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

DISCLAIMER: The translated judgment 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 judgment shall be authentic and shall hold the field for the purpose of execution and implementation.

==

ગુજરાત હાઈકોર્ટ, અમદાવાદ

આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપ્લિકેશન નં. ૬૬૩૨/૨૦૧૯

મંજૂરી અને સહી માટે:

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ સુશ્રી હર્ષા દેવાણી

અને

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી વિરેશકુમાર બી. માયાણી

==

૧	શું સ્થાનિક સમાચારપત્રોના પત્રકારોને ચુકાદો જોવાની મંજૂરી આપી શકાય?	
૨	રિપોર્ટરને મોકલવામાં આવે કે નહીં?	
૩	શું માનનીય ન્યાયમૂર્તિઓ ચુકાદાની અંતિમ નકલ જોવા માગે છે?	
૪	શું આ કેસમાં ભારતના બંધારણ અથવા તે હેઠળ કરવામાં આવેલા કોઈ હુકમના અર્થઘટન અંગેનો કાયદાનો કોઈ મહત્વનો પ્રશ્ન સમાવિષ્ટ છે?	

==

તેહમૂલ બુર્જોર સેઠના

વિરુદ્ધ

આસિસ્ટન્ટ કમિશનર ઓફ ઈનકમ ટેક્સ સેન્ટ્રલ સર્કલ ૧(૧)

==

ઉપસ્થિતિ:
અરજદાર નં. ૧ તરફે વકીલ શ્રી આર. કે. પટેલ સાથે વકીલ શ્રી દર્શન આર પટેલ (૮૪૮૬)
સામાવાળાઓ તરફે વરિષ્ઠ વકીલ શ્રી એમ.આર. ભટ્ટ સાથે શ્રીમતી મૌના એમ ભટ્ટ સાથે વકીલ શ્રી કરણ સંઘવી

==

કોરમ**: માનનીય ન્યાયમૂર્તિ સુશ્રી હર્ષા દેવાણી**

અને

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી વિરેશકુમાર બી. માયાણી

તારીખ : ૩૧/૦૭/૨૦૧૯

મૌખિક ચુકાદો

(માનનીય ન્યાયમૂર્તિ સુશ્રી હર્ષા દેવાણી દ્વારા)

૧. ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૨૬ અને ૨૨૭ હેઠળની આ અરજી દ્વારા, અરજદારે આકારણી વર્ષો ૨૦૧૧-૧૨ થી ૨૦૧૬-૧૭ માટે ઇનકમ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ (જે હવે પછી "સદર અધિનિયમ" તરીકે ઉલ્લેખિત છે) ની કલમ ૧૪૨(૧) હેઠળ જારી કરવામાં આવેલી તારીખ ૧૯.૧૧.૨૦૧૮ ની નોટિસ (અરજી સાથેનું એનેક્ષર "આઇ"); તારીખ ૧૨.૧૨.૨૦૧૮ ની કારણદર્શક નોટિસ (અરજી સાથેનું એનેક્ષર "કે"); વિશેષ ઓડિટ માટે પ્રથમ સામાવાળા – આસિસ્ટન્ટ કમિશનર ઓફ ઇનકમ ટેક્સ, સેન્ટ્રલ સર્કલ – ૧(૧), અમદાવાદ દ્વારા જારી કરવામાં આવેલી તારીખ ૨૧.૧૨.૨૦૧૮ ની નોટિસ (અરજી સાથેનું એનેક્ષર "એન"); અને અરજદાર દ્વારા દાખલ કરવામાં આવેલા વાંધાઓને ફગાવી દેતા તારીખ ૨૬.૧૨.૨૦૧૮ ના હુકમ (અરજી સાથેનું એનેક્ષર "યુ") તેમજ તેના

અનુસંધાનમાં ત્યાર પછીની તમામ કાર્યવાહીઓને પડકારી છે.

૨. હાલની અરજી ઉપસ્થિત થવા પાછળની હકીકતો એવી છે કે અહીંના અરજદાર વર્ષ ૧૯૮૩ થી પ્રેક્ટિસ કરતા ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ છે અને વર્ષ ૧૯૮૪-૮૫ થી નિયમિતપણે આવકના રિટર્ન દાખલ કરી રહ્યા છે. અરજદારની આવકનો સ્ત્રોત મકાન મિલકત, ભાગીદારી પેઢીમાંથી મળતું મહેનતાણું, મૂડી નફો અને અન્ય સ્ત્રોતોમાંથી છે. અરજદારનો એવો કેસ છે કે તેમને વ્યક્તિગત હિસાબી ચોપડા તૈયાર કરવાની જરૂર નથી કે ઈનકમ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કોઈપણ જોગવાઈઓ હેઠળ તેઓ વ્યક્તિગત હિસાબી ચોપડા તૈયાર કરવા બંધાયેલા પણ નથી. તારીખ ૨૯.૧૧.૨૦૧૬ ના રોજ અહીંના અરજદારના રહેઠાણ અને કચેરીના પરિસરમાં સર્ચ ઓપરેશન હાથ ધરવામાં આવ્યું હતું. તેના અનુસંધાને, આકારણી વર્ષો ૨૦૧૧-૧૨ થી ૨૦૧૬-૧૭ માટે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૫૩એ હેઠળ તારીખ ૧૨.૫.૨૦૧૭ ની નોટિસો જારી કરવામાં આવી હતી. સદર નોટિસોના જવાબમાં, અરજદારે તારીખ ૧૦.૦૬.૨૦૧૭ ના રોજ આકારણી વર્ષો ૨૦૧૧-૧૨ થી ૨૦૧૬-૧૭ માટે આવકના પોતાના રિટર્ન દાખલ કર્યા હતા.

૨.૧ ત્યારબાદ, તારીખ ૧૯.૯.૨૦૧૭ ના રોજ, અરજદારને આકારણી વર્ષો ૨૦૧૧-૧૨ થી ૨૦૧૬-૧૭ માટે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૩(૨) હેઠળની નોટિસો મળી હતી. અરજદારે તારીખ ૨૯.૯.૨૦૧૭ ના રોજ આવી નોટિસોનો પોતાનો જવાબ આપ્યો હતો.

૨.૨ આકારણી વર્ષ ૨૦૧૭-૧૮ માટે, અરજદારે તારીખ ૩૧.૧૦.૨૦૧૭ ના

રોજ આવકનું રિટર્ન દાખલ કર્યું હતું. પ્રથમ સામાવાળા દ્વારા આકારણી વર્ષ ૨૦૧૭-૧૮ માટે તારીખ ૩.૪.૨૦૧૮ ના રોજ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૩(૨) અને ૧૪૨(૧) હેઠળ નોટિસો જારી કરવામાં આવી હતી, જેમાં અરજદાર પાસેથી અમુક માહિતી રજૂ કરવાની માંગણી કરવામાં આવી હતી. અરજદારને સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૩(૨) હેઠળ અન્ય એક નોટિસ મળી હતી, જેના દ્વારા અરજદારને જાણ કરવામાં આવી હતી કે તેમનો કેસ આકારણી વર્ષ ૨૦૧૭-૧૮ માટે મર્યાદિત ચકાસણી માટે પસંદ કરવામાં આવ્યો હતો.

૨.3 અરજદારને આકારણી વર્ષો ૨૦૧૧-૧૨ થી ૨૦૧૬-૧૭ માટે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૧) હેઠળ તારીખ ૨૫.૯.૨૦૧૮ ની અલગ-અલગ નોટિસો મળી હતી. અરજદારે આકારણી વર્ષ ૨૦૧૭-૧૮ માટે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૩(૨) હેઠળની નોટિસનો પોતાનો જવાબ તારીખ ૨૮.૯.૨૦૧૮ ના રોજ દાખલ કર્યો હતો. અરજદારને તારીખ ૧૯.૧૧.૨૦૧૮ ના રોજ આકારણી વર્ષો ૨૦૧૧-૧૨ થી ૨૦૧૬-૧૭ માટે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૧) હેઠળ એક સંયુક્ત નોટિસ મળી હતી, જેમાં અરજદારને આકારણી વર્ષ ૨૦૧૭-૧૮ માટેની વિગતો પણ રજૂ કરવાનું જણાવવામાં આવ્યું હતું. અરજદારે આકારણી વર્ષો ૨૦૧૧-૧૨ થી ૨૦૧૭-૧૮ માટે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૧) હેઠળ જારી કરવામાં આવેલી નોટિસનો પોતાનો પ્રત્યુત્તર તારીખ ૨૩.૧૧.૨૦૧૮ ના રોજ દાખલ કર્યો હતો. અરજદારે આકારણી વર્ષો ૨૦૧૧-૧૨ થી ૨૦૧૭-૧૮ માટે જારી કરવામાં આવેલી નોટિસનો વધુ જવાબ તારીખ

૧૨.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ દાખલ કર્યો હતો.

૨.૪ અરજદારનો એવો કેસ છે કે તારીખ ૧૨.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ, પ્રથમ સામાવાળાએ પ્રશ્નો ઉપસ્થિત કરતી વધુ એક કારણદર્શક નોટિસ જારી કરી હતી, જે મર્યાદિત ચકાસણી માટે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૩(૨) હેઠળ જારી કરવામાં આવેલી નોટિસોનો ભાગ ન હતી. તારીખ ૧૭.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ, અરજદારે આકારણી વર્ષો ૨૦૧૧-૧૨ થી ૨૦૧૭-૧૮ માટેની નોટિસનો પોતાનો જવાબ દાખલ કર્યો હતો.

૨.૫ તારીખ ૨૦.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ એક મઝહરનામું કરવામાં આવ્યું હતું, જેના દ્વારા જપ્ત કરાયેલી હાર્ડ ડિસ્ક પરનું સીલ અરજદાર તેમજ બે સાક્ષીઓને બતાવવામાં આવ્યું હતું અને હાર્ડ ડિસ્ક પરના સીલ અકબંધ હોવાની ખાતરી કર્યા પછી, અરજદાર અને બે સ્વતંત્ર સાક્ષીઓની હાજરીમાં મૂળ હાર્ડ ડિસ્ક પરથી સીલ હટાવવામાં આવ્યું હતું અને ડેટા પુનઃપ્રાપ્તિ માટે તેને સિસ્ટમ સાથે જોડવામાં આવી હતી. તેમાં વધુમાં એવું નોંધવામાં આવ્યું છે કે વર્કિંગ કોપી તરીકે ઉપયોગ કરવા માટે ૨ ટીબી ની એક્સટર્નલ હાર્ડ ડિસ્કમાં હાર્ડ ડિસ્કનો બેકઅપ લેવામાં આવ્યો હતો અને અરજદાર તેમજ બે સાક્ષીઓની હાજરીમાં મૂળ જપ્ત કરેલી હાર્ડ ડિસ્કને ફરીથી સીલ કરવામાં આવી હતી.

૨.૬ ત્યારબાદ, પ્રથમ સામાવાળાએ તારીખ ૨૧.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ અરજદારને નોટિસ પાઠવી હતી, જેમાં સદર હેતુ માટે પ્રિન્સિપાલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ, અમદાવાદ દ્વારા

નામાંકિત કરવામાં આવેલા અને સદર અધિનિયમની કલમ ૨૮૮(૨) ના ખુલાસા હેઠળ વ્યાખ્યાયિત એક એકાઉન્ટન્ટ દ્વારા આકારણી વર્ષો ૨૦૧૧-૧૨ થી ૨૦૧૭-૧૮ માટે અરજદારના હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવાની દરખાસ્ત કરવામાં આવી હતી.

૨.૭ અરજદારે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨) હેઠળ જારી કરવામાં આવેલી નોટિસોના જવાબમાં તારીખ ૧૭.૧૨.૨૦૧૮ ના જવાબના અનુસંધાનમાં તારીખ ૨૨.૧૨.૨૦૧૮ નો પોતાનો જવાબ દાખલ કર્યો હતો. સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સ્પેશિયલ ઓડિટની દરખાસ્ત માટેની તારીખ ૨૧.૧૨.૨૦૧૮ ની કારણ દર્શક નોટિસના જવાબમાં, અરજદારે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સ્પેશિયલ ઓડિટની દરખાસ્ત સામે તારીખ ૨૬.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ વાંધાઓ ઉઠાવ્યા હતા, જે પ્રથમ સામાવાળાને તારીખ ૨૭.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ મળ્યા હતા. પ્રથમ સામાવાળાએ તારીખ ૨૬.૧૨.૨૦૧૮ ના પત્રવ્યવહાર દ્વારા આકારણી વર્ષો ૨૦૧૧-૧૨ થી ૨૦૧૬-૧૭ અને આકારણી વર્ષ ૨૦૧૭-૧૮ માટે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સ્પેશિયલ ઓડિટની દરખાસ્ત સામે અરજદાર દ્વારા ઉઠાવવામાં આવેલા વાંધાઓનો નિકાલ કર્યો હતો. તે જ દિવસે, એટલે કે, ૨૬.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ, અરજદારે બીજા સામાવાળા – પ્રિન્સિપાલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ – સેન્ટ્રલને, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળના પગલાં માટે કોઈપણ મંજૂરી આપતાં પહેલાં રૂબરૂ સુનાવણીની તક પૂરી પાડવા વિનંતી કરી હતી.

તારીખ ૨૭.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ, બીજા સામાવાળાએ અરજદારને જાણ કરી હતી કે રૂબરૂ સુનાવણી તારીખ ૨૮.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ નિયત કરવામાં આવી હતી. તારીખ ૨૮.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ, અરજદારે બીજા સામાવાળાને એક પત્ર લખીને સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સ્પેશિયલ ઓડિટની દરખાસ્ત માટે જારી કરવામાં આવેલી કારણ દર્શક નોટિસ પડતી મૂકવા વિનંતી કરી હતી.

૨.૮ તારીખ ૩૦.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ, પ્રથમ સામાવાળાએ અરજદારને જાણ કરી હતી કે મેસર્સ ટી.આર. ચઢા એન્ડ કંપની, એલ.એલ.પી. ની સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) ના અર્થ હેઠળ સ્પેશિયલ ઓડિટર તરીકે નિમણૂક કરવામાં આવી હતી અને અરજદારે આકારણી વર્ષો ૨૦૧૧-૧૨ થી ૨૦૧૭-૧૮ ને અનુરૂપ નાણાકીય વર્ષો માટે હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવું જરૂરી હતું.

૨.૯ તારીખ ૪.૨.૨૦૧૯ ના રોજ, મેસર્સ ટી.આર. ચઢા એન્ડ કંપની, એલ.એલ.પી. (સ્પેશિયલ ઓડિટર) એ અરજદારને કેટલીક વિગતો પૂરી પાડવા વિનંતી કરી હતી. બીજા સામાવાળાને સંબોધિત તારીખ ૧૯.૨.૨૦૧૯ ના એક પત્ર દ્વારા, અરજદારે તેમને જાણ કરી હતી કે સ્પેશિયલ ઓડિટર ઓડિટનું કામ કરી રહ્યા ન હતા. તારીખ ૨૦.૨.૨૦૧૯ ના રોજ, અરજદારે સ્પેશિયલ ઓડિટરને એક પત્ર પાઠવીને એવા કેટલાક મુદ્દાઓ સામે વાંધો ઉઠાવ્યો હતો, જેના માટે સ્પેશિયલ ઓડિટરે પ્રશ્નો ઉપસ્થિત કર્યા હતા, કારણ કે તેમના મતે, આવા મુદ્દાઓ સ્પેશિયલ ઓડિટરના કામ/હકૂમતની મર્યાદામાં આવતા ન હતા.

૨.૧૦ તારીખ ૧.૩.૨૦૧૯ ના રોજ, અરજદારને તેમના તારીખ ૨૦.૨.૨૦૧૯ ના પત્રના સંબંધમાં મેસર્સ ટી.આર. ચઢ્ઢા એન્ડ કંપની, એલ.એલ.પી. તરફથી એક પત્ર મળ્યો હતો, જેમાં ઓડિટ માટે વિવિધ વિગતો માંગીને ઓડિટર્સ તેમના વ્યાપ અને હકૂમતથી બહાર ગયા હોવાના તેમના દ્વારા કરવામાં આવેલા આક્ષેપોનો પ્રત્યુત્તર આપવામાં આવ્યો હતો.

૨.૧૧ તારીખ ૧૫.૩.૨૦૧૯ ના એક પત્ર દ્વારા, સ્પેશિયલ ઓડિટરે વિવિધ પ્રશ્નો/સ્પષ્ટતાઓ ઉપસ્થિત કરી હતી અને અરજદારને પત્રમાં માંગવામાં આવેલી વિગતો/સ્પષ્ટતાઓ તેમજ બાકી રહેલી વિગતો વહેલામાં વહેલી તકે પૂરી પાડવા જણાવ્યું હતું.

૨.૧૨ આ તબક્કે, અરજદારે માન્ય હકૂમતના અભાવના કારણસર તેમજ અન્ય કારણોસર ઉપર જણાવેલ રાહતો મેળવવા માટે આ અદાલતનો આશરો લીધો હતો.

3. અરજદાર તરફેના વિદ્વાન વકીલ શ્રી આર. કે. પટેલે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) ની જોગવાઈઓ તરફ અદાલતનું ધ્યાન દોરતાં એવી રજૂઆત કરી હતી કે હિસાબોના સ્વરૂપ અને જટિલતા, હિસાબોના જથ્થા, હિસાબોની ચોકસાઈ અંગેની શંકાઓ, હિસાબોમાં વ્યવહારોના બાહુલ્યને ધ્યાને રાખીને જ તેનો આશરો લઈ શકાય છે, જે તમામ બાબતો એવી પૂર્વધારણા બાંધે છે કે કરદાતાએ હિસાબો નિભાવવા જરૂરી છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે અરજદાર, કે જેઓ એક પેઢીના ભાગીદાર છે, તેમને હિસાબો/હિસાબી

ચોપડાઓ નિભાવવાનું વૈધાનિક રીતે જરૂરી નથી. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આકારણી વર્ષ ૧૯૮૪-૮૫ થી આ એક નિર્વિવાદ હકીકત છે, જે અગાઉના વર્ષોની સ્ક્રૂટિની આકારણીમાં પણ વિભાગ દ્વારા સ્વીકારવામાં આવી છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે તેથી, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) નો આશરો લેવા માટેની મૂળભૂત પૂર્વશરત અરજદારના કિસ્સામાં સંતોષાતી નથી. તેથી, સામાવાળાઓ પાસે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) નો આશરો લેવાની હકૂમતનો અભાવ છે.

3.૧ વધુમાં એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે હિસાબોના અભાવમાં, હિસાબમાં જટિલતાનો પ્રશ્ન જ ઉપસ્થિત થતો નથી અને આકારણી અધિકારીએ કોઈપણ સમયે હિસાબી ચોપડાઓ મંગાવ્યા પણ નથી. આ સંબંધમાં, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સ્પેશિયલ ઓડિટની દરખાસ્ત માટેની તારીખ ૨૧.૧૨.૨૦૧૮ ની કારણ દર્શક નોટિસ સામે અરજદારના તારીખ ૨૬.૧૧.૨૦૧૮ ના જવાબ તરફ અદાલતનું ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું હતું. એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે બેંક પાસબુક/બેંક સ્ટેટમેન્ટને ક્યારેય પણ હિસાબી ચોપડાઓ સમકક્ષ ગણી શકાય નહીં. આવી રજૂઆતના સમર્થનમાં, વિદ્વાન વકીલે કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ વિ. ભાઈચંદ એન. ગાંધી, ના કેસમાં બોમ્બે હાઈકોર્ટના ચુકાદા પર આધાર રાખ્યો હતો, [૧૯૮૨] ૧૧ ટેક્સમેન ૫૯ (બોમ્બે), જેમાં અદાલતે એ સિદ્ધાંત માટે બાલાદીન રામ વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ, ૭૧ આઇ.ટી.આર. ૪૨૭ (એસ.સી.) ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના ચુકાદાનો સંદર્ભ

આપ્યો હતો કે અપ્રગટ સ્ત્રોતમાંથી મળેલ આવકની આકારણી કે પુનઃઆકારણી કરવાનો એકમાત્ર સંભવિત માર્ગ એ આધારે આકારણી કરવાનો છે કે આવી આવક માટેનું પાછલું વર્ષ સામાન્ય નાણાકીય વર્ષ રહેશે. સદર અધિનિયમની કલમ ૬૮ માં સમાવિષ્ટ જોગવાઈઓ હેઠળ પણ, જ્યારે કોઈપણ પાછલા વર્ષ માટે કરદાતાના ચોપડાઓમાં કોઈ રકમ જમા થયેલી જણાય ત્યારે જ સદર કલમ લાગુ પડશે અને જો કરદાતા કોઈ ખુલાસો ન આપે અથવા તેના દ્વારા આપવામાં આવેલો ખુલાસો સંતોષકારક ન હોય, તો આ રીતે જમા થયેલી રકમ પર તે પાછલા વર્ષની આવક તરીકે કર આકારી શકાય. આ સિદ્ધાંત લાગુ કરતાં, અદાલતે ઠરાવ્યું કે બેંક દ્વારા તેના ગ્રાહકને આપવામાં આવતી પાસબુક એ બેંક દ્વારા નિભાવવામાં આવતા ચોપડાઓમાં ગ્રાહકના ખાતાની માત્ર એક નકલ છે. એવું નથી કે પાસબુક બેંક દ્વારા ગ્રાહકના એજન્ટ તરીકે નિભાવવામાં આવે છે, કે ન તો એવું કહી શકાય કે પાસબુક બેંક દ્વારા ગ્રાહકની સૂચનાઓ હેઠળ નિભાવવામાં આવે છે. અદાલતે ઠરાવ્યું કે તેથી ટ્રિબ્યુનલ એવું ઠરાવવામાં વ્યાજબી હતી કે તે કેસમાં બેંક દ્વારા કરદાતાને આપવામાં આવેલી પાસબુકને કરદાતાનો ચોપડો ગણી શકાય નહીં, એટલે કે, કરદાતા દ્વારા અથવા તેની સૂચના હેઠળ નિભાવવામાં આવેલ ચોપડો ગણી શકાય નહીં. અલીધરા ટેક્સપ્રો એન્જિનિયરિંગ (પી.) લિમિટેડ વિ. ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ, [૨૦૧૧] ૩૩૨ આઈ.ટી.આર. ૧૧૫ (ગુજરાત) ના કેસમાં આ અદાલતના ચુકાદા પર અને વધુ ખાસ કરીને, તેના પેરાગ્રાફ ૭ ની વિગતો પર પણ આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો.

૩.૨ ત્યારબાદ, એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે સામાવાળા આકારણી અધિકારી તરફથી વિવેકબુદ્ધિનો ઉપયોગ ન થયો હોવાનું એ હકીકત પરથી સ્પષ્ટ થાય છે કે તારીખ ૨૬.૧૨.૨૦૧૮ ના વાંધા નામંજૂર કરવાના હુકમમાં, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળની કારણ દર્શક નોટિસના જવાબમાં અરજદાર દ્વારા તારીખ ૨૭.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ દાખલ કરવામાં આવેલી રજૂઆતોનો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો છે, કારણ કે તારીખ ૨૬.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ, આકારણી અધિકારીએ તે રૂબરૂ સ્વીકારવાનો ઈનકાર કર્યો હતો.

