧.૦૫ કરોડ હતી. એનો અર્થ એ થાય છે કે કરદાતા દ્વારા શ્રી ગોવિંદ સી. પટેલને રૂ. ૩૦ લાખ સ્વીકાર્યપણે ચૂકવવામાં આવ્યા છે, વધુમાં કરદાતાએ એડીઆઈટી દ્વારા સેક્શન ૧૩૧ હેઠળ નોંધાયેલા પોતાના નિવેદનમાં રૂ. ૮૭ લાખના રોકાણનો પોતે જ સ્વીકાર કર્યો છે અને તે અનુસાર તારીખ ૧૬–૧૧–૧૯૯૫ ના નિવેદનના પ્રશ્ન ૧૬ ના જવાબ દ્વારા આ રકમ પોતાના અપ્રગટ રોકાણ તરીકે જાહેર કરી છે.

iii) કરદાતાએ પેરા ૧૦.૫ દ્વારા રૂ. ૧૩૦ લાખના નુકસાનનો દાવો કર્યો છે

જે સ્વીકાર્ય નથી કારણ કે ખેડૂતો સાથેના સોદા રદ કરવા અંગે કોઈ પુરાવા નથી અને આ સંદર્ભમાં અન્ય કોઈ પુરાવા આકારણી કાર્યવાહી દરમિયાન કરદાતા દ્વારા પૂરા પાડવામાં આવ્યા ન હતા. સ્પષ્ટપણે, ગરીબ ખેડૂતો મોટી રકમ મળ્યા પછી સોદો રદ કરવાનું પરવડે તેમ ન હતું જે રકમ રદ થવાની સ્થિતિમાં તેમના દ્વારા પરત કરવી પડી હોત, ખાસ કરીને ઉપર ટાંકવામાં આવેલા તારીખ ૧૧.૯.૯૭ ના તેમના લેખિત નિવેદનના પેરા ૧.૨ માં કરદાતાની પોતાની મેળે જાહેર કરેલી અત્યાધુનિક દલાલ તરીકેની ભૂમિકાને ધ્યાનમાં લેતા. આ જમીન વ્યવહાર વિશે બિનતકરારી સ્વીકૃત સ્થિતિ જે બહાર આવે છે તે નીચે મુજબ છે:

૧. કરદાતાએ ખેડૂતોને રૂ. ૧૦ લાખ ચૂકવ્યા છે

૨. કરદાતાએ સ્વીકાર્યા મુજબ આ જમીન પુનઃપ્રાપ્ત કરવાના સંદર્ભમાં શ્રી વિજય શાહને રૂ. ૭૭ લાખ વધુ ચૂકવ્યા છે.

૩. કરદાતાએ તારીખ ૧૧–૯–૯૫ ના લેખિત નિવેદનના પેરા ૧૦.૪ (એફ) માં સંમત થયા મુજબ કનુભાઈને ચૂકવેલા રૂ. ૧૭૫ લાખ સિવાય, આ સોદાના સંદર્ભમાં રૂ. ૩૦ લાખ પણ ચૂકવ્યા છે. આમ, કુલ ચુકવણી રૂ. ૨૦૫ લાખ સામે, કરદાતાને રૂ. ૧૯૦ લાખની રકમ પ્રાપ્ત થઈ હતી. આમ રૂ. ૧૫ લાખની વધુ રકમ ચૂકવવામાં આવી હતી.

૪. આમ આ જમીનના સોદાના સંદર્ભમાં કરદાતા દ્વારા કરવામાં આવેલ એકંદર ચુકવણી રોકાણ રૂ. ૧૦૨ લાખ (રૂ. ૧૦ લાખ + રૂ. ૭૭ લાખ + રૂ. ૧૫ લાખ) થાય છે જે જમીન માટે પ્રારંભિક વેચાણ અવેજ રૂ. ૨.૧૬ કરોડ સંમત થયો હતો અને બાદમાં કરદાતાએ રૂ. ૩.૩૬ કરોડમાં પુનઃપ્રાપ્ત કરી હતી.

iv) તથ્યોની આ સ્પષ્ટ સ્થિતિ સામે, કોઈ પણ પુરાવા વિના નુકસાન અંગેની કરદાતાની દલીલને માત્ર અણદેખી કરવાની જરૂર છે કારણ કે કરદાતા માત્ર રૂ. ૧.૦૨ કરોડના રોકાણ પર રૂ. ૩ કરોડથી વધુની કિંમતની આ જમીન ધરાવે છે. વધુમાં કરદાતા જમીન ક્લિયરન્સ વગેરેમાં પોતાની મેળે જાહેર કરેલા નિષ્ણાત હોવાથી, હવે લેવામાં આવેલા કરદાતાના દાવાને સ્વીકારવો મુશ્કેલ છે કે તેઓ જરૂરી મંજૂરી અથવા પરવાનગી મેળવી શક્યા નથી જે કોઈ પણ પુરાવાના અભાવે સંપૂર્ણપણે અપ્રમાણિત રહે છે. વધુમાં પેરા ૧૦.૭ માં દાવો કર્યા મુજબ રૂ. ૪૩ લાખની ચૂકવવાપાત્ર રકમ અને તેને રાઈટ બેક લાયબિલિટી તરીકે ગણવી દર્શાવે છે કે આવી રકમ કરદાતા દ્વારા ગોવિંદ સી. પટેલને ચૂકવવાપાત્ર ન હતી, જેણે બદલામાં તારીખ ૭-૨-૧૯૯૬ ના રોજ નિવેદન નોંધવાની તારીખ સુધી જમીનના સોદા વિશેની તમામ ઘટનાઓની પુષ્ટિ કરી હતી.

vi) ઉપરોક્ત ચર્ચાને ધ્યાનમાં રાખીને જમીનમાં કુલ રૂ. ૧૦૨ લાખનું

રોકાણ કાયદાની કલમ ૬૯ હેઠળ કરદાતાની આવકમાં ઉમેરવામાં આવે છે જેમાં કરદાતા દ્વારા પોતાના ચોખ્ખા રોકાણ તરીકે સ્વીકારવામાં આવેલા રૂ. ૮૭ લાખનો સમાવેશ થાય છે. ખેડૂતોને રૂ. ૧૦ લાખની પ્રારંભિક ચુકવણી માટે આકારણી વર્ષ ૧૯૯૪–૯૫ માં કરદાતાની અપ્રગટ આવક અને બાકીની આકારણી વર્ષ ૧૯૯૬–૯૭ માટે.

(આકારણી વર્ષ – ૧૯૯૪–૯૫ રૂ. ૧૦ લાખ, આકારણી વર્ષ – ૧૯૯૬–૯૭ – રૂ. ૯૨ લાખ)"

૯.૪ આકારણી અધીકારીના ઉપરોક્ત નિષ્કર્ષોનો સંદર્ભ આપતાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે કરદાતા દ્વારા શ્રી જી. સી. પટેલને કરવામાં આવેલી કોઈપણ ચુકવણી માટે કોઈ પુરાવા નથી અને તેથી, કરદાતા ૧૯૬૧ ના કાયદાની કલમ ૩૭ હેઠળ કોઈ પણ નુકસાનના દાવા માટે હકદાર નથી.

૯.૫ આક્ષેપિત હુકમના પેરા નંબર ૨૩, ૨૪ અને ૩૮ માં ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા આપવામાં આવેલા નિષ્કર્ષોનો સંદર્ભ આપતાં, એ તરફ આંગળી ચીંધવામાં આવી હતી કે ટ્રિબ્યુનલે એ હકીકત પર વિચાર કર્યો નથી કે રેકોર્ડ પર કોઈ પુરાવા ઉપલબ્ધ નથી, જે શ્રી જી. સી. પટેલને કરાયેલી ચુકવણી સૂચવે છે અને શ્રી જી. સી. પટેલે આવી ચુકવણી મેળવ્યાનો ઇનકાર કર્યો છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે કરદાતા દ્વારા ટ્રિબ્યુનલ સમક્ષ ટાંકવામાં

આવેલા નિર્ણયો પણ કોઈ પરિણામ વગરના છે કારણ કે આવા કેસોમાં રેકોર્ડ પર ઉપલબ્ધ સામગ્રી કરાયેલી ચુકવણી સૂચવતી હતી જેના પર નુકસાન વેઠવાની ધારણા દોરવામાં આવી હતી. તેથી એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે કેસના તથ્યોમાં, ટ્રિબ્યુનલે તથ્યના કોઈ નિષ્કર્ષ પર પહોંચ્યા વિના નુકસાનની મંજૂરી આપી છે અને આ રીતે ટ્રિબ્યુનલનો આક્ષેપિત હુકમ વિપરીત છે.

૯.૬ આવી પરિસ્થિતિઓમાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ૧૯૬૧ ના કાયદાની કલમ ૨૮ હેઠળ વ્યવસાયિક નુકસાન તરીકે કાયદાની કલમ ૩૭ હેઠળ અસ્પષ્ટ અને અપ્રગટ રોકાણના સંદર્ભમાં કરદાતા નુકસાન માટે હકદાર છે, જેનું કોઈ મૂર્ત પરિણામ આવ્યું ન હતું તેવું ઠેરવવામાં ટ્રિબ્યુનલે ભૂલ કરી છે.

<u>પ્રશ્ન નંબર ૨ માટે કરદાતાની રજૂઆતો</u>

૧૦. બીજી તરફ, કરદાતા માટેના વિદ્વાન વરિષ્ઠ એડવોકેટે આક્ષેપિત હુકમના પેરા ૨૩ થી ૨૫ માં ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા આપવામાં આવેલા નિષ્કર્ષો પર આધાર રાખ્યો હતો, જે આ પ્રમાણે છે:

"૨૩. આકારણી હુકમમાં વિચારણા કરવામાં આવેલો પછીનો સોદો પૃષ્ઠ

૩૭ થી ૪૪ પર ૫.૨.૧ થી ૫.૨.૧૦ માં ચિહ્નિત થયેલ પેરામાં બારોનેટ જમીનનો છે. આકારણી અધીકારીએ ઉપરોક્ત જમીનમાં અધિકારો મેળવવા માટે કરદાતા દ્વારા શ્રી જી. સી. પટેલને ચૂકવવામાં આવેલી રોકડ રકમ માટે રૂ. ૨.૯૩ કરોડનો વધારો કર્યો છે. આ ચોક્કસ સોદામાં રકમના સંદર્ભમાં કરદાતા અને વિભાગ વચ્ચે કોઈ વિવાદ નથી. સ્વીકાર્યપણે તે અપીલકર્તા દ્વારા ચૂકવવામાં આવ્યા છે અને તેથી અપીલકર્તાની આકારણીમાં ધ્યાનમાં લેવાના રહેશે. તેથી, અમારે અહીં તે પાસા પર વિગતવાર વર્ણન કરવાની જરૂર નથી. વાસ્તવિક વિવાદ રૂ. ૨.૯૩ કરોડની આ રકમને નુકસાન તરીકે સ્વીકારવાનો છે. કરદાતાનું વલણ એવું છે કે રોકડ ચૂકવવામાં આવી છે અને કરદાતાએ તેને સ્વીકારી છે અને તે આધારે તેના પર કર લાદવામાં આવી રહ્યો છે, પરંતુ તે ચુકવણી કરી હતી અને તે જમીનમાં કોઈપણ અધિકારો પ્રાપ્ત કર્યા હતા તેવા કરદાતાના કેસને સમર્થન આપવા માટે કોઈ પુરાવા નથી જે કોઈપણ સિવિલ મુકદ્દમામાં ગ્રાહ્ય હોય. કરદાતા દાવો કરે છે કે શ્રી જી. સી. પટેલે આ નાણાં મળ્યાનો સ્વીકાર કર્યો નથી. તેથી, કરદાતાના જણાવ્યા મુજબ તેમના દ્વારા કરવામાં આવેલી રોકડ ચુકવણી દરોડાની તારીખથી જ તે તારીખે લેવાયેલા એક પ્રકારના ઉતાવળા પગલાના કારણે સંપૂર્ણપણે તેમના માટે નુકસાન છે અને તે અર્થમાં વાટાઘાટો અને વ્યવહારો જે નોંધવાના અને દર્શાવવાના ન હતા તે ત્યાં સુધી આવ્યા અને તેથી સંકળાયેલા પક્ષકારો હાલના રેકોર્ડના આધારે પોતપોતાના વલણ લેશે. શ્રી

જી. સી. પટેલને બુક કરવા માટે કોઈ રેકોર્ડ અસ્તિત્વમાં ન હોવાથી અને તેમણે કરદાતા દ્વારા ચૂકવવામાં આવેલા નાણાં મળ્યાનું સ્વીકાર્યું ન હોવાથી તે તેમના માટે નુકસાન છે.

૨૪. બીજી તરફ, વિભાગની દલીલ એવી છે કે કરદાતા પાસે હજુ પણ કેટલાક બાકી વિકાસ અધિકારો હતા જે નક્કી કરવાના હતા અને વધુમાં કરદાતા દ્વારા એ નિર્ણાયક રીતે સાબિત થયું ન હતું કે તેમના દ્વારા ચૂકવવામાં આવેલા નાણાં સંપૂર્ણપણે તેમના માટે નુકસાન થયા હતા અને તે પણ આ આકારણીને લગતા બ્લોક સમયગાળા દરમિયાન.

૨૫. કાળજીપૂર્વક વિચારણા કરવા પર અમને જણાય છે કે આ સંદર્ભમાં રેકોર્ડ પર લાવવામાં આવેલી માહિતી અને પુરાવા આ બાબતમાં કોઈ દ્રષ્ટિકોણ લેવા માટે અમારે સક્ષમ બનાવવા માટે અપૂરતા છે. પોતપોતાના વલણ અમારી સમક્ષ પુનરાવર્તિત કરવામાં આવ્યા છે પરંતુ તે મૂળભૂત રીતે માત્ર દલીલોના સ્વરૂપમાં છે અને અમને તે કોઈ નક્કર પુરાવા – દસ્તાવેજી કે મૌખિક – પર આધારિત હોય તેવું લાગતું નથી. વાસ્તવમાં સિલ્વર આર્ક જમીનની સ્થિતિથી વિપરીત આ જમીનના સંદર્ભમાં કોઈ વિવાદના અસ્તિત્વ અંગે પણ અમારી સમક્ષ કોઈ પુરાવા દોરવામાં આવ્યા નથી. વધુમાં, કરદાતાએ દાવો કર્યો છે કે આ જમીનમાં વિકાસ અધિકારો ક્રમિક રીતે અનેક પક્ષકારોને અને અંતે લાભ કન્સ્ટ્રક્શન લિમિટેડને આપવા માટે નક્કી કરવામાં આવ્યા છે પરંતુ વિભાગે તેના સંદર્ભમાં સાચી સ્થિતિની

ચકાસણી કરવાનો પ્રયાસ કર્યો છે. આ સંદર્ભમાં મુકદ્દમા માટે અનેક દિશાઓની કલ્પના કરી શકાય છે પરંતુ આ સંદર્ભમાં વિભાગના વિવેકબુદ્ધિને સીમિત ન કરવાના હેતુથી, અમે અહીં તેનો ઉલ્લેખ ન કરવો યોગ્ય અને વાજબી ગણીએ છીએ. કેસના તથ્યો અને પરિસ્થિતિઓમાં, આ ચોક્કસ બાબતને એક નિર્દેશ સાથે રદ કરવી યોગ્ય અને વ્યાજબી રહેશે કે આકારણી અધીકારી તેના પર નિર્ણય કરશે અને કરદાતા માટે નુકસાન છે કે કેમ તે નક્કી કરવા માટે યોગ્ય લાગે તે મુજબ નવી સામગ્રી એકત્રિત કરવા અને વિચારણા કરવા માટે તેઓ સ્વતંત્ર રહેશે. તેવી જ રીતે, કરદાતા નુકસાનના દાવા માટેની તેમની દલીલોના સમર્થનમાં કોઈપણ સામગ્રી રજૂ કરવા માટે સ્વતંત્ર રહેશે. અલબત્ત, આકારણી અધીકારી દ્રષ્ટિકોણ લેતા પહેલા કરદાતાને સાંભળવાની વ્યાજબી તક આપશે."

૧૦.૧. વિદ્વાન કાઉન્સિલે રજૂઆત કરી હતી કે ટ્રિબ્યુનલે આ મુદ્દા પર નવેસરથી નિર્ણય કરવાના નિર્દેશ સાથે બાબતને આકારણી અધીકારી પાસે પરત મોકલી છે.

૧૦.૨. જગતપુર ખાતેની અન્ય જમીનના સંદર્ભમાં કેસના તથ્યો નોંધ્યા પછી, ટ્રિબ્યુનલે અંતે આક્ષેપિત હુકમના પેરા ૩૮ અને ૩૯ માં ઠેરવ્યું, જે આ પ્રમાણે છે:

"૩૮. આકારણી અધીકારીએ આકારણી હુકમના પૃષ્ઠ ૬૧ પર (iv) થી ચિહ્નિત થયેલા કલોઝમાં નુકસાનના દાવાને ફગાવી દેવા માટેનું તેમનું મુખ્ય કારણ આપ્યું છે. તેમણે દલીલ કરી છે કે કરદાતાએ જમીનમાં અધિકારો પ્રાપ્ત કર્યા છે. તેમણે એવી પણ દલીલ કરી છે કે ગરીબ ખેડૂતો સોદો રદ કરવા માટે સંમત થઈ શક્યા ન હોત. કાળજીપૂર્વક વિચારણા કરવા પર, અમને જણાય છે કે એ એક સ્વીકૃત સ્થિતિ છે કે કરદાતાએ એડવાન્સ પેટે આશરે વીસ ખેડૂતોને માત્ર રૂ. ૧૦ લાખ ચૂકવ્યા હતા અને આ જમીનના સંદર્ભમાં કોઈપણ પ્રકારના કોઈ ઔપચારિક દસ્તાવેજો કરવામાં આવ્યા ન હતા અને કોઈ ચેકથી ચુકવણી પણ કરવામાં આવી ન હતી. કરદાતાએ દેખીતી રીતે એ આશામાં જમીન વેચવા માટે શ્રી જી. સી. પટેલ સાથે કરાર કર્યો હતો કે તેઓ ખેડૂતોના અધિકારો શ્રી જી. સી. પટેલને ટ્રાન્સફર કરી શકશે. સોદાના બીજા ભાગમાં શ્રી જી. સી. પટેલ સોદાના ભાગરૂપે તેમણે જે મેળવ્યું હતું તેનાથી વધુ કંઈ ટ્રાન્સફર કરી શક્યા ન હોત કારણ કે એક ટ્રાન્સફરર તેની પાસે જે છે તેનાથી વધુ કંઈ ટ્રાન્સફર કરી શકતો નથી. તેથી કરદાતા તરફથી શ્રી જી. સી. પટેલને વેચાણ માટેના સોદાનો પહેલો ભાગ અને પહેલા ભાગને રદ કરવા માટે અથવા શ્રી જી. સી. પટેલ દ્વારા કરદાતાને વેચાણ દ્વારા પણ સોદાનો બીજો ભાગ તે અધિકારોના સંદર્ભમાં હતો જે ખેડૂતો પાસેથી મેળવવાના હતા. કોઈ કરારના અભાવે તે અધિકારો મુદલ મેળવવામાં આવ્યા જ ન હતા. અલબત્ત, અમારી સમક્ષ દર્શાવ્યા મુજબ

રેકોર્ડ પર પુરાવા ઉપલબ્ધ છે કે આ જમીનના સંદર્ભમાં વિવાદો હતા. દા.ત. પેપર બુકના પૃષ્ઠ ૧૩૯ પર શ્રી સુરેશ પટેલનું તારીખ ૩૦મી ઓક્ટોબર, ૧૯૯૫ નું નિવેદન. તેથી કેસના તથ્યો અને પરિસ્થિતિઓમાં અને ખાસ કરીને સરકારી વિભાગને ન દર્શાવવાના હેતુસર કરાયેલા રોકડ વ્યવહારોના સંદર્ભમાં વ્યવહારોના સ્વરૂપને ધ્યાનમાં લેતા, એવું અનુમાન લગાવવું અન્યાયી છે કે દરોડા પછી પણ કરદાતાએ તે જમીનમાં કેટલાક અધિકારો ધરાવવાનું ચાલુ રાખ્યું હતું. ખરેખર વ્યાજબી અનુમાન એ રહેશે કે કરદાતાએ એ આશામાં મૂલ્યના માંડ ૫% (૧૦,૦૦,૦૦૦ : ૨,૧૬,૦૦,૦૦૦ અથવા તો તેનાથી પણ ઓછા એટલે કે ૧૦,૦૦,૦૦૦ : ૩,૩૬,૦૦,૦૦૦) જેટલી રકમ ખેડૂતોને ચૂકવી હતી કે તેઓ જમીનમાં અધિકારો પ્રાપ્ત કરવામાં અને વ્યવહાર કરવામાં સક્ષમ બનશે પરંતુ અંતે જમીન વિવાદો અને મુકદ્દમાઓમાં ફસાયેલી હોવાના કારણે અને અંતે દરોડા અને જપ્તીની કાર્યવાહીના હસ્તક્ષેપના કારણે આ સોદાના સંદર્ભમાં ચેક ચુકવણી કે કોઈ લેખિત કરાર વગેરે જેવું બિલકુલ ઔપચારિક કંઈ ન હતું. બાબતનું તથ્ય એ છે કે જપ્ત કરાયેલા કાગળોમાં નોંધાયેલા વ્યવહારોના તબક્કા સુધીના આ સોદાને કોઈ વિભાગને દર્શાવવાનો હેતુ ન હતો અને કરદાતાએ ઉપર પેરા ૭ અને ૯ માં સંદર્ભિત પરિસ્થિતિઓ હેઠળ તે વ્યવહારોને પોતાના ગણાવ્યા છે પરંતુ આખરી વિશ્લેષણમાં તેમણે તે જમીનોમાં કોઈ અધિકારો પ્રાપ્ત કર્યા નથી.

૩૯. બીજું પાસું કરદાતા દ્વારા કરાયેલા રોકાણનું છે. અગાઉ દર્શાવ્યા મુજબ કરદાતાએ મૂળ જમીન માલિકોને રૂ. ૧૦ લાખનું રોકાણ સ્વીકાર્યું છે અને વિભાગે પણ આ આંકડો સ્વીકાર્યો છે. બીજો આંકડો કરદાતા દ્વારા આપવામાં આવેલ અને વિભાગ દ્વારા સ્વીકારાયેલ રૂ. ૭૭ લાખનો છે જે કરદાતા દ્વારા આ વ્યવહાર પર વાસ્તવમાં વેઠવામાં આવેલા નુકસાન માટેનો છે કારણ કે રૂ. ૧.૨૦ કરોડ (૩.૩૬ – ૨.૨૬) ના કુલ નુકસાનમાંથી કરદાતાએ કહ્યું છે અને વિભાગે સ્વીકાર્યું છે કે રૂ. ૪૩ લાખની રકમ કરદાતા દ્વારા એકતરફી રીતે લીધેલી માફી તરીકે રાખવામાં આવી છે તે અર્થમાં કે આ રકમ કરદાતા દ્વારા શ્રી જી. સી. પટેલને ચૂકવવાપાત્ર હતી પરંતુ દરોડાની તારીખ એટલે કે ૨૧/૯/૯૫ પછી તે ચૂકવવામાં આવી નથી કે ચૂકવવાપાત્ર ગણવામાં આવી નથી. આ રૂ. ૧૫ લાખ (૧૦૨–૮૭) નો તફાવત છોડે છે. અમે તે પાસા પર પણ કાળજીપૂર્વક વિચાર કર્યો છે અને અમને જણાય છે કે રૂ. ૧૫ લાખની આ રકમના સંદર્ભમાં આકારણી અધીકારીના અભિગમમાં એક ખામી છે. તેમણે શીટ નંબર ૨૧ પરની નોંધો પરથી દોરવાના અનુમાનોને ભેગા કરી દીધા છે જેમાં મનોજ વડોદરિયા દ્વારા રૂ. ૧.૩૫ લાખ ચૂકવવાપાત્ર દર્શાવવામાં આવ્યા છે ત્યાંથી તેઓ શીટ નંબર ૧૦૫ પરની નોંધો પર કૂદી ગયા છે જેમાં જગતપુર જમીન સામે માત્ર રૂ. ૧૦૫ લાખ ચૂકવવાપાત્ર દર્શાવવામાં આવ્યા છે અને તેમણે એવું નિષ્કર્ષ કાઢ્યું છે કે આંતરવર્તી સમયગાળા દરમિયાન રૂ. ૩૦ લાખ ચૂકવવામાં

આવ્યા છે જેને કનુભાઈને ચૂકવેલા/ચૂકવવાપાત્ર રૂ. ૧૭૫ લાખમાં ઉમેરીને તેઓ એવા નિષ્કર્ષ પર આવ્યા છે કે રૂ. ૧૯૦ લાખની નાણાં મળતર સામે રૂ. ૨૦૫ લાખ ચૂકવવામાં આવ્યા છે અને તેથી રૂ. ૧૫ લાખ વધારાના ચૂકવવામાં આવ્યા છે. હવે વાસ્તવિક ખામી એ હકીકતમાં રહેલી છે કે તેમણે કરદાતા દ્વારા સ્વીકાર્યા મુજબ રૂ. ૧૨૦ લાખના નુકસાન અને રૂ. ૪૩ લાખની એકતરફી માફી વચ્ચેના તફાવત માટે રૂ. ૭૭ લાખના આંકડા સાથે આગળ વધ્યા છે અને પછી તેમણે પૃષ્ઠ ૧૦૫ પર મુજબ રૂ. ૧૦૫ લાખનો આંકડો અપનાવ્યો છે. તેઓ એવી ભૂલમાં પડ્યા હોય તેવું લાગે છે કે પૃષ્ઠ ૧૦૫ ના આધારે ચુકવણીનો આંકડો રૂ. ૬૨ લાખ (એટલે કે ૧૦૫-૪૩) આવશે તેથી આ રૂ. ૬૨ લાખની રકમ આકારણી અધીકારી દ્વારા ગણવામાં આવેલી રૂ. ૧૫ લાખની રકમ સાથે રૂ. ૭૭ લાખનો આંકડો આપશે જે કરદાતા દ્વારા સ્વીકારવામાં આવ્યો છે. આકારણી અધીકારીની ગણતરીમાં, આ રૂ. ૧૫ લાખ પર, વાસ્તવમાં, બે વાર વિચાર કરવામાં આવ્યો છે. અન્યથા પણ એ સ્પષ્ટ છે કે કરદાતાએ પોતાના અપ્રગટ સ્ત્રોતોમાંથી રૂ. ૭૭ લાખ (૧૨૦-૪૩) નું વાસ્તવિક નુકસાન પૂરું કર્યું હતું અને મૂળ માલિકોને રૂ. ૧૦ લાખ પણ ચૂકવ્યા હતા. તેથી કુલ રોકાણ માત્ર રૂ. ૮૭ લાખ થાય છે નહીં કે રૂ. ૧૦૨ લાખ."

૧૦.૩ ટ્રિબ્યુનલના નિષ્કર્ષો પર પણ આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો, જેમાં

ટ્રિબ્યુનલે આક્ષેપિત હુકમના પેરા ૪૪ અને ૪૫ માં કેસના કાનૂની પાસાઓની ચર્ચા કરી છે, જે આ પ્રમાણે છે:

"૪૪. અગાઉ જણાવ્યા મુજબ, આ તમામ અસ્પષ્ટ અથવા અપ્રગટ રોકાણો વ્યવસાય માટે કરવામાં આવ્યા હતા. વ્યવસાયિક આવકની ગણતરી કરવા માટે વ્યવસાયને લગતા કોઈપણ ખર્ચની મંજૂરી આપવી પડશે. જો કલમ ૬૯ હેઠળ ટેકનિકલી અસ્પષ્ટ રોકાણ ઉમેરવામાં આવે તો વ્યવસાયિક આવકની ગણતરી કરવા માટે કપાત મળવાપાત્ર છે. જો કલમ ૬૯સી હેઠળ ટેકનિકલી અસ્પષ્ટ રોકાણ અથવા અપ્રગટ રોકાણ ઉમેરવામાં આવે તો તે તરફનો સમગ્ર ખર્ચ વ્યવસાયિક નુકસાન તરીકે મંજૂર કરવો પડશે. આ દ્રષ્ટિકોણને નિશાંત હાઉસિંગ ડેવલપમેન્ટ પ્રાઈવેટ લિમિટેડ વિરુદ્ધ એસીઆઈટી પર ITD ૧૦૩ ના કેસમાં ટ્રિબ્યુનલની પટના બેંચના નિર્ણય દ્વારા સમર્થન મળે છે. આ તબક્કે, અમે નિર્દેશ કરી શકીએ છીએ કે આ દ્રષ્ટિકોણને નકારવા માટે ધારાસભા કલમ ૬૯સી માં નીચે મુજબ સુધારો કરવાનો પ્રસ્તાવ મૂકી રહી છે: –

"૨૯. કલમ ૬૯સી નો સુધારો – આવકવેરા કાયદાની કલમ ૬૯સી માં, ૧લી એપ્રિલ, ૧૯૯૯ થી અમલમાં આવે તે રીતે અંતમાં નીચે મુજબની શરત ઉમેરવામાં આવશે, એટલે કે:–

"શરત એ છે કે, આ કાયદાની કોઈપણ અન્ય જોગવાઈમાં સમાવિષ્ટ કંઈપણ

હોવા છતાં, આવો અસ્પષ્ટ ખર્ચ જે કરદાતાની આવક તરીકે ગણવામાં આવે છે તેને આવકના કોઈપણ શિર્ષક હેઠળ કપાત તરીકે મંજૂર કરવામાં આવશે નહીં."

૪૫. જો અસ્વીકાર આપમેળે જ હતો તો કલમ ૬૯સી માં સુધારો કરવાની કોઈ જરૂર ન હતી. એ નોંધવું યોગ્ય રહેશે કે જો સુધારાની અસર મંજૂર થશે તો તે ૧/૪/૧૯૯૯ થી અમલમાં આવશે જે વિચારણા હેઠળના સંબંધિત વર્ષો પછી છે. ટ્રિબ્યુનલની પટના બેંચનો દ્રષ્ટિકોણ ચોક્કસપણે સાચો દ્રષ્ટિકોણ છે કારણ કે ટેકનિકલ અભિગમ દ્વારા કોઈપણ પર કાલ્પનિક આવક પર કર લાદી શકાય છે. ગણવામાં આવેલી આવક સમાવવાની જોગવાઈઓ છે અને ચોક્કસ ખર્ચને સીમિત કરવાની જોગવાઈઓ પણ છે પરંતુ આવકવેરા કાયદાના પરિમાણમાં કાલ્પનિક આવક કે કાલ્પનિક ખર્ચનો કોઈ કેસ નથી. આવકવેરા કાયદો આવકમાંથી કર મેળવવા માટે બનાવવામાં આવ્યો છે અને કાલ્પનિક પ્રસ્તાવ પર કોઈ કર લાદી શકાતો નથી જ્યાં કરદાતા આકારણી કરાયેલી આવક અનુસાર કર ચૂકવવામાં સક્ષમ નહીં હોય. ગોધરા ઈલેક્ટ્રિસિટી કંપની લિમિટેડ વિરુદ્ધ સીઆઈટી ૨૨૫ ITR ૭૪૬ ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટે એવો અભિપ્રાય આપ્યો હતો કે કાલ્પનિક આવક પર કર લાદી શકાય નહીં. તે કેસમાં, એવું જોવા મળશે કે જો ટેકનિકલી લેવામાં આવે તો ગ્રાહકો પાસેથી ઉચ્ચ વીજ શુલ્ક વસૂલવા માટે

હાઈકોર્ટનો ચુકાદો તેની તરફેણમાં હતો તે આકારણી વર્ષમાં કરદાતા પર કર લાદી શકાયો હોત પરંતુ ત્યારબાદ જ્યારે સરકાર દ્વારા સંસ્થાન હસ્તગત કરવામાં આવ્યું ત્યારે કંપની દ્વારા આવી કોઈ ઊંચી વસૂલાત કરવામાં આવી ન હતી પરંતુ ટેકનિકલ દ્રષ્ટિકોણથી વિભાગે હાઈકોર્ટના ચુકાદાના આધારે અક્રૂઅલ બેસિસ પર આવકનો સમાવેશ કર્યો હતો જ્યારે સુપ્રીમ કોર્ટનો એવો દ્રષ્ટિકોણ હતો કે કરદાતાને મળેલી આવક માત્ર કાલ્પનિક હતી અને તેના પર કર લાદી શકાય નહીં કારણ કે તે વસૂલ થઈ ન હતી. માત્ર આ નિર્ણય અપનાવવો એ દર્શાવવા માટે છે કે વાસ્તવિક આવક કે સાચી આવક પર જ કર લાદી શકાય છે અને વધુમાં માત્ર કાયદામાં ખાસ કરીને કલમ ૬૯ તરીકે પૂરી પાડવામાં આવેલી ગણવામાં આવેલી આવક પર જ કર લાદી શકાય છે. તદનુસાર ઉપરોક્ત ચુકવણીઓ જેનું અંતે કોઈ મૂર્ત પરિણામ આવ્યું ન હતું તે કલમ ૩૭ હેઠળ ખર્ચ તરીકે પણ મંજૂર કરવાપાત્ર રહેશે."