3.3 એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આકારણી અધિકારી એ હકીકતથી વાકેફ હોવા છતાં કે અરજદાર ન તો હિસાબી ચોપડાઓ નિભાવે છે, કે ન તો તેમને હિસાબી ચોપડાઓ નિભાવવા જરૂરી છે, તેમણે નીચે મુજબના નાણાકીય વર્ષવાર પત્રકો રજૂ કરવા માટે તારીખ ૧૯.૧૧.૨૦૧૮ ની નોટિસ મોકલી છે: (૧) સ્ટેટમેન્ટ ઓફ અફેર્સ, (૨) આવક અને ખર્ચનું પત્રક, (૩) રસીદ અને ચૂકવણીનું પત્રક, અને (૪) ફંડ ફ્લો સ્ટેટમેન્ટ. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આકારણી અધિકારીએ ક્યાંય પણ ઉલ્લેખ કર્યો નથી કે હિસાબોની જટિલતાનું સ્વરૂપ શું છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે કોઈ અભિપ્રાય બાંધતા પહેલાં આકારણી અધિકારીએ પોતે સંબંધિત હિસાબી એન્ટ્રીઓ તપાસવી જોઈતી હતી; જોકે, અરજદારના કેસમાં, સામાવાળા જાણતા હતા કે અરજદારને હિસાબી ચોપડાઓ નિભાવવા જરૂરી નથી, તેથી તેમણે ચકાસણી માટે ક્યારેય હિસાબી ચોપડાઓ મંગાવ્યા નથી. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે અરજદારે રૂબરૂ

ચર્ચામાં લેખિતમાં આપ્યું હતું અને પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ, સેન્ટ્રલના ધ્યાને લાવ્યા હતા કે તેઓ હિસાબી ચોપડાઓ નિભાવતા નથી; તેમ છતાં, પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ, સેન્ટ્રલે સ્પેશિયલ ઓડિટર્સ દ્ધારા હિસાબી ચોપડાઓનું ઓડિટ કરાવવા માટે યાંત્રિક રીતે મંજૂરી આપી દીધી છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે તેથી, પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ (હાલના સામાવાળા નં. ૨) એ સ્પેશિયલ ઓડિટરની નિમણૂકના પ્રસ્તાવને યાંત્રિક રીતે મંજૂરી આપી છે, જે કાયદાની સુસ્થાપિત કાનૂની સ્થિતિથી વિપરીત છે અને કાયદાની દ્રષ્ટિએ આ કાર્યવાહીને શૂન્ય બનાવે છે.

૩.૪ આવી રજૂઆતના સમર્થનમાં, વિદ્ધાન વકીલે રાજેશ કુમાર વિ. ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ, [૨૦૦૬] ૧૫૭ ટેક્સમેન ૧૬૮ (એસ.સી.) ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના ચુકાદા પર આધાર રાખ્યો હતો, જેમાં અદાલતે ઠરાવ્યું છે કે મંજૂરીનો હુકમ યાંત્રિક રીતે આપવાનો હોતો નથી, પરંતુ રેકોર્ડ પરની સામગ્રીને ધ્યાને રાખીને તે થવો જોઈએ. કરદાતા દ્ધારા આપવામાં આવેલો ખુલાસો, જો કોઈ હોય તો, તે એક સુસંગત પરિબળ રહેશે. મંજૂરી આપનાર સત્તાધિકારીએ તેનું અવલોકન કરવું જરૂરી હતું. તેઓ કોઈ અલગ અભિપ્રાય પર પહોંચી શક્યા હોત. તેઓ, આ પ્રકારની પરિસ્થિતિમાં, જો આકારણી અધિકારીએ ખોટો અભિગમ અપનાવ્યો હોવાનું અથવા પોતાની સમક્ષ ખોટો પ્રશ્ન ઉપસ્થિત કર્યો હોવાનું જણાયું હોત તો તેમને સુધારી શક્યા હોત. મહેસૂલને કોઈ નુકસાન થતું બચાવવા માટે તેમને નિર્ધારિત સમયની અંદર આકારણીની પ્રક્રિયા પૂર્ણ કરવા માટે કહી

શકાયું હોત. હિસાબી ચોપડાઓ અને/અથવા તેમાં કરવામાં આવેલી એન્ટ્રીઓને સમજવા માટે કેટલીક સામગ્રી રજૂ કરવાથી પણ તે જ હેતુ સિદ્ધ થઈ શક્યો હોત. પોતાની સત્તાનો ઉપયોગ કરતી વખતે, આકારણી અધિકારીએ, ભલે યથાપ્રસંગ ચીફ કમિશનર અથવા કમિશનરની મંજૂરીને આધીન રહીને, એક અભિપ્રાય બાંધવાનો હોય છે.

૩.૫ ડી.એલ.એફ. કોમર્શિયલ પ્રોજેક્ટ્સ કોર્પોરેશન વિ. આસિસ્ટન્ટ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ, [૨૦૧૨] ૨૬ ટેક્સમેન.કોમ ૨૩૬ (દિલ્હી) ના કેસમાં દિલ્હી હાઈકોર્ટના નિર્ણય પર પણ એ સિદ્ધાંત માટે આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) ની જોગવાઈ આકારણી અધિકારી માટે એવો અભિપ્રાય બાંધવો જરૂરી બનાવે છે કે કરદાતાના હિસાબોના સ્વરૂપ અને જટિલતા તેમજ મહેસૂલના હિતોને ધ્યાનમાં રાખીને, સી.આઇ.ટી. અથવા સી.સી.આઇ.ટી. દ્વારા નામાંકિત વિશેષ ઓડિટર પાસે હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવું જરૂરી છે. પરંતુક વિશેષ ઓડિટનો નિર્દેશ આપવામાં આવે તે પહેલાં કરદાતાને સાંભળવાની વાજબી તક આપવાનું આકારણી અધિકારી માટે અનિવાર્ય બનાવે છે. વિશેષ ઓડિટ હાથ ધરવાનો નિર્દેશ, સદર પેટા-કલમ હેઠળ, સી.આઇ.ટી. અથવા સી.સી.આઇ.ટી. ની પૂર્વ મંજૂરી સાથે આપવાનો રહે છે. આમ, તે આકારણી અધિકારી છે કે જેમણે અભિપ્રાય બાંધવાનો છે અને અન્ય કોઈ વ્યક્તિએ નહીં. સહારા ઈન્ડિયા (ફર્મ) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યા મુજબ, સી.આઇ.ટી. અથવા સી.સી.આઇ.ટી. દ્વારા આપવામાં આવનાર મંજૂરી એ

આકારણી અધિકારી દ્વારા સત્તાના મનસ્વી અથવા અન્યાયી ઉપયોગ સામે એક અંતર્ગત રક્ષણ છે અને તેથી, મંજૂરી ઔપચારિક રીતે આપવામાં ન આવે તે જોવાની ઉચ્ચ હોદ્દો ધરાવતા સત્તાધિકારી પર ભારે ફરજ રહેલી છે; આકારણી અધિકારી દ્વારા વિશેષ ઓડિટ હાથ ધરવા માટે જેના આધારે અભિપ્રાય બાંધવામાં આવ્યો હતો તે સામગ્રીની તેમણે તપાસ કરવી જરૂરી છે. મંજૂરી કેસની હકીકતો પ્રત્યે વિવેકબુદ્ધિના ઉપયોગને પ્રતિબિંબિત કરતી હોવી જોઈએ.

૩.૬ વેસ્ટ બેંગાલ સ્ટેટ કો-ઓપરેટિવ બેંક લિમિટેડ વિ. જોઈન્ટ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ, [૨૦૦૪] ૧૩૮ ટેક્સમેન ૨૩૮ (કલ.) ના કેસમાં કલકત્તા હાઇકોર્ટના નિર્ણયનો પણ એ સિદ્ધાંત માટે સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો હતો કે કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સે યાંત્રિક રીતે કોઈ મંજૂરી આપવી જોઈએ નહીં અને જો તેઓને જણાય કે દરખાસ્ત મોકલતા પહેલાં આકારણી અધિકારી દ્વારા હિસાબી ચોપડાઓની કોઈ તપાસ કરવામાં આવી નથી, તો તેઓ ચોક્કસપણે કોઈ મંજૂરી આપશે નહીં. આ કલમ હેઠળ, કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ અપીલીય સત્તાધિકારીની નહીં પરંતુ મંજૂરી આપનાર સત્તાધિકારીની હકૂમતનો ઉપયોગ કરે છે. મંજૂરીનો અર્થ અને તાત્પર્ય અન્ય વ્યક્તિ દ્વારા કરવામાં આવેલા કૃત્ય અને વર્તનને ટેકો આપવો અને સ્વીકાર કરવો એવો થાય છે. તેથી, દરખાસ્ત મળવા પર, આકારણી અધિકારીએ તે યોગ્ય રીતે કર્યું છે કે નહીં તેની તપાસ કરવી તેમની ફરજ રહેશે, અને જો તેઓને જણાય કે આ જરૂરિયાત પૂરી કરવામાં આવી નથી, તો તેમણે તેને મંજૂરી આપવી જોઈએ નહીં. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી

હતી કે આ કેસમાં, પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સે યાંત્રિક રીતે મંજૂરી આપી દીધી છે અને તેથી, સર્વોચ્ચ અદાલત સહિત વિવિધ અદાલતો દ્વારા પ્રતિપાદિત કરવામાં આવેલા સુસ્થાપિત સિદ્ધાંતોથી વિપરીત હોવાના કારણે સદર મંજૂરી દૂષિત ઠરે છે.

૩.૭ ત્યારબાદ, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે હાલના કેસમાં સદર અધિનિયમની કલમ ૧૫૩એ અને સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૩(૩) હેઠળની મર્યાદિત ચકાસણીનો સમાવેશ કરતા સાત આકારણી વર્ષો માટે વિશેષ ઓડિટ માટે એક સંયુક્ત રેફરન્સ જારી કરવામાં આવ્યો છે, જે સી.બી.ડી.ટી. પરિપત્રથી વિપરીત છે કારણ કે પૂર્ણ ચકાસણી માટે કોઈ જરૂરી પરવાનગી મેળવવામાં આવી નથી. આકારણી વર્ષ ૨૦૧૭-૧૮ ના સંબંધમાં જારી કરવામાં આવેલી સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૩(૨) હેઠળની નોટિસ તરફ સદર અદાલતનું ધ્યાન દોરતાં એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે, મર્યાદિત ચકાસણી (કોમ્પ્યુટર એઈડેડ સ્ક્રૂટિની સિલેક્શન) હેઠળ સદર અરજદારે માત્ર એક જ મુદ્દો સ્પષ્ટ કરવાનો જરૂરી હતો, એટલે કે, “નોટબંધીના સમયગાળા દરમિયાન રોકડ જમા”. મર્યાદિત ચકાસણીના વ્યાપના અનધિકૃત વિસ્તરણ અંગે સૂચનાઓ જારી કરતા સી.બી.ડી.ટી. ના તારીખ ૩૦.૧૧.૨૦૧૭ ના પત્ર તરફ સદર અદાલતનું ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું હતું, જેમાં એવું જણાવવામાં આવ્યું છે કે સી.બી.ડી.ટી. એ સી.એ.એસ.એસ. મોડ્યુલ મારફતે પસંદ કરાયેલ મર્યાદિત ચકાસણીના કેસો પૂર્ણ કરવા માટે વિગતવાર માર્ગદર્શિકા/નિર્દેશો જારી કર્યા છે. આ માર્ગદર્શિકા એવી

જોગવાઈ કરે છે કે મર્યાદિત ચકાસણીના કેસોમાં આકારણી અધિકારી જે મુદ્દાઓ માટે કેસ પસંદ કરવામાં આવ્યો હતો તેનાથી આગળ જઈ શકતા નથી. આવી શરતો પાછળનો હેતુ મર્યાદિત ચકાસણી માટે પસંદ કરાયેલા કેસોમાં અટકળયુક્ત અને વ્યાપક તપાસ કરવાની આકારણી અધિકારીની સત્તાઓ પર નિયંત્રણ અને સંતુલન લાદવાનો હતો. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે મર્યાદિત ચકાસણીના વ્યાપથી બહાર જવાની પરિણામી અસર એ છે કે વિશેષ ઓડિટ માટેનો સમગ્ર રેફરન્સ હકીકતો અને કાયદાની દ્રષ્ટિએ દૂષિત ઠરે છે.

૩.૮ વધુમાં એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે જોકે સર્ચની કાર્યવાહી તારીખ ૨૯.૧૧.૨૦૧૬ ના રોજ શરૂ થઈ હતી, તેમ છતાં સ્ક્રૂટિની માટેની અસરકારક કારણ દર્શક નોટિસ માત્ર તારીખ ૧૯.૧૧.૨૦૧૮ ના રોજ, એટલે કે લગભગ બે વર્ષના અંતરાલ પછી જારી કરવામાં આવી હતી. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ત્યારબાદ, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળની કારણ દર્શક નોટિસ સાત આકારણી વર્ષોના સંબંધમાં તારીખ ૨૧.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ જારી કરવામાં આવી હતી. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સને મંજૂરી માટેની દરખાસ્ત તારીખ ૨૭.૧૨.૨૦૧૮ ની છે અને તારીખ ૨૯.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ યાંત્રિક રીતે મંજૂરી આપવામાં આવી છે. ભારપૂર્વક એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે ઘટનાઓનો ક્રમ સ્પષ્ટપણે દર્શાવે છે કે પ્રથમ સામાવાળા દ્વારા સ્પેશિયલ ઓડિટ માટે રેફરન્સ કરવાની સમગ્ર કવાયત સમયમર્યાદા ખરીદવાના હેતુ માટે છે, કારણ કે કાર્યવાહી તારીખ

૩૧.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ સમયમર્યાદાથી બાધિત થઈ રહી હતી. તારીખ ૧૨.૧૨.૨૦૧૮ ની નોટિસના પેરાગ્રાફ ૮ નો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો હતો, જેમાં આકારણી અધિકારીએ સ્પષ્ટપણે જણાવ્યું છે કે આ સમયમર્યાદા સમાપ્ત થવાની બાબત હતી અને આ કેસ તારીખ ૩૧.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ સમયમર્યાદાથી બાધિત થઈ રહ્યો હતો. આવી રજૂઆતના સમર્થનમાં, વિદ્વાન વકીલે રાજેશ કુમાર વિ. ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના ચુકાદા પર આધાર રાખ્યો હતો, જેમાં અદાલતે નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું છે:

"૪૯. એવું માની લેતાં કે હિસાબોના બે સેટ નિભાવવામાં આવી રહ્યા હતા, તો પણ તેનો અર્થ એવો થતો નથી કે હિસાબોનું સ્વરૂપ સમજવું મુશ્કેલ છે. વધુમાં એ પણ દર્શાવી શકાયું ન હોત કે આ સત્તાનો ઉપયોગ માત્ર અનધિકૃત હેતુ માટે જ કરવા માંગવામાં આવે છે, એટલે કે, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૫૮બીઈ ની સ્પષ્ટતા ૨ હેઠળ જોગવાઈ કર્યા મુજબ સમયમર્યાદાનો સમયગાળો લંબાવવાના હેતુ માટે."

૩.૯ એવી રજૂઆત કરવા માટે અલીધરા ટેક્સપ્રો એન્જિનિયરિંગ (પી.) લિમિટેડ વિ. ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં આ અદાલતના ચુકાદાનો પણ સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો હતો કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સત્તાઓનો ઉપયોગ કરવાની સમગ્ર કવાયત માત્ર સમય ખરીદવા માટેની બદદાનતભરી કવાયત હતી કારણ કે અન્યથા આકારણીઓ

સમયમર્યાદાથી બાધિત થઈ રહી હતી. ડી.એલ.એફ. કોમર્શિયલ પ્રોજેક્ટ્સ કોર્પોરેશન વિ. આસિસ્ટન્ટ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં દિલ્હી હાઇકોર્ટના ચુકાદાનો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો હતો, જેમાં આકારણીની કાર્યવાહી તારીખ ૩૧.૧૨.૨૦૧૧ ના રોજ સમયમર્યાદાથી બાધિત થઈ રહી હતી. આકારણી અધિકારીએ તારીખ ૨૮.૧૨.૨૦૧૧ ના રોજ સુનાવણી નિયત કરી હતી. તે તે દિવસે હતું, એટલે કે તારીખ ૨૮.૧૨.૨૦૧૧ ના રોજ, કે જ્યારે સ્પેશિયલ ઓડિટની દરખાસ્ત માટે સી.સી.આઇ.ટી. ની મંજૂરી તેમને જણાવવામાં આવી હતી. અદાલતે અવલોકન કર્યું હતું કે આનાથી આકારણી પૂર્ણ કરવા માટેની સમયમર્યાદા લંબાઈ હતી, જે પણ એક એવું પાસું હતું જેને ધ્યાનમાં રાખવું જરૂરી હતું. અદાલતને એ માનવું મુશ્કેલ લાગ્યું હતું કે સી.સી.આઇ.ટી. આટલા ટૂંકા સમયગાળામાં પોતાની વિવેકબુદ્ધિનો ઉપયોગ કરી શક્યા હોત અને અદાલતે આખરે સ્પેશિયલ ઓડિટ માટેના નિર્દેશને અને સ્પેશિયલ ઓડિટરો માટેની સંદર્ભ શરતો ધરાવતા હુકમને તેમજ તેના પરિણામસ્વરૂપની આગળની તમામ કાર્યવાહીઓને કાયદેસર અમાન્ય ઠેરવી રદ કર્યા હતા.

૩.૧૦ ત્યારબાદ એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે સ્પેશિયલ ઓડિટરને રેફરન્સ કરવાની સમગ્ર કવાયત એ આકારણી કાર્યવાહીની હકૂમતનું ઓડિટરને પ્રત્યાયોજન છે, જે કાયદા હેઠળ અસ્વીકાર્ય છે. આ સંબંધમાં સ્પેશિયલ ઓડિટ માટે નિયુક્ત કરવામાં આવેલા ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ્સની તારીખ ૪.૨.૨૦૧૯ ની નોટિસ પ્રત્યેના અરજદારના તારીખ ૨૦.૨.૨૦૧૯ ના જવાબનો સંદર્ભ

આપવામાં આવ્યો હતો. દિલ્હી હાઈકોર્ટના દિલ્હી ડેવલપમેન્ટ ઓથોરિટી વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા, [૨૦૧૨] ૨૫ ટેક્સમેન.કોમ ૨૩૪ (દિલ્હી) ના કેસમાંના ચુકાદા પર આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો, જેમાં અદાલતે આ પ્રમાણે ઠરાવ્યું છે:

"૨૪. અમે બે કારણોસર ઉપરોક્ત નોંધનો વિગતવાર ઉલ્લેખ કર્યો છે. પ્રથમ તો, સદર નોંધ પરથી જણાય છે કે આકારણી અધિકારીને એવું લાગ્યું હતું કે આ કેસમાં વિગતવાર ચકાસણી અથવા દેખરેખ, એન્ટ્રીઓની ખરાઈ જરૂરી હતી, જે નોંધપાત્ર સંખ્યામાં હતી. મોટી સંખ્યામાં રહેલી એન્ટ્રીઓની વિગતવાર ચકાસણી, પોતાનામાં જ, સ્વતંત્ર ધોરણે, હિસાબોની જટિલતા ગણાશે નહીં. માત્ર મોટી સંખ્યામાં એન્ટ્રીઓ હોવાના કારણે જ હિસાબો જટિલ બની જતા નથી, દા.ત., કાયદા/નિયમો હેઠળ નિયત થયેલા ભાવોએ હજારો ગ્રાહકોને દૈનિક ધોરણે પેટ્રોલ પંપનું નોંધપાત્ર વેચાણ હોઈ શકે છે, પરંતુ આ બાબત પોતે હિસાબોને જટિલ બનાવશે નહીં. તેવી જ રીતે, આકારણી અધિકારી માટે એન્ટ્રીઓની ચકાસણી કરવી અને તેની ખરાઈ કરવી જરૂરી છે, પરંતુ સદર કવાયત હાથ ધરવા માટે સ્પેશિયલ ઓડિટર અથવા ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટની સેવાઓની જરૂર પડતી નથી. કલમ ૧૪૨(૨એ) એવી જોગવાઈ નથી કે જેના દ્વારા આકારણી અધિકારી પોતાની સત્તાઓ અને કાર્યો, જે તેઓ બજાવી શકે છે, તેનું સ્પેશિયલ ઓડિટરને પ્રત્યાયોજન કરે. સદર જોગવાઈ આકારણી અધિકારીને એક એવા નિષ્ણાતની મદદ લેવા સક્ષમ બનાવવા માટે ઘડવામાં આવી છે કે જે હિસાબો અને હિસાબી પદ્ધતિઓને સમજે છે, જેથી જ્યારે હિસાબો જટિલ હોય અને આકારણી

અધિકારીને એવું લાગે કે જ્યાં સુધી તેમને સ્પેશિયલ ઓડિટરની મદદ અને સહાય ન મળે ત્યાં સુધી તેઓ તેને સંપૂર્ણપણે સમજી અને તેનું આકલન કરી શકતા નથી, ત્યારે તે હિસાબોની તપાસ કરી શકાય. રેવન્યુનું હિત એ અન્ય વિચારણા છે. હાલના કેસમાં, રેવન્યુએ એવી રજૂઆત કરી નથી કે એન્ટ્રીઓનું ટેસ્ટ ચેક હાથ ધરવામાં આવ્યું હતું, પરંતુ વિસંગતતાઓ અથવા ભૂલો જણાઈ આવી હતી. આગળ કાર્યવાહી કરવા માટે, અને કરપાત્ર આવકની ગણતરી કરવા માટે, હિસાબી નિષ્ણાતની મદદ અને સહાય જરૂરી હતી. બીજું કે, અમે નોંધીએ છીએ કે આકારણી અધિકારીને એવું લાગ્યું હતું કે ચોક્કસ કાનૂની મુદ્દાઓ નક્કી કરવા અને તેનો નિર્ણય કરવા માટે સ્પેશિયલ ઓડિટર જરૂરી છે, એટલે કે, નઝૂલ-૧ અને નઝૂલ-૨ જમીનનું સ્વરૂપ અને પ્રકાર, પ્રાપ્ત થયેલી ચુકવણીઓ અને કરવેરાના હેતુઓ માટે ચોપડાઓમાં સદર ચુકવણીઓ, આવકો અથવા ખર્ચની માવજત. સ્પેશિયલ ઓડિટર સદર કાનૂની મુદ્દા અથવા કરપાત્રતા અંગેના પ્રશ્નમાં જઈ શકે નહીં અને તેની તપાસ કરી શકે નહીં. આ બાબત આકારણી અધિકારી દ્વારા નિર્ધારિત અને નક્કી કરવાની રહે છે. આ નિર્ધારણ/નિર્ણય માટે આકારણી હુકમ પસાર કરવો જરૂરી બને છે. જોકે, આ તબક્કે, આકારણી અધિકારીએ પોતાનો પ્રથમદર્શી અથવા કામચલાઉ મત દર્શાવવો જોઈએ કે શા માટે કાનૂની મુદ્દા માટે નિષ્ણાત દ્વારા હિસાબોની તપાસ જરૂરી છે. હિસાબોના નિષ્ણાત એવા ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટની કોઈ ભૂમિકા હોતી નથી અને તેમને નઝૂલ-૧ અથવા નઝૂલ-૨ જમીનની આવકો અને ચુકવણીઓના સ્વરૂપ અને પ્રકારને ઉકેલવા, તેનો નિર્ણય કરવા અથવા તેના પર પોતાનો અભિપ્રાય વ્યક્ત કરવા

માટે પ્રત્યાયોજન કરી શકાય નહીં અને કહી શકાય નહીં. કોઈ ચોક્કસ કેસમાં, હિસાબોની જટિલતાઓ અને કાનૂની મુદ્દો એકબીજા સાથે વણાયેલા અથવા જોડાયેલા હોઈ શકે છે અને, તેથી, હિસાબોની તપાસમાં કાનૂની બાબત/મુદ્દા પર પરોક્ષ કે પ્રત્યક્ષ રીતે તેમના અભિપ્રાયની જરૂર પડી શકે છે, પરંતુ હાલના કેસમાં આ બાબત સાચી નથી અથવા તેવું જણાવવામાં આવ્યું નથી. કરદાતાનો કેસ અને વલણ એવું છે કે નિયમો સહિતના કાયદા અનુસાર, નઝૂલ-૧ અને નઝૂલ-૨ જમીન, પ્રાપ્ત થયેલી ચુકવણીઓ, થયેલ ખર્ચ વગેરે કેન્દ્ર સરકારના છે અને તેમાંનું કશુંય તેમના ખાતે આભારી ગણી શકાય નહીં. કાનૂની પાસાની કોઈ તપાસ, વિચારણા કે કામચલાઉ મત બાંધવામાં આવ્યો નથી. આ કાનૂની મુદ્દા પરનો નિર્ણય સ્પેશિયલ ઓડિટર તરીકે ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ પર તબદીલ કરી શકાય નહીં અને સોંપી શકાય નહીં કારણ કે તેઓ નિષ્ણાત નથી અને સદર કવાયત હાથ ધરવા માટે સદર અધિનિયમ દ્વારા આદેશિત નથી.