૧૦.૪. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે કેસના તથ્યોને ધ્યાનમાં લીધા પછી અને તેની સમક્ષ ટાંકવામાં આવેલા કેસના ચુકાદાઓ પર વિચાર કર્યા પછી, ટ્રિબ્યુનલે કરદાતા દ્વારા દાવો કરાયેલા નુકસાનને સ્વીકાર્યું છે. ટ્રિબ્યુનલે ૧લી એપ્રિલ ૧૯૯૯ થી કાયદાની કલમ ૬૯સી માં કરવામાં આવેલા સુધારા પર પણ આધાર રાખ્યો હતો, જેના દ્વારા કલમ ૬૯સી હેઠળ કરદાતાની આવક તરીકે ગણવામાં આવતા અસ્પષ્ટ ખર્ચના સંદર્ભમાં આવકના અન્ય કોઈ શિર્ષક હેઠળ કપાત ના મંજૂર કરવા માટે એક શરત

ઉમેરવામાં આવી હતી. એ બાબત તરફ આંગળી ચીંધવામાં આવી હતી કે કાયદાની કલમ ૩૭ હેઠળના દાવાને મંજૂર કરવા માટે વાસ્તવિક આવકના સિદ્ધાંતને લાગુ પડતો ઠેરવવા ટ્રિબ્યુનલે ગોધરા ઈલેક્ટ્રિસિટી કંપની લિમિટેડ વિરુદ્ધ સીઆઈટી ૨૨૫ ITR ૭૪૬ ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના નિર્ણય પર પણ આધાર રાખ્યો હતો.

૧૦.૫ કરદાતા માટેના વિદ્વાન વરિષ્ઠ કાઉન્સિલે નીચેના નિર્ણયો પર આધાર રાખ્યો હતો:

(i) પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ-ટેક્સ વિરુદ્ધ આરજેડી ઈમ્પેક્સ (પી.) લિમિટેડ, [૨૦૧૬] ૬૯ taxmann.com ૩૦૬ (ગુજરાત) માં નોંધાયેલા કેસના નિર્ણયનો સંદર્ભ આપતાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આ કોર્ટે ઘાલખાધના દાવાની મંજૂરી પર વિચાર કરતી વખતે નીચે મુજબ ઠેરવ્યું છે:

"૪. રેકોર્ડ પરથી બહાર આવતા તથ્યો દર્શાવે છે કે ઉત્તરદાતા કરદાતાએ દાવો કર્યો હતો કે સાત પક્ષકારોના સંદર્ભમાં અમુક દેવા ઘાલખાધ બની ગયા હતા. આકારણી અધીકારીએ છ પક્ષકારોના સંદર્ભમાં દાવો ફગાવી દીધો હતો અને એ. પી. સાયોના ટ્રેડ એસોસિએશનના સંદર્ભમાં ઘાલખાધની કપાત

મંજૂર કરી હતી. બે પક્ષકારો, એટલે કે સાકાર ઓવરસીઝ પ્રા. લિમિટેડ અને શ્રી રામ ટ્રેડિંગ કંપનીના સંદર્ભમાં, આકારણી અધીકારીએ નોંધ્યું હતું કે આ એડવાન્સિસ એવા દેવા ન હતા જેને આવકની ગણતરીમાં ધ્યાનમાં લેવામાં આવ્યા હોય અને કરદાતાએ આ સંસ્થાઓ સામે કેસ દાખલ કર્યા હોવાથી અને આ કોર્ટ કેસો પર ચુકાદો આપવાનો બાકી હોવાથી, તે તબક્કે ઘાલખાધ મંજૂર કરવામાં આવી ન હતી. એ પણ નોંધવામાં આવ્યું હતું કે માલ મળ્યો ન હતો અને ચુકવણી એડવાન્સમાં કરવામાં આવી હતી અને તેથી આ રકમને ઘાલખાધ તરીકે ગણી શકાય નહીં. ક્વોલિટી ફૂડ્સ અને એસ.વાય.પી. એક્સપોર્ટર પાસેથી લેણી નીકળતી રકમ અંગે, આકારણી અધીકારીનો એવો અભિપ્રાય હતો કે ખરીદી માટેના વેપાર એડવાન્સિસને ઘાલખાધ તરીકે ગણી શકાય નહીં. એસ.એન. દાસ ફ્રેટ ફોરવર્ડર્સ પ્રા. લિમિટેડ અંગે, આકારણી અધીકારીએ નોંધ્યું હતું કે તે ફોરવર્ડિંગ ખર્ચ માટે કરાયેલી વધારાની ચુકવણી દર્શાવે છે. આકારણી અધીકારીના જણાવ્યા મુજબ, રકમ વાસ્તવમાં ઘાલખાધમાં ફેરવાઈ ગઈ છે તે દર્શાવવા માટે કંઈ ન હતું અને તદનુસાર, તેમણે રૂ. ૫,૧૫,૫૨,૪૯૨/– ના મંજૂર કર્યા ન હતા.

૫. અપીલમાં, કરદાતાએ એવું વલણ અપનાવ્યું હતું કે ઘાલખાધના તેના મૂળ દાવાને બાધ આવ્યા વિના, આ રકમને વ્યવસાયિક નુકસાન તરીકે મંજૂર કરવી જોઈએ. કમિશનર (અપીલ) એ આકારણી અધીકારી પાસેથી

રિમાન્ડ રિપોર્ટ મંગાવ્યો હતો અને એવું તારણ કાઢ્યું હતું કે પ્રશ્ન હેઠળના વ્યવહારો વિવાદિત ન હતા અને કરદાતાએ દર્શાવ્યું હતું કે નુકસાન વાસ્તવમાં વેઠવામાં આવ્યું હતું તે હદ સુધી, તેને વ્યવસાયિક નુકસાન તરીકે કપાત માટે મંજૂર કરવાનું રહે છે. એ પણ નોંધવામાં આવ્યું હતું કે કરદાતાએ ડીહાઈડ્રેટેડ લસણની ફ્લેક્સ અને સફેદ ડુંગળીના પાવડર સહિત પ્રોસેસ્ડ કૃષિ પેદાશોનો નોંધપાત્ર જથ્થો નિકાસ કર્યો હતો, અને આ જ સંદર્ભમાં કરદાતાએ શુદ્ધ બુદ્ધિથી અને સામાન્ય વ્યવસાય દરમિયાન એસ.વાય.પી. એક્સપોર્ટર, સાકાર ઓવરસીઝ પ્રા. લિમિટેડ અને શ્રી રામ ટ્રેડિંગ કંપનીને એડવાન્સ આપ્યા હતા. એ પણ નોંધવામાં આવ્યું હતું કે જે વ્યક્તિઓને આ એડવાન્સ આપવામાં આવ્યા હતા તેમની સામે ફોજદારી કેસ પણ દાખલ કરવામાં આવ્યા હતા, જેઓ તેમના વર્તનમાં કપટી નીકળ્યા હતા. તદનુસાર આ એડવાન્સિસને વ્યવસાયિક નુકસાન તરીકે ગણવામાં આવ્યા હતા.

૬. ટ્રિબ્યુનલે, રેકોર્ડ પરની સામગ્રી પર વિચાર કર્યા પછી, શોધી કાઢ્યું કે તે એક અવિવાદિત સ્થિતિ હતી કે કરદાતાએ વાસ્તવમાં પ્રોસેસ્ડ કૃષિ પેદાશોનો વેપાર કર્યો હતો, જેના સંદર્ભમાં પ્રશ્ન હેઠળના એડવાન્સ આપવાના આવ્યા હતા, અને આ વેપાર દરમિયાન જ વસૂલ ન થઈ શકે તેવા એડવાન્સ આપવાનું વ્યવસાયિક નુકસાન થયું હતું. ટ્રિબ્યુનલે હકીકતના બાબત તરીકે શોધી કાઢ્યું કે આ નુકસાન સંપૂર્ણપણે કરદાતા

દ્વારા કરવામાં આવતા વ્યવસાયને આનુષંગિક હતું. તેણે વધુમાં નોંધ્યું કે ચાલુ વર્ષમાં આ ઉત્પાદનોના કોઈ વેપારી વ્યવહારો ન હોઈ શકે, પરંતુ કરદાતાનો વ્યવસાય બંધ થયો નથી. નિઃશંકપણે, કરદાતા દ્વારા દાખલ કરવામાં આવેલી ફોજદારી ફરિયાદો આખરી તબક્કે પહોંચી ન હતી અને જે વ્યક્તિઓએ કથિત રીતે અને કપટપૂર્વક આ એડવાન્સિસ મેળવ્યા હતા તેઓ હાઈકોર્ટ દ્વારા મંજૂર કરાયેલા જામીન પર હતા, જોકે, વસૂલાતની દૂરસ્થ શક્યતાઓએ વ્યાજબી રીતે અપેક્ષિત વ્યવસાયિક નુકસાનનો દાવો કરવાના કરદાતાના અધિકારને છીનવી લીધો ન હતો. ટ્રિબ્યુનલે નોંધ્યું કે કમિશનર (અપીલ) એ આ એડવાન્સિસ વાસ્તવમાં ઘાલખાધ બની ગયા હોવા અંગે સ્પષ્ટ અને વિગતવાર નિષ્કર્ષ આપ્યા હતા અને આ નિષ્કર્ષો અખંડિત રહ્યા છે અને તદનુસાર, કમિશનર (અપીલ) દ્વારા આપવામાં આવેલી રાહતને બહાલી આપી હતી.

૭. આમ, ટ્રિબ્યુનલે હકીકતના સમાન નિષ્કર્ષો નોંધ્યા છે કે કરદાતા દ્વારા આપવામાં આવેલા એડવાન્સિસ વાસ્તવમાં ઘાલખાધ બની ગયા હતા અને આવા નિષ્કર્ષો અખંડિત રહ્યા હતા. અપીલકર્તાનો એવો કેસ નથી કે ટ્રિબ્યુનલે કોઈ અપસંગત સામગ્રી પર આધાર રાખ્યો છે અથવા કોઈ સંગત સામગ્રીની અણગણના કરવામાં આવી છે, કે અપીલકર્તાના વિદ્વાન કાઉન્સિલ ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા નોંધાયેલા હકીકતના સમાન નિષ્કર્ષોને ફગાવી

દેવા માટે કોઈ વિપરીત સામગ્રી દર્શાવવાની સ્થિતિમાં નથી. ઉપરોક્ત પરિસરમાં, રેકોર્ડ પરના પુરાવાની કદર પર તેના દ્વારા નોંધાયેલા હકીકતના નિષ્કર્ષો પર આધારિત ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા કાઢવામાં આવેલું તારણ કાયદાનો કોઈ પ્રશ્ન, કાયદાનો નોંધપાત્ર પ્રશ્ન તો દૂર રહ્યો, ઉભો કરતું નથી જે હસ્તક્ષેપને પાત્ર હોય."

એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ટ્રિબ્યુનલ હકીકતના નિષ્કર્ષ પર પહોંચી છે પરંતુ ટ્રિબ્યુનલે અપસંગત સામગ્રી પર આધાર રાખ્યો નથી અથવા કોઈ સંગત સામગ્રીની અણગણના કરવામાં આવી નથી, વિશેષ કરીને જ્યારે મહેસૂલના વિદ્ધાન કાઉન્સિલ એ દર્શાવવામાં નિષ્ફળ રહ્યા છે કે ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા નોંધાયેલ હકીકતનું નિષ્કર્ષ અથવા ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા કાઢવામાં આવેલું તારણ અપસંગત સામગ્રી પર આધારિત છે અથવા કોઈ સંગત સામગ્રીની અણગણના કરવા પર આધારિત છે, તેથી ટ્રિબ્યુનલનો આક્ષેપિત હુકમ વિપરીત કહી શકાય નહીં અને તેથી, આ કોર્ટ દ્વારા ટ્રિબ્યુનલના આક્ષેપિત હુકમમાં કોઈ હસ્તક્ષેપ કરવો જોઈએ નહીં.

(ii) કમિશનર ઓફ ઈન્કમ-ટેક્સ વિરુદ્ધ અંજની કુમાર કંપની લિમિટેડ, [૨૦૦૨] ૧૨૪ TAXMAN ૪૨૯ (રાજ) માં નોંધાયેલા રાજસ્થાન હાઈકોર્ટના નિર્ણયનો સંદર્ભ આપતાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે

કોર્ટે એ હકીકત પર વિચાર કર્યા પછી કે ફેક્ટરી સ્થાપવા માટે કૃષિ જમીન સંપાદિત કરવા એડવાન્સ ચૂકવવામાં આવ્યું હતું, પરંતુ જ્યારે કૃષિ જમીનની જરૂર ન હતી, અને કોઈ મૂડી અસ્કયામત અસ્તિત્વમાં આવી ન હતી; અને તેથી આવી અસ્કયામત પર કોઈ ઘસારો મંજૂર કરવાનો પ્રશ્ન જ ન હતો પરંતુ જમીન સંપાદિત કરવામાં આવી ન હોવાથી, કરદાતા દ્વારા કરવામાં આવેલી ચુકવણી વ્યવસાયિક નુકસાન તરીકે મંજૂર કરવાની હતી.

(iii) કમિશનર ઓફ ઈન્કમ–ટેક્સ વિરુદ્ધ રોઝ સર્વિસીસ એપાર્ટમેન્ટ ઈન્ડિયા (પી.) લિમિટેડ, [૨૦૧૦] ૩૨૬ ITR ૧૦૦ (દિલ્હી) માં નોંધાયેલા દિલ્હી હાઈકોર્ટના નિર્ણય પર આધાર રાખતાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે હાઈકોર્ટ તે કેસમાં એવા તારણ પર આવી છે કે એડવાન્સ પરત મળવાના કારણે કરદાતાને થયેલું નુકસાન વ્યવસાયિક નુકસાનના સ્વરૂપનું હતું.

(iv) કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ વિરુદ્ધ મહેન્દ્ર એન. શાહ, ૨૮૦ ITR ૪૬૨ (ગુજરાત) માં નોંધાયેલા આ કોર્ટના નિર્ણયનો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો હતો, જેમાં એવું જાણવા મળ્યું હતું કે ટ્રિબ્યુનલે હકીકતની બાબત તરીકે નોંધ્યું છે કે ટેલિગ્રામ, પત્રવ્યવહાર તેમજ નાણાં વસૂલ કરવા માટે ભારતના કોન્સ્યુલેટ જનરલ મારફતે કરદાતાના પ્રયાસોના સ્વરૂપમાં પુરાવા

છે, પરંતુ તે વ્યર્થ ગયા અને મધ્યસ્થી પાસેથી મળેલા બે પોસ્ટ–ડેટેડ ચેક વટાવી શકાયા ન હતા અને દુબઈ પક્ષ દ્વારા લેટર ઓફ ક્રેડિટ રીટાયર કરીને એકત્રિત કરવામાં આવેલી રકમ સામે કરદાતાને કંઈ મળ્યું ન હતું. તે કેસમાં, ટ્રિબ્યુનલે વધુમાં હકીકતના નીચેના નિષ્કર્ષો નોંધ્યા છે:

(i) કરદાતાને વાસ્તવમાં રૂ. ૩,૪૫,૦૦૦/– ની મર્યાદા સુધીનું નુકસાન થયું હતું;

(ii) વ્યવસાયને લગતું આ નુકસાન વિચારણા હેઠળના વર્ષમાં ધ્યાને આવ્યું હતું;

(iii) વ્યવહાર વાસ્તવિક ન હતો તેવો દાવો એઓ (આકારણી અધીકારી) નો કેસ પણ ન હતો કારણ કે એઓએ પોતે આકારણી હુકમમાં અવલોકન કર્યું હતું કે ખોટા શિપિંગ દસ્તાવેજો રજૂ કરીને દુબઈ પક્ષ દ્વારા દગો કરવામાં આવ્યો હતો;

(iv) રેકોર્ડ પરના પત્રવ્યવહાર અને ટેલિગ્રામની સામે કરદાતાએ પ્રથમ દર્શનીય રીતે નુકસાન વેઠવાનું સ્થાપિત કર્યું હતું, પરંતુ મહેસૂલ તે જવાબદારી નિભાવવામાં નિષ્ફળ ગયું હતું જે વ્યવહાર વાસ્તવિક ન હતો તે દર્શાવવા માટે સ્પષ્ટપણે મહેસૂલ પર હતી;

(v) એઓએ બેંક અધીકારી દ્વારા કરવામાં આવેલી ભૂલ પર બિનજરૂરી ભાર મૂક્યો હતો પરંતુ તે હકીકત કરદાતા દ્વારા વેઠવામાં આવેલા નુકસાનને ભુંસી શકતી નથી.

ડેપ્યુટી સીઆઈટી (અપીલ) દ્વારા વ્યક્ત કરાયેલા દ્રષ્ટિકોણ સાથે સહમતી દર્શાવતી વખતે ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા નોંધાયેલા ઉપરોક્ત નિષ્કર્ષોના પ્રકાશમાં, એ સ્પષ્ટ થાય છે કે ટ્રિબ્યુનલનો આક્ષેપિત હુકમ કોઈ ખામીથી પીડાતો નથી. વાસ્તવમાં, આખો મુદ્દો કાયદાના કોઈ પ્રશ્નને આવરી લીધા વિના તથ્યો અને પુરાવાની કદર પર આધારિત છે. તેથી કરદાતા વ્યવસાયિક નુકસાન તરીકે રૂ. ૩,૪૫,૦૦૦ ની રકમની કપાત માટે હકદાર હતા તેવું ઠેરવવામાં ટ્રિબ્યુનલ સાચી હતી, જે દર્શાવતા દસ્તાવેજો રેકોર્ડ પર હતા.

૧૦.૬ તેથી એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ટ્રિબ્યુનલ હકીકતના નિષ્કર્ષ પર પહોંચી હોવાથી, અસ્પષ્ટ અને અપ્રગટ રોકાણ જેના કારણે કોઈ મૂર્ત ફાયદો થયો ન હતો તે ૧૯૬૧ ના કાયદાની કલમ ૨૮ હેઠળ વ્યવસાયિક નુકસાન તરીકે કલમ ૩૭ હેઠળ મંજૂર કરવાપાત્ર ખર્ચ હતો તેવું ઠેરવતા આક્ષેપિત હુકમમાં કોઈ ભૂલ થઈ હોવાનું કહી શકાય નહીં, જેથી તેમાં હસ્તક્ષેપ કરી શકાય.

<u>પ્રશ્ન નંબર ૨ માટે અભિપ્રાય</u>

૧૧. બંને પક્ષો દ્વારા કરવામાં આવેલી રજૂઆતો ધ્યાનમાં લીધા પછી અને

રેકોર્ડ પરની સામગ્રી વાંચ્યા પછી, એવું જણાય છે કે આકારણી અધીકારીએ સ્પષ્ટપણે અવલોકન કર્યું છે કે કરદાતાએ જમીનમાં અધિકારો પ્રાપ્ત કરવા માટે શ્રી જી. સી. પટેલને રૂ. ૨.૯૩ કરોડની ચુકવણી કરી હતી તે દર્શાવવા માટે કોઈ પુરાવા નથી, ટ્રિબ્યુનલે શોધી કાઢ્યું છે કે તે એક સ્વીકૃત સ્થિતિ છે કે કરદાતાએ એડવાન્સ પેટે આશરે વીસ ખેડૂતોને માત્ર રૂ. ૧૦ લાખ ચૂકવ્યા હતા અને જમીનના સંદર્ભમાં કોઈપણ પ્રકારના કોઈ ઔપચારિક દસ્તાવેજો કરવામાં આવ્યા ન હતા. ત્યારપછી, ટ્રિબ્યુનલે નોંધ્યું કે કરદાતાએ દેખીતી રીતે એ આશામાં જમીન વેચવા માટે શ્રી જી. સી. પટેલ સાથે કરાર કર્યો હતો કે તેઓ ખેડૂતોના અધિકારો શ્રી જી. સી. પટેલને ટ્રાન્સફર કરી શકશે. એવું જણાય છે કે ત્યારપછી, ટ્રિબ્યુનલે ૩૦મી ઓક્ટોબર ૧૯૯૫ ના શ્રી સુરેશ પટેલના નિવેદન પર આધાર રાખ્યો હતો કે પ્રશ્ન હેઠળની જમીન અંગે વિવાદો હતા અને ધારણા કરી હતી કે રોકડ વ્યવહારો સરકારી વિભાગને દર્શાવવાના હેતુસર ન હોવાથી, એવું અનુમાન લગાવવું અન્યાયી છે કે દરોડા પછી પણ કરદાતાએ તે જમીનમાં કેટલાક અધિકારો ધરાવવાનું ચાલુ રાખ્યું હતું. ત્યારપછી, ટ્રિબ્યુનલે એવું અનુમાન કર્યું કે કરદાતાએ એ આશામાં મૂલ્યના માંડ ૫% જેટલી રકમ ખેડૂતોને ચૂકવી હતી કે તેઓ જમીનોમાં અધિકારો પ્રાપ્ત કરવામાં અને વ્યવહાર કરવામાં સક્ષમ બનશે પરંતુ અંતે જમીન વિવાદો, મુકદ્દમાઓમાં ફસાયેલી હોવાના કારણે અને અંતે દરોડા અને જપ્તીની કાર્યવાહીના હસ્તક્ષેપના કારણે

આમાંથી બિલકુલ કંઈ બહાર આવ્યું નહીં અને કરદાતાએ તેના નાણાં ગુમાવ્યા. જોકે, ટ્રિબ્યુનલે એવા નિષ્કર્ષ પર પહોંચવામાં ધારણા કરી હતી કે કરદાતાએ શ્રી જી. સી. પટેલને રૂ. ૨.૯૩ કરોડની ચુકવણી કરી હતી જે રેકોર્ડ પરથી ફલિત થતું નથી. એવું જણાય છે કે ટ્રિબ્યુનલે એવું અવલોકન કરીને પોતાની જાતને ગેરમાર્ગે દોરી છે કે જ્યારે આ સોદાના સંદર્ભમાં એક ચુકવણી કે કોઈ લેખિત કરાર વગેરે જેવું બિલકુલ ઔપચારિક કંઈ નથી, ત્યારે કુલ મૂલ્યના ૫% થી ઓછી રોકડ રકમ ચૂકવીને કરદાતા હજુ પણ જમીનમાં કેટલાક અધિકારોનો દાવો કરી શકશે તેવું વ્યાજબી રીતે અનુમાન લગાવી શકાય નહીં. તેથી ટ્રિબ્યુનલે રેકોર્ડ પરના સબળ દસ્તાવેજી પુરાવાઓ દ્વારા સમર્થિત આકારણી અધીકારી દ્વારા નોંધાયેલા હકીકતના નિષ્કર્ષોને સંપૂર્ણપણે નકારીને માત્ર ધારણા અને અનુમાનના આધારે, શ્રી જી. સી. પટેલને કરાયેલી ચુકવણી માટે રૂ. ૨.૯૩ કરોડનું નુકસાન મંજૂર કરવાના મુદ્દા પર નિર્ણય કરવા માટે બાબતને આકારણી અધીકારી પાસે પરત મોકલી છે.

૧૧.૧ અમે એવા અભિપ્રાયના છીએ કે કરદાતા દ્વારા રૂ. ૨.૯૩ કરોડના વ્યવસાયિક નુકસાનનો દાવો કરવાનો મુખ્ય આધાર અને પાયો એ હકીકતના નિષ્કર્ષની માગ કરે છે કે કરદાતાએ રૂ. ૨.૯૩ કરોડની ચુકવણી કરી છે. જોકે, કરદાતાના માત્ર શબ્દો સિવાય દરોડા દરમિયાન મળી આવેલા

જપ્ત કરાયેલા કાગળો પર કોઈ નોંધના સ્વરૂપમાં કોઈપણ દૂરસ્થ સમર્થનકારી પુરાવા દ્વારા પણ કરદાતા દ્વારા શ્રી જી. સી. પટેલને કરવામાં આવેલી ચુકવણી અંગે રેકોર્ડ પર કોઈ પુરાવા નથી અને જ્યારે શ્રી જી. સી. પટેલે તેમના નિવેદનમાં કરદાતા પાસેથી રૂ. ૨.૯૩ કરોડની રોકડ મળ્યાની આ હકીકતનો ઈનકાર કર્યો છે, ત્યારે આ મુદ્દાને આકારણી અધીકારી પાસે પરત મોકલવાની કોઈ જરૂર ન હતી, કારણ કે અપ્રગટ વ્યવહારો માટે દરોડા અને જપ્તી દરમિયાન વિભાગ દ્વારા જે મળી આવે છે તે સિવાય અથવા દરોડા અને જપ્તી પછી એકત્રિત કરવામાં આવી શકે તેવા અન્ય સમર્થનકારી પુરાવાના સ્વરૂપમાં અને ૧૯૬૧ ના કાયદાની જોગવાઈઓ હેઠળ સંબંધિત વ્યક્તિઓના નોંધાયેલા નિવેદન સિવાય રોકડ ચુકવણી અથવા પોહોંચ માટે કોઈ પુરાવા હોઈ શકે નહીં. જ્યારે કરદાતા દાવો કરે છે કે તેને અપ્રગટ રોકડની ચુકવણીમાંથી કોઈ ફાયદો થયો નથી ત્યારે આવી ચુકવણીને વ્યવસાયિક નુકસાન તરીકે દાવો કરવાની જવાબદારી તેના પર રહેશે. કેસના તથ્યોમાં, એવું જણાય છે કે ટ્રિબ્યુનલે રેકોર્ડ પરના પુરાવાથી વિપરીત ધારણા અને અનુમાનના આધારે અનુમાનો કર્યા છે જેથી વ્યવસાયિક નુકસાન તરફ કરદાતાના રૂ. ૨.૯૩ કરોડના દાવાના મુદ્દાને પરત મોકલી શકાય.

૧૧.૨ જગતપુર જમીનના સોદાના સંદર્ભમાં કરદાતા દ્વારા દાવો કરાયેલા

નુકસાન અંગે, ટ્રિબ્યુનલ રેકોર્ડ પરના સબળ દસ્તાવેજી પુરાવાઓથી વિપરીત નિષ્કર્ષ પર પહોંચી છે કારણ કે ટ્રિબ્યુનલે જપ્ત કરાયેલી સામગ્રીનું ખોટું અર્થઘટન કર્યું છે જેથી આકારણી અધીકારીના નિષ્કર્ષમાં ભૂલ શોધી શકાય જે ક્રમ નંબર ૨૧ અને ૧૦૫ પર જપ્ત કરાયેલા કાગળોમાં થયેલી નોંધો પર આધારિત છે. એવું જણાય છે કે ટ્રિબ્યુનલે એવું ઠેરવવા માટે અપસંગત પરિબળો પર વિચાર કર્યો છે કે આકારણી અધીકારીએ જપ્ત કરાયેલા કાગળોમાંની નોંધોને ધ્યાનમાં લઈને રૂ. ૧૫ લાખની રકમ પર બે વાર વિચાર કર્યો છે એવું અવલોકન કરીને કે આકારણી અધીકારી એક જપ્ત કાગળ પરથી બીજા કાગળ પર કૂદી ગયા, જ્યારે આકારણી હુકમ પર કાળજીપૂર્વક વિચારણા કરતા, અમે એવા અભિપ્રાયના છીએ કે ટ્રિબ્યુનલ રેકોર્ડ પરની સામગ્રીથી વિપરીત એક ખોટા (વિપરીત) નિષ્કર્ષ પર પહોંચી છે.

૧૧.૩ આવી પરિસ્થિતિઓમાં, પ્રશ્ન નંબર ૨ નો જવાબ પણ નકારાત્મક આપવામાં આવે છે એટલે કે મહેસૂલની તરફેણમાં અને કરદાતાની વિરુદ્ધમાં અને તેથી, અસ્પષ્ટ અથવા અપ્રગટ રોકડ રોકાણ જેના કારણે કરદાતાને કોઈ મૂર્ત ફાયદો થયો ન હતો તેના સંદર્ભમાં કરદાતા ૧૯૬૧ ના કાયદાની કલમ ૩૭ હેઠળ મંજૂર કરવાપાત્ર ખર્ચ તરીકે અથવા કલમ ૨૮ હેઠળ વ્યવસાયિક નુકસાન તરીકે રૂ. ૨.૯૩ કરોડનો દાવો કરવા માટે હકદાર રહેશે

નહીં. જેમ કે ટ્રિબ્યુનલે પરત મોકલ્યું છે.