કરદાતાનો કેસ એવો છે કે તે નઝૂલ-૧ અને નઝૂલ-૨ જમીન તથા જનરલ ડેવલપમેન્ટ એકાઉન્ટ માટે અલગ હિસાબો રાખે છે. સદર હિસાબોનું કમ્પ્ટ્રોલર એન્ડ ઓડિટર જનરલ દ્વારા ઓડિટ કરવામાં આવે છે અને કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા તેનો સ્વીકાર કરવામાં આવ્યો છે.

૨૫. અરજદાર દ્વારા ઉપસ્થિત કરવામાં આવેલી એ દલીલમાં પણ અમને વજૂદ જણાય છે કે આકારણી અધિકારીઓએ કારણો નોંધવાના હેતુસર, તમામ આદેશોમાં વારંવાર “હિસાબોની નોંધો” લીધી છે અને તેને શબ્દશઃ સમાવિષ્ટ

કરી છે. આ બાબત દેખીતી રીતે સાચી છે અને તેથી, વિચારણા ન કરવી અને વિવેકબુદ્ધિનો ઉપયોગ ન કરવો તે દર્શાવે છે, જે નિર્ણય લેવાની પ્રક્રિયામાં ભૂલરૂપ બને છે. ઝીણવટભરી તપાસ અને ચકાસણીની જવાબદારી સ્પેશિયલ ઓડિટરને તબદીલ કરવાની આ એક સરળ અને અનુકૂળ રીત છે. એ વાત સાચી અને યોગ્ય હોઈ શકે છે કે હિસાબોની નોંધોમાં ઉલ્લેખિત અમુક પાસાઓ, જો જરૂરી અને અનિવાર્ય જણાય અને ઊંડાણપૂર્વકની ચકાસણી પછી, સ્પેશિયલ ઓડિટરની નિમણૂકને વાજબી ઠેરવી શકે છે, પરંતુ આકારણી અધિકારીએ કારણો નોંધતી વખતે તેમને અન્ય બાબતોથી અલગ પાડવા માટે સાવચેત અને સાવધાન રહેવું પડે છે. જો આવી કવાયત હાથ ધરવામાં આવે, તો તે વિવેકબુદ્ધિનો યોગ્ય અને વાજબી ઉપયોગ દર્શાવશે, અને કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળની સત્તાનો માત્ર એવા ઢોંગ અથવા બહાના હેઠળ ઉપયોગ નહીં દર્શાવે કે આવી સત્તા અસ્તિત્વમાં છે અને તેથી તેનો ઉપયોગ થવો જોઈએ. સત્તાનું અસ્તિત્વ વિવાદમાં નથી; સત્તાનો ઉપયોગ જ વિવાદ અને પ્રશ્ન હેઠળ છે. સત્તાનો ઉપયોગ નિર્ધારિત જરૂરિયાતો પર ખરો ઉતરવો જોઈએ અને તેને પરિપૂર્ણ કરતો હોવો જોઈએ. અપ્રસ્તુત અને અસંગત બાબતોને બાકાત રાખવામાં નિષ્ફળતા “અભિપ્રાય” ને નકારી કાઢે છે, કારણ કે સદર બાબતોએ અભિપ્રાય બાંધવાની બાબતને ધૂંધળી બનાવવી જોઈએ નહીં કે તેને ખંડિત કરવી જોઈએ નહીં. નોંધાયેલા કારણો વાસ્તવિક હોવા જોઈએ અને બેવડી વૈધાનિક આવશ્યકતાઓ એટલે કે હિસાબોની જટિલતા અને રેવન્યુના હિત સાથે સીધો સંબંધ ધરાવતા હોવા જોઈએ.”

૩.૧૧ વેસ્ટ બેંગાલ સ્ટેટ કો-ઓપરેટિવ બેંક લિમિટેડ વિ. જોઈન્ટ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં કલકત્તા હાઈકોર્ટના નિર્ણય પર પણ આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો, જેમાં અદાલતે એવું ઠરાવ્યું છે કે મુખ્યત્વે આકારણી અધિકારીએ કાં તો જાતે હિસાબો તપાસવા જોઈએ અથવા પોતાના તાબાના અન્ય કોઈ અધિકારી દ્વારા હિસાબોની તપાસ કરાવવી જોઈએ અને ત્યાર પછી હિસાબોના સ્વરૂપ અને જટિલતા અંગે અભિપ્રાય બાંધવા માટે પોતાની વિવેકબુદ્ધિનો ઉપયોગ કરવો જોઈએ. સદર કલમ સ્પેશિયલ ઓડિટરની નિમણૂક કરીને તે હેઠળ આપવામાં આવેલી સત્તાનો આકારણી અધિકારી માટે દુરુપયોગ કે ગેરઉપયોગ કરવાનો પૂરતો અવકાશ આપે છે, વધુ ચોક્કસ કહીએ તો, હિસાબો તપાસવાનું આકારણી અધિકારીનું કામ કરદાતાના ભોગે ત્રાહિત પક્ષકાર પર ઢોળી શકાય છે. સદર કેસની હકીકતોમાં, અદાલતે જોયું કે નિઃશંકપણે, આકારણી અધિકારીએ પોતાનો અભિપ્રાય બાંધતા પહેલાં ક્યારેય હિસાબી ચોપડાઓ તપાસવાનો પ્રયાસ કર્યો ન હતો. અદાલતનો એવો મત હતો કે હિસાબી ચોપડાઓનો વિશાળ જથ્થો અને સંખ્યા અથવા અશક્યતાની દલીલ એ પોતાની ફરજનો ત્યાગ કરવા માટેનો કોઈ આધાર નથી. જો કોઈ ઓડિટર અથવા તેમની ટીમ માટે હિસાબી ચોપડાઓની તપાસ કરવી શક્ય હોય, તો પછી આકારણી અધિકારી માટે તે શા માટે અશક્ય છે, તે સમજી શકાય તેમ નથી, છેવટે તેમની પાસે એકાઉન્ટિંગની વ્યવહારુ કુશળતા અને સમજ હોવાનું માની લેવામાં આવે છે કારણ કે કાયદા હેઠળ તેમને સોંપવામાં આવેલી ફરજનું સ્વરૂપ વાજબી રીતે હિસાબો તપાસવાની આવી કુશળતા અને જ્ઞાનની માંગ કરે છે.

અદાલતે વધુમાં ઠરાવ્યું હતું કે કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સે યાંત્રિક રીતે કોઈપણ મંજૂરી આપવી જોઈએ નહીં અને જો તેઓને જણાય કે દરખાસ્ત મોકલતા પહેલાં આકારણી અધિકારી દ્વારા હિસાબી ચોપડાઓની કોઈ તપાસ કરવામાં આવી નથી, તો તેઓ ચોક્કસપણે કોઈ મંજૂરી આપશે નહીં. આ કલમ હેઠળ, કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ અપીલીય સત્તાધિકારીની નહીં પરંતુ મંજૂરી આપનાર સત્તાધિકારીની હકૂમતનો ઉપયોગ કરે છે. મંજૂરીનો અર્થ અને તાત્પર્ય અન્ય વ્યક્તિ દ્વારા કરવામાં આવેલા કૃત્ય અને આચરણનું સમર્થન કરવું અને તેનો સ્વીકાર કરવો થાય છે. તેથી, તેમની દરખાસ્ત મળવા પર, આકારણી અધિકારીએ તે યોગ્ય રીતે કર્યું છે કે નહીં તેની તપાસ કરવી તેમની ફરજ રહેશે, જો તેઓને જણાય કે આ આવશ્યકતા પરિપૂર્ણ થઈ નથી, તો તેમણે તેને મંજૂરી આપવી જોઈએ નહીં.

૩.૧૨ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ આકારણી અધિકારી દ્વારા જારી કરવામાં આવેલી સંદર્ભ શરતો તરફ અને વધુ ખાસ કરીને તેના પેરાગ્રાફ ૧૨ ના ખંડ (૧૦/૬) તરફ અદાલતનું ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું હતું, જે નીચે મુજબ વંચાય છે: “પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ, સેન્ટ્રલ (અમદાવાદ) ને યોગ્ય જણાય તેવો અન્ય કોઈપણ મુદ્દો”, એવી રજૂઆત કરવા માટે કે આમ, આકારણી અધિકારી દ્વારા સ્પેશિયલ ઓડિટરને જારી કરવામાં આવેલા નિર્દેશોમાં, પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ પાસે આ કાર્યવાહીઓ માટે માત્ર મંજૂરીની હકૂમત છે અને અપીલીય હકૂમત નથી તે હકીકત હોવા છતાં,

પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ ગુણદોષ પર સંડોવાયેલા છે.

૩.૧૩ વધુમાં એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આ કેસમાં, તારીખ ૨૯.૧૧.૨૦૧૬ ના રોજ સર્ચ હાથ ધરવામાં આવી હતી, જે સર્ચ કાર્યવાહી માટેના ૨૦૦૩ ના સુધારા પછીની છે, અને તેથી, કોઈ બ્લોક આકારણી તૈયાર કરવાની રહેતી નથી. આ હકીકત હોવા છતાં, જુદા જુદા આકારણી વર્ષો માટે ચોક્કસ કારણ દર્શક નોટિસો જારી કરીને અલગ આકારણી વર્ષવાર વિગતો માંગવામાં આવી નથી, જે બાબત ખુદ આ કાર્યવાહીને અમાન્ય બનાવે છે.

૩.૧૪ એવી વધુમાં રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સદર અરજદારે ખાસ ઓડિટ માટેના રેફરન્સ અંગેની કારણદર્શક નોટિસના જવાબથી જ બદદાનતનો આક્ષેપ કર્યો છે અને પ્રિન્સિપાલ ચીફ કમિશનર ઓફ ઈનકમ ટેક્સ તેમજ ડિરેક્ટર જનરલ ઓફ ઈનકમ ટેક્સ (ઈન્વેસ્ટિગેશન) ને ઓડિટરોના લેપટોપ તપાસવા માટે વધુમાં જાણ કરી છે કારણ કે તેઓ સદર અરજદારનું ઓડિટ કાર્ય કરી રહ્યા નથી, પરંતુ તેમની પેઢીનું વ્યાવસાયિક કામકાજ કરી રહ્યા છે. આ સંબંધમાં, પ્રિન્સિપાલ કમિશનર ઓફ ઈનકમ ટેક્સ તેમજ ડિરેક્ટર જનરલ ઓફ ઈનકમ ટેક્સ (ઈન્વેસ્ટિગેશન), અમદાવાદને સંબોધિત સદર અરજદારના તારીખ ૧૯.૨.૨૦૧૯ ના પત્રવ્યવહાર તરફ અદાલતનું ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું હતું.

૩.૧૫ વૈકલ્પિક રીતે અને ઉપરોક્ત દલીલોને કોઈ બાધ આવ્યા વિના, વિદ્વાન વકીલે એવી રજૂઆત કરી હતી કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) માં "કરદાતાની વ્યાવસાયિક પ્રવૃત્તિઓના વિશિષ્ટ સ્વરૂપ" માટેના ઓડિટની વાત

કરવામાં આવી હોય ત્યારે પણ, વૈધાનિક જરૂરિયાત મુજબ હિસાબી ચોપડા નિભાવવાની પૂર્વશરત અનિવાર્ય છે. પોતાની રજૂઆતના સમર્થનમાં, વિદ્ધાન વકીલે તક્ષશિલા રિયાલ્ટીઝ (પી.) લિ. વિ. ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઇનકમ ટેક્સ, સર્કલ-૪(૧)(૨), [૨૦૧૭] ૮૦ ટેક્સમેન.કોમ ૧૭૬ (ગુજરાત) ના કેસમાં આ અદાલતના નિર્ણય પર આધાર રાખ્યો હતો, જેમાં અદાલતે નીચે મુજબ ઠરાવ્યું છે:

"૧૭. હવે જ્યાં સુધી અરજદાર વતી કરવામાં આવેલી એ રજૂઆતનો સંબંધ છે કે આકારણીની કાર્યવાહીમાં અરજદાર પાસેથી હિસાબો મંગાવ્યા વિના અને હિસાબો પર શંકા કર્યા વિના અને/અથવા હિસાબોમાંની જટિલતાને ધ્યાનમાં લીધા વિના આકારણી અધિકારી સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ ખાસ ઓડિટનો નિર્દેશ આપી શકે નહીં, તો એ નોંધવું જરૂરી છે કે સદર અધિનિયમની સુધારેલી કલમ ૧૪૨(૨એ) મુજબ, હિસાબોના સ્વરૂપ અને જટિલતા વગેરે ઉપરાંત, હિસાબોમાં વ્યવહારોની બહુલતા અથવા કરદાતાની વ્યાવસાયિક પ્રવૃત્તિના વિશિષ્ટ સ્વરૂપ અને મહેસૂલના હિતોના કિસ્સામાં પણ, આકારણી અધિકારી સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ પ્રદત્ત સત્તાઓની રૂએ ખાસ ઓડિટ માટેનો હુકમ પસાર કરી શકે છે. તેથી, કરદાતાની વ્યાવસાયિક પ્રવૃત્તિઓના વિશિષ્ટ સ્વરૂપને ધ્યાનમાં રાખીને, ખાસ ઓડિટર દ્વારા હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવાનો અભિપ્રાય બાંધતી વખતે; આકારણી અધિકારી સમક્ષ કોઈ હિસાબી ચોપડા હોવા જરૂરી નથી. હાલના કેસમાં,

ભાગીદારો દ્વારા પેઢીઓમાં જમીન લાવવા; જમીનનું પુનઃમૂલ્યાંકન કરવા; જમીનની પુનઃમૂલ્યાંકિત રકમ જેટલી રકમ ભાગીદારોના મૂડી ખાતામાં જમા કરવા; શેરધારકોના મૂડી ખાતાનું લોન ખાતામાં રૂપાંતરણ કરવા અને ગેરવાજબી પ્રીમિયમ પર પુનઃમૂલ્યાંકન જમાની બાકી રકમ સામે ઈક્વિટી શેરો જારી કરવા સંબંધિત જટિલ મુદ્દાઓ હોવાનું જણાયા બાદ, અને કરદાતાની વ્યાવસાયિક પ્રવૃત્તિઓના વિશિષ્ટ સ્વરૂપને ધ્યાનમાં રાખીને સંતુષ્ટ થયા પછી, આકારણી અધિકારીએ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળની સત્તાઓની રૂએ ખાસ ઓડિટનો હુકમ પસાર કર્યો છે.

૧૮. અમે જોઈએ છીએ કે કરદાતાઓના હિસાબના ઓડિટ માટેનો નિર્ણય રેકોર્ડ પરની યોગ્ય સામગ્રી અને આકારણી અધિકારી દ્વારા નોંધવામાં આવેલા કારણોથી સમર્થિત છે. હિસાબોમાં વ્યવહારોની બહુલતા અને કરદાતાની વ્યાવસાયિક પ્રવૃત્તિઓના વિશિષ્ટ સ્વરૂપને જોતાં ખાસ ઓડિટ જરૂરી બને છે, તેવો તેમનો અભિપ્રાય બંધાયો હતો અને તેથી, તેમાં કોઈ ક્ષતિ કાઢી શકાય નહીં.”

૧૯. આ તબક્કે, એ નોંધવું જરૂરી છે કે કરદાતાના હિસાબોનું સ્પેશિયલ ઓડિટર દ્વારા ઓડિટ કરાવવાની જરૂરિયાત છે તેવો અભિપ્રાય બાંધતી વખતે આકારણી અધિકારી સમક્ષ નીચે મુજબની સામગ્રી ધ્યાને આવેલ હતી:

“એવું કે, ૫ કંપનીઓ, જેઓ તક્ષશિલા ગૃહ નિર્માણ પ્રા. લિ. સાથે વિલીન થયેલ છે, તેમની શરૂઆત ભાગીદારી પેઢીઓ તરીકે થઈ હતી, કે જેઓ અગાઉથી

જ રિયલ એસ્ટેટ અને બાંધકામનો વ્યવસાય કરી રહી હતી અને હોટેલ તથા વાણિજ્યિક પ્રોજેક્ટ્સ ઉપરાંત નરોડા દહેગામ રોડ ખાતે તક્ષશિલા રેસિડેન્સી, મણિનગર ખાતે તક્ષશિલા કોલોનિયલ્સ અને વસ્ત્રાલ ખાતે તક્ષશિલા હેબિટેટ જેવા વિવિધ પ્રોજેક્ટ્સનું અમલીકરણ કરી રહી હતી. દુકાનો ધરાવતા હોટેલ પ્રોજેક્ટ્સ અગાઉ ચાણક્ય બિલ્ડકોન દ્વારા, ત્યારબાદ ચાણક્ય બિલ્ડકોન પ્રા. લિ. દ્વારા હાથ ધરવામાં આવ્યા હતા અને હવે વિલીનીકરણ પછી હાલની તક્ષશિલા ગૃહ નિર્માણ પ્રા. લિ. એ પ્રોજેક્ટ પૂર્ણ કર્યો છે અને વેચાણ કરાર કર્યા છે. ચાણક્ય ઈન્ફ્રાસ્ટ્રક્ચરે તક્ષશિલા હેબિટેટનું બાંધકામ શરૂ કર્યું હતું અને બાંધકામ દરમિયાન જ, સદર પેઢીનું કંપની એક્ટના પ્રકરણ ૯ હેઠળ કંપની એટલે કે ચાણક્ય ઈન્ફ્રાકોન પ્રા. લિ. માં રૂપાંતર કરવામાં આવ્યું હતું. હવે, ચાણક્ય ઈન્ફ્રાકોન પ્રા. લિ. નું તક્ષશિલા ગૃહ નિર્માણ પ્રા. લિ. સાથે વિલીનીકરણ કરવામાં આવ્યું છે. તક્ષશિલા ગૃહ નિર્માણના કિસ્સામાં પણ આવું જ છે, જે પેઢીનું તક્ષશિલા પ્રોપર્ટીઝ પ્રા. લિ. નામની કંપનીમાં રૂપાંતર કરવામાં આવ્યું હતું અને તેનું તક્ષશિલા ગૃહ નિર્માણ પ્રા. લિ. સાથે વિલીનીકરણ કરવામાં આવ્યું હતું. ૮૦આઈબી પ્રોજેક્ટ તક્ષશિલા કોલોનિયલ્સ, જેના માટે સ્થાનિક સત્તામંડળ દ્વારા અગાઉની પેઢીને મંજૂરી આપવામાં આવી હતી અને સ્ટોક-ઈન-ટ્રેડ/સી.ડબલ્યુ.આઈ.પી. ના હાથ બદલાયા છે અને હાલની તક્ષશિલા ગૃહ નિર્માણ પ્રા. લિ. (તક્ષશિલા રિયાલિટીઝ લિ.) માં ૮૦આઈબી કપાતનો દાવો કરવામાં આવી રહ્યો છે.

એવું કે, સ્થાપના સમયે અથવા ત્યાર પછીની તારીખે કેટલાક ભાગીદારો પેઢીઓમાં તેમના મૂડી ફાળા તરીકે જમીન લાવ્યા હતા. કંપનીઓમાં રૂપાંતરણ પહેલાં, પેઢીઓએ ચોપડે ઉપલબ્ધ જમીનોનું પુનઃમૂલ્યાંકન કરાવ્યું હતું અને રકમો ભાગીદારોના ચાલુ મૂડી ખાતાઓમાં જમા કરવામાં આવી હતી.

વિલીનીકરણના પરિણામે, કંપનીએ રૂ. ૨૪ કરોડની બિન-તારણવાળી બાકી રકમ સામે, તેને શેર અરજીના નાણાં અને શેર પ્રીમિયમ તરીકે ગણીને, શેર દીઠ રૂ. ૧૦/- ની વાજબી કિંમતે અને રૂ. ૩૯૦/- ના પ્રીમિયમે ૬,૦૦,૦૦૦ ઇક્વિટી શેર્સ બહાર પાડ્યા છે અને ફાળવ્યા છે. કંપની દ્વારા 'ડિસ્કાઉન્ટેડ કેશ ફ્લો (ડી.સી.એફ.) પદ્ધતિ' ના આધારે શેર્સનું વાજબી બજાર મૂલ્ય નક્કી કરવામાં આવ્યું છે. ઇક્વિટી માટેના ફ્રી કેશ ફ્લો નો આધાર કંપની દ્વારા યાદચ્છિક રીતે લેવામાં આવ્યો છે.

જમીનોના પુનઃમૂલ્યાંકન પછી, ૫ પેઢીઓનું કંપનીઓમાં રૂપાંતરણ, ૫ કંપનીઓનું તક્ષશિલા ગૃહ નિર્માણ પ્રા. લિ. સાથે વિલીનીકરણ. ત્યારબાદ પ્રીમિયમ પર પુનઃમૂલ્યાંકન જમાની બાકી રકમ સામે ઇક્વિટી શેર્સ બહાર પાડવા સાથે. રોકડ પ્રવાહનો અંદાજ લગાવીને અને મૂલ્યાંકન માટે યાદચ્છિક ડિસ્કાઉન્ટ દર અપનાવીને ડિસ્કાઉન્ટેડ કેશ ફ્લો પદ્ધતિ મુજબ શેર્સનું મૂલ્યાંકન. પેઢીઓના જૂથમાં વ્યવહારોની એક જટિલ જાળ છે, એટલે કે કેટલાક ભાગીદારો દ્વારા જમીન લાવવી, જમીનોનું પુનઃમૂલ્યાંકન અને તમામ ભાગીદારોના ચાલુ ખાતાઓમાં રકમો જમા કરવી, પેઢીઓનું કંપનીઓમાં રૂપાંતરણ કે જેઓ પ્રવર્તમાન કંપની

સાથે વિલીન થઈ, ડિસ્કાઉન્ટેડ કેશ ફ્લો પદ્ધતિ દ્વારા શેરનું મૂલ્યાંકન અને અવાજબી પ્રીમિયમે બિન-તારણવાળી લોન તરીકે બાકી રહેલી રકમો સામે શેર્સની ફાળવણી, જે વિવિધ સંસ્થાઓમાં વર્ષ ૨૦૦૮ થી ૨૦૧૩ દરમિયાન મિલકતોના બહુવિધ પુનઃમૂલ્યાંકન સાથે સંકળાયેલ છે, તેમાં કંપની એક્ટની જોગવાઈઓ લાગુ કરવાનો, એકાઉન્ટિંગ સ્ટાન્ડર્ડ્સ લાગુ કરવાનો અને વિવિધ ભાગીદારો, પેઢીઓ અને નિર્દેશોના હાથમાં મૂડી નફાની જોગવાઈઓની તપાસ કરવાનો સમાવેશ થાય છે. હિસાબોના સ્વરૂપ અને જટિલતા, હિસાબોનો જથ્થો, હિસાબોની ચોકસાઈ અંગેની શંકાઓ, હિસાબોમાં વ્યવહારોની બહુલતા અથવા આખરે કરદાતાના કેસોમાં વ્યવહારના વિશિષ્ટ સ્વરૂપ અને મહેસૂલના હિતોને ધ્યાનમાં લેતાં, મારો એવો અભિપ્રાય છે કે મૂડી નફા પર કરવેરા અને તબદીલીના દરેક તબક્કે સ્ટોક-ઇન-ટ્રેડના એકાઉન્ટિંગના દ્રષ્ટિકોણથી એક સ્પેશિયલ ઓડિટર દ્વારા હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવું જરૂરી છે જેથી સંકળાયેલા વ્યવહારોની જટિલ જાળમાંથી મહેસૂલને કોઈ નુકસાન ન થાય."

૨૦. કેસની ઉપરોક્ત હકીકતો અને સંજોગોને ધ્યાનમાં લેતાં અને વ્યવહારોની બહુલતા તથા વિશિષ્ટ સ્વરૂપને ધ્યાને લેતાં અને મહેસૂલના હિતમાં, જ્યારે આકારણી અધિકારીએ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ [૨એ] હેઠળ સ્પેશિયલ ઓડિટનો વાદગ્રસ્ત હુકમ પસાર કર્યો છે, ત્યારે તેમાં કોઈ ભૂલ કાઢી શકાય નહીં."

3.૧૬ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે વ્યવહારોના બાહુલ્ય અને વિવિધ

સામગ્રીના સંબંધમાં સદર અરજદારના વ્યવસાયના અનુસંધાનમાં જો સ્પેશિયલ ઓડિટરની નિમણૂક કરવાની હોય તો પણ, તે માત્ર ત્યારે જ કરી શકાય જો હિસાબી ચોપડાઓ વૈધાનિક રીતે નિભાવવાના થતા હોય, જેના અભાવમાં સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) નો આશરો લેવો વ્યાજબી નથી. આ અદાલતના આશારામ થૌમલ હરપલાની (આસારામ બાપુ) વિ. ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ, [૨૦૧૭] ૮૨ ટેક્સમેન.કોમ ૨૬૫ (ગુજરાત) ના કેસમાં આપેલા નિર્ણય પર આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો, જેમાં અદાલતે એવું ઠરાવ્યું છે કે સ્પેશિયલ ઓડિટરની નિમણૂક ત્યારે કરી શકાય જો પોતાની સમક્ષની કાર્યવાહીના કોઈપણ તબક્કે, આકારણી અધિકારી, કરદાતાના હિસાબોના સ્વરૂપ અને જટિલતા તથા મહેસૂલના હિતને ધ્યાને લેતાં, એવા અભિપ્રાયના હોય કે તેમ કરવું જરૂરી છે, તો તેઓ સ્પેશિયલ ઓડિટર દ્વારા હિસાબોની ચકાસણી કરાવવાનો નિર્દેશ આપી શકે છે. તેથી, હિસાબોના સ્વરૂપ અને જટિલતાને ધ્યાને લેતાં, જો આકારણી અધિકારી સંતુષ્ટ હોય અને/અથવા એવા અભિપ્રાયના હોય કે સ્પેશિયલ ઓડિટર દ્વારા હિસાબોની ચકાસણી કરાવવી જરૂરી છે, તો તેઓ આવો હુકમ પસાર કરી શકે છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે તેથી, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) નો આશરો લેવાના હેતુ માટે એક મૂળભૂત પૂર્વશરત એ છે કે કરદાતાએ વૈધાનિક રીતે હિસાબો નિભાવવાના રહેતા હોવા જોઈએ અને આવી શરત સંતોષાયા વિના, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) ની જોગવાઈઓનો આશરો લઈ શકાય નહીં.

૩.૧૭ વધુમાં એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ બાબતને સ્પેશિયલ ઓડિટર સમક્ષ મોકલવાનો સમગ્ર આધાર એ છે કે સદર અરજદાર સદર ટ્રસ્ટ મારફત એકોમોડેશન એન્ટ્રીઓના વ્યવસાયમાં સંકળાયેલા છે. વિદ્ધાન વકીલના જણાવ્યા મુજબ, આ એક લૂલું બહાનું છે જે એ હકીકત છતાં કે સદર અરજદારના કિસ્સામાં સ્પેશિયલ ઓડિટના રેફરન્સ માટેની કારણદર્શક નોટિસ તારીખ ૨૧.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ પહેલેથી જ જારી કરી દેવામાં આવી હતી, તે જ આકારણી અધિકારી દ્બારા તારીખ ૨૮.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ કોઈપણ રેફરન્સ કર્યા વિના પસાર કરવામાં આવેલા સદર ટ્રસ્ટના આકારણી હુકમો પરથી શંકાથી પર સાબિત થાય છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સદર ટ્રસ્ટના હુકમોમાં, સદર ટ્રસ્ટના કિસ્સામાં કોઈપણ એકોમોડેશન એન્ટ્રીનો અથવા કોઈપણ પ્રકારે સદર અરજદારની સંડોવણીનો સહેજ પણ ઉલ્લેખ નથી. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સદર ટ્રસ્ટે હિસાબો નિભાવવાના રહે છે તે હકીકત છતાં, સદર ટ્રસ્ટના કિસ્સામાં સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ કોઈ રેફરન્સ કરવામાં આવ્યો નથી. તે મુજબ, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સ્પેશિયલ ઓડિટર સમક્ષનો રેફરન્સ કાયદાની કોઈપણ સત્તા વિનાનો છે અને તેથી, તે તેમજ તેના અનુસંધાનમાંની કોઈપણ કાર્યવાહી કાયદેસર અમાન્ય ઠેરવી રદ કરવાને પાત્ર છે.

૪. સદર અરજીનો ભારપૂર્વક વિરોધ કરતાં, સામાવાળાઓ તરફે વિદ્ધાન

વરિષ્ઠ સ્ટેન્ડિંગ કાઉન્સેલ શ્રીમતી મૌના ભટ્ટ સાથે વિદ્વાન કાઉન્સેલ, વરિષ્ઠ વકીલ શ્રી એમ. આર. ભટ્ટે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) તરફ અદાલતનું ધ્યાન દોરી એવી રજૂઆત કરી હતી કે તે બે ભાગમાં છે. પ્રથમ ભાગ હિસાબોની વાત કરે છે, જ્યારે બીજો ભાગ હિસાબોનો સંદર્ભ આપતો નથી અને કરદાતાની વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિઓના વિશિષ્ટ સ્વરૂપનો સંદર્ભ આપે છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે તેથી, વૈધાનિક રીતે હિસાબો નિભાવવાની કરદાતા પર કોઈ ફરજ લાદવામાં આવેલ ન હોવાના સંજોગોમાં, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) નો આશરો લઈ શકાય નહીં તેવી દલીલ ગેરસમજભરી છે અને સ્વીકારવાને પાત્ર નથી.

૪.૧ સદર અધિનિયમની કલમ ૨ ની પેટા-કલમ (૧૨એ) નો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો હતો, જેમાં "ચોપડા અથવા હિસાબી ચોપડા" માં ખાતાવહી, રોજમેળ, રોકડમેળ, હિસાબી ચોપડા અને અન્ય ચોપડાઓનો સમાવેશ થતો હોવાનું વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યું છે, પછી ભલે તે લેખિત સ્વરૂપમાં રાખવામાં આવ્યા હોય અથવા ફ્લોપી, ડિસ્ક, ટેપ કે ઈલેક્ટ્રો-મેગ્નેટિક ડેટા સ્ટૉરેજ ડિવાઈસના અન્ય કોઈપણ સ્વરૂપમાં સંગ્રહિત ડેટાના પ્રિન્ટ-આઉટ તરીકે રાખવામાં આવ્યા હોય. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) એટલે કે કલમ ૧૪૨(૨એ) માં, ધારાસભાએ સભાનપણે "હિંસાબો" શબ્દનો ઉપયોગ કર્યો છે અને "હિસાબી ચોપડા" શબ્દનો નહીં અને "હિસાબો" શબ્દપ્રયોગનો અર્થ "હિસાબી ચોપડા" શબ્દપ્રયોગ કરતાં વધુ

વ્યાપક છે. સેન્ટ્રલ બ્યુરો ઓફ ઇન્વેસ્ટિગેશન વિ. વી. સી. શુક્લા અને અન્ય, (૧૯૯૮) ૩ એસ.સી.સી. ૪૧૦ ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના ચુકાદાનો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો હતો, જેમાં આ પ્રમાણે ઠરાવવામાં આવ્યું છે:

"૨૦. જૈનો તરફેના વિદ્વાન વકીલ શ્રી સિબલે એ બાબતે કોઈ વિવાદ કર્યો ન હતો કે સ્પાયરલ નોટબુક્સ અને નાના પેડ્સ એ કલમ ૩૪ ના અર્થમાં "ચોપડા" છે. જોકે, તેમણે ઉપરોક્ત કલમ હેઠળ પુરાવામાં તે ચોપડાઓની ગ્રાહ્યતાનો એવા આધાર પર સખત વિરોધ કર્યો હતો કે તેઓ ન તો હિસાબી ચોપડા હતા કે ન તો તેઓ વ્યવસાયના સામાન્ય ક્રમમાં નિયમિત રીતે રાખવામાં આવ્યા હતા. તેમણે રજૂઆત કરી હતી કે વધુમાં વધુ તો એવું કહી શકાય કે તે ચોપડા કોઈ વ્યક્તિ દ્વારા પોતાના લાભાર્થે રાખવામાં આવેલ મેમોરેન્ડા હતા. શ્રી સિબલના જણાવ્યા અનુસાર, વ્યાપારી પરિભાષામાં "હિસાબ" નો અર્થ કરાર આધારિત અથવા વિશ્વાસ આધારિત સંબંધમાંથી ઉદ્ભવતા પક્ષકારો વચ્ચેના નાણાકીય વ્યવહારોનું ઔપચારિક નિવેદન થાય છે. પ્રશ્નવાળા ચોપડા આવા કોઈપણ સંબંધને પ્રતિબિંબિત કરતા ન હોવાથી અને, તેનાથી વિપરીત, તેમાં માત્ર વ્યક્તિઓના એક જૂથ પાસેથી મળેલા નાણાં અને વ્યક્તિઓના અન્ય જૂથને તેની ચૂકવણીની જ નોંધો સમાવિષ્ટ હોવાથી કોઈપણ કલ્પનાના આધારે એવું કહી શકાય નહીં કે તેઓ હિસાબી ચોપડા હતા, તેવી દલીલ શ્રી સિબલે કરી હતી. તેમણે આગળ એવી દલીલ કરી હતી કે જો દલીલ ખાતર એવું માની લેવામાં આવે કે ઉપરોક્ત ચોપડા કોઈ વ્યવસાય સંબંધિત હિસાબી ચોપડા હતા, તો પણ કલમ ૩૪ હેઠળ તેઓ ગ્રાહ્ય રહેશે નહીં કારણ કે તેઓ નિયમિત રીતે રાખવામાં

આવ્યા ન હતા. તેમના દ્વારા એવી અરજ કરવામાં આવી હતી કે “નિયમિત રીતે રાખવામાં આવેલ” શબ્દોનો અર્થ એવો થાય છે કે જ્યારે વ્યવહારો થયા તે જ સમયે ચોપડામાં સમકાલીન રીતે નોંધો કરવામાં આવી હતી, પરંતુ ચોપડા પર એક સરસરી નજર નાખતાં જણાય છે કે તેમાં કથિત વ્યવહારો થયાના લાંબા સમય પછી નોંધો કરવામાં આવી હતી. પોતાની દલીલોના સમર્થનમાં તેમણે “હિસાબ” અને “નિયમિત રીતે રાખવામાં આવેલ” શબ્દોના શબ્દકોશના અર્થો પર પણ આધાર રાખ્યો હતો.

૨૧. વર્ડ્સ એન્ડ ફ્રેઝિસ, પરમેનન્ટ એડિશન, વોલ્યુમ ૧-એ ના પૃષ્ઠ ૩૩૬ થી ૩૩૮ પર “હિસાબ” શબ્દને (૧) દેવાદાર-લેણદારનો સંબંધ નિર્માણ કરતી એક વ્યક્તિ દ્વારા બીજી વ્યક્તિ સામેનો દાવો કે માંગણી; (૨) કરારો અથવા કોઈ વિશ્વાસ આધારિત સંબંધમાંથી ઉદ્ભવતા બે પક્ષકારો વચ્ચેના વ્યવહારોનું વિગતવાર ઔપચારિક નિવેદન, એવો અર્થ આપવા માટે વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યો છે. તે જ પુસ્તકના પૃષ્ઠ ૩૪૩ પર સદર શબ્દને વ્યવહારોના રેકોર્ડ અથવા નિવેદન કે તેના જેવાની તૈયારી; નાણાકીય બાબતોમાં વ્યક્તિના વહીવટ અથવા આચરણનું નિવેદન અને ખુલાસો; નાણાકીય વ્યવહારોનું નિવેદન અથવા રેકોર્ડ, એક આંકણી અથવા ગણતરી; નાણાકીય વ્યવહારોની નોંધણી અથવા નાણાકીય વ્યવહારોની આંકણી; વ્યાપારી વ્યવહારો અથવા ઉધાર અને જમાનું લેખિત કે મુદ્રિત નિવેદન; અથવા તે પૈકીનો કોઈ ચોક્કસ વર્ગ, એવો અર્થ આપવા માટે પણ વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યો છે. આમ જણાય છે કે

જ્યાં અગાઉની વ્યાખ્યાઓ “હિસાબ” શબ્દને સીમિત અર્થ આપે છે, ત્યાં પછીની વ્યાખ્યાઓ તેને વ્યાપક અર્થ આપે છે. તેવી જ રીતે ઉપરોક્ત શબ્દને બ્લેક્સ લો ડિક્શનરી (છઠ્ઠી આવૃત્તિ) માં સીમિત અને વ્યાપક બંને રીતે નીચે મુજબનો અર્થ આપવા માટે વ્યાખ્યાચિત કરવામાં આવ્યો છે:

“પક્ષકારો વચ્ચે કરારો અથવા કોઈ વિશ્વાસ આધારિત સંબંધમાંથી ઉદ્ભવતી ઉધાર અને જમાના સ્વરૂપની પરસ્પરની માંગણીઓનું વિગતવાર નિવેદન. ઉધાર અને જમાનું, અથવા આવક અને ચૂકવણીનું લેખિત નિવેદન; તેમની સંબંધિત તારીખો સાથે ઉધાર અને જમાની વિગતોની યાદી. નાણાકીય વ્યવહારોનું નિવેદન; પક્ષકારો વચ્ચેના વ્યાપારી વ્યવહારોનો રેકોર્ડ અથવા ક્રમ; ચૂકવણીઓ, નુકસાન, વેચાણ, ઉધાર, જમા, ચૂકવવાપાત્ર હિસાબો, લેણાં હિસાબો, વગેરે જેવા નાણાકીય વ્યવહારોના નિવેદનની યાદી, જે મોટાભાગના કિસ્સાઓમાં વિરુદ્ધ પ્રકારની બાબતો વચ્ચેની સરખામણીનું પરિણામ અથવા બાકી દર્શાવે છે.”

૨૨. શ્રી અલ્તાફ અહેમદે એવી દલીલ કરવા માટે ઉપર ઉલ્લેખિત “હિસાબ” શબ્દની વ્યાપક વ્યાખ્યા પર આધાર રાખ્યો હતો કે એમ.આર. ૭૧/૯૧ એ “હિસાબ” ની આવશ્યકતાઓને પરિપૂર્ણ કરે છે કારણ કે તે યોગ્ય રીતે ગણતરી કરેલ નાણાકીય વ્યવહારો — જેવા કે આવક અને ચૂકવણીઓ — નું નિવેદન નોંધે છે. બીજી તરફ શ્રી સિબલે એવી અરજ કરી હતી કે વ્યાપારી હિસાબોનો અર્થ અનિવાર્યપણે માત્ર એવા જ હિસાબો થવો જોઈએ કે જે કરાર

અથવા કોઈ વિશ્વાસ આધારિત સંબંધોમાંથી ઉદ્ભવતા બે પક્ષકારો વચ્ચેના વ્યવહારોની નોંધ રાખે છે (જે અર્થ હાઈકોર્ટ દ્વારા સ્વીકારવામાં આવ્યો હતો). તેમણે, વર્ડ્સ એન્ડ ફ્રેઝિસ માં દર્શાવેલ "મેમોરેન્ડમ" ની વ્યાખ્યા પર આધાર રાખીને એવી રજૂઆત કરી હતી કે, એમ.આર. ૭૧/૯૧ ને વધુમાં વધુ તો કોઈ વ્યક્તિ દ્વારા પોતાના લાભાર્થે રાખવામાં આવેલ કેટલાક વ્યવહારોના મેમોરેન્ડમ તરીકે વર્ણવી શકાય કે જેથી જ્યારે અને જો પ્રસંગ ઉપસ્થિત થાય ત્યારે તે તેને જોઈ શકે.

૨૩. "હિસાબ" ની ઉપરોક્ત વ્યાખ્યાઓ પરથી એ સ્પષ્ટ થાય છે કે જો તેનો સંકુચિત અર્થ એવો કરવામાં આવે કે તે દેવાદાર-લેણદારના સંબંધ સહિત અને કરાર અથવા કેટલાક વૈશ્વાસિક સંબંધોમાંથી ઉદ્ભવતા બે પક્ષકારો વચ્ચેના વ્યવહારોનું એક ઔપચારિક પત્રક છે, તો નિઃશંકપણે પુસ્તક એમ.આર. ૭૧/૯૧, કલમ ૩૪ ના કાર્યક્ષેત્રમાં આવશે નહીં. તેનાથી વિપરીત, જો "હિસાબ" શબ્દને યોગ્ય રીતે ગણતરી કરેલા નાણાકીય વ્યવહારોના રેકોર્ડનો સમાવેશ કરતો વ્યાપક અર્થ આપવામાં આવે, તો ઉપરોક્ત પુસ્તક "હિસાબી ચોપડા" ની વ્યાખ્યાને આકર્ષિત કરશે.

૨૪. એ વાત નકારી શકાય નહીં કે કલમ ૩૪ માં આવતા "હિસાબ", "હિસાબી ચોપડા", "વ્યવસાય" અને "નિયમિતપણે રાખવામાં આવતા" શબ્દો સામાન્ય અર્થ ધરાવે છે. તેથી અનિવાર્યપણે, આવા શબ્દોનું સામાન્ય અર્થઘટન થવું જોઈએ, સિવાય કે ખુદ અધિનિયમમાં જ કંઈક એવું હોય, જેમ કે જે

વિષયવસ્તુ સાથે સદર અધિનિયમ સંબંધ ધરાવે છે, અથવા જે સંદર્ભમાં આ શબ્દોનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો છે, જે ધારાસભાનો એવો આશય દર્શાવે કે તેમને સંકુચિત અર્થ આપવામાં આવવો જોઈએ.”

૪.૨ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) હિસાબોના વિવિધ પાસાઓનો ઉલ્લેખ કરે છે, એટલે કે, હિસાબોનું સ્વરૂપ અને જટિલતા, હિસાબોનું પ્રમાણ, હિસાબોની ચોકસાઈ અંગે શંકાઓ, હિસાબોમાં વ્યવહારોની બહુલતા અને એ કે હિસાબો એ ઘણા વ્યવહારોનું એક ઔપચારિક પત્રક છે.

૪.3 અરજદાર વતી ઉપસ્થિત કરવામાં આવેલી એ દલીલના સંદર્ભમાં કે આકારણી અધિકારીએ સર્ચની તારીખથી બે વર્ષના સમયગાળા પછી માત્ર તારીખ ૨૫.૯.૨૦૧૮ ના રોજ જ નોટિસ જારી કરી હતી અને સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળની સત્તાઓનો ઉપયોગ માત્ર સમયમર્યાદા મેળવવાના હેતુસર જ કરવામાં આવ્યો હતો, એ બાબત નિર્દેશિત કરવામાં આવી હતી કે આ કેસમાં, સર્ચ તારીખ ૨૯.૧૧.૨૦૧૬ ના રોજ હાથ ધરવામાં આવી હતી; સદર અધિનિયમની કલમ ૧૫૩એ હેઠળ તારીખ ૧૨.૫.૨૦૧૭ ના રોજ નોટિસ જારી કરવામાં આવી હતી, જેના પ્રત્યુત્તરમાં સદર અરજદાર દ્વારા તારીખ ૧૦.૬.૨૦૧૭ ના રોજ આવકના રિટર્ન દાખલ કરવામાં આવ્યા હતા, જે પછી સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૩(૨) હેઠળ તારીખ ૧૯.૯.૨૦૧૭ ના રોજ નોટિસ જારી કરવામાં આવી હતી. તેથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે એવું નથી કે

તારીખ ૨૫.૯.૨૦૧૮ ની નોટિસ પહેલાં કોઈ નોટિસ જારી કરવામાં આવી ન હતી. એ બાબત નિર્દેશિત કરવામાં આવી હતી કે સર્ચ દરમિયાન, વિપુલ પ્રમાણમાં દસ્તાવેજો અને સામગ્રી જપ્ત કરવામાં આવ્યા હતા અને સદર અરજદાર દ્વારા દાખલ કરવામાં આવેલા રિટર્ન જપ્ત કરાયેલી સામગ્રી સાથે સુસંગત ન હતા. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે વિપુલ પ્રમાણમાં રહેલા દસ્તાવેજો તેમજ આવા દસ્તાવેજોના સ્વરૂપને ધ્યાને લેતાં, આકારણી અધિકારી, વિગતવાર કારણો સ્પષ્ટપણે નોંધ્યા પછી, એવા અભિપ્રાયના હતા કે હિસાબોનું સ્વરૂપ અને જટિલતા, હિસાબોનું પ્રમાણ, હિસાબોની ચોકસાઈ અંગે શંકાઓ, હિસાબોમાં વ્યવહારોની બહુલતા, વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિનું વિશિષ્ટ સ્વરૂપ અને મહેસૂલના હિતને ધ્યાને લેતાં, આકારણી વર્ષો ૨૦૧૧-૧૨ થી ૨૦૧૭-૧૮ માટે સદર અરજદારના હિસાબોનું સદર અધિનિયમની કલમ ૨૮૮ ની પેટા-કલમ (૨) હેઠળ વ્યાખ્યાયિત એકાઉન્ટન્ટ દ્વારા ઓડિટ કરાવવું જરૂરી હતું. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ નિર્દેશો જારી કરતાં પહેલાં, આકારણી અધિકારીએ સદર અરજદારને નોટિસ જારી કરી હતી અને સદર અરજદાર દ્વારા રજૂ કરવામાં આવેલા વાંધાઓને યોગ્ય રીતે ધ્યાને લીધા હતા અને તારીખ ૨૬.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ સકારણ હુકમ પસાર કર્યો હતો. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે પ્રિન્સિપાલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સે પણ સદર અરજદારને વ્યક્તિગત સુનાવણીની તક આપી હતી અને ત્યારબાદ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળની દરખાસ્તને મંજૂરી આપી હતી. મહેસૂલ તરફેના વિદ્વાન વકીલે આ અદાલતના અવલોકન માટે મૂળ ફાઇલ રજૂ

કરી હતી અને રજૂઆત કરી હતી કે સદર દરખાસ્ત પર સંપૂર્ણપણે વિવેકબુદ્ધિના ઉપયોગ સાથે વિચારણા કરવામાં આવી હતી અને કારણો નોંધ્યા પછી, પ્રિન્સિપાલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સે તારીખ ૨૯.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ પોતાની મંજૂરી આપી છે.