<u>પ્રશ્ન નંબર ૩</u>

૧૨. પ્રશ્ન નંબર ૩ ના સંદર્ભમાં, ટ્રિબ્યુનલે જમીનના બે સોદાઓ, એટલે કે આમ્રકદમ અને સંગવિલા અંગે કરવામાં આવેલા વધારાને રદ કર્યા છે. આ મુદ્દા અંગે કેસના તથ્યો એવા છે કે કરદાતા ધિરાણકર્તા/લેણદારની ઓળખ, વ્યવહારની વાસ્તવિકતા અને ધિરાણકર્તાની નાણાકીય ક્ષમતા માટેની તેમની પ્રાથમિક જવાબદારી નિભાવવામાં નિષ્ફળ ગયા હતા. કરદાતાએ દાવો કર્યો હતો કે તેમણે ખેડૂતોને કરેલી ચુકવણી એ મંજૂર કરવાપાત્ર ખર્ચ હતો. ટ્રિબ્યુનલે જમીનના આ બંને સોદાના મુદ્દા અંગે નીચેના ફકરાઓમાં તથ્યલક્ષી સ્થિતિ નોંધવી છે, જે આ પ્રમાણે છે:

"૨. દરોડાની કાર્યવાહી શરૂ થવાની તારીખ ૨૧/૯/૧૯૯૫ હતી અને કાયદાની કલમ ૧૫૮બીડી હેઠળ પહોંચ અને દસ્તાવેજો મળ્યાની તારીખ ૧૧/૭/૧૯૯૬ હતી અને આકારણી ૩૦/૯/૧૯૯૭ ના રોજ પૂર્ણ થઈ હતી. ૨૧ મી સપ્ટેમ્બર, ૧૯૯૫ ના રોજ જમીનના દલાલો શ્રી દીપક મહેતા અને સુરેશ પટેલના પરિસરમાં હાથ ધરવામાં આવેલા દરોડા અને જપ્તીના કાર્યોના આધારે. કલમ ૧૩૨ હેઠળની તે કાર્યવાહી દરમિયાન, અન્ય

બાબતોની સાથે, કાચી નોંધો ધરાવતા કેટલાક છૂટા કાગળો મળી આવ્યા હતા અને કલમ ૧૩૨/૧૩૧ હેઠળ નોંધાયેલા નિવેદનોમાં ઉક્ત શ્રી દીપક મહેતા અને શ્રી સુરેશ પટેલે જણાવ્યું હતું કે એનેક્સચર–૧ ના નંબર ૬; ૨૧; ૨૨ અને ૧૦૫ તરીકે ઓળખાતા જપ્ત કરાયેલા કાગળો તે રોકડ વ્યવહાર દર્શાવતા હતા જેમાં કરદાતા ખરીદનાર/વેચનાર અને/અથવા દલાલ તરીકે સંકળાયેલા હતા. ત્યારબાદ ૧૬/૧૧/૯૫ ના રોજ અને અંતે ૭/૨/૯૬ ના રોજ નિવેદનો નોંધવામાં આવ્યા હતા. એ નોંધવું મહત્વપૂર્ણ છે કે કરદાતાના કેસમાં કલમ ૧૩૨ હેઠળ કાર્યવાહી કરવામાં આવી ન હતી. વધુમાં, એ પણ બહાર આવ્યું હતું કે ગણેશ હાઉસિંગ ગ્રુપના એક શ્રી જી. સી. પટેલ પણ કરદાતા સાથેના ઘણા વ્યવહારોમાં સંકળાયેલા હતા પરંતુ અગત્યની બાબત એ છે કે તેમના સ્થાને પણ કલમ ૧૩૨ હેઠળ કાર્યવાહી કરવામાં આવી ન હતી. કદાચ શ્રી જી. સી. પટેલના કેટલાક નિવેદનો નોંધવામાં આવ્યા હતા પરંતુ આ કરદાતાની બ્લોક આકારણીમાં ઉક્ત શ્રી જી. સી. પટેલના દાવાઓના વર્ઝન અંગે કોઈ ઓળખ કે ઉલ્લેખ પણ નથી, વિભાગના તેના પરના નિષ્કર્ષોની તો વાત જ અલગ છે. કરદાતાએ ખાસ કરીને અન્ય બાબતોની સાથે શ્રી જી. સી. પટેલના નિવેદનોની નકલો માગી હતી પરંતુ તે વ્યર્થ ગઈ હતી. વિભાગનું વલણ એ છે અને હતું કે તે નિવેદનોનો ઉપયોગ કરદાતા વિરુદ્ધ કરવામાં આવી રહ્યો નથી.

૩. કરદાતાએ તેમના નિવેદનોમાં, વ્યાપકપણે કહીએ તો, નંબર ૬; ૨૧; ૨૨ અને ૧૦૫ તરીકે અંકિત તે જપ્ત કરાયેલા કાગળોના લગભગ તમામ વ્યવહારોનું અસ્તિત્વ સ્વીકાર્યું હતું પરંતુ તેમની સામગ્રી અંગે પોતાના વર્ઝન અને સ્પષ્ટતાઓ આપી હતી.

૪. ત્યારબાદ ૧૪/૩/૯૬ ના રોજ રાધે ડેવલપર્સ (ઇન્ડિયા) લિમિટેડ (ટૂંકમાં RDIL) અને તેના અધિકારીઓના પરિસરમાં કલમ ૧૩૨ હેઠળ દરોડા અને જપ્તીની કામગીરી હાથ ધરવામાં આવી હતી, જે દરમિયાન કાચી નોંધો વાળા છૂટા કાગળો મળી આવ્યા હતા અને એનેક્સચર–A3 નો કાગળ અંકિત ૧૦૬, અન્ય બાબતોની સાથે, શાંતિનગર શૈલા કો.ઓપ.હાઉસિંગ સોસાયટીની જમીન સંબંધિત હતો. એક સમયે આરડીઆઈએલના મેનેજિંગ ડિરેક્ટર શ્રી આશિષ પટેલે જણાવ્યું હતું કે આ નોંધો કરદાતા અને વસંત અદાણી વગેરેને રૂ. ૧૨.૮૦ કરોડની ચુકવણી માટેની હતી. આ કાગળો અને વ્યવહારો અંગે કરદાતાએ શરૂઆતથી જ પોતાની સંડોવણીનો ઇનકાર કર્યો છે.

૫. ત્યારબાદ, ૩.૮.૯૬ ના રોજ એલ. ટી. શ્રોફના પરિસરમાં અન્ય એક દરોડા દરમિયાન, કેટલાક જપ્ત કરાયેલા કાગળોમાં કથિત રીતે કરદાતા દ્વારા રૂ. ૧૦ લાખ રોકડા જમા કરાવવાનું દર્શાવવામાં આવ્યું હતું અને આ

થાપણના અસ્તિત્વનો પણ કરદાતા દ્વારા સતત ઈનકાર કરવામાં આવ્યો છે.

૬. આકારણી હુકમ પોતે ૧૧૨ ટાઈપ કરેલા પાનાઓમાં વિસ્તરેલો છે અને એનેક્સચર તરીકે લગભગ એટલી જ સંખ્યામાં પાના ધરાવે છે જે જપ્ત કરાયેલા કેટલાક કાગળોની ઝેરોક્ષ નકલો અને નોંધાયેલા કેટલાક નિવેદનોની નકલો/સારાંશ છે. અપીલના કરદાતાના ગ્રાઉન્ડ્સ અને એસઓએફ (SOF) ૪૮ ટાઈપ કરેલા પાનાઓમાં વિસ્તરેલા છે અને ત્રણ એનેક્સચર સાથે છે. અમારી સમક્ષ ખૂબ જ વિગતવાર સુનાવણી હાથ ધરવામાં આવી હતી જે દરમિયાન કરદાતા માટેના વિદ્વાન એડવોકેટોએ અપીલના ગ્રાઉન્ડ્સ અને એસઓએફમાં લેવામાં આવેલા મુદ્દાઓને ખૂબ જ સંક્ષિપ્તમાં ભારપૂર્વક રજૂ કર્યા અને વિસ્તૃત કર્યા. વિદ્વાન સીનિયર ડીઆરએ પણ ખૂબ જ કુશળતાપૂર્વક અને મક્કમતાથી આકારણી હુકમનો બચાવ કર્યો હતો. તેમણે લેખિત રજૂઆતો (દસ નજીકથી ટાઈપ કરેલા પાનાઓમાં) પણ પ્રાથમિક રીતે સારાંશ અને વિભાગના વલણના એક પ્રકારના નિષ્કર્ષ સ્વરૂપે રજૂ કરી હતી. સંકળાયેલા દરેક વિવાદો અને વ્યવહારો પર બંને પક્ષો દ્વારા અમારી સમક્ષ ખૂબ જ વિગતવાર રજૂઆતો કરવામાં આવી હતી પરંતુ પોતપોતાના વલણના કેટલાક સમાન પાસાઓ વિવાદિત તમામ બાબતોમાં જોવા મળે છે. રજૂઆતની સરળતા માટે તેમાંથી કેટલાક સમાન પાસાઓને પહેલા નોંધવું વધુ સારું રહેશે."

૧૨.૧ ટ્રિબ્યુનલે ત્યારપછી આક્ષેપિત હુકમના પેરા નંબર ૧૨ થી ૧૬ માં આમ્રકદમ જમીનના સંદર્ભમાં પોતાનું નિષ્કર્ષ નોંધ્યું હતું, જે આ પ્રમાણે છે:

"૧૨. આકારણી હુકમમાં વિચારણા કરવામાં આવેલો જમીનનો સોદો ઉક્ત આમ્રકદમ જમીન અથવા વેજલપુર સર્વે નંબર ૧૧૯૬ નો છે. આ જમીન કરદાતા દ્વારા સૌમ્યા કન્સ્ટ્રક્શનને વેચવામાં આવી હતી અને કરદાતાએ તે જમીનના મૂળ માલિકો (જે ખેડૂતો છે) ને અગાઉના સમયે તેમના દ્વારા ચૂકવવામાં આવેલી રૂ. ૫ લાખની રકમ ઉપરાંત રૂ. ૩૨.૭૦ લાખનો નફો સરળતાથી સ્વીકાર્યો છે. પરંતુ પૃષ્ઠ ૨૨ થી ૨૫ પર ૪.૪ (ઉપ–પેરા ૪.૪.૧ થી ૪.૪.૪ સાથે) અંકિત પેરા મુજબ, કરાયેલો વધારો ૨૪૨ ચો.વારના નાના પ્લોટ માટે રૂ. ૨.૪૧ લાખ સહિત રૂ. ૮૭.૨૨ લાખનો છે. આ બાબતમાં કરદાતાનું વલણ પ્રથમાક્ષરે એવું છે કે નાના પ્લોટના સંદર્ભમાં રૂ. ૨.૪૧ લાખની કોઈ અલગ ચુકવણી ન હતી અને બીજું એ કે તમામ રોકડ અને ચેકની ચુકવણીઓ અંતિમ ખરીદનાર મેસર્સ સૌમ્યા કન્સ્ટ્રક્શન પ્રા. લિમિટેડ દ્વારા મૂળ જમીન માલિકોને કરવામાં આવી હતી જેઓ ખેડૂતો હતા અને આ પ્રક્રિયામાં કરદાતાએ ભાવ તફાવતના નામે માત્ર રૂ. ૩૨.૭૦ લાખનો નફો કમાયો હતો. અપીલના ગ્રાઉન્ડ્સ સાથેના તથ્યોના નિવેદનમાં પેપર બુકના પૃષ્ઠ ૨૩૮ પર અંકિત પેરા ૩.૧ અને ૩.૨ અન્ય બાબતોની

સાથે, ૨૯/૮/૯૭ ના રોજ નીલાના કેસમાં આકારણી અધીકારી (એટલે કે DCIT, S.R.1, અમદાવાદ) દ્બારા પસાર કરવામાં આવેલા આકારણી હુકમના વિગતવાર અંશો આપે છે. કરદાતા તરફથી એવી દલીલ કરવામાં આવી છે કે તે આકારણી હુકમમાં તમામ તથ્યો અને આંકડાઓનું વિગતવાર વિશ્લેષણ કરવામાં આવ્યું છે અને તેમાં એવું ઠેરવવામાં આવ્યું છે કે જપ્ત કરાયેલા કાગળ પરની નોંધો તેમજ નોંધાયેલા નિવેદનોના સંબંધિત ભાગના યોગ્ય વિશ્લેષણના આધારે એવું માનવું પડશે કે સોદો રૂ. ૧,૩૪,૨૫,૦૦૦ માં નક્કી થયા પછી કરદાતાને રોકડમાં માત્ર રૂ. ૮૪.૮૧ લાખ મળ્યા હતા. આ આધારે એવી દાદ માગવામાં આવી હતી કે અન્ય કોઈ નાના પ્લોટને સીમિત ગણીને અલગથી રૂ. ૨.૪૧ લાખની રકમ ઉમેરવાનું બિલકુલ વાજબી ન હતું. રૂ. ૮૪.૮૧ લાખની રોકડ મળતર અંગે પણ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે કરદાતાએ તેનો મોટો ભાગ મૂળ જમીન માલિકો એટલે કે ખેડૂતોને ટ્રાન્સફર કર્યો હતો જેમને સ્વીકાર્યપણે હાઉસિંગ સોસાયટી પાસેથી સીધી રોકડ ચુકવણીઓ પણ મળી હતી અને તેમણે માત્ર રૂ. ૩૨.૭ લાખનો નફો કર્યો હતો.

૧૩. લેખિત રજૂઆતોમાં, સીનિયર ડીઆર (Sr. DR) એ એ પાસા પર ફરીથી ભાર મૂક્યો છે કે કરદાતાએ તે ખેડૂતોના કન્ફર્મેશન લેટર્સ (સંમતિ પત્રો) અથવા સંપૂર્ણ સરનામા પણ આપ્યા નથી જેમને તેમણે પોતે

મેળવેલા રૂ. ૮૪.૮૧ લાખમાંથી નોંધપાત્ર રોકડ આપી હોવાનો દાવો કર્યો છે. વિદ્વાન સીનિયર ડીઆર દ્વારા આગળ એવી દલીલ કરવામાં આવી છે કે કરદાતા દ્વારા ખેડૂતોને કરવામાં આવેલી આવી રોકડ ચુકવણી જપ્ત કરાયેલા દસ્તાવેજોમાં ક્યાંય નોંધાયેલ નથી.

૧૪. કરદાતાના વિદ્વાન એડવોકેટ દ્વારા એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે વિદ્વાન સીનિયર ડીઆર મૂળ માલિકોના સંપૂર્ણ સરનામા આપવામાં આવ્યા ન હતા તેના પર ભાર મૂકે છે તે વાજબી નથી. એવી દાદ માગવામાં આવી છે કે ચેક દ્વારા ચુકવણીઓ મૂળ માલિકોને કરવામાં આવે છે અને તે વ્યક્તિઓ ઓળખી શકાય તેવી છે અને ગમે તે રીતે કરદાતાએ નામો આપ્યા હતા અને વેજલપુર એવડો મોટો વિસ્તાર ન હતો કે જો વિભાગે તેમને શોધવાનો/ઓળખવાનો પ્રયાસ કર્યો હોત તો તે વ્યક્તિઓને ઓળખી શકાયા ન હોત. મુદ્દો એ બનાવવામાં આવ્યો છે કે કરદાતા દ્વારા સંપૂર્ણ માહિતી પૂરી પાડવામાં આવી છે અને વિભાગે તેની ચકાસણી કરવાનો બિલકુલ પ્રયાસ કર્યો નથી. સંમતિ પત્રોના સંદર્ભમાં એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે મૂળ માલિકો આખી રકમ મેળવ્યા પછી હવે કરદાતાના નિયંત્રણ હેઠળ ન હતા અને તેથી વિભાગે કરદાતાના દાવાની સત્યતા ચકાસવાનો પ્રયાસ કરવો જોઈતો હતો. અંતે એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે આશરે રૂ. ૧.૩૪ કરોડના કુલ મૂલ્યના સોદા પર અને તે પણ બે મહિનાના ટૂંકા

ગાળામાં દર્શાવવામાં આવેલો રૂ. ૩૨.૭૦ લાખનો નફો વાજબી કરતાં વધુ છે અને સ્વીકારવાને પાત્ર છે.