૪.૪ ત્યારબાદ, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આ કેસમાં, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળના નિર્દેશો ૩૦.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ જારી કરવામાં આવ્યા હતા, જેમાં અરજદારને જાણ કરવામાં આવી હતી કે પ્રિન્સિપાલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ, સેન્ટ્રલ, અમદાવાદ દ્વારા સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) ના અર્થ હેઠળ માન્ય ઓડિટર્સ મેસર્સ ટી. આર. ચઢ્ઢા એન્ડ કંપની, એલ.એલ.પી. ને નામાંકિત કરવામાં આવ્યા છે અને તેમાં તે પાસાંઓ જણાવવામાં આવ્યા હતા કે જેના પર નામાંકિત એકાઉન્ટન્ટે ઇન્કમ ટેક્સ રૂલ્સ, ૧૯૬૨ ના નિયમ ૧૪એ મુજબ અને નિર્ધારિત ફોર્મ નં. ૬બી માં અહેવાલ રજૂ કરવાનો રહે છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ત્યારબાદ, અરજદારે આ અદાલતનો આશરો લીધો ન હતો અને આકારણી અધિકારી દ્વારા જારી કરવામાં આવેલા નિર્દેશો અનુસાર સ્પેશિયલ ઓડિટર્સે ઓડિટ શરૂ કર્યું હતું. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે નોંધપાત્ર સમયગાળા પછી જ અરજદારે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સ્પેશિયલ ઓડિટરને કરાયેલા રેફરન્સને પડકારતાં આ અદાલતનો આશરો લીધો છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે એકવાર અરજદારે સ્પેશિયલ ઓડિટરની નિમણૂકને મૂક સંમતિ આપી દીધી હોય,

તો તેમના માટે ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૨૬ હેઠળ આ અદાલતની અસાધારણ હકૂમતનો આશરો લઈને આ અદાલત સમક્ષ આવવું પરવાનગીપાત્ર નથી. એવી ભારપૂર્વક દલીલ કરવામાં આવી હતી કે ઘટનાક્રમને જોતાં, સ્પેશિયલ ઓડિટરને કરાયેલા રેફરન્સને મૂક સંમતિ આપી દીધા પછી આ અદાલતનો આશરો લેવો એ અરજદાર તરફથી પાછળથી થયેલા વિચાર સિવાય બીજું કંઈ નથી. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આ કેસમાં, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ આકારણી અધિકારી દ્વારા રજૂ કરવામાં આવેલી દરખાસ્તને મંજૂરી આપતાં પહેલાં, આકારણી અધિકારી તેમજ પ્રિન્સિપાલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ બંને દ્વારા કુદરતી ન્યાયના સિદ્ધાંતોનું યોગ્ય રીતે પાલન કરવામાં આવ્યું છે. સામાવાળાઓ તરફથી દાખલ કરવામાં આવેલા જવાબી સોગંદનામામાં કરવામાં આવેલા કથનો તરફ અદાલતનું ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું હતું, અને એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સંદર્ભિત રેકોર્ડના આધારે, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ આદેશિત કર્યા મુજબ સંતોષ મેળવવા માટે પૂરતી સામગ્રી ઉપલબ્ધ છે.

૪.૫ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આકારણી અધિકારી લિમિટેશનની મુદતના છેક અંતિમ તબક્કે જાગ્યા હોય તેવું નથી. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે પ્રથમ નોટિસ તારીખ ૧૯.૯.૨૦૧૭ ના રોજ જારી કરવામાં આવી હતી અને તેના પ્રત્યુત્તરમાં, તારીખ ૨૯.૯.૨૦૧૭ અને ૪.૧૨.૨૦૧૭ ના રોજ, અરજદારે જણાવ્યું હતું કે તેઓએ હિસાબી ચોપડા રાખવા જરૂરી નથી અને તેથી,

આવા ચોપડા રાખવામાં આવતા નથી. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે તેથી, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળની નોટિસ જારી કરતાં પહેલાં, જપ્ત કરાયેલા દસ્તાવેજોને સમજવા માટે આકારણી અધિકારી તરફથી નિષ્ઠાપૂર્વકનો પ્રયાસ કરવામાં આવ્યો હતો. એ બાબત નિર્દેશિત કરવામાં આવી હતી કે કારણ દર્શક નોટિસમાં, સ્પષ્ટપણે જણાવવામાં આવ્યું છે કે કરદાતા વિવિધ ટ્રસ્ટો વગેરેના માધ્યમથી એકોમોડેશન એન્ટ્રીઓ પૂરી પાડવાના વિશિષ્ટ વ્યવસાયમાં સંકળાયેલા છે અને તેથી, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) ની જરૂરિયાત યોગ્ય રીતે સંતોષાય છે.

૪.૬ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) માં પ્રયોજાયેલ 'હિસાબો' શબ્દપ્રયોગનો અર્થ કોઈ કરદાતા દ્વારા રાખવામાં આવતા નિયમિત હિસાબી ચોપડા થતો નથી, અન્યથા ધારાસભાએ "હિસાબી ચોપડા" શબ્દોનો ઉપયોગ કર્યો હોત. વિદ્વાન વકીલના જણાવ્યા અનુસાર, ધારાસભાએ હેતુપૂર્વક "હિંસાબો" શબ્દનો ઉપયોગ કયો છે અને તેથી, સર્ચ દરમિયાન કોઈપણ નાણાકીય વ્યવહારો સંબંધિત મળેલી કોઈપણ સામગ્રી 'હિસાબો' શબ્દપ્રયોગના વ્યાપમાં આવશે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આ કેસમાં, કરદાતા દ્વારા નિયમિતપણે રાખવામાં આવતા હિસાબી ચોપડા સાથે અદાલતને કોઈ સંબંધ નથી. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે બેનામી વ્યવહારો હિસાબી ચોપડામાં પ્રતિબિંબિત થતા નથી અને તેથી, અરજદાર હિસાબી ચોપડા રાખવા માટે જવાબદાર છે કે નહીં તે પ્રશ્ન મહત્વહીન બની જાય

છે.

૪.૭ અરજદાર તરફથી ઉપસ્થિત કરવામાં આવેલી એ દલીલના સંબંધમાં કે જ્યાં સુધી આકારણી વર્ષ ૨૦૧૭-૧૮ નો સંબંધ છે ત્યાં સુધી, મર્યાદિત ચકાસણી (કોમ્પ્યુટર એઈડેડ સ્ક્રૂટિની સિલેક્શન) માટે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ તારીખ ૨૫.૯.૨૦૧૮ ની નોટિસ જારી કરવામાં આવી હોવાથી, આકારણી અધિકારી માટે તપાસ અર્થે ઓળખી કઢાયેલા મુદ્દાથી આગળ વધવું પરવાનગીપાત્ર નથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આ સર્ચ કેસ હોવાથી, મર્યાદિત ચકાસણી લાગુ પડશે નહીં.

૪.૮ પોતાની રજૂઆતોના સમર્થનમાં, વિદ્વાન વકીલે ડી.એલ.એફ. લિમિટેડ વિ. એડિશનલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ ના કેસમાં દિલ્હી હાઇકોર્ટના ચુકાદા પર આધાર રાખ્યો હતો, [૨૦૧૪] ૪૭ ટેક્સમેન.કોમ ૧૫૯ (દિલ્હી), જેમાં અદાલતે, વિવિધ હાઇકોર્ટોના વિવિધ ચુકાદાઓ ધ્યાને લીધા પછી, એવું અવલોકન કર્યું છે કે દરેક સ્ક્રૂટિની આકારણીમાં હિસાબી ચોપડાઓની તપાસ અને ચકાસણી, ચોપડાઓમાં દર્શાવેલા વ્યવહારો અથવા નોંધોની સત્યાર્થતા, આવકની ગણતરી વગેરે અનિવાર્યપણે સમાવિષ્ટ હોય છે. તે એક એવી કવાયત છે જેમાં હિસાબોને સમજવા માટે અને સાચી તથા સંપૂર્ણ આવક જાહેર કરવામાં આવી છે કે નહીં; હિસાબોમાં કોઈ ગોલમાલ કરવામાં આવી છે કે છદ્માવરણ અપનાવવામાં આવ્યું છે તે ઉકેલવા માટે વિશેષજ્ઞતા અને ચોક્કસ સ્તરની કુશળતાની જરૂર પડે છે. કોઈપણ અનિચ્છનીય ધારણાઓ બાંધવી જોઈએ નહીં અને દાખલ કરવામાં

આવેલું રિટર્ન સાચું હોવાનું માની લેવામાં આવે છે, પરંતુ હકીકતોના આધારે ઊંડાણપૂર્વકની અને ગહન સ્ક્રૂટિની વાજબી હોઈ શકે છે. કલમ ૧૪૨(૨એ) એ એકાઉન્ટન્ટની સહાયથી સ્ક્રૂટિની આકારણી પૂર્ણ કરવા માટે આકારણી અધિકારીને મદદ અને સહાય કરતી એક સક્ષમ બનાવતી જોગવાઈ છે. અદાલતે વધુમાં એવું ઠરાવ્યું કે એક સામાન્ય એકાઉન્ટન્ટની સરખામણીએ, ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ પોતાના અનુભવ અને શૈક્ષણિક પૃષ્ઠભૂમિ સાથે નાણાકીય વ્યવહારોની નોંધો અને રેકોર્ડની તપાસ, ચકાસણી અને સ્ક્રૂટિની કરવા માટે વધુ સારી સ્થિતિમાં હોય છે. અદાલતે વધુમાં એવું ઠરાવ્યું કે એ પણ એક હકીકત છે કે વ્યાપારી વ્યવહારો પહેલા કરતાં વધુ ગૂંચવણભર્યા અને હિસાબી નોંધો પહેલા કરતાં વધુ જટિલ બની ગઈ છે. કેટલાક કિસ્સાઓમાં કદાચ છેતરપિંડી પકડી ન શકાઈ હોવાનું આ એક કારણ હોઈ શકે છે. ખરેખર આવા કેસોએ ઓડિટ કામગીરીને વધુ વ્યાપક, ગહન અને તપાસાત્મક બનાવી છે. અદાલતે વધુમાં એવું અવલોકન કર્યું કે આકારણી અધિકારીઓ ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ હોતા નથી અને તેથી, જ્યારે જરૂરી અને અનુમતિપાત્ર હોય ત્યારે, આકારણી પૂર્ણ કરવા અને કરદાતાની કરપાત્ર આવક નક્કી કરવા માટે લાયકાત ધરાવતા નિષ્ણાતોની મદદ અને સહાય મેળવી શકે છે.

૪.૯ તક્ષશિલા રિયાલ્ટીઝ (પી.) લિમિટેડ વિ. ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ, સર્કલ-૪(૧)(૨) (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં આ અદાલતના નિર્ણયનો પણ સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો હતો, જેમાં અદાલતે એવું ઠરાવ્યું હતું કે સદર

અધિનિયમની સુધારેલી કલમ ૧૪૨(૨એ) મુજબ, હિસાબોના સ્વરૂપ અને જટિલતા વગેરે ઉપરાંત, હિસાબોમાં વ્યવહારોની બહુલતા અથવા કરદાતાની વ્યાપારી પ્રવૃત્તિના વિશિષ્ટ સ્વરૂપ અને મહેસૂલના હિતના કિસ્સામાં પણ, આકારણી અધિકારી સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ આપવામાં આવેલી સત્તાઓનો ઉપયોગ કરીને સ્પેશિયલ ઓડિટ માટેનો હુકમ પસાર કરી શકે છે. તેથી, સ્પેશિયલ ઓડિટર દ્વારા હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવા અંગેનો અભિપ્રાય બાંધતી વખતે; કરદાતાની વ્યાપારી પ્રવૃત્તિઓના વિશિષ્ટ સ્વરૂપને ધ્યાને લેતાં, આકારણી અધિકારી સમક્ષ કોઈપણ હિસાબી ચોપડાઓ હોવા જરૂરી નથી. સદર કેસની હકીકતોમાં, ભાગીદારો દ્વારા પેઢીઓમાં જમીન લાવવા; જમીનનું પુનઃમૂલ્યાંકન કરવા; જમીનની પુનઃમૂલ્યાંકિત રકમ જેટલી રકમ ભાગીદારોના મૂડી ખાતામાં જમા કરવા; શેરધારકોના મૂડી ખાતાને લોન ખાતામાં રૂપાંતરિત કરવા અને ગેરવાજબી પ્રીમિયમ પર પુનઃમૂલ્યાંકન જમાની સિલક સામે ઈક્વિટી શેર જારી કરવા સંબંધિત જટિલ મુદ્દાઓ રહેલા હોવાનું જણાયા પછી, અને કરદાતાની વ્યાપારી પ્રવૃત્તિઓના વિશિષ્ટ સ્વરૂપને ધ્યાને લેતાં ખાતરી થયા પછી, આકારણી અધિકારીએ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળની સત્તાઓનો ઉપયોગ કરીને સ્પેશિયલ ઓડિટનો હુકમ પસાર કર્યો હતો. અદાલતને જણાયું કે કરદાતાઓના હિસાબોના ઓડિટ માટેનો નિર્ણય રેકોર્ડ પરની યોગ્ય સામગ્રી અને આકારણી અધિકારી દ્વારા નોંધવામાં આવેલા કારણોથી સમર્થિત છે. અદાલતનો એવો મત હતો કે હિસાબોમાં વ્યવહારોની બહુલતા અને કરદાતાની વ્યાપારી પ્રવૃત્તિઓના વિશિષ્ટ સ્વરૂપને ધ્યાને લેતાં,

સ્પેશિયલ ઓડિટ જરૂરી છે, તેવો તેમનો અભિપ્રાય ક્ષતિપૂર્ણ ગણી શકાય નહીં.

૪.૧૦ ઉલ્હાસ સિક્યોરિટીઝ (પી.) લિમિટેડ વિ. ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ, [૨૦૧૭] ૭૯ ટેક્સમેન.કોમ ૨૫૬ (ગુજરાત) ના કેસમાં આ હાઈકોર્ટના નિર્ણયનો પણ સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો હતો, જેમાં અદાલતે તક્ષશિલા રિયાલ્ટીઝ (પી.) લિમિટેડ વિ. ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ, સર્કલ-૪(૧) (૨) (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં પોતાના નિર્ણયમાં જે ઠરાવવામાં આવ્યું હતું તેનો પુનરોચ્ચાર કર્યો છે અને વધુમાં એવું અવલોકન કર્યું છે કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) ની જોગવાઈઓ પરથી, એવું જણાય છે કે સ્પેશિયલ ઓડિટનો હેતુ અને ઉદ્દેશ વાસ્તવમાં આકારણી અધિકારીને સાચી કરપાત્ર આવક પર પહોંચવામાં સરળતા કરી આપવાનો છે અને જેના માટે જો આકારણી અધિકારીનો એવો અભિપ્રાય હોય કે હિસાબી ચોપડાઓ જટિલ સ્વરૂપના છે અને વ્યવહારોની બહુલતા છે, જેના માટે સ્પેશિયલ ઓડિટર મારફતે હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવું જરૂરી છે, તો આકારણી અધિકારી દ્વારા અધિકૃત કરવામાં આવેલા એકાઉન્ટન્ટ દ્વારા હિસાબી ચોપડાઓનું ઓડિટ કરાવવાનો કરદાતાને નિર્દેશ આપવા માટે આકારણી અધિકારી અધિકૃત છે. અદાલતે વધુમાં એવું અવલોકન કર્યું કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૩) મુજબ, સ્પેશિયલ ઓડિટરના અહેવાલ પર રજૂઆત/ટિપ્પણી કરવા માટે કરદાતાને પૂરતી તક ઉપલબ્ધ રહેશે અને તેથી, જો સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સ્પેશિયલ ઓડિટર મારફતે હિસાબોનું ઓડિટ કરવાનો હુકમ કરવામાં આવે

તો કરદાતાને કોઈ પ્રતિકૂળ અસર થશે નહીં.

૪.૧૧ કામા હોટેલ્સ લિમિટેડ વિ. સમીર વકીલ અથવા તેમના અનુગામી ડેપ્યુટી સી.આઇ.ટી. (ઓ.એસ.ડી.) ના કેસમાં આ અદાલતના બિન-રિપોર્ટેડ નિર્ણય પર પણ આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો, જે તારીખ ૧૨.૭.૨૦૧૯ ના રોજ સ્પેશિયલ સિવિલ એપ્લિકેશન નં. ૧૩૪૪૫/૨૦૦૭ માં, જેમાં અદાલતે ઠરાવ્યું છે કે હિસાબોની જટિલતાના પ્રશ્નનો નિર્ણય તે માપદંડ અથવા કસોટી લાગુ કરીને કરવાનો રહે છે; કે શું સ્પેશિયલ ઓડિટરની સહાય, મદદ અને ટેકા વિના, હિસાબો વગેરેની પ્રાથમિક સમજ ધરાવતા એક સામાન્ય આકારણી અધિકારી માટે હિસાબો જટિલ અને સમજવા મુશ્કેલ હશે કે કેમ. આમ, વ્યવહારોના સ્વરૂપ અને પ્રકાર, હિસાબી પદ્ધતિ, નોંધો કરવા માટે એક્ચ્યુઅરિયલ અપનાવવામાં આવ્યા હતા કે કેમ, તેનો આધાર અને અસર વગેરે તરફ યોગ્ય ધ્યાન આપવું પડશે, જોકે માત્ર જથ્થો અને જટિલતા કંઈક અંશે ભિન્ન છે. અદાલતે વધુમાં ઠરાવ્યું કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળની સત્તાઓ વૈધાનિક જોગવાઈઓ અનુસાર વાપરવાની રહે છે. સદર કાયદા પાછળનો ઉદ્દેશ અને હેતુ તપાસને સરળ બનાવવાનો અને કર જવાબદારીનું યોગ્ય નિર્ધારણ કરવાનો છે. સદર કાયદાના મહત્વ અને સુસંગતતાને ઓછી આંકી શકાય નહીં અને તે આકારણી અધિકારીને સહાય અને મદદ કરવા માટે તેમની પાસે ઉપલબ્ધ સત્તા છે.

૪.૧૨ સેવારમ તખ્તાની વિ. આસિસ્ટન્ટ કમિશનર ઓફ ઈનકમ ટેક્સ, [૨૦૦૪]

૧૩૮ ટેક્સમેન ૨૯૦ (એમ.પી.) ના કેસમાં મધ્યપ્રદેશ હાઈકોર્ટના ચુકાદા પર પણ આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો, જેમાં અદાલતે આ પ્રમાણે ઠરાવ્યું હતું:

"૮. ઉપર મુજબ નોંધ લેવામાં આવી છે તેમ, એ બાબત નિર્વિવાદ છે કે પ્રશ્નવાળી બ્લોક આકારણી કાર્યવાહી અરજદારના ધંધાકીય પરિસરમાં પાડવામાં આવેલી રેઈડના પરિણામે શરૂ કરવામાં આવી છે. એ બાબત પણ નિર્વિવાદ છે કે આ રેઈડમાં, વિભાગ ઘણા વાંધાજનક દસ્તાવેજો એકત્રિત/જપ્ત કરવામાં સક્ષમ રહ્યું હતું જે અરજદાર તેમજ તેમના સહયોગીઓની વિવિધ પ્રકારના બેનામી વ્યવહારોમાં સંડોવણી દર્શાવે છે કે જે સ્વાભાવિક રીતે જ અરજદાર દ્વારા રાખવામાં આવેલા નિયમિત હિસાબી ચોપડાઓમાં દર્શાવવામાં આવ્યા ન હતા. એ પણ ધ્યાને આવ્યું હતું કે રાખવામાં આવેલા હિસાબી ચોપડાઓમાં પણ અનેક કરચોરીઓ, ફેરફારો અને સુધારાઓ હતા.

૯. આ પૃષ્ઠભૂમિ સાથે જો સત્તાધિકારીને લાગે કે હિસાબી ચોપડાઓ સ્વરૂપે જટિલ છે અને અન્ય ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ્સ દ્વારા તેની ચકાસણી કરવાની જરૂર છે, તો મારા મતે, આવા અભિગમમાં કોઈ ખામી શોધી શકાય નહીં. આ એવો કેસ છે જ્યાં કોઈપણ વ્યક્તિ સરળતાથી એવા તારણ પર આવી શકે છે કે અભિપ્રાય બાંધવો તે રેકોર્ડ પરની સુસંગત સામગ્રી પર આધારિત છે. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, આ એવો કેસ છે જ્યાં એ.ઓ. સમક્ષ ઓડિટ કરાવવા માટે નિર્દેશ આપવા જરૂરી અભિપ્રાય બાંધવા માટે પૂરતી સામગ્રી હતી. સ્વાભાવિક રીતે જ, તે મહેસૂલના હિતમાં છે કારણ કે જો રેઈડમાં એવું જણાય કે અરજદાર

ઘણા બેનામી વ્યવહારોમાં સામેલ થયા છે, તો તે સ્વાભાવિક રીતે જ કરચોરી કરવા માટે હતું.

૧૦. અરજદાર તરફેના વિદ્વાન વકીલની એવી રજૂઆત હતી કે ન તો આવો કોઈ અભિપ્રાય બાંધવા માટે કોઈ સામગ્રી હતી કે ન તો કોઈ અભિપ્રાય બાંધવામાં આવ્યો હતો અને તેથી, વાદગ્રસ્ત હુકમ ટકી શકે તેમ નથી. હું સહમત નથી. પ્રથમ તો, તેની ઉપર મુજબ ચર્ચા કરવામાં આવી છે અને અરજદારની વિરુદ્ધમાં ઠરાવવામાં આવ્યું છે. બીજું, એ.ઓ. સમક્ષ પેન્ડિંગ આકારણી કાર્યવાહી (એનેક્ષર પી-૪) નું માત્ર અવલોકન પણ એ બાબત દર્શાવે છે કે એ.ઓ. એ આકારણી કાર્યવાહી દરમિયાન જપ્ત કરાયેલ સામગ્રી તેમજ હિસાબી ચોપડાઓ તપાસ્યા હતા અને ત્યારબાદ વાદગ્રસ્ત હુકમ પસાર કર્યો હતો. તેથી, અરજદાર દ્વારા એવી દલીલ કરી શકાય નહીં કે અભિપ્રાય બાંધવા માટે રેકોર્ડ પર કોઈ સામગ્રી ન હતી, અથવા વાદગ્રસ્ત હુકમ પસાર કરતા પહેલાં કેસની હકીકતો પર વિવેકબુદ્ધિનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો ન હતો. મને કુમાર ફિલ્મ્સ (પી) લિ. વિ. સી.આઇ.ટી., (૨૦૦૨) ૨૫૮ ટી.ટી.આર. ૨૫૭ (પટ.), શિવકાંત એન્ડ બ્રધર્સ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા અને લિવિંગ મીડિયા વિ. સી.આઇ.ટી., (૨૦૦૨) ૨૫૫ આઇ.ટી.આર. ૨૬૮ (એસ.સી.) માં રિપોર્ટ થયેલા સત્તાવાર ચુકાદાઓથી સમર્થન મળે છે."

૧૧. મારા મતે, રેકોર્ડ પરની સામગ્રીના આધારે હિસાબો સ્વભાવે જટિલ છે કે નહીં તે નક્કી કરવું, તે સંબંધિત સત્તાધિકારીનો વ્યક્તિલક્ષી સંતોષ છે?

"જટિલ" શબ્દ સદર અધિનિયમમાં વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યો નથી અને તેથી, તેને તેનો વિશાળ અને ઉદાર અર્થ આપવો પડશે. જેમ કે આ કેસમાં, જો સત્તાધિકારીના ધ્યાને આવ્યું કે અરજદારો દ્વારા મોટી સંખ્યામાં વ્યવહારો બેનામી રીતે કરવામાં આવ્યા છે અને તેમાંથી કોઈ પણ હિસાબી ચોપડાઓમાં દર્શાવવામાં આવ્યા નથી અને અરજદાર દ્વારા રાખવામાં આવેલા હિસાબી ચોપડાઓમાં ઘણી વિસંગતતાઓ, ચેકચાક અને ઓવરરાઈટિંગ વગેરે છે, તો ચોક્કસપણે ચોક્કસ કર જવાબદારી નક્કી કરવા માટે આવા હિસાબો ભરોસાપાત્ર નથી. ખરેખર, જ્યારે કોઈ વાદગ્રસ્ત હુકમનું અવલોકન કરે છે ત્યારે સત્તાધિકારી દ્વારા વિવેકબુદ્ધિનો ઉપયોગ પણ સ્પષ્ટપણે જણાઈ આવે છે. તેમનું કાયદા અનુસાર પુનઃ ઓડિટ કરાવવાની જરૂર છે. આવા સંજોગોમાં, સત્તાધિકારી પાસે સદર કલમ ૧૪૨(૨એ) ની જોગવાઈનો આશરો લેવાનો અને જરૂરી નિર્દેશ આપવાનો જ એકમાત્ર વિકલ્પ છે. પ્રશ્નવાળા હિસાબો જટિલ છે કે નહીં તેની ફરીથી તપાસ કરવાનું કામ અદાલતનું નથી? કારણ કે, રિટ કોર્ટ આકારણી અધિકારીના આવા નિર્ણયો સામે એપેલેટ કોર્ટ તરીકે કાર્ય કરતી નથી."