૧૫. અમે સામસામેની રજૂઆતો અને રેકોર્ડ પરની સામગ્રી પર વિચાર કર્યો છે. આ સોદા માટે સંબંધિત જપ્ત કરાયેલો કાગળ એ ૨૧/૯/૯૫ ના રોજ જમીનના દલાલ શ્રી દીપક મહેતાના પરિસરમાંથી જપ્ત કરાયેલા એનેક્સચર–A1 નો નંબર ૬ છે. નકલ આકારણી હુકમના એનેક્સચર તરીકે ઉપલબ્ધ છે. તેમાં પ્રાથમિક રીતે બે આંકડાઓના ગુણાકાર દ્વારા કેટલીક ગણતરીઓ શામેલ છે જેને પ્રશ્ન હેઠળની જમીનના ભાવ અને માપ હોવાનો દાવો કરવામાં આવ્યો છે અને તે વાટાઘાટોના કોઈ તબક્કે જમીનના સંભવિત મૂલ્યો છે. ૨૯/૮/૯૭ ના નીલાના આકારણી હુકમમાં, DCIT, S.R.1 એ આ કરદાતાના ૩૦/૯/૯૭ ના આકારણી હુકમમાં આકારણી અધીકારી દ્વારા કરવામાં આવેલા વિશ્લેષણ કરતાં વધુ સંપૂર્ણ રીતે સામગ્રી અને નિવેદનોનું વિશ્લેષણ કર્યું છે. અમે ૨૯/૮/૯૭ ના તે આકારણી હુકમમાં આપેલા નિષ્કર્ષો સાથે સંમત છીએ અને તેને બહાલી આપીએ છીએ કે આ સોદામાં વાસ્તવમાં સંકળાયેલ રોકડ ઘટક રૂ. ૮૪.૮૧ લાખ હતો અને રૂ. ૮૭.૨૨ લાખ ન હતો. વધુમાં, કરદાતા વતી લેવામાં આવેલી દલીલમાં ઘણું બળ છે કે જો વિભાગે તેમ કરવાનો પ્રયાસ કર્યો હોત તો મૂળ માલિકો ઓળખી શકાય તેમ હતા અને કરદાતાએ ખાસ કરીને નામો આપીને શ્રેષ્ઠ

પ્રયાસ કર્યો હતો જ્યારે સ્વીકાર્યપણે ચેકની ચુકવણીઓ તેમને સીધી કરવામાં આવી હતી. ઉપર પેરા–૭ માં નોંધાયેલી વિદ્વાન એડવોકેટોની દલીલોના મુખ્ય સૂર અને ઉપર પેરા–૯ માં સમાવિષ્ટ તેના પરના અમારા અવલોકનોના પ્રકાશમાં, અમને એવું ઠેરવવામાં કોઈ સંકોચ નથી કે આના તથ્યો અને પરિસ્થિતિઓ પર એવું અનુમાન લગાવવું અન્યાયી છે કે રૂ. ૮૪.૮૧ લાખની રોકડ ચુકવણીની આખી રકમ કરદાતાએ પચાવી પાડી હતી, મુદ્દો એ છે કે જમીનના સોદામાં રોકડ ઘટકની લેવડદેવડ થાય છે. આ ધારણા પર આગળ વધતાં કરદાતા માટે વાજબી નફો શું ગણવો જોઈએ તેની માત્ર કલ્પના અને અંદાજ લગાવવાનો રહે છે. તદુપરાંત, અપીલકર્તાનું નિવેદન આ વધારો કરવા માટેનો મુખ્ય આધાર છે અને તદનુસાર આકારણી અધીકારીને પાછળના તબક્કે પોતાના જ વલણથી ફરી જવાની મંજૂરી આપી શકાય નહીં – જ્યારે તેમણે નિવેદનના તે ભાગ પર આધાર રાખ્યો છે જે મહેસૂલની તરફેણ કરે છે પરંતુ કરદાતાની તરફેણ કરતા ભાગોની અનુકૂળતા મુજબ અણગણના કરી છે.

૧૬. કેસના તથ્યો અને પરિસ્થિતિઓમાં અમે ઠેરવીએ છીએ કે કરદાતા દ્વારા સ્વીકારવામાં આવેલો નફો વાજબી છે અને તેથી આ જમીનના સોદાના સંદર્ભમાં જરૂરી વધારાને રૂ. ૩૨.૭૦ લાખ સુધી મર્યાદિત કરવાનો રહેશે."

૧૨.૨ સંગવિલા જમીનના સોદાના સંદર્ભમાં, ટ્રિબ્યુનલે પેરા ૪૦ થી ૪૨ માં નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું છે:

"૪૦. આકારણી હુકમનો પેરા ૫.૬ પૃષ્ઠ ૬૨ પર 'A' મથાળા હેઠળ "અન્ય જમીનના વ્યવહારો" ને આવરી લે છે જ્યાં તેઓ ફાઈનલ પ્લોટ નં. ૨૫૯ ધરાવતી સંગવિલા જમીન પર વિચાર કરે છે. આકારણી અધીકારીએ શ્રી જી. સી. પટેલને ચુકવણીના માધ્યમથી કરદાતા દ્વારા કરાયેલા અસ્પષ્ટ રોકાણ માટે રૂ. ૭૦ લાખ ઉમેર્યા છે અને આ જમીન પરની દલાલીના અડધા હિસ્સા માટે રૂ. ૭.૫ લાખ પણ ઉમેર્યા છે. કરદાતાની દલીલ એ છે કે તેઓ આ જમીનના સોદા માટે માત્ર એક દલાલ હતા અને તેથી તેમના પોતાના સ્ત્રોતોમાંથી રૂ. ૭૦ લાખ આપવાનો કોઈ પ્રશ્ન જ નથી. તેમનો દાવો એવો છે કે ઉક્ત રૂ. ૭૦ લાખની રકમ સૌપ્રથમ જમીનના સંભવિત ખરીદદારો પાસેથી મળી હતી અને ત્યારબાદ શ્રી જી. સી. પટેલને આપવામાં આવી હતી. તેથી તેમના મતે તે તેમની કુલ આવકમાં ઉમેરવા પાત્ર નથી. દલાલીના સંદર્ભમાં તેમનો મુદ્દો એ છે કે તેઓ દલાલી મળવાની આશા રાખતા હતા પરંતુ વાસ્તવમાં તેમને તે મળી ન હતી અને ત્યારબાદ ૨૧/૯/૧૯૯૫ ના રોજ દરોડા અને જપ્તીની કાર્યવાહીના પરિણામે આખો સોદો રદ થઈ જાય છે. તેમની વૈકલ્પિક દલીલ એ છે કે દલાલી તેમના લેણી નીકળતી હોવા છતાં વાસ્તવમાં મળી ન હતી અને તેઓ કેશ બેસિસ (રોકડ

આધાર) ને અનુસરતા હોવાથી તે તેમના હાથમાં કરપાત્ર ન હતી.

૭૧. અમારી સમક્ષ મૌખિક અને લેખિત રજૂઆતોમાં પક્ષકારો દ્વારા પોતપોતાના વલણ લેવામાં આવ્યા છે અને જપ્ત કરાયેલા કાગળોમાં તે ચોક્કસ નોંધ તરફ પણ અમારું ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું છે.

૭૨. અમે સંબંધિત જપ્ત કરાયેલા કાગળની સામગ્રીને ખૂબ જ કાળજીપૂર્વક વાંચી છે અને સામસામેની રજૂઆતો પર પણ વિચાર કર્યો છે. ૨૧/૯/૧૯૯૫ ના રોજ શ્રી સુરેશ પટેલના પરિસરમાંથી મળી આવેલા એનેક્સચર–A/૧ ના જપ્ત કરાયેલા કાગળ નંબર ૧૦૫ ની ટોચ પર આ જમીનને લગતી રૂ. ૭૦ લાખની એક પ્રકારની અસંબંધિત/અસ્પષ્ટ નોંધ છે. અમે તેને અસંબંધિત એટલા માટે કહીએ છીએ કારણ કે આ નોંધ પહેલાં અન્ય ત્રણ નોંધો છે જેનો સરવાળો લેવામાં આવ્યો છે પરંતુ રૂ. ૭૦ લાખની આ ચોક્કસ નોંધને તે ત્રણ નોંધોની સાથે અને તે જ રીતે નોંધાયેલ હોવા છતાં તે સરવાળામાંથી બાદ રાખવામાં આવી છે. સિલ્વર આર્ક જમીનના સંદર્ભમાં અમને તે પત્રકની બાકીની નોંધોનું વિશ્લેષણ કરવાનો અવસર મળ્યો છે. અમે તે પત્રકની નોંધોને કોઈ નિર્ણાયક સોદા અથવા પહોંચ અને ચુકવણી સૂચવતી ન હોય પરંતુ ચોક્કસ સમયે સ્થિતિ સમજવા માટેની માત્ર નોંધો હોવા તરીકે ગણાવી છે. આ પત્રકો કરદાતાના પરિસરમાંથી મળી

આવ્યા નથી કે તે તેમના હસ્તાક્ષરમાં પણ નથી તે હકીકત સાથે મળીને – તે કંઈપણ સાબિત કરતા નથી. તેમ છતાં કરદાતાએ તેમના નિવેદનમાં સ્વીકાર્યું છે કે તેમણે રૂ. ૭૦ લાખ ચૂકવ્યા હતા પરંતુ તેની સાથે તેમણે એવું પણ જણાવ્યું છે કે તેઓ જમીનમાં માત્ર એક દલાલ હતા અને સંભવિત ખરીદદારો પાસેથી મેળવ્યા પછી રૂ. ૭૦ લાખના તે નાણાં આગળ આપ્યા હતા. વિભાગે સંભવિત ખરીદદારો પાસેથી રકમ મળવાના નિવેદના આ ભાગને અવિશ્વસનીય ગણ્યો હતો અને આ અંગે આકારણી હુકમમાં આપવામાં આવેલું મુખ્ય કારણ પૃષ્ઠ ૬૪ પરના પેરા (v) માં છે જેની અસર એ છે કે "કરદાતા તે વ્યક્તિનું નામ આપી શક્યા હોત જેને જમીન વેચવામાં આવી હતી અને ભાવ વગેરેની અન્ય વિગતો આપી શક્યા હોત." આ પાસા પર કરદાતાની દલીલ એ છે કે આવા પ્રશ્નો કરદાતાને ક્યારેય પૂછવામાં આવ્યા ન હતા અને પૂછવામાં આવેલો એકમાત્ર પ્રશ્ન આકારણી હુકમના પૃષ્ઠ ૬૩ અને ૬૪ પર પુનઃઉત્પાદિત કરવામાં આવ્યો હતો. તેમાંથી એ સ્પષ્ટ થાય છે કે આ પ્રશ્ન પૂછવામાં આવ્યો ન હતો અને તેથી તે પૂરો ન પાડવા બદલ કરદાતાનો વાંક કાઢી શકાય નહીં. પ્રથમ દ્રષ્ટિએ કરદાતાએ દલાલી કમાઈ હતી અને સામાન્ય જ્ઞાનની વાત છે કે દલાલો પોતાના નાણાંનું રોકાણ કરે તેવી અપેક્ષા રાખવામાં આવતી નથી. તેઓ પક્ષકારોને ભેગા કરે છે અને સંભવિત ખરીદદારો સંભવિત વેચનારને દલાલ મારફતે ચુકવણી કરી શકે છે. અમને એવું અનુમાન કરવામાં કોઈ સંકોચ નથી કે જમ

કરાયેલા કાગળમાંથી અથવા નિવેદનમાંથી, જે વિભાગના અનુમાન માટેનો એકમાત્ર આધાર છે, તેને ટકાવી શકાય નહીં. રૂ. ૭૭.૫ લાખનો આખો વધારો રદ કરવામાં આવે છે."

<u>પ્રશ્ન નંબર ૩ માટે મહેસૂલની રજૂઆતો</u>

૧૨.૩ ટ્રિબ્યુનલના ઉપરોક્ત નિષ્કર્ષોનો સંદર્ભ આપતાં, મહેસૂલ માટેના વિદ્વાન સીનિયર કાઉન્સિલે રજૂઆત કરી હતી કે કરદાતા પોતાની પ્રાથમિક જવાબદારી નિભાવવામાં નિષ્ફળ ગયા હોવા છતાં ટ્રિબ્યુનલે વધારાને રદ કરવામાં ભૂલ કરી છે. પેરા નંબર ૧૪ માં આમ્રકદમ જમીન અંગે ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા કરાયેલા અવલોકન તરફ ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું હતું જેમાં મહેસૂલ વતી કરાયેલી એ દલીલને ફગાવી દેવામાં આવી હતી કે મૂળ માલિકોના સંપૂર્ણ સરનામા આપવામાં આવ્યા ન હતા, એવું અવલોકન કરીને કે ચેકની ચુકવણીઓ મૂળ માલિકોને કરવામાં આવી હતી જેઓ ઓળખી શકાય તેવા છે અને કરદાતાએ નામો આપ્યા હતા અને વેજલપુર એવડો મોટો વિસ્તાર ન હતો કે જો વિભાગે તેમને શોધવાનો/ઓળખવાનો પ્રયાસ કર્યો હોત તો તે વ્યક્તિઓને ઓળખી શકાયા ન હોત. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ટ્રિબ્યુનલે વેજલપુર જમીનના ખેડૂતોના કરદાતા દ્વારા આપવામાં આવેલા નામોને સંપૂર્ણ માહિતી તરીકે ગણ્યા હતા.

૧૨.૪ મહેસૂલ માટેના વિદ્વાન સીનિયર કાઉન્સિલે ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા કરવામાં આવેલા આવા અવલોકનો પર આધાર રાખતાં રજૂઆત કરી હતી કે આક્ષેપિત હુકમ એ એક વિકૃત (perverse) હુકમ છે, કારણ કે કરદાતા દ્વારા માત્ર વેજલપુર વિસ્તારના ખેડૂતોના નામો આપવાને જ કરદાતા દ્વારા સંપૂર્ણ માહિતી પૂરી પાડવામાં આવી હોવાનું સ્વીકારીને અને મહેસૂલ વિરુદ્ધ એવું વિપરીત અનુમાન (adverse inference) દોરીને કે તેણે આવી માહિતીની ચકાસણી કરવાનો બિલકુલ પ્રયાસ કર્યો નથી, રેકોર્ડ પરના તથ્યોની ખોટી આકારણી કરવામાં આવી છે.

૧૨.૫ વિદ્વાન સીનિયર કાઉન્સિલે વધુમાં નિર્દેશ કર્યો હતો કે, જ્યારે કરદાતા ખેડૂતોના નામો અને વિસ્તાર સિવાયની સંપૂર્ણ વિગતો આપવાની તેમની પ્રાથમિક જવાબદારી નિભાવવામાં સ્વીકાર્યપણે નિષ્ફળ ગયા હતા, ત્યારે પુરાવા આપવાની જવાબદારી (Onus to prove) મહેસૂલ પર સ્થાનાંતરિત કરવામાં ટ્રિબ્યુનલે ભૂલ કરી છે.

૧૨.૬ આથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આમ્રકદમ અને સંગવિલાના જમીનના બે સોદાઓ સંબંધિત નિષ્કર્ષના સંદર્ભમાં ટ્રિબ્યુનલનો હુકમ તદ્દન વિકૃત છે.

<u>પ્રશ્ન નંબર ૩ માટે કરદાતાની રજૂઆતો</u>

૧૩. બીજી તરફ, કરદાતા વતી ઉપસ્થિત રહેલા વિદ્વાન સીનિયર કાઉન્સિલે રજૂઆત કરી હતી કે ટ્રિબ્યુનલે રેકોર્ડ પરના પુરાવાઓની આકારણી કર્યા પછી તથ્યનું નિષ્કર્ષ આપ્યું છે અને મહેસૂલ એ દર્શાવવામાં નિષ્ફળ ગયું છે કે ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા તથ્યના નિષ્કર્ષ પર પહોંચવા માટે કયા ભૌતિક તથ્યોને ધ્યાનમાં લેવાનું છોડી દેવાયું છે અથવા કઈ અસંગત સામગ્રીને ધ્યાનમાં લેવામાં આવી છે, જેથી એવા તારણ પર આવી શકાય કે આમ્રકદમ અને સંગવિલા ખાતેના બે જમીનના સોદાઓ અંગે ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા કરાયેલ તથ્યનું નિષ્કર્ષ વિકૃત છે.

૧૩.૧ વિદ્વાન સીનિયર કાઉન્સિલે નીચેના ચૂકાદાઓ પર આધાર રાખ્યો છે:

(i) [૨૦૧૪] ૫૧ taxmann.com ૫૨૪ (પંજાબ અને હરિયાણા) માં રિપોર્ટ થયેલા કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ વિરુદ્ધ વરિન્દર રાવલી ના કેસમાં આપેલા નિર્ણયનો સંદર્ભ આપતાં, કરદાતા માટેના વિદ્વાન સીનિયર કાઉન્સિલે રજૂઆત કરી હતી કે પંજાબ અને હરિયાણા હાઇકોર્ટે ઠેરવ્યું છે કે જ્યારે કરદાતાએ ચેક દ્વારા વ્યવહાર કર્યો હોય અને કરદાતા દ્વારા માહિતીની વિગતો આપવામાં આવી હોય, ત્યારે બેંકમાંથી ચેક ક્લિયર થવાની

વાસ્તવિકતા સુનિશ્ચિત કરવા માટે સીધી તપાસ કરવાની ફરજ આકારણી અધીકારીની હતી. અને જ્યારે બેંકમાંથી ચેક ક્લિયર થવાના તથ્યને ચકાસવા માટે આકારણી સત્તાધિકારી દ્વારા કોઈ તપાસ કરવામાં ન આવી હોય, ત્યારે અદાલતે ઠેરવ્યું હતું કે કરદાતાએ પોતાના ખાતામાં દેખાતી જમા નોંધના સ્વરૂપ અને સ્ત્રોતને સ્પષ્ટ કરવા માટે તેના પર રહેલી જવાબદારી પર્યાપ્ત રીતે નિભાવી હતી અને તે કેસમાં તેનાથી વિપરીત સાબિત કરવાની જવાબદારી સ્પષ્ટપણે વિભાગ પર સ્થાનાંતરિત થઈ ગઈ હતી.