૪.૧૩ આ અદાલતના આશારામ થૌમલ હરપલાણી (આસારામ બાપુ) વિ. ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાંના નિર્ણય પર પણ આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો, જેમાં સદર અદાલતે જોયું હતું કે આકારણી અધિકારી દ્વારા કરવામાં આવેલી દરખાસ્તને પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સે યાંત્રિક રીતે મંજૂરી આપી હતી તેવી અરજદારની દલીલમાં કોઈ તથ્ય

નહોતું. સદર અદાલતે અવલોકન કર્યું હતું કે મહેસૂલ તરફે ઉપસ્થિત વિદ્વાન વકીલે આકારણી અધિકારી તેમજ પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સની કચેરીની સમગ્ર ફાઇલ સદર અદાલત સમક્ષ રજૂ કરી હતી અને તેનું અવલોકન કર્યા પછી, એવું જણાયું હતું કે તે કેસમાં અરજદારના હિસાબોનું સ્પેશિયલ ઓડિટ શા માટે જરૂરી હતું તેના કારણો સહિતની એક વિગતવાર દરખાસ્ત આકારણી અધિકારી દ્વારા મોકલવામાં આવી હતી. તે યોગ્ય માધ્યમ મારફતે, એટલે કે, જોઈન્ટ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સની કચેરી મારફતે મોકલવામાં આવી હતી અને ત્યારબાદ, એક વિગતવાર સંતોષ નોંધ તૈયાર કર્યા પછી, પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ દ્વારા સદર દરખાસ્તને મંજૂર કરવામાં આવી હતી. સદર અદાલતે નોંધ્યું હતું કે સ્પેશિયલ ઓડિટ માટે આકારણી અધિકારીની દરખાસ્ત સાથે સંમત થતાં પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ દ્વારા વિવેકબુદ્ધિનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો હોવાનું સદર સંતોષ નોંધ દર્શાવતી હતી. અરજદાર વતી ઉપસ્થિત વિદ્વાન વકીલને સદર દરખાસ્ત અને સંતોષ નોંધ બતાવવામાં આવ્યા હતા. આવા સંજોગોમાં, એવું કહી શકાય નહીં કે મંજૂરી આપતી વખતે, પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ દ્વારા વિવેકબુદ્ધિનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો નથી. સદર અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે એક વિગતવાર સંતોષ નોંધ તૈયાર કરીને અને તે કેસમાં, વ્યવહારોની બહુલતા અને જટિલતાને ધ્યાને લેતાં તેમજ મહેસૂલના વ્યાપક હિતમાં, સ્પેશિયલ ઓડિટ જરૂરી છે તે બાબતે સંતુષ્ટ થયા પછી, ત્યારપછી સદર દરખાસ્ત મંજૂર કરવામાં આવી હતી અને ત્યારબાદ, આકારણી અધિકારીએ વાદગ્રસ્ત હુકમ પસાર કર્યો હતો. વધુમાં

એવી નોંધ લેવામાં આવી હતી કે સદર કેસની હકીકતોમાં, આકારણી અધિકારીએ સ્પેશિયલ ઓડિટર દ્વારા હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવાનું યોગ્ય માન્યું હતું કારણ કે માંગણી કરાયેલી સામગ્રી ૪૫ કોથળાઓમાં ૪૦,૦૦૦ કાગળો જેટલી હતી, જે આશારામ બાપુ અને અન્યના પરિસરમાં હાથ ધરવામાં આવેલી સર્ચ દરમિયાન મળી આવી હતી. સદર અદાલતે જોયું હતું કે જ્યારે કરદાતા અને માંગણી કરાયેલા કાગળોમાં જેમના નામો જણાયા હતા તેવા અન્ય વ્યક્તિઓની સરખામણીએ મોટી સંખ્યામાં કાગળો ધ્યાને લેવાના/ચકાસવાના જરૂરી હતા, અને જ્યારે ઈન્કમ ટેક્સ એક્ટની કલમ ૧૪૨(૨એ) ને ધ્યાને લેતાં, આકારણી અધિકારીએ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સત્તાઓનો ઉપયોગ કરવાનું યોગ્ય માન્યું, ત્યારે એવું કહી શકાય નહીં કે આકારણી અધિકારીએ કોઈ ભૂલ અને/અથવા ગેરકાયદેસરતા આચરી છે. શ્રી ભટ્ટે રજૂઆત કરી હતી કે હાલના કેસની હકીકતોમાં, સર્ચ દરમિયાન મળી આવેલા કાગળોનું પ્રમાણ આશરે બે લાખ પાના જેટલું છે અને દસ્તાવેજો ટાંકવામાં આવેલા નિર્ણય કરતાં વધુ વિશાળ કદના છે.

૪.૧૪ સામાવાળાઓ વતી દાખલ કરવામાં આવેલા પ્રત્યુત્તરના સોગંદનામાના પેરાગ્રાફ ૪ ના પ્રથમ પેટા-પેરાગ્રાફ તરફ સદર અદાલતનું ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું હતું, જેમાં એવું કથન કરવામાં આવ્યું છે કે સર્ચની કાર્યવાહી દરમિયાન, અરજદારના પરિસરમાંથી મોબાઈલ એસ.એમ.એસ. અને વ્હોટ્સએપ ચેટના સ્વરૂપમાં અનેક દસ્તાવેજો અને ડિજિટલ પુરાવા મળી આવ્યા હતા અને જપ્ત કરવામાં આવ્યા હતા. ડિજિટલ ડેટાનો કુલ જથ્થો પ્રત્યેક ૧ ટી.બી. ની ૬

એચ.ડી. ડ્રાઈવ્સ જેટલો થાય છે. ફક્ત અરજદારના ફોનનું વ્હોટ્સએપ ચેટ બેકઅપ જ ૬૦,૦૦૦ થી વધુ પાનાઓનું થાય છે. આ પુરાવાઓ પરથી એવું માલૂમ પડ્યું હતું કે અરજદાર મની લોન્ડરિંગ અને એકોમોડેશન એન્ટ્રી પૂરી પાડવાનો એક સુવ્યવસ્થિત વ્યવસાય ચલાવી રહ્યો હતો. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે દસ્તાવેજોનો કુલ જથ્થો આશરે બે લાખ પાના જેટલો થશે અને આવા સંજોગોમાં, દસ્તાવેજોના જથ્થા, વ્યવહારોની બહુલતા તેમજ કરદાતાના વિશિષ્ટ વ્યવસાયને ધ્યાનમાં લીધા પછી જ, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સ્પેશિયલ ઓડિટ માટે સંદર્ભ કરવામાં આવ્યો છે, જે સંપૂર્ણપણે વાજબી છે.

૪.૧૫ તદનુસાર, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આકારણી અધિકારી સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) ની જોગવાઈઓ લાગુ કરવામાં સંપૂર્ણપણે વાજબી હતા અને સદર પિટિશન ગુણદોષ રહિત હોઈ, તે નામંજૂર થવાને પાત્ર છે.

૫. પ્રત્યુત્તરમાં, અરજદાર તરફેના વિદ્વાન વકીલ શ્રી આર. કે. પટેલે તારીખ ૨૧.૧૨.૨૦૧૮ ના હિસાબી ચોપડાઓના સ્પેશિયલ ઓડિટ માટેની દરખાસ્ત તરફ અને વિશેષ કરીને તેના વિષય તરફ અદાલતનું ધ્યાન દોર્યું હતું, જે નીચે મુજબ વંચાય છે: “આપની સર્ચ આકારણી – એ.વાય. ૨૦૧૧-૧૨ થી ૨૦૧૭-૧૮ – હિસાબી ચોપડાઓના સ્પેશિયલ ઓડિટ માટેની દરખાસ્ત – તકની નોટિસ – બાબત”, એવી રજૂઆત કરવા માટે કે સદર દરખાસ્ત હિસાબી ચોપડાઓના સ્પેશિયલ ઓડિટ માટેની હતી. ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઇન્કમ

ટેક્સને સંબોધિત અરજદારના તારીખ ૨૯.૧૧.૨૦૧૭ ના પત્રવ્યવહારનો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો હતો, એ બાબત દર્શાવવા માટે કે અરજદારે જણાવ્યું છે કે બેલેન્સ શીટ અને નફા-નુકસાન ખાતું તેના દ્વારા નિભાવવામાં આવતા નથી. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે પ્રાથમિક રેકોર્ડ ઉપલબ્ધ નથી અને જે કંઈ પ્રશ્નો ઉપસ્થિત કરવામાં આવ્યા હતા તેનો અરજદાર દ્વારા જવાબ આપવામાં આવ્યો છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ટ્રસ્ટના કેસમાં થયેલા હુકમમાં, કરદાતા એકોમોડેશન એન્ટ્રીઓના વ્યવસાયમાં સંકળાયેલા છે તેવો રજમાત્ર પણ પુરાવો નથી. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ઝી માર્કિંગ અને ટ્રસ્ટની આકારણીના કિસ્સામાં, તેઓના કેસમાં કંઈ પણ કરવામાં આવ્યું નથી અને અરજદારના કેસમાં સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સ્પેશિયલ ઓડિટરની નિમણૂક માત્ર એક દેખાવ છે. આકારણી અધિકારી દ્વારા જારી કરાયેલ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળના ટર્મ્સ ઓફ રેફરન્સ તરફ અદાલતનું ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું હતું, એ બાબત દર્શાવવા માટે કે વિવિધ સ્થળોએ નિયમિત હિસાબી ચોપડાઓનો ઉલ્લેખ છે, એવી રજૂઆત કરવા માટે કે તેથી, સામાવાળાઓના મતે પણ સ્પેશિયલ ઓડિટ હાથ ધરવા માટે હિસાબી ચોપડાઓ જરૂરી છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આ કેસમાં, ઓડિટર આકારણી અધિકારીનું કામ કરી રહ્યા છે.

૫.૧ આગળ, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સેન્ટ્રલ બ્યુરો ઓફ ઇન્વેસ્ટિગેશન વિ. વી. સી. શુક્લા અને અન્ય (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ

અદાલતનો ચુકાદો એવિડન્સ એક્ટની કલમ ૩૪ ના સંદર્ભમાં આપવામાં આવેલ છે, જ્યારે આ બાબત ઈન્કમ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની જોગવાઈઓ સાથે સંબંધિત છે, જેમાં કલમ ૨(૧૨) હિસાબોના કાર્યક્ષેત્ર અને વ્યાપની જોગવાઈ કરે છે. સદર અધિનિયમના નિયમ ૧૪એ હેઠળ નિર્ધારિત ફોર્મ ૬બી તરફ પણ અદાલતનું ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું હતું, એ બાબત દર્શાવવા માટે કે આ નમૂનામાં જ સ્પેશિયલ ઓડિટરોએ તેમનો અહેવાલ રજૂ કરવાનો રહે છે. એ બાબત દર્શાવવામાં આવી હતી કે એકાઉન્ટન્ટે તેમાં જણાવવું પડે છે કે તેઓએ કરદાતાના બેલેન્સ શીટ તેમજ નફા-નુકસાન ખાતાની તપાસણી કરી છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે હાલના કેસમાં, અરજદારના ભાગે હિસાબી ચોપડા અથવા બેલેન્સ શીટ અથવા નફા-નુકસાન ખાતું નિભાવવાની કોઈપણ જવાબદારીના અભાવમાં, સ્પેશિયલ ઓડિટર માટે નિર્ધારિત ફોર્મ ૬બી રજૂ કરવાનું શક્ય બનશે નહીં. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે જ્યાં સુધી ડી.એલ.એફ. લિમિટેડ વિ. એડિશનલ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં દિલ્હી હાઇકોર્ટના નિર્ણયનો સંબંધ છે, તેમાં હિસાબોના અસ્તિત્વ અને તેની ચોકસાઈ અંગે ચોક્કસ તારણ છે. તેવી જ રીતે, તક્ષશિલા રિયાલ્ટીઝ (પ્રા.) લિમિટેડ વિ. ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ, સર્કલ-૪(૧)(૨) (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં પણ, હિસાબોનું અસ્તિત્વ હતું અને તેમાં કરદાતાએ હિસાબો નિભાવવાના જરૂરી હતા. એ બાબત દર્શાવવામાં આવી હતી કે આશારામ થૌમલ હરપલાણી (આસારામ બાપુ) વિ. ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસના નિર્ણયમાં, ઓડિટ થયેલા હિસાબો ઉપલબ્ધ હતા. એવી

રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે તેથી, ઉપરોક્ત નિર્ણયો એવી હકીકતોના સંદર્ભમાં આપવામાં આવ્યા હતા કે જેમાં કરદાતા માટે વૈધાનિક રીતે હિસાબો નિભાવવા જરૂરી હતા અને તેથી, મહેસૂલ દ્વારા તેના પર કોઈ આધાર રાખી શકાય નહીં.

૫.૨ તારીખ ૩૦.૧૨.૨૦૧૮ ના પત્રવ્યવહાર દ્વારા સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ જારી કરાયેલ ટર્મ્સ ઓફ રેફરન્સ તરફ અદાલતનું વધુમાં ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું હતું, એ બાબત દર્શાવવા માટે કે આકારણી અધિકારીએ સ્પેશિયલ ઓડિટરને વિવિધ મુદ્દાઓની તપાસ કરવાનો નિર્દેશ આપ્યો છે. એ બાબત દર્શાવવામાં આવી હતી કે એ એક સ્વીકૃત સ્થિતિ છે કે અમુક મુદ્દાઓ સુસંગત નથી, તેમ છતાં, તેવા મુદ્દાઓનો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો છે, જે બાબત પોતે જ સદર રેફરન્સને દૂષિત કરશે.

૫.૩ જ્યાં સુધી મહેસૂલ વતી ઉપસ્થિત કરવામાં આવેલી એ દલીલનો સંબંધ છે કે અરજદારે સ્પેશિયલ ઓડિટરને રેફરન્સ કર્યાની તારીખથી ઘણા વિલંબ પછી આ અદાલતનો આશરો લીધો છે, વિદ્વાન વકીલે અલીધરા ટેક્સપ્રો એન્જિનિયરિંગ (પ્રા.) લિમિટેડ વિ. ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં આ અદાલતના નિર્ણય પર આધાર રાખ્યો હતો, એવી રજૂઆત કરવા માટે કે તે કેસમાં, આકારણી હુકમો તૈયાર કરવામાં આવ્યા પછી કરદાતા અદાલત સમક્ષ આવ્યા હતા, તેમ છતાં, અદાલતે અરજી ગ્રાહ્ય રાખી હતી.

૫.૪ અરજદારે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળના નિર્દેશો પ્રત્યે

મૌન સંમતિ દર્શાવી હતી તેવી દલીલના સંબંધમાં, આ અદાલતના કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ વિ. જોલી ફેન્ટસી વર્લ્ડ લિમિટેડ, [૨૦૧૫] ૩૭૩ આઇ.ટી.આર. ૫૩૦ (ગુજ.) ના કેસમાં આપવામાં આવેલા નિર્ણય પર આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો, જેમાં અદાલતે એવું ઠરાવ્યું છે કે એ સુસ્થાપિત કાનૂની સ્થિતિ છે કે કાયદા અથવા કાનૂન વિરુદ્ધ કોઈ એસ્ટોપલ કે વેવર હોઈ શકે નહીં. અદાલતે પી. વી. દોશી વિ. કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ, [૧૯૭૮] ૧૧૩ આઇ.ટી.આર. ૨૨ ના કેસમાં પોતાના અગાઉના નિર્ણયનો સંદર્ભ આપ્યો છે, જેમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું છે કે સત્તાધિકારીના અધિકારક્ષેત્ર પર બંધન તરીકે કાર્ય કરવા માટે વ્યાપક જાહેર હિતમાં બનાવવામાં આવેલી આવી ફરજિયાત જોગવાઈના વેવર અંગે કાનૂની સ્થિતિ સુસ્થાપિત છે કે ક્યારેય વેવર હોઈ શકે નહીં, તે સાદા કારણસર કે આવા કેસોમાં, માત્ર સંમતિ દ્વારા સત્તાધિકારીને અધિકારક્ષેત્ર આપી શકાતું નથી, પરંતુ માત્ર અધિકારક્ષેત્રનો ઉપયોગ કરવા માટેની પૂર્વશરતો પરિપૂર્ણ થવા પર જ આપી શકાય છે. જો સંમતિ દ્વારા અધિકારક્ષેત્ર આપી શકાતું ન હોય, તો વેવર, મૌન સંમતિ કે એસ્ટોપલ અથવા રેસ જ્યુડિકેટાનો અવરોધ લાગુ થવાનો કોઈ પ્રશ્ન જ ઉપસ્થિત થતો નથી કારણ કે આવા કેસોમાં જ્યાં સુધી પૂર્વશરતો પરિપૂર્ણ ન થાય ત્યાં સુધી હુકમમાં જન્મજાત અધિકારક્ષેત્રનો અભાવ રહેશે અને તે શૂન્ય હુકમ અથવા રદબાતલ રહેશે.

૫.૫ સ્પેશિયલ સિવિલ એપ્લિકેશન નં. ૨૨૯૬૦/૨૦૧૭ માં તારીખ

૧૪.૩.૨૦૧૮ ના રોજ આપવામાં આવેલા નીતિન બાબુભાઈ રોહિત અથવા હોદ્દાની રૂએ તેમના અનુગામી વિ. અશોક ભવાનભાઈ પટેલ ના કેસમાં આ અદાલતના અનરિપોર્ટેડ નિર્ણય પર આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો, જેમાં અદાલતે એવું ઠરાવ્યું છે કે રિવિઝનલ હુકમ પસાર કરવામાં કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ દ્વારા આચરવામાં આવેલી ગંભીર ગેરકાયદેસરતાઓને ધ્યાને લેતાં, તેને પડકારવાનો અને પિટિશન દાખલ કરવાનો ખાતા દ્વારા ઔપચારિક નિર્ણય લેવામાં આવે તે પહેલાં થોડો સમય વીતી ગયો હતો તે માત્ર હકીકત અને તે દરમિયાન આંશિક રીતે નિર્દેશોનું પાલન કરવામાં આવ્યું હતું તે હકીકત, તેને આવા હુકમમાં હસ્તક્ષેપ કરતાં અટકાવી શકશે નહીં.

૫.૬ અંતમાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે હાલના કેસમાં, કોઈ હિસાબી ચોપડાઓ નથી અને તેથી, હિસાબોની જટિલતાનો કોઈ પ્રશ્ન જ ઉપસ્થિત થતો નથી અને, તેથી, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સ્પેશિયલ ઓડિટરને કરવામાં આવેલા સંદર્ભનો કોઈ આધાર નથી અને સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ જારી કરવામાં આવેલી સંદર્ભ શરતો તેમજ તે અનુસારની તમામ કાર્યવાહી કાયદેસર અમાન્ય ઠેરવી રદ કરવાપાત્ર છે, અને પિટિશન મંજૂર થવાને પાત્ર છે.

૬. સામસામેની રજૂઆતોના ગુણદોષ પર વિચાર કરતાં પહેલાં, વિવાદિત મુદ્દાનું વધુ સ્પષ્ટ ચિત્ર આપવા માટે હાલની પિટિશનને જન્મ આપતી હકીકતલક્ષી પૃષ્ઠભૂમિ તરફ ધ્યાન દોરવું યોગ્ય રહેશે.

૭. આ કેસમાં, તારીખ ૨૯.૧૧.૨૦૧૬ ના રોજ અરજદારના રહેણાંક પરિસરમાં સર્ચ હાથ ધરવામાં આવી હતી. તેના અનુસંધાને, આકારણી વર્ષ ૨૦૧૧-૧૨ થી ૨૦૧૬-૧૭ માટે તારીખ ૧૨.૫.૨૦૧૭ ના રોજ અરજદારને સદર અધિનિયમની કલમ ૧૫૩એ હેઠળ અલગ-અલગ નોટિસો જારી કરવામાં આવી હતી. આવી નોટિસોના જવાબમાં, અરજદારે તારીખ ૧૦.૬.૨૦૧૭ ના રોજ સંબંધિત આકારણી વર્ષો માટે પોતાની આવકનું રિટર્ન દાખલ કર્યું હતું. ત્યારબાદ, આકારણી અધિકારી દ્વારા ઉપરોક્ત છ આકારણી વર્ષો માટે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૩(૨) હેઠળ તારીખ ૧૯.૯.૨૦૧૭ ની નોટિસો જારી કરવામાં આવી હતી, જેમાં અરજદારને તારીખ ૨૯.૯.૨૦૧૭ ના રોજ રૂબરૂમાં અથવા કોઈ અધિકૃત પ્રતિનિધિ મારફતે તેમની કચેરીમાં હાજર રહેવા અથવા પોતાના દ્વારા દાખલ કરવામાં આવેલા રિટર્નના સમર્થનમાં તેઓ જેના પર આધાર રાખવા માંગતા હોય તેવા કોઈપણ દસ્તાવેજો, હિસાબો અને અન્ય કોઈપણ પુરાવા રજૂ કરવા અથવા રજૂ કરાવવા જણાવવામાં આવ્યું હતું. તેના જવાબમાં, અરજદારે તારીખ ૨૯.૯.૨૦૧૭ ના રોજ જવાબો આપ્યા હતા જેમાં આવકનું રિટર્ન અને આવકનું પત્રક સામેલ રાખીને જણાવ્યું હતું કે તેઓ બેલેન્સ શીટ અને નફા-નુકસાન ખાતું નિભાવતા નથી.

૭.૧ ત્યારબાદ, અરજદારે તારીખ ૩૧.૧૦.૨૦૧૭ ના રોજ આકારણી વર્ષ ૨૦૧૭-૧૮ માટે પોતાની આવકનું રિટર્ન દાખલ કર્યું, જે પછી આકારણી અધિકારી દ્વારા અરજદારને સદર આકારણી વર્ષ માટે સદર અધિનિયમની કલમ

૧૪૩(૨) હેઠળ તારીખ ૩.૪.૨૦૧૮ ની નોટિસ જારી કરવામાં આવી હતી, જેમાં તેમને તારીખ ૯.૪.૨૦૧૮ ના રોજ કાં તો રૂબરૂમાં અથવા કોઈ અધિકૃત પ્રતિનિધિ મારફતે તેમની કચેરીમાં હાજર રહેવા અથવા પોતાના દ્વારા દાખલ કરવામાં આવેલા રિટર્નના સમર્થનમાં તેઓ જેના પર આધાર રાખવા માંગતા હોય તેવા કોઈપણ દસ્તાવેજો, હિસાબો અને અન્ય કોઈપણ પુરાવા સદર સમયે રજૂ કરવા અથવા રજૂ કરાવવા જણાવવામાં આવ્યું હતું. સદર નોટિસના અનુસંધાનમાં, અરજદારને તેની હેઠળ દર્શાવવામાં આવેલા દસ્તાવેજો રજૂ કરવા જણાવવામાં આવ્યું હતું. અદાલત સમક્ષ રજૂ કરવામાં આવેલો રેકોર્ડ એવું દર્શાવતો નથી કે અરજદારે સદર નોટિસનો જવાબ આપ્યો હતો કે નહીં. જોકે અરજદારે આવી નોટિસ મળ્યા અંગે કથન કર્યું હતું, છતાં તેમણે તેનો કોઈ જવાબ દાખલ કર્યા બાબતે કંઈ જણાવ્યું નથી.