(ii) તેવી જ રીતે, [૨૦૧૪] ૪૫ taxmann.com ૪૩૨ (અલાહાબાદ) માં રિપોર્ટ થયેલા કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ મેરઠ વિરુદ્ધ શ્રીમતી સાધના જૈન ના કેસમાં અલાહાબાદ હાઈકોર્ટે ઠેરવ્યું છે કે એકવાર કરદાતા ચેકના સ્વરૂપમાં પુરાવા, તેમની તારીખો, રકમો, બેંકોની વિગતો અને જે વ્યક્તિઓએ શેર વેચ્યા હોવાનું જણાવવામાં આવ્યું હતું તેમના સરનામા પૂરા પાડે છે, એટલે કરદાતા પરની જવાબદારી પૂર્ણ થઈ જાય છે.

૧૩.૨ આથી એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે કેસના તથ્યોમાં, ટ્રિબ્યુનલે જણાવાયું છે કે ખેડૂતોને કરાયેલી ચુકવણીના સંદર્ભમાં કરદાતા દ્વારા સંપૂર્ણ માહિતી પૂરી પાડવામાં આવી હતી અને ટ્રિબ્યુનલે યોગ્ય રીતે ઠેરવ્યું છે કે કરદાતા પર રહેલી જવાબદારી પૂર્ણ થઈ ગઈ છે કારણ કે

આકારણી અધીકારી વ્યક્તિની ઓળખ કરવા માટે વધુ તપાસ કરવામાં કે વ્યક્તિને ઓળખવા માટે આગળના પગલાં લેવામાં નિષ્ફળ ગયા છે, તેથી ટ્રિબ્યુનલનો આક્ષેપિત હુકમ વિકૃત છે તેમ કહી શકાય નહીં. આથી એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ટ્રિબ્યુનલ રેકોર્ડ પરની સામગ્રીના આધારે તથ્યના નિષ્કર્ષ પર આવી હોવાથી, આમ્રકદમ અને સંગવિલાના બે જમીનના સોદા સંબંધિત આવા નિષ્કર્ષને વિકૃત કે રેકોર્ડ પરના પુરાવાથી વિપરીત કહી શકાય નહીં.

<u>પ્રશ્ન નંબર ૩ માટે મંતવ્ય</u>

૧૪. સંબંધિત પક્ષકારોના વિદ્વાન કાઉન્સિલને સાંભળ્યા પછી અને રેકોર્ડ પરની સામગ્રી ધ્યાનથી વાંચ્યા પછી, રેકોર્ડ પર ઉપલબ્ધ સામગ્રીને ધ્યાનમાં રાખીને ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા આપવામાં આવેલા નિષ્કર્ષો વિકૃત છે કે નહીં તે શોધી કાઢવા માટે પ્રશ્ન નંબર ૩ ના સંદર્ભમાં ઉપસ્થિત વિવાદ અંગે, બે જમીનના સોદા એટલે કે આમ્રકદમ અને સંગવિલાના સંબંધમાં આકારણી અધીકારી દ્વારા કરાયેલા નિષ્કર્ષોનો સંદર્ભ લેવો જરૂરી રહેશે.

૧૪.૧ આકારણી અધીકારીએ વેજલપુર ખાતે આવેલી આમ્રકદમ જમીન, સર્વે નંબર ૧૧૯૬ ના જમીનના સોદાના સંદર્ભમાં આકારણી વર્ષ ૧૯૯૪–

૯૫ માટે રૂ. ૮૭.૨૨ લાખનો વધારો કરવા માટે આકારણી હુકમના પેરા ૪.૪ માં કરેલું અવલોકન નીચે મુજબ છે:

"૪.૪ વેજલપુર જમીન સર્વે નંબર ૧૧૯૬ નો બીજો જમીનનો સોદો

૪.૪.૧ તા. ૧૪–૮–૧૯૯૭ ની કારણદર્શક નોટિસના પેરા ૬ માં કરદાતાને નીચે મુજબ પ્રશ્ન પૂછવામાં આવ્યો હતો:

'રામદેવપીરની ટેકરી પાસે એફ.પી. નં. ૧૧૯૬ ખાતે આવેલી અમીકદમ કો–ઓપરેટિવ હાઉસિંગ સોસાયટીની જમીન માટેનો અન્ય જમીનનો વ્યવહાર તમારા અને સૌમ્યા કન્સ્ટ્રક્શન કંપનીના શ્રી સૌરભ શાહ વચ્ચે થયો હતો. ૧૨૧૧૬ ચો.વાર વિસ્તાર માટે રૂ. ૧૧૨૫ પ્રતિ ચો.વારના દરે રૂ. ૧૩૮.૭૧ લાખના કુલ અવેજ પર ૨૪૨ ચો.વારના વધુ એક જમીનના ટુકડા સાથે આ સોદો નક્કી થયો હતો. તમે રોકડમાં રૂ. ૯૦.૨૫૦ લાખ મળ્યા હોવાનું અને રૂ. ૪૮.૪૬ લાખની બાકીની રકમ ચેક દ્વારા મળવાપાત્ર હોવાનું જણાવ્યું છે. શ્રી સૌરભ શાહે ૮–૧૨–૯૫ અને ૯–૧–૧૯૯૬ ના પોતાના નિવેદનમાં વિલંબ અને રોકડમાં ચુકવણીની પુષ્ટિ કરી છે. તમારા તા. ૭–૨–૧૯૯૬ ના નિવેદનમાં પ્રશ્ન નંબર ૩ ના જવાબમાં તમે આ પરિસ્થિતિઓમાં સોદાની પુનઃપુષ્ટિ કરી છે. રોકડમાં મળેલા રૂ. ૯૦.૨૫ લાખ તમારી આવકમાં અણધારી/અણનોંધાયેલી આવક તરીકે શા માટે

ઉમેરવામાં ન આવે તેનું કારણ દર્શાવવા તમને જણાવવામાં આવે છે. વધુમાં, કૃપા કરીને આ જમીનના વ્યવહારમાંથી મળેલા ચેકની ચુકવણી અંગેના પુરાવા અને એન્ટ્રીઓ રજૂ કરો.'

૪.૪.૨ કરદાતાએ તા. ૧૧–૯–૯૫ ના તેમના પત્ર દ્વારા પેરા ૪.૨ થી પેરા ૪.૫ માં કારણદર્શક નોટિસનો જવાબ આપ્યો હતો, જેનો સંબંધિત ભાગ નીચે મુજબ છે:

'૪.૨ (d) કે, તે જ નિવેદનમાં, પૂછવામાં આવતાં, મેં ત્યાં ને ત્યાં જ જણાવ્યું હતું કે પ્રશ્ન હેઠળની જમીનમાં હક મારા દ્વારા સૌમ્યા કન્સ્ટ્રક્શન પ્રા. લિમિટેડને વેચાણનો સોદો થયો તેના માત્ર એકાદ મહિના પહેલાં જ મેળવવામાં આવ્યા હતા અને જમીન માલિકોને રોકડમાં આપવાની થતી રૂ. ૫ લાખની પ્રારંભિક ચુકવણી સિવાય, જે તમામ બાકીની ચુકવણીઓ તેમને રોકડમાં કરવાની હતી તે સૌમ્યા કન્સ્ટ્રક્શન પ્રા. લિમિટેડ પાસેથી મને મળેલા રોકડ નાણાંમાંથી કરવામાં આવી હતી. સંપાદન અને વેચાણ વચ્ચેનો સમયગાળો ખૂબ જ ટૂંકો હોવાથી, જમીન માલિકોને ચેક દ્વારા ચુકવણી સોસાયટીના માધ્યમથી સીધી અંતિમ ખરીદનાર સૌમ્યા કન્સ્ટ્રક્શન પ્રા. લિમિટેડ દ્વારા કરવામાં આવી હતી.

૪.૨ (e) કે, મારા ઉપરોક્ત નિવેદનમાં ત્યાં ને ત્યાં જ સ્પષ્ટતા કરવામાં આવી હતી તેમ, મને ખરેખર માત્ર રૂ. ૩૨.૭૦ લાખનો નફો/વધારો મળ્યો હતો જે આ વ્યવહારથી ઉદ્ભવ્યો હતો – કારણ કે જે જમીન તેના માલિક પાસેથી રૂ. ૮૫૧ પ્રતિ ચો.વારના ભાવે લેવાનું નક્કી થયું હતું તેના માટે ખરીદનાર માત્ર એક મહિનાના સમયમાં રૂ. ૧૧૨૫ પ્રતિ ચો.વારના ભાવે મળી ગયો હતો જેથી જમીન માલિકોને ચૂકવવાપાત્ર સમગ્ર ચુકવણી – ચેક અને રોકડ બંને, ખરીદનાર પાસેથી સીધી જમીન માલિકોને ગોઠવી દેવામાં આવી હતી.

૪.૪ ઉપરોક્ત બાબતો વાંચવાથી આપશ્રીને એ કારણથી સંતોષ થશે કે તમારા પત્રમાં દર્શાવેલા આંકડાઓમાં જે નાના તફાવતો છે તે સંભવતઃ સંબંધિત સામગ્રી પર સરસરી નજર નાખવાના કારણે છે.'"

૪.૧.૩ ૧૫–૦૯–૯૭ ના રોજની ચર્ચા દરમિયાન, કરદાતાના અધિકૃત પ્રતિનિધિને ખેડૂતોના સંપૂર્ણ નામો, સરનામા, તારીખ(ઓ) અને કરાયેલી ચુકવણી વિગતો સાથે તેમના સંમતિ પત્રો રજૂ કરવા વિનંતી કરવામાં આવી હતી. તેના જવાબમાં કરદાતાએ ફક્ત નામોની એક યાદી રજૂ કરી હતી કે જેના આધારે નોંધાયેલી ચુકવણી કરવામાં આવી હતી. ૧૯–૦૯–૯૭ ના રોજની સુનાવણી દરમિયાન ઉપસ્થિત અધિકૃત પ્રતિનિધિ દ્વારા એવું જણાવાયું હતું કે, વધુ કંઈ ઉમેરવાનું/રજૂ કરવાનું બાકી નથી.

૧૪.૧.૪ ઉપરોક્ત તથ્યોને ધ્યાનમાં રાખીને અને કરદાતા દ્વારા સ્વયં સ્વીકારવામાં આવ્યા મુજબ, કરદાતાની કુલ આવકમાં રૂ. ૮૪.૮૧ લાખનો વધારો કરવાને પાત્ર છે. અહીં એ નોંધવું યોગ્ય છે કે ADIT દ્વારા નોંધાયેલા નિવેદનોમાં શ્રી સૌરભ શાહે સર્વે નંબર ૧૧૯૬ ની જમીન પેટે શ્રી મનોજ વડોદરિયાને રૂ. ૮૪.૮૧ લાખ રોકડા ચૂકવ્યા હોવાનું સ્વીકાર્યું હતું. અગાઉ જણાવ્યા મુજબ, ૨૪૨ ચો.વાર જમીનનો વધુ એક ટુકડો રૂ. ૨,૪૧,૦૦૦/– ની એકમ રકમમાં રોકડાથી વેચવા માટે નક્કી થયો હતો. કરદાતાએ જમીનના આ વ્યવહાર પર કોઈ ટિપ્પણી રજૂ કરી નથી, આથી કરદાતા દ્વારા તેમના નિવેદનમાં રૂ. ૮૭ લાખના પોતાના સ્વીકાર અને જપ્ત કરાયેલા કાગળોમાંથી સ્પષ્ટ થતાં કેસના અન્ય તથ્યોને ધ્યાનમાં રાખીને, આવકમાં રૂ. ૮૭.૨૨ લાખ (૮૪.૮૧ + ૨.૪૨) નો કુલ વધારો કરવામાં આવે છે (જેમાં શ્રી સૌરભ શાહ પાસેથી મળેલા રૂ. ૮૪.૮૧ લાખ + ૨૪૨ ચો.વારના પ્લોટ સંબંધિત જમીનના વ્યવહાર પર મળેલા રૂ. ૨.૪૧ લાખનો સમાવેશ થાય છે). તેથી, આકારણી વર્ષ ૧૯૯૪–૯૫ માં કરદાતાના હાથમાં વાસ્તવિક ધોરણે રૂ. ૮૭.૨૨ લાખનો વધારો કરવામાં આવે છે.

(આકારણી વર્ષ ૧૯૯૪–૯૫ માં વધારો – રૂ. ૮૭.૨૨ લાખ)

૧૪.૨ તેવી જ રીતે, ફાઈનલ પ્લોટ નં. ૨૫૯ ધરાવતી સંગવિલા જમીનના

સોદાના સંદર્ભમાં, આકારણી અધીકારીએ નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું છે:

A) ફાઈનલ પ્લોટ નંબર ૨૫૯ ધરાવતી સંગવિલા જમીન:

i) પૃષ્ઠ ૧૦૫ ની આગળની બાજુ પરની પ્રથમ નોંધ, સંગવિલા જમીન તરીકે ઓળખાતી એફ.પી. નં. ૨૫૯ ની જમીનની ખરીદી માટે શ્રી મનોજ બી. વડોદરિયા દ્વારા શ્રી ગોવિંદ સી. પટેલને રૂ. ૭૦ લાખ રોકડા ચૂકવ્યાનો સંદર્ભ આપે છે. પૃષ્ઠ પરનું લખાણ આ મુજબ છે: "૭૦-૨૫૯-Pete Chukvya Manoj". તા. ૨૨-૯-૯૫ ના નિવેદનના પ્રશ્ન ૨૮ ના જવાબમાં શ્રી સુરેશ પટેલ દ્વારા સમજાવ્યા મુજબ આ લખાણ નીચે મુજબ છે:

"પૃષ્ઠ ૧૦૫ ની આગળની બાજુ પર ૭૦ ની પ્રથમ નોંધ, સંગવિલા સોસાયટી, એફ.પી. નં. ૨૫૯ ની જમીનની ખરીદી માટે અમદાવાદના શ્રી મનોજ બી. વડોદરિયા (નીલા હાઉસિંગ ઈન્ફ્રાસ્ટ્રક્ચર પ્રા. લિમિટેડના ડિરેક્ટર) દ્વારા ગણેશ હાઉસિંગ કોર્પોરેશનના શ્રી ગોવિંદ સી. પટેલને રોકડમાં કરાયેલી રૂ. ૭૦ લાખની ચુકવણી દર્શાવે છે. આ જમીન બોડકદેવ, જજિસ બંગલો પાસે આવેલી છે."

ii) તા. ૩૦-૧૦-૧૯૯૫ ના નિવેદનમાં પ્રશ્ન ૪ ના જવાબમાં, શ્રી સુરેશ પટેલને તે તારીખે એફ.પી. નં. ૨૫૯ ની જમીનની સ્થિતિ જણાવવા માટે ખાસ પૂછવામાં આવ્યું હતું. પ્રશ્ન ૪ ના જવાબમાં શ્રી સુરેશ પટેલે જણાવ્યું હતું કે: "આ જમીનમાં મુકદ્દમો/વિવાદ ચાલે છે તેથી તે હજી પણ ખુલ્લો પ્લોટ છે. શ્રી મનોજ વડોદરિયાએ આ જમીન માટે આશરે રૂ. ૭૦ લાખ ચૂકવ્યા છે. ચેકથી કોઈ ચુકવણી કરવામાં આવી નથી."