૭.૨ ત્યારબાદ, આકારણી વર્ષ ૨૦૧૭-૧૮ માટે અરજદારને તારીખ ૨૫.૯.૨૦૧૮ ની કોમ્પ્યુટર એઈડેડ સ્ક્રુટિની નોટિસ જારી કરવામાં આવી હતી, જેમાં તપાસ માટે નિર્ધારિત કરવામાં આવેલો મુદ્દો "વિમુદ્રીકરણના સમયગાળા દરમિયાન રોકડ જમા" હતો. તેના જવાબમાં, અરજદારે તારીખ ૨૮.૯.૨૦૧૮ ના રોજ એક જવાબ આપ્યો હતો જેમાં નોટિસ મળ્યાનો સ્વીકાર કર્યો હતો અને જણાવ્યું હતું કે તેઓ સમજે છે કે તેમના કેસની સ્ક્રુટિની આકારણી માટે પસંદગી કરવામાં આવી છે.

૭.3 અરજદારને આકારણી વર્ષો ૨૦૧૧-૧૨ થી ૨૦૧૬-૧૭ માટે સદર

અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૧) હેઠળની તારીખ ૨૫.૯.૨૦૧૮ ની નોટિસ એવું જણાવતાં જારી કરવામાં આવી હતી કે તેમના રહેણાંક પરિસરમાં સર્ચ દરમિયાન, તારીખ ૧.૧૨.૨૦૧૬ ના પંચનામાના એનેક્ષર એ/૧ મુજબના કેટલાક વાંધાજનક દસ્તાવેજો મળી આવ્યા હતા અને જપ્ત કરવામાં આવ્યા હતા; તદનુસાર, આકારણી વર્ષો ૨૦૧૧-૧૨ થી ૨૦૧૬-૧૭ માટે કલમ ૧૫૩એ હેઠળ નોટિસો જારી કરીને સદર અધિનિયમની કલમ ૧૫૩એ હેઠળની કાર્યવાહી શરૂ કરવામાં આવી હતી. તેમાં વધુમાં એવું જણાવવામાં આવ્યું છે કે જપ્ત કરાયેલા કાગળો પરની નોંધના સંબંધમાં પૃષ્ઠવાર ખુલાસો રજૂ કરવા માટે સર્ચ પછીની કાર્યવાહી દરમિયાન અરજદારને જપ્ત કરાયેલી સામગ્રીની નકલો પૂરી પાડવામાં આવી હતી. તેમ છતાં, રેકોર્ડનું અવલોકન કર્યા પછી જણાય છે કે તેમણે તેમના રહેણાંક પરિસરમાંથી સર્ચ દરમિયાન જપ્ત કરવામાં આવેલા વાંધાજનક દસ્તાવેજોનો પૃષ્ઠવાર ખુલાસો હજુ સુધી રજૂ કર્યો નથી. આથી, આકારણી અધિકારીએ સમર્થનકારી/પુષ્ટિકારક પુરાવા સહિત જપ્ત કરાયેલા દસ્તાવેજોમાં દર્શાવેલ નોંધના પ્રત્યેક વ્યવહારનો પૃષ્ઠવાર ખુલાસો રજૂ કરવા અરજદારને જણાવ્યું હતું. અદાલત સમક્ષ ઉપલબ્ધ રેકોર્ડ પરથી, એવું જણાય છે કે અરજદારે સદર નોટિસનો કોઈ જવાબ આપ્યો નથી.

૭.૪ તારીખ ૧૯.૧૧.૨૦૧૮ ના રોજ, આકારણી અધિકારી દ્વારા અરજદારને સદર નોટિસના એનેક્ષર "એ" મુજબ અને તેમાં નિર્દિષ્ટ મુદ્દાઓ અથવા બાબતો પર માંગવામાં આવેલી માહિતી નિયત રીતે ચકાસાયેલ, લેખિતમાં રજૂ કરવા માટે

સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૧) હેઠળ નોટિસ જારી કરવામાં આવી હતી. તેના મુદ્દા નં. ૧૫ માં, અરજદારને, અન્ય બાબતોની સાથે, નીચે મુજબના નાણાકીય વર્ષ મુજબના પત્રકો રજૂ કરવા જણાવવામાં આવ્યું હતું:

- સ્થિતિદર્શક પત્રક

–આવક અને ખર્ચનું પત્રક

–પહોંચ અને ચૂકવણીનું પત્રક

–ભંડોળ પ્રવાહ પત્રક

૭.૫ સદર નોટિસના જવાબમાં, અરજદારે તેમના ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ્સ - મેસર્સ અપાજી અમીન એન્ડ કંપની, એલ.એલ.પી. મારફતે, તારીખ ૨૩.૧૧.૨૦૧૮ નો મુદ્દાસર જવાબ આપ્યો હતો. મુદ્દા નં. ૧૫ ના જવાબમાં, અરજદારે એવો જવાબ આપ્યો હતો કે તેમનો કોઈ અંગત વ્યવસાય નથી; તેથી, તેમણે કોઈ હિસાબી ચોપડા રાખ્યા નથી. અરજદારે વધુમાં જણાવ્યું છે કે તેઓ ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ છે અને ભાગીદારી પેઢી - મેસર્સ અપાજી અમીન એન્ડ કંપની, એલ.એલ.પી. માં ભાગીદાર છે. તેમની આવકના સ્ત્રોતમાં મકાન મિલકતમાંથી આવક, ભાગીદારી પેઢીમાંથી પગાર અને અન્ય સ્ત્રોતોમાંથી આવકનો સમાવેશ થાય છે, જેથી તેમણે કોઈ અંગત હિસાબી ચોપડા રાખવાની જરૂર નથી.

૭.૬ તારીખ ૧૨.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ, આકારણી અધિકારીએ આકારણી વર્ષો

૨૦૧૧-૧૨ થી ૨૦૧૬-૧૭ માટે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૫૩એ હેઠળ અને આકારણી વર્ષ ૨૦૧૭-૧૮ માટે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૩(૩) હેઠળની આકારણી કાર્યવાહીના સંબંધમાં અરજદારને અન્ય એક નોટિસ જારી કરી હતી, જેમાં અન્ય બાબતોની સાથે એવું જણાવવામાં આવ્યું હતું કે તેમના તારીખ ૨૩.૧૧.૨૦૧૮ ના જવાબમાં, જે કચેરીને તારીખ ૧૦.૧૨.૨૦૧૮ અને ૧૨.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ મળ્યો હતો, સર્ચ દરમિયાન જપ્ત કરાયેલા દસ્તાવેજોમાંથી ઉદ્‌ભવતા ચોક્કસ મુદ્દાઓ પર અરજદારના કોઈપણ નિવેદનને દસ્તાવેજી પુરાવા દ્વારા સમર્થન આપવામાં આવ્યું નથી અને તેથી, તે આકારણી અધિકારીના સંતોષ મુજબ નથી. સર્ચ દરમિયાન જપ્ત કરાયેલા પુરાવાના આધારે કોઈપણ પ્રતિકૂળ દ્રષ્ટિકોણ અપનાવતા પહેલાં અને ઉમેરો કરતાં પહેલાં એક આખરી તક આપવામાં આવી છે.

૭.૭ તેના પ્રત્યુત્તરમાં, અરજદારે તેમના ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ્સ મારફતે તારીખ ૧૭.૧૨.૨૦૧૮ નો જવાબ આપ્યો હતો, જેની સાથે જપ્ત કરાયેલા દસ્તાવેજો પરની નોંધની વિગતો અંગે અરજદારનો મુદ્દાસર અભિપ્રાય બીડવામાં આવ્યો હતો. તેમાં એવું પણ જણાવવામાં આવ્યું હતું કે આ પ્રથમ નોટિસ હતી જેના દ્વારા અરજદારને જપ્ત કરાયેલા દસ્તાવેજોના ચોક્કસ મુદ્દાઓ વિશે પૂછવામાં આવ્યું હતું.

૭.૮ ત્યાર બાદ, તારીખ ૨૦.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ એક મઝહરનામું કરવામાં આવ્યું હતું, જેમાં એવી નોંધ કરવામાં આવી હતી કે અરજદારના રહેણાંક

પરિસરમાંથી જપ્ત કરવામાં આવેલી હાર્ડ ડિસ્ક પરનું સીલ હટાવવામાં આવ્યું હતું અને ડેટા પુનઃપ્રાપ્તિ માટે તેને સિસ્ટમ સાથે જોડવામાં આવી હતી. આ ડિસ્કનો બેકઅપ તૈયાર કરવામાં આવ્યો હતો અને કાર્યકારી નકલ તરીકે ઉપયોગ કરવા માટે ૨ ટીબી એક્સટર્નલ હાર્ડ ડિસ્ક પર લેવામાં આવ્યો હતો. મૂળ જપ્ત કરાયેલી હાર્ડ ડિસ્કને કરદાતા અને બે સાક્ષીઓની હાજરીમાં ફરીથી સીલ કરવામાં આવી હતી.

૭.૯ ત્યારબાદ, આકારણી અધિકારીએ હિસાબોના પ્રકાર અને જટિલતા, હિસાબોના જથ્થા, હિસાબોની ચોકસાઈ અંગેની શંકાઓ, વ્યવહારોની બહુલતા અને વિશિષ્ટ પ્રકૃતિ તેમજ મહેસૂલના હિતોને ધ્યાનમાં રાખીને એકાઉન્ટન્ટ દ્વારા હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવા માટે અરજદારને તારીખ ૨૧.૧૨.૨૦૧૮ ની એક વિગતવાર નોટિસ પાઠવી હતી. તેમાં એવું જણાવવામાં આવ્યું છે કે અરજદાર એકોમોડેશન એન્ટ્રીઓ પૂરી પાડવાના વિશિષ્ટ વ્યવસાયમાં સંકળાયેલા છે અને તેમાંથી મેળવેલી આવક તેમના ચોપડાઓ/દાખલ કરેલ રિટર્નમાં દેખીતી રીતે પ્રતિબિંબિત થતી નથી. વધુમાં, સર્ચ દરમિયાન જપ્ત કરવામાં આવેલા અન્ય કેટલાક વાંધાજનક શંકાસ્પદ દસ્તાવેજો છે જે તેમના ચોપડાઓની ચોકસાઈ પર પ્રશ્નાર્થ ચિહ્ન ઊભું કરે છે. ઉદાહરણ તરીકે:

"૧. બળદેવભાઈ આર. પટેલ અને લલિતભાઈ આર. પટેલ સાથે ખેતીની જમીન ખરીદવાનો કરાર. તમે ખેડૂત ન હોવાથી, સદર કરાર શંકાસ્પદ પ્રકારનો બને છે (એ-૧ પાના ૪૧-૪૭).

૨. નામ વગરની વ્યક્તિઓ સાથે રૂ. ૧૪૫.૪૩ કરોડમાં જમીન ખરીદવાનો કરાર. (એ-૧ પાના ૨૯-૩૭).

3. અન્ય કેટલીક વ્યક્તિઓના પી.ઓ.એ. ધારક તરીકે શ્રીમતી વનિતા એમ. શાહ પાસેથી જમીન ખરીદવાનો કરાર. સદર કરાર રૂ. ૬૫.૦૮ કરોડની રકમ માટેનો છે (એ-૧ પાના ૩-૬).

૪. મેસર્સ ઝી માર્કેટિંગ (ગુજ) પ્રા. લિ. ના લેટરહેડ પર કંપનીના ડિરેક્ટર તરીકે તમારા દ્વારા હસ્તાક્ષરિત, રમાદેવી જે. રેડ્ડીને સંબોધીને રૂ. ૧૦૦ કરોડ મુક્ત કરવા વિનંતી કરતો પત્ર. જો કે, તમારા/કંપનીના કોઈપણ બેંક ખાતામાં આવો કોઈ વ્યવહાર ધ્યાને આવ્યો નથી.

વધુમાં, શ્રી મહેશ શાહ દ્વારા કલમ ૧૩૨(૪) હેઠળના તેમના નિવેદનમાં સોગંદ પર એવું જણાવવામાં આવ્યું છે કે તેમણે તમારી પાસેથી આશરે ૭૦-૮૦ લાખની રોકડ લોન લીધી છે. જો કે, તમે તમારા ચોપડાઓમાં તે દર્શાવ્યું નથી.

આ તમામ હકીકતો તમારા ચોપડાઓને અવિશ્વસનીય બનાવે છે અને તમારા હિસાબોની ચોકસાઈ અંગે શંકા ઊભી કરે છે."

ઉપરોક્ત નોટિસ અનુસાર, સુનાવણી તારીખ ૨૪.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ નિયત કરવામાં આવી હતી.

૭.૧૦ અરજદારે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૫૩એ હેઠળની કાર્યવાહીના

સંબંધમાં, તેમાં દર્શાવેલા પક્ષકારોના બેંક સ્ટેટમેન્ટોની માંગણી કરતો તારીખ ૨૨.૧૨.૨૦૧૮ નો એક પત્ર સામાવાળા નં. ૧ ને સંબોધીને પાઠવ્યો હતો. એવું જણાય છે કે તેના અનુસંધાને આવા સ્ટેટમેન્ટની નકલો તારીખ ૨૪.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ અરજદારને આપવામાં આવી હતી, જે સદર દસ્તાવેજ પરના શેરા પરથી ફલિત થાય છે.

૭.૧૧ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ વિશિષ્ટ ઓડિટની દરખાસ્ત માટેની તારીખ ૨૧.૧૨.૨૦૧૮ ની કારણદર્શક નોટિસના પ્રત્યુત્તરમાં, અરજદારે તારીખ ૨૬.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ પોતાનો પ્રત્યુત્તર આપ્યો હતો, જેમાં અન્ય બાબતો સાથે એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે સર્ચની કાર્યવાહી દરમિયાન કોઈ બિનહિસાબી રોકાણ મળ્યું ન હતું; સર્ચની કાર્યવાહી દરમિયાન, કેટલાક કથિત વાંધાજનક કાગળો મળી આવ્યા હતા અને જપ્ત કરવામાં આવ્યા હતા; સર્ચની કામગીરી દરમિયાન સદર અધિનિયમની કલમ ૧૩૨(૪) હેઠળ નિવેદન નોંધતી વખતે, સર્ચના ઇન-ચાર્જ અધિકારીએ કથિત વાંધાજનક દસ્તાવેજો પર આધાર રાખીને કોઈ પ્રશ્નો પૂછ્યા ન હતા, એવું માનીને કે સદર જપ્ત કરાયેલ સામગ્રી કાનૂની પરિભાષામાં ડમ્બ ડોક્યુમેન્ટ્સ તરીકે ઓળખાતા માત્ર લખાણવાળા કાગળો સિવાય બીજું કંઈ ન હતી; સર્ચની કામગીરી પછી પણ, અરજદારને જપ્ત કરાયેલ સામગ્રીના આધારે ખુલાસા આપવા માટે બોલાવવામાં આવ્યા નથી. વધુમાં એવું જણાવવામાં આવ્યું હતું કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૫૩એ હેઠળ આકારણીની કાર્યવાહી શરૂ કર્યા પછી પણ, અઢાર મહિનાના

સમયગાળા સુધી કોઈ આગળની તપાસ કરવામાં આવી ન હતી; જ્યારે જે.સી.આઇ.ટી. ની સંમતિથી આકારણી અધિકારી દ્વારા તારીખ ૧૨.૧૨.૨૦૧૮ ની કારણ દર્શક નોટિસ જારી કરવામાં આવી હતી, ત્યારે બંનેમાંથી કોઈ પણ સત્તાધિકારીને એવી કોઈ જટિલતાઓ જણાઈ ન હતી જે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) ને આકર્ષિત કરી શકે; આવકના રિટર્ન ફાઇલ કર્યાના એક વર્ષથી વધુ સમય સુધી, આકારણી અધિકારીએ કોઈ આકારણી કાર્યવાહી હાથ ધરી ન હતી તેમજ જપ્ત કરાયેલ સામગ્રીના સંબંધમાં કોઈ જરૂરી પૂછપરછ કરવામાં આવી ન હતી; કરદાતા એક વ્યષ્ટિ હોવાથી હિસાબી ચોપડા રાખવા જરૂરી નથી; જોકે અરજદારે તેમની અંગત બાબતો માટે કોઈ નિયમિત હિસાબી ચોપડા રાખ્યા ન હતા, તેમ છતાં આકારણી અધિકારીને તે જટિલ જણાયા અને તેથી, એવી દરખાસ્ત મૂકી કે હિસાબી ચોપડા જટિલ છે અને તેથી, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ ખાસ ઓડિટ કરાવવું જરૂરી છે. એવો આક્ષેપ કરવામાં આવ્યો હતો કે અરજદારે આકારણી અધિકારીને જાણ કરી હતી કે તેઓ આવા ગેરકાયદેસર વર્તન અને આવી હાસ્યાસ્પદ કારણ દર્શક નોટિસ જારી કરવા પાછળના દ્વેષપૂર્ણ હેતુ બદલ ઉચ્ચ સત્તાવાળાઓ સમક્ષ તેમની સામે ફરિયાદ કરવા જઈ રહ્યા છે, તે પછી બીજી કારણ દર્શક નોટિસ જારી કરવામાં આવી હતી; અને માત્ર તેમના ગેરકાયદેસર વર્તનને સુરક્ષિત કરવા અને અનૈતિક વર્તનમાંથી પોતાની ચામડી બચાવવા તથા કરદાતા પર દબાણ લાવવા માટે, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ ખાસ ઓડિટ માટેની કારણ દર્શક નોટિસ જારી કરવામાં આવી છે. એવી પણ દલીલ કરવામાં આવી હતી કે આકારણી

અધિકારીએ કોઈપણ સમયે ચોપડા રજૂ કરવા માટે જણાવ્યું નથી અને કરદાતા કોઈ અંગત હિસાબી ચોપડા રાખતા નથી, તેથી તેમાં જટિલતાઓ અને તેના ખાસ ઓડિટનો પ્રશ્ન જ ઊભો થતો નથી. એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે જો આકારણી અધિકારીને આવી કોઈ જટિલતાઓ જણાઈ હોત, જે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) ને આકર્ષિત કરે છે, તો તેમણે જપ્ત કરાયેલ સામગ્રીના આધારે રૂ. ૩,૦૦૦ કરોડના ઉમેરા માટે કારણ દર્શક નોટિસ જારી ન કરવી જોઈતી હતી, જે સ્પષ્ટપણે સાબિત કરે છે કે તારીખ ૧૨.૧૨.૨૦૧૮ સુધી બંને સત્તાધિકારીઓને જપ્ત કરાયેલી સામગ્રીમાં કોઈ જટિલતાઓ જણાઈ ન હતી અને ખાસ ઓડિટ માટેની કારણ દર્શક નોટિસ માત્ર તેમના દ્વેષપૂર્ણ હેતુ અને ગેરકાયદેસર વર્તનને છાવરવા તથા કરદાતાને તેમની ગેરકાયદેસરતા, મનસ્વીતા અને જોહુકમી સામે ફરિયાદ દાખલ કરતા રોકવા માટે જ જારી કરવામાં આવી હતી. કારણ દર્શક નોટિસમાં ઉલ્લેખિત વિવિધ દસ્તાવેજોનો સંદર્ભ આપતાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ઉપરોક્ત દસ્તાવેજોમાંથી કોઈ પણ દસ્તાવેજને હિસાબોની જટિલતાઓ સાથે કોઈ સંબંધ નથી અને તે તમામ દસ્તાવેજો તારીખ ૧૨.૧૨.૨૦૧૮ ની કારણ દર્શક નોટિસ જારી કરતા પહેલાં તેમના કબજામાં હતા. એવું પણ જણાવવામાં આવ્યું હતું કે કારણ દર્શક નોટિસમાં બિનહિસાબી રોકાણો માટે કલમ ૬૯ ની જોગવાઈઓ ક્યારેય લાગુ કરવામાં આવી ન હતી અને હવે, સત્તાધિકારી દ્વારા આ અપ્રસ્તુત મુદ્દો ઉઠાવવામાં આવ્યો છે. તેથી, તે મુજબ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ ખાસ ઓડિટની દરખાસ્ત જારી કરવા માટેની કારણ દર્શક નોટિસ પડતી મૂકવા અરજ કરવામાં આવી હતી.

૭.૧૨ તારીખ ૨૬.૧૨.૨૦૧૮ ના હુકમ દ્વારા, આકારણી અધિકારીએ કારણ દર્શક નોટિસ સામે અરજદાર દ્વારા ઉઠાવવામાં આવેલા વાંધાઓનો નિકાલ કર્યો હતો. તેના ફકરા ૪ માં, આકારણી અધિકારીએ કરદાતાના તારીખ ૨૭.૧૨.૨૦૧૮ ના પત્રનો ઉલ્લેખ કર્યો છે અને ઉઠાવવામાં આવેલા વાંધાઓની વિચારણા કરી છે. તેમાં, અન્ય બાબતોની સાથે સાથે એવું જણાવવામાં આવ્યું છે કે સર્ચ અને જપ્તીની કાર્યવાહી દરમિયાન, ઘણા દસ્તાવેજો અને મોબાઇલ કનેક્શન્સ મળી આવ્યા હતા અને કરદાતા સમક્ષ રજૂ કરવામાં આવ્યા હતા, જે દર્શાવે છે કે કરદાતા ટ્રસ્ટો અને સખાવતી સંસ્થાઓના બેંક ખાતાઓનો દુરુપયોગ કરીને કાળા નાણાંને ધોળા નાણાંમાં રૂપાંતરિત કરવાની પ્રવૃત્તિમાં સંકળાયેલા હતા. આવી પ્રવૃત્તિઓ દર્શાવતા કેટલાક દસ્તાવેજી પુરાવા અરજી સાથે એનેક્ષ કરવામાં આવ્યા છે. એવું જણાવવામાં આવ્યું છે કે પ્રવૃત્તિઓના આવા વિશિષ્ટ સ્વરૂપ માટે ઓડિટરની મદદની જરૂર પડે છે અને આ કારણોસર, કરદાતાનો કેસ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ ઓડિટ માટે યોગ્ય હોવાનું જણાયું હતું. એવું પણ જણાવવામાં આવ્યું છે કે જો આ કેસમાં ખાસ ઓડિટની માંગણી કરવામાં નહીં આવે તો મહેસૂલ પર પ્રતિકૂળ અસર થશે.

૭.૧૩ ત્યારબાદ, અરજદારે બીજા સામાવાળા – પ્રિન્સિપાલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સને તારીખ ૨૬.૧૨.૨૦૧૮ નો પત્ર પાઠવીને તેમના કેસમાં ખાસ ઓડિટ માટે કોઈ દરખાસ્ત મળે તો રૂબરૂ સુનાવણી આપવા માટે અરજ કરી હતી. તારીખ ૨૭.૧૨.૨૦૧૮ ના પત્ર દ્વારા, અરજદારને જાણ કરવામાં આવી હતી કે

પ્રિન્સિપાલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ (સેન્ટ્રલ), અમદાવાદ સમક્ષ રૂબરૂમાં તેમનો કેસ રજૂ કરવાની તક તારીખ ૨૮.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ નિયત કરવામાં આવી હતી.

૭.૧૪ અરજદારે પ્રિન્સિપાલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સને તારીખ ૨૮.૧૨.૨૦૧૮ નો પત્ર પાઠવીને તારીખ ૨૬.૧૨.૨૦૧૮ ના પત્રમાં જણાવેલી બાબતોનો પુનરોચ્ચાર કર્યો હતો અને અધિકારીઓના ગેરકાયદેસર વર્તન અને જોહુકમી, માનસિક સતામણી અને સત્તાના દુરુપયોગ અંગે પણ ફરિયાદ કરી હતી તથા સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ ખાસ ઓડિટની દરખાસ્ત માટે જારી કરવામાં આવેલી કારણ દર્શક નોટિસને પડતી મૂકવા તેમને અરજ કરી હતી.