iii) આ સ્પષ્ટ પરિસ્થિતિને ધ્યાનમાં રાખીને, તા. ૧૪-૮-૧૯૯૭ ની કારણદર્શક નોટિસના પેરા ૮ હેઠળ કરદાતાને રોકાણના સ્ત્રોતો સ્પષ્ટ કરવા માટે જણાવવામાં આવ્યું હતું:

"પેરા ૮:- સુરેશ પટેલના નિવાસસ્થાનેથી જપ્ત કરાયેલા પૃષ્ઠ ૧૦૫ માં તમારા અને ગોવિંદ સી. પટેલ વચ્ચેના જમીનના વ્યવહારનો સારાંશ છે. સંગવિલા જમીન માટે ગોવિંદ પટેલને તમારા દ્વારા રોકડમાં રૂ. ૭૦ લાખ ચૂકવાયા હોવાનું નોંધાયેલું મળી આવ્યું હતું. કૃપા કરીને તમારા દ્વારા કરાયેલી ચુકવણીનો સ્ત્રોત સ્પષ્ટ કરો."

iv) કરદાતાએ તા. ૧૧-૯-૧૯૯૭ ના પેરા નંબર ૧૧ માં નીચે મુજબ જવાબ આપ્યો હતો:

"પેરા ૧૧.૨: જપ્ત કરાયેલા કાગળ ૧૦૫ પર દેખાતા રૂ. ૭૦ લાખના પ્રથમ વ્યવહારનો સંબંધ છે ત્યાં સુધી, મારે એનેક્સચર–૨૨ હેઠળ ઉપસ્થિત રહીને ૧૪–૧૧–૧૯૯૫ ના રોજ નોંધાયેલા મારા નિવેદનના સંબંધિત ભાગ તરફ આપનું ધ્યાન દોરવું છે. તે જે દર્શાવે છે તે વ્યવહારનું સાચું સ્વરૂપ છે."

v) કરદાતાનો જવાબ સ્પષ્ટ નથી અને તેમણે પોતાના પત્રના એનેક્સચર–૨૨ માં સમાવિષ્ટ પ્રશ્ન ૧૧ (૨) ના જવાબનો સરળ સંદર્ભ આપ્યો છે, તેથી તા. ૧૫–૯–૧૯૯૭ ની ઓર્ડર શીટની નોંધ દ્વારા, કરદાતાને જપ્ત કરાયેલા પૃષ્ઠ ૧૦૫ અને તેના લખાણ પરથી સ્પષ્ટ થતી તથા શ્રી સુરેશ પટેલ દ્વારા સમજાવ્યા મુજબ અને કરદાતા દ્વારા તા. ૧૪–૧૧–૯૫ અને ૦૭–૨–૯૬ ના નિવેદનના અનુક્રમે પ્રશ્ન નંબર ૭ અને ૮ ના જવાબમાં જણાવ્યા મુજબની રૂ. ૭૦ લાખની ચુકવણીના સ્ત્રોત સ્પષ્ટ કરવા માટે ફરીથી જણાવવામાં આવ્યું હતું. કરદાતાએ કોઈ વધુ રજૂઆત કરી નથી અને ૧૯–૯–૧૯૯૭ ના રોજ રજૂઆત કરી હતી કે લેખિત રજૂઆતોમાં જે કંઈ કહેવામાં આવ્યું છે તે સિવાય તેમની પાસે વધુ ઉમેરવાનું નથી. આ સ્પષ્ટ વ્યવહારો વિશે આકારણી કાર્યવાહી દરમિયાન કરદાતાનું વલણ અને બહાનાબાજીભર્યા જવાબો સ્પષ્ટપણે દર્શાવે છે. તા. ૧૪–૧૧–૧૯૯૫ ના નિવેદનનો સંબંધિત ભાગ નીચે મુજબ પુનઃઉત્પાદિત કરવામાં આવ્યો છે:

પ્રશ્ન: કૃપા કરીને તમારી જાણકારી મુજબ જણાવો કે તમે શ્રી સુરેશ પટેલ મારફતે જમીનના કેટલા વ્યવહારો કર્યા છે?

જવાબ: મેં ગણેશ હાઉસિંગ સોસાયટીના શ્રી ગોવિંદ પટેલના દલાલ એવા શ્રી સુરેશ પટેલ મારફતે નીચેના વ્યવહારો કર્યા છે:

i) અરામ સોસાયટી

ii) બોડકદેવ એફ.પી. નં. ૨૫૯

"હું અને સુરેશ પટેલ બોડકદેવ એફ.પી. નં. ૨૫૯ જમીનમાં દલાલ તરીકે કામ કરતા હતા. મેં આ જમીન અન્ય દલાલ મારફતે આગળ વેચી હતી. વેચાણનું અવેજ મને મળ્યું હતું અને તેમાંથી મેં શ્રી સુરેશ પટેલ મારફતે શ્રી ગોવિંદ સી. પટેલને રૂ. ૭૦ લાખ ચૂકવ્યા હતા. અમને રૂ. ૧૫ લાખની દલાલી મળવાની હતી જે આજ દિન સુધી બાકી છે. દલાલીમાં મારો હિસ્સો રૂ. ૭.૫ લાખ હતો અને દલાલીમાં સુરેશભાઈનો હિસ્સો રૂ. ૭.૫ લાખ હતો."

vi) ઉપરોક્ત કબૂલાત વધુ સ્પષ્ટ કરે છે કે વિવાદીત જમીન માટે શ્રી ગોવિંદ

સી. પટેલને રૂ. ૭૦ લાખની ચુકવણી કરવામાં આવી હતી. કરદાતા જે વ્યક્તિને જમીન વેચવામાં આવી હતી તેનું નામ ચોક્કસપણે આપી શક્યા હોત, કોઈપણ સંજોગોમાં તેમણે કથિત ખરીદદારનું સરનામું અને કયા ભાવે તથા ક્યારે જમીન વેચવામાં આવી હતી તે આપ્યું નથી. કથિત ખરીદદાર પાસેથી પણ કોઈ સંમતિ પત્ર રજૂ કરવામાં આવ્યું ન હતું. વધુમાં આકારણી કાર્યવાહી દરમિયાન પણ આ બાબતને સમર્થન આપવા અને સ્પષ્ટ કરવા માટે સ્પષ્ટતા, વિગતો કે પુરાવા પૂરા પાડવાનો સહેજ પણ પ્રયાસ કરવામાં આવ્યો નથી. શ્રી સુરેશ પટેલે તેમના નિવેદનમાં સ્પષ્ટ અને મક્કમપણે જણાવ્યું છે કે કરદાતાએ જમીનની ખરીદી માટે શ્રી જી. સી. પટેલને રોકડમાં રૂ. ૭૦ લાખ ચૂકવ્યા હતા. આગળ જમીનનું વેચાણ અને નાણાંની પ્રાપ્તિ તદ્દન અપ્રમાણિત હોવાથી આ દાવો રદ કરવામાં આવે છે. તદનુસાર એવું ઠેરવવામાં આવે છે કે રૂ. ૭૦ લાખની ચુકવણી શ્રી મનોજ વડોદરિયા દ્વારા તેમની અણનોંધાયેલી આવકમાંથી કરવામાં આવી છે. આકારણી વર્ષ ૧૯૯૬–૯૭ માં હિસાબે નહીં ચડેલા રોકાણ તરીકે રૂ. ૭૦ લાખનો વધારો કરવામાં આવે છે. વધુમાં શ્રી મનોજ વડોદરિયાએ પોતે જણાવ્યું છે કે તેમને આ સોદા પર રૂ. ૭.૫ લાખની દલાલી મળવાની હતી, તેથી ઉપરોક્ત ઉલ્લેખિત એફ.પી. નંબર ૨૫૯ ના વ્યવહાર પર અક્રુઅલ બેસિસ (મળવાપાત્ર આધાર) પર હિસાબે નહીં ચડેલી આવક તરીકે રૂ. ૭.૫ લાખનો વધારો કરવામાં આવે છે.

(આકારણી વર્ષ ૧૯૯૬-૯૭ માં હિસાબે નહીં ચડેલું રોકાણ રૂ. ૭૦,૦૦,૦૦૦/-; આકારણી વર્ષ ૧૯૯૬-૯૭ માં હિસાબે નહીં ચડેલી આવક રૂ. ૭.૫ લાખ)

૧૪.૩ જમીનના બે સોદાઓ સંબંધિત ટ્રિબ્યુનલના નિષ્કર્ષ સાથે આકારણી અધીકારી દ્વારા આપવામાં આવેલા ઉપરોક્ત નિષ્કર્ષની સરખામણી કરતાં, એવું જણાય છે કે ટ્રિબ્યુનલે એવા ગ્રાઉન્ડ પર તેને ફગાવી દીધું છે કે કરદાતા દ્વારા ખેડૂતોના વિસ્તારના નામો આપવા એ વ્યક્તિને ઓળખવા માટે પૂરતા રહેશે કારણ કે વેજલપુર એવડો મોટો વિસ્તાર નથી કે વ્યક્તિને ઓળખી શકાયો ન હોત. આક્ષેપિત હુકમના પેરા ૧૪ માં ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા કરાયેલું આવું નિષ્કર્ષ વિકૃત નિષ્કર્ષ સિવાય કશું નથી કારણ કે કોઈ ચોક્કસ સરનામાના અભાવે માત્ર કોઈ ચોક્કસ વિસ્તારની વ્યક્તિ હોવાના કારણે તેને શોધી કાઢવી કે ઓળખવી શક્ય નથી. કરદાતા દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવેલી આવી અસ્પષ્ટ માહિતીના આધારે વિભાગ પર જવાબદારી સ્થાનાંતરિત કરીને ટ્રિબ્યુનલે ગંભીર ભૂલ કરી છે. આમ, આકારણી અધીકારી દ્વારા કરવામાં આવેલા વધારાને રદ કરવા માટેનો ટ્રિબ્યુનલનો મૂળ આધાર અને પાયો ભૂલભરેલો અને વિકૃત છે કારણ કે આવા તારણ પર પહોંચવા માટે ટ્રિબ્યુનલે અસંગત પરિબળોને ધ્યાનમાં લીધા છે.

૧૪.૪ તેવી જ રીતે સંગવિલા જમીનના સોદાના સંદર્ભમાં, ટ્રિબ્યુનલે પેરા ૭૨ માં ૨૯/૦૯/૧૯૯૫ ના રોજ શ્રી સુરેશ પટેલના પરિસરમાંથી મળી આવેલા એનેક્સચર-A/૧ના જપ્ત કરાયેલા કાગળોમાંની રૂ. ૭૦ લાખની નોંધને એવા આધાર પર અસંબંધિત/અસ્પષ્ટ ગણાવી છે કે તે નોંધ કોઈ નિર્ણાયક સોદા અથવા પહોંચ અને ચુકવણી સૂચવતી નથી પરંતુ ચોક્કસ સમયે સ્થિતિ સમજવા માટેની માત્ર નોંધો હોય તેમ જણાય છે. આકારણી અધીકારી દ્બારા નિવેદનને માનવામાં આવ્યું ન હતું કારણ કે કરદાતા જે વ્યક્તિને જમીન વેચવામાં આવી હતી તેનું નામ તેમજ જે ભાવે આવી જમીન વેચવામાં આવી હતી તે જણાવવામાં નિષ્ફળ ગયા હતા; આવી સ્થિતિમાં આવા નિષ્કર્ષના સમર્થનમાં કોઈ પરિપક્વ/પુષ્ટિકારક પુરાવાના અભાવે ટ્રિબ્યુનલે કયા આધારે આવું અનુમાન લગાવ્યું છે તે સમજવું શક્ય નથી. ટ્રિબ્યુનલે વધુમાં ભૂલભરેલી અને વિકૃત રીતે ઠેરવ્યું છે કે કરદાતાને પ્રશ્ન પૂછવામાં આવ્યો ન હોવાથી, જે વ્યક્તિને જમીન વેચવામાં આવી હતી તેના વિશેની વિગતો ન આપવા બદલ કરદાતાનો વાંક કાઢી શકાય નહીં અને માત્ર એટલા માટે કે કરદાતા એક દલાલ હતા અને તેમની પાસે પોતાના નાણાંનું રોકાણ કરવાની અપેક્ષા ન હતી. એવું જણાય છે કે ટ્રિબ્યુનલ દ્બારા માત્ર ધારણાઓ અને અનુમાનોના આધારે આવા નિષ્કર્ષો કાઢવામાં આવ્યા છે અને પેરા ૭૨ માં આપવામાં આવેલા નિષ્કર્ષો વિકૃત છે કારણ કે તે રેકોર્ડ પરની સામગ્રી પર આધારિત નથી પરંતુ એવા અસંગત પરિબળોને ધ્યાનમાં

લીધા પછી કાઢવામાં આવ્યા છે કે દલાલ માત્ર પક્ષકારોને ભેગા કરે છે અને સંભવિત ખરીદદારો સંભવિત વેચનારને દલાલ મારફતે ચુકવણી કરે છે. તેથી, ટ્રિબ્યુનલે એવું અનુમાન કરવામાં ભૂલ કરી છે કે જપ્ત કરાયેલા કાગળોમાંથી અથવા નિવેદનમાંથી, જે માત્ર આધાર બને છે, વધારાને ટકાવી શકાય નહીં.

૧૪.૫ તેથી અમારું એવું મંતવ્ય છે કે ટ્રિબ્યુનલે આકારણી અધીકારી દ્વારા કરવામાં આવેલા વધારાને રદ કરવા માટે આવા નિષ્કર્ષ પર પહોંચવા માટે રેકોર્ડ પર કોઈ પુરાવા વિના આમ્રકદમ અને સંગવિલાના બે જમીનના સોદાના કિસ્સામાં રેકોર્ડ પરના પુરાવાથી વિપરીત વિકૃત નિષ્કર્ષ કાઢ્યા છે, જ્યારે આકારણી અધીકારીનો આદેશ રેકોર્ડ પરના મજબૂત પુરાવાઓ દ્વારા સમર્થિત છે.

૧૪.૬ આ બાબતને ધ્યાનમાં રાખીને, પ્રશ્ન નંબર ૩ નો જવાબ પણ નકારાત્મક રીતે એટલે કે મહેસૂલની તરફેણમાં અને કરદાતાની વિરુદ્ધમાં આપવામાં આવે છે, અને ઠેરવવામાં આવે છે કે કોઈ પુરાવા પર આધારિત ન હોવાના કારણે આમ્રકદમ અને સંગવિલા જમીનના સોદાના કિસ્સામાં ટ્રિબ્યુનલનો હુકમ વિકૃત અને રેકોર્ડ પરના પુરાવાથી વિપરીત છે.

૧૫. ઉપરોક્ત બાબતોને ધ્યાનમાં રાખીને, સંદર્ભને તદનુસાર મંજૂર કરીને નિકાલ કરવામાં આવે છે કારણ કે ત્રણેય પ્રશ્નોના જવાબ મહેસૂલની તરફેણમાં અને કરદાતાની વિરુદ્ધમાં આપવામાં આવ્યા છે.

(જે. બી. પારડીવાલા, ન્યાયમૂર્તિ)

(ભાર્ગવ ડી. કારિયા, ન્યાયમૂર્તિ)

This judgment has been translated using AI Tool – SUVAS.

===

<u>અસ્વીકરણ</u>: સ્થાનિક ભાષામાં અનુવાદિત આ ચુકાદા/હુકમનો હેતુ પક્ષકારોને તેમની ભાષામાં જાણકારી ઉપલબ્ધ કરાવવા માત્રનો છે અને તેનો અન્યથા ઉપયોગ થઇ શકશે નહિ. અન્ય તમામ વ્યવહારિક તેમજ સરકારી ઉદ્દેશો માટે મૂળ અંગ્રેજી ચુકાદો/હુકમ જ પ્રમાણિત અને માન્ય રહેશે.

<u>DISCLAIMER:</u> The translated judgement in vernacular language is meant for the restricted use of the litigant to understand it in his/ her language and may not be used for any other purpose. For all practical and official purposes, the English version of the judgement shall be authentic and shall hold the field for the purpose of execution and implementation.