૭.૧૫ તારીખ ૩૦.૧૨.૨૦૧૮ ના વાદગ્રસ્ત પત્રવ્યવહાર દ્વારા, આકારણી અધિકારીએ અરજદારને આકારણી વર્ષો ૨૦૧૧-૧૨ થી ૨૦૧૭-૧૮ ને અનુરૂપ નાણાકીય વર્ષો માટે તેમના હિસાબોનું ઓડિટ માન્ય ઓડિટર્સ મેસર્સ ટી. આર. ચઢ્ઢા એન્ડ કંપની, એલ.એલ.પી. (જે હવે પછી "સ્પેશિયલ ઓડિટર્સ" તરીકે ઉલ્લેખિત છે) પાસે કરાવવાનો નિર્દેશ આપ્યો હતો. તેમાં, અન્ય બાબતો સાથે, એવું જણાવવામાં આવ્યું હતું કે નામાંકિત એકાઉન્ટન્ટે ઇન્કમ ટેક્સ રૂલ્સના નિયમ ૧૪એ મુજબ અને નિર્ધારિત ફોર્મ નં. ૬બી માં અહેવાલ રજૂ કરવાનો રહેશે. વધુમાં, નામાંકિત એકાઉન્ટન્ટને વિવિધ નિર્દેશો આપવામાં આવ્યા છે જે પૈકીના કેટલાક અપ્રસ્તુત છે. અગાઉ નોંધ્યા મુજબ, અરજદાર તરફેના વિદ્વાન વકીલે

બાબત ૧૦/૬ પર ભાર મૂક્યો છે, જે નીચે મુજબ વંચાય છે: "પ્રિ.સી.આઈ.ટી., સેન્ટ્રલ (અમદાવાદ) ને યોગ્ય જણાય તેવો કોઈપણ અન્ય મુદ્દો." એ બાબત પણ નિર્દેશિત કરવામાં આવી છે કે આવી સૂચનાઓમાં વિવિધ સ્થળોએ હિસાબી ચોપડાઓનો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો છે.

૭.૧૬ તારીખ ૪.૨.૨૦૧૯ ના પત્રવ્યવહારો દ્વારા, સદર સ્પેશિયલ ઓડિટર્સે તારીખ ૩૦.૧૨.૨૦૧૮ ના પત્ર મારફતે એ.સી.આઈ.ટી. સીસી-૧ દ્વારા જારી કરાયેલ ટર્મ્સ ઓફ રેફરન્સ અને ફોર્મ ૬બી ના સંબંધમાં વિગતો રજૂ કરવા અરજદારને જણાવ્યું હતું. સદર પત્ર સાથેના એનેક્ષરમાં ટર્મ્સ ઓફ રેફરન્સનું વિવરણ અને પ્રત્યેક વ્યક્તિગત ટર્મ્સ ઓફ રેફરન્સ સંબંધે જરૂરી બાબતોની યાદી તેમજ ફોર્મ ૬બી ના મુદ્દાઓનું વિવરણ અને જરૂરી વિગતો સમાવિષ્ટ હતી.

૭.૧૭ પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સને સંબોધીને લખાયેલા તારીખ ૧૯.૨.૨૦૧૯ ના પત્ર દ્વારા, અરજદારે જણાવ્યું છે કે ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ્સ તેમને સોંપાયેલું ઓડિટ કાર્ય કરી રહ્યા ન હતા અને નિયુક્ત કરાયેલી વ્યક્તિઓ માત્ર બિલપાત્ર કલાકો વધારવા માટે જ તેમની કચેરીમાં બેસી રહે છે.

૭.૧૮ સદર સ્પેશિયલ ઓડિટર્સની તારીખ ૪.૨.૨૦૧૯ ની નોટિસના પ્રત્યુત્તરમાં, અરજદારે સદર સ્પેશિયલ ઓડિટર્સને તારીખ ૨૦.૨.૨૦૧૯ નો એક પ્રત્યુત્તર પાઠવ્યો હતો, જેમાં સદર સ્પેશિયલ ઓડિટર્સ તરીકેની તેમની સમજણના સ્તર પર આશ્ચર્ય વ્યક્ત કરવામાં આવ્યું હતું, જે તેમના જણાવ્યા મુજબ, તેમણે માંગેલી વિગતો પરથી જોઈ શકાતું હતું અને એવું જણાવ્યું હતું કે

તેમાં ઉલ્લેખિત વિગતો જોતાં કોઈપણ શંકા વિના એ સાબિત થાય છે કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ જરૂરી મુજબ ઓડિટ હાથ ધરવાના તેમના અધિકારક્ષેત્ર અંગેના જ્ઞાનનો તેમનામાં અભાવ છે અને એવો આક્ષેપ કર્યો હતો કે તેઓએ, માત્ર તેઓ જ જાણતા હોય તેવા કારણોસર, કોઈપણ સત્તા વિના, આકારણી હાથ ધરવા માટે આકારણી અધિકારીનું સ્થાન લઈ લીધું છે. ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ્સની સક્ષમતા પર સવાલ ઉઠાવતા અન્ય વિવિધ આક્ષેપો કરવામાં આવ્યા છે અને તેમના પર અપ્રમાણિક હેતુઓનો પણ આરોપ મૂકવામાં આવ્યો છે.

૭.૧૯ તારીખ ૧.૩.૨૦૧૯ ના પત્ર દ્વારા, સદર સ્પેશિયલ ઓડિટર્સે ઉપરોક્ત તારીખ ૨૦.૨.૨૦૧૯ ના પત્રનો જવાબ આપ્યો હતો, જેમાં આક્ષેપોનો ઈનકાર કરવામાં આવ્યો હતો અને તેમના તારીખ ૪.૨.૨૦૧૯ ના પત્ર મારફતે માંગવામાં આવેલી વિગતોની સુસંગતતા કોષ્ટકબદ્ધ દર્શાવવામાં આવી હતી. તેમણે અરજદારને તેમના દ્વારા માંગવામાં આવેલી વિગતો વહેલામાં વહેલી તકે પૂરી પાડવા વિનંતી કરી છે અને વધુમાં જણાવ્યું છે કે ઓડિટ પૂર્ણ કરવા માટે ફાળવવામાં આવેલા ૧૨૦ દિવસો પૈકી આશરે ૬૧ દિવસો પહેલેથી જ વીતી ગયા છે અને વિભાગ દ્વારા ફાળવવામાં આવેલી ચુસ્ત સમયમર્યાદામાં ઓડિટ પૂર્ણ કરવું જરૂરી છે.

૭.૨૦ ત્યારબાદ, અરજદારને સંબોધવામાં આવેલા તારીખ ૧૫.૩.૨૦૧૯ ના પત્ર દ્વારા, સદર સ્પેશિયલ ઓડિટર્સે તેમાં વિગતવાર જણાવ્યા મુજબના કેટલાક

ખુલાસાઓ માંગ્યા હતા. વધુમાં એવું જણાવવામાં આવ્યું છે કે સદર પત્રમાં માંગવામાં આવેલી વિગતો/ખુલાસાઓ ઉપરાંત, તેઓ તેમના તારીખ ૩૧.૧૨.૨૦૧૮, ૯.૧.૨૦૧૯, ૩૦.૧.૨૦૧૯, ૪.૨.૨૦૧૯, ૫.૨.૨૦૧૯ અને ૧.૩.૨૦૧૯ ના પત્રો મારફતે માંગવામાં આવેલી બાકી વિગતોની રાહ જોઈ રહ્યા છે. એવું પણ જણાવવામાં આવ્યું છે કે ઓડિટ પૂર્ણ કરવા માટે ફાળવવામાં આવેલા ૧૨૦ દિવસો પૈકી ૭૫ દિવસો પહેલેથી જ વીતી ગયા છે.

૭.૨૧ ત્યારબાદ, તારીખ ૨.૪.૨૦૧૯ ના રોજ હાલની પિટિશન દાખલ કરવામાં આવી હતી. તારીખ ૮.૪.૨૦૧૯ ના રોજ નોટિસ જારી કરવામાં આવી હતી અને આગળની કાર્યવાહી પર સ્ટે આપવામાં આવ્યો હતો. તારીખ ૬.૫.૨૦૧૯ ના રોજ, સદર સ્પેશિયલ ઓડિટર્સને સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ આગળની કાર્યવાહી કરવાની પરવાનગી આપીને વચગાળાની રાહતમાં સુધારો કરવામાં આવ્યો હતો. જોકે, એવો હુકમ કરવામાં આવ્યો હતો કે અદાલતની પૂર્વ પરવાનગી વિના આખરી ઓડિટ અહેવાલ રજૂ કરવામાં આવશે નહીં.

૮. પિટિશનમાં કરવામાં આવેલા કથનોના જવાબમાં, સામાવાળાઓ તરફથી સોગંદનામા પરનો પ્રત્યુત્તર દાખલ કરવામાં આવ્યો હતો, જેમાં અન્ય બાબતો સાથે એવું જણાવવામાં આવ્યું છે કે અરજદારના કિસ્સામાં સર્ચની કાર્યવાહી તરફ દોરી જનારા મુખ્ય આક્ષેપો એ હતા કે તેઓ અનેક વ્યક્તિઓના બિનહિસાબી નાણાંના લોન્ડરિંગમાં સંડોવાયેલા હતા. સર્ચની કાર્યવાહી દરમિયાન, અરજદારના પરિસરમાંથી મોબાઇલ એસ.એમ.એસ. અને વ્હોટ્સએપ ચેટના

સ્વરૂપમાં અનેક દસ્તાવેજો અને ડિજિટલ પુરાવાઓ મળી આવ્યા હતા અને જપ્ત કરવામાં આવ્યા હતા. ડિજિટલ ડેટાનો કુલ જથ્થો પ્રત્યેક ૧ ટી.બી. ની એવી ૬ એચ.ડી. ડ્રાઇવ્સ જેટલો થાય છે. માત્ર અરજદારના ફોનનું વ્હોટ્સએપ ચેટ બેકઅપ જ ૬૦,૦૦૦ થી વધુ પાનાઓનું થાય છે. આ પુરાવાઓ પરથી એવું તારવવામાં આવ્યું હતું કે અરજદાર મની લોન્ડરિંગ અને એકોમોડેશન એન્ટ્રી પૂરી પાડવાનો એક સંગઠિત વ્યવસાય ચલાવી રહ્યા હતા. અરજદારની મોબાઇલ ચેટમાં, વિવિધ વ્યક્તિઓ સાથે અરજદારના એવા અનેક સંવાદો છે જે દર્શાવે છે કે અરજદાર જુદી જુદી વ્યક્તિઓના નામે રહેલા અને પોતાના સાથીદારોની મદદથી પોતાના દ્વારા સંચાલિત અનેક બેંક ખાતાઓ મારફતે એકોમોડેશન એન્ટ્રીઓ પૂરી પાડી રહ્યા હતા. વધુમાં એવું કથન કરવામાં આવ્યું છે કે મળી આવેલા પુરાવાઓ પરથી એવું તારવવામાં આવ્યું હતું કે અરજદાર જુદી જુદી વ્યક્તિઓના નામે રહેલા અનેક બેંક ખાતાઓ નિભાવી રહ્યા હતા અને તેનું સંચાલન કરી રહ્યા હતા. આ વ્યક્તિઓમાંથી મોટાભાગની વ્યક્તિઓ કાં તો અરજદારના કર્મચારીઓ, તેમના સાથીદારો અથવા એવી સંસ્થાઓ હતી કે જેમના ચોપડાઓનું અરજદાર અથવા તેમની પેઢી દ્વારા ઓડિટ કરવામાં આવી રહ્યું હતું. અરજદારે, સર્ચની કાર્યવાહી દરમિયાન કલમ ૧૩૨(૪) હેઠળ નોંધવામાં આવેલા પોતાના નિવેદનમાં, આ બેંક ખાતાઓમાં તમામ અથવા મોટાભાગના વ્યવહારો પોતે કર્યા હોવાની કબૂલાત કરી હતી. વધુમાં એવું જણાવવામાં આવ્યું છે કે એક નોંધાયેલા ચેરિટેબલ ટ્રસ્ટ, એટલે કે, એન્વાયર્નમેન્ટ રિસર્ચ એન્ડ ડેવલપમેન્ટ સેન્ટર (ઇ.આર.ડી.સી.) ના અનેક મૂળ દસ્તાવેજો પણ અરજદારના કબજામાંથી

મળી આવ્યા હતા. વધુમાં, સદર ટ્રસ્ટના બેંક સ્ટેટમેન્ટ પરથી એવું જોવા મળ્યું હતું કે અરજદારના કર્મચારીઓ પૈકીનો એક કર્મચારી સદર ટ્રસ્ટના બેંક ખાતામાંથી મોટા પ્રમાણમાં રોકડ ઉપાડ કરી રહ્યો હતો. અરજદારનો આ કર્મચારી અરજદાર દ્વારા સંચાલિત અન્ય બેંક ખાતાઓમાંથી પણ રોકડ ઉપાડી રહ્યો હતો. ખુલાસો પૂછવામાં આવતાં, અરજદારે, કલમ ૧૩૨(૪) હેઠળના પોતાના નિવેદનમાં, એવી કબૂલાત કરી હતી કે સદર કર્મચારી તેમની સૂચનાઓ હેઠળ ઉપાડ કરતો હતો અને નાણાં તેમના દ્વારા મેળવવામાં આવ્યા હતા. તેમણે એવું પણ જણાવ્યું હતું કે બેંક ખાતાઓમાંથી ઉપાડવામાં આવેલા નાણાં કાં તો અન્ય કોઈ ખાતામાં ફરીથી જમા કરવામાં આવ્યા હતા અથવા તેનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો હતો. પોતાના નિવેદનમાં, અરજદારે એવી પણ કબૂલાત કરી છે કે તેમના કર્મચારી દ્વારા ઉપાડવામાં આવેલા અને તેમના દ્વારા ઉપયોગમાં લેવાયેલા નાણાં તેમના હિસાબી ચોપડાઓમાં દર્શાવવામાં આવ્યા નથી. એવું પણ જણાવવામાં આવ્યું છે કે અરજદારે પોતે તારીખ ૨૪.૧૨.૨૦૧૬ નું સોગંદનામું કર્યું હતું જેમાં સદર ટ્રસ્ટની તમામ પ્રવૃત્તિઓની અને તેના બેંક ખાતાના તમામ વ્યવહારોની સંપૂર્ણ જવાબદારી સ્વીકારવામાં આવી હતી. એવું કથન કરવામાં આવ્યું છે કે એવા કારણો કે જેના લીધે એવી માન્યતા બંધાઈ હતી કે અરજદારના હિસાબો જટિલ સ્વરૂપના, વિશાળ અને શંકાસ્પદ છે અને તેમના ખાતાઓમાં વ્યવહારોની બહુલતા છે અને એ પણ કે અરજદાર વિશિષ્ટ પ્રકારના વ્યવસાયમાં, એટલે કે, એકોમોડેશન એન્ટ્રી પૂરી પાડવાના વ્યવસાયમાં સંડોવાયેલા હતા, તે કારણો તેમાં નીચે મુજબ દર્શાવવામાં આવ્યા છે:

૧. એન્વાયર્નમેન્ટ રિસર્ચ એન્ડ ડેવલપમેન્ટ ટ્રસ્ટ નામના ટ્રસ્ટની મદદથી એકોમોડેશન એન્ટ્રીઓ.

૨. ઉપરોક્ત નામના ટ્રસ્ટના બેંક ખાતાનું નિયંત્રણ અને સંચાલન – જપ્ત કરાયેલા પુરાવાઓ તેમજ કલમ ૧૩૨(૪) હેઠળના નિવેદનમાં તેમની કબૂલાત પરથી ધ્યાને આવેલ.

૩. ઉપરોક્ત નામના ટ્રસ્ટના બેંક ખાતાનો દુરુપયોગ અને પોતાના માટે તેમજ પરિવારના સભ્યો માટે કર લાભોનો ગેરકાયદેસર દાવો.

૪. મની લોન્ડરિંગ પ્રવૃત્તિમાં સંડોવણી – વિવિધ વ્યક્તિઓ, એટલે કે મનીષ એમ. પટેલ, સેબેસ્ટિયન અને વીરામણી વગેરે સાથેના અરજદારના સંવાદોના વિશ્લેષણ પરથી એવું જોવા મળ્યું છે કે ચેરિટેબલ સંસ્થાઓ સહિતની વિવિધ સંસ્થાઓના બેંક ખાતાઓ મારફતે નાણાં મોકલીને કાળા નાણાંને ધોળા નાણાંમાં રૂપાંતરિત કરવા અંગેની ચર્ચાઓ થઈ હતી.

૫. અન્ય વ્યક્તિઓ, એટલે કે નીલ માસ્ટર, આરતી પંચાલ, રાજેશ પંચાલ, દેવિના પંચાલ, મેહુલ લાલ, કૌશલ શાહ, મિતેશ જાની, સમીર પટેલ અને રીજન્સી સ્પિન ટેક્સ લિમિટેડના નામે રહેલા અનેક બેંક ખાતાઓનો દુરુપયોગ અને સંચાલન, જે બાબત તેમણે કલમ ૧૩૨(૪) હેઠળના પોતાના નિવેદનમાં કબૂલ કરી છે. આ ખાતાઓમાંના મોટાભાગના વ્યવહારો પરસ્પર જોડાયેલા છે અને મની લોન્ડરિંગ માટે લેયરિંગ અર્થે ભંડોળ ફેરવવા માટે તેનો ઉપયોગ

કરવામાં આવ્યો છે.

૬. સેંકડો કરોડ રૂપિયાના વ્યવહારો નોંધતા અનેક દસ્તાવેજો મળી આવ્યા હતા અને જપ્ત કરવામાં આવ્યા હતા. જોકે, આ વ્યવહારો દાખલ કરવામાં આવેલા ઇન્કમ ટેક્સ રિટર્નમાં અથવા આકારણીની કાર્યવાહી દરમિયાન રજૂ કરવામાં આવેલી વિગતોમાં જણાતા નથી.

૭. અરજદારે મહેશ સી. શાહને લોન તરીકે રોકડમાં રૂ. ૬૦ – ૭૦ લાખ આપ્યા હોવાનો દાવો કર્યો હતો. પરંતુ તેમણે રજૂ કરેલી વિગતોમાં આવી કોઈ વિગતો જોવા મળતી નથી.

૮. અરજદારે તેમના મિત્ર શ્રી નીલ માસ્ટર સાથેના જોઈન્ટ વેન્ચર (જે.વી.) માં રોકડમાં એક કરોડ રૂપિયાનું રોકાણ કર્યું હોવાનો દાવો કર્યો હતો. જોકે, તેમના હિસાબોમાં અથવા તેમણે રજૂ કરેલી વિગતોમાં આવી કોઈ વિગતો ઉપલબ્ધ નથી.”

૮.૧ વધુમાં એવું કથન કરવામાં આવ્યું છે કે, સદર અરજદારના ચોપડાઓમાં જટિલતાઓ હતી તેવો સંતોષ નોંધતા પહેલાં અનેક નોટિસો જારી કરવામાં આવી હતી તે હકીકત જ દર્શાવે છે કે જે કંઈ આંશિક, અધૂરા, અસ્પષ્ટ અને સમર્થિત (મૂળ મુજબ: અસમર્થિત) જવાબો દાખલ કરવામાં આવ્યા હતા તેના સંદર્ભમાં રેકોર્ડ પર ઉપલબ્ધ સામગ્રી તપાસવામાં આવી હતી અને તેની ખરાઈ કરવામાં આવી હતી. સદર અરજદારના પરિસરમાંથી જપ્ત કરવામાં આવેલી

સામગ્રીમાં, પ્રત્યેક ૧ ટીબી ની ક્ષમતા ધરાવતી ૬ હાર્ડ ડિસ્ક ડ્રાઇવ્સમાં સમાવિષ્ટ વિશાળ માત્રામાં ડિજિટલ ડેટા હતો. સદર અરજદારની અરજીના એનેક્ષર પરથી જોઈ શકાય છે તેમ, વારંવાર તકો આપવામાં આવી હોવા છતાં તેમણે આ ડેટા અંગે ક્યારેય કોઈ વિગતવાર જવાબ દાખલ કર્યો ન હતો. અસંખ્ય વ્યવહારોના રેકોર્ડ ધરાવતા આ વિશાળ ડેટા અંગે, સદર અરજદારનો અસ્પષ્ટ જવાબ એવો હતો કે "તે કાં તો અપ્રસ્તુત હતો અથવા તેમના અસીલો સાથે સંબંધિત હતો". સદર અરજદારે આકારણી અધિકારી સમક્ષ કયો ડેટા તેમના અસીલો સાથે સંબંધિત હતો અને કયા તેમના પોતાના વ્યવહારો હતા તે ઓળખી બતાવવાનો ક્યારેય કોઈ પ્રયાસ કર્યો ન હતો.

૮.૨ વધુમાં એવું જણાવવામાં આવ્યું છે કે શોધ અને જપ્તીની કાર્યવાહીના પરિણામે આકારણી વર્ષ ૨૦૧૭-૧૮ માટે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૩(૨) હેઠળની નોટિસ સંપૂર્ણ સ્ક્રૂટિની માટે હતી. સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૩(૨) હેઠળની તારીખ ૩.૪.૨૦૧૮ ની નોટિસના પરિણામે આકારણી વર્ષ ૨૦૧૭-૧૮ માટેની સર્ચ આકારણી કાર્યવાહી લંબિત છે. સી.એ.એસ.એસ. મોડ્યુલ હેઠળ મર્યાદિત સ્ક્રૂટિની માટે જારી કરવામાં આવેલી સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૩(૨) હેઠળની તારીખ ૨૫.૯.૨૦૧૯ ની બીજી નોટિસ આકારણી વર્ષ ૨૦૧૭-૧૮ માટેની લંબિત કાર્યવાહી પર કોઈ અસર કરતી નથી અને તેમાં કોઈ મહત્ત્વપૂર્ણ ફેરફાર કરતી નથી. પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ દ્વારા આપવામાં આવેલી તારીખ ૨૯.૧૨.૨૦૧૮ ની મંજૂરી અને સદર અધિનિયમની

કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવા માટે એકાઉન્ટન્ટ તરીકે મેસર્સ ટી.આર. ચઢ્ઢા એન્ડ કંપની, એલ.એલ.પી. ને નામાંકિંત કરતી એક નકલ સોગદનામા સાથે જોડેલ છે.

૯. સામાવાળાઓ વતી દાખલ કરવામાં આવેલા જવાબના સોગંદનામામાં ઉપસ્થિત કરવામાં આવેલા કથનો અને દલીલોને નકારતાં, સદર અરજદારે જવાબના સોગંદનામા સામે પ્રત્યુત્તરનું સોગંદનામું દાખલ કરેલ છે. પ્રત્યુત્તરના સોગંદનામા સાથે, તારીખ ૨૯.૧૧.૨૦૧૬ ના રોજ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૩૨(૪) હેઠળ નોંધવામાં આવેલા નિવેદનની એક નકલ તેમજ આકારણી વર્ષો ૨૦૧૧-૧૨, ૨૦૧૨-૧૩, ૨૦૧૩-૧૪, ૨૦૧૪-૧૫, ૨૦૧૫-૧૬ અને ૨૦૧૬-૧૭ માટે એન્વાયરન્મેન્ટ રિસર્ચ એન્ડ ડેવલપમેન્ટ સેન્ટરના આકારણી હુકમો જોડેલ છે. આકારણી વર્ષ ૨૦૧૦-૧૧ માટે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૭ સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૧૪૩(૩) હેઠળ સદર અરજદારના કેસમાં કરવામાં આવેલી આકારણીની એક નકલ, આકારણી ફરીથી ખોલવા માટે નોંધવામાં આવેલા કારણોની એક નકલ તેમજ સ્પેશિયલ ઓડિટ માટે સદર અરજદારના કેસમાં ઓડિટ પાછળ વિતાવેલા સમયના પત્રકની એક નકલ પણ જોડેલ છે.

૧૦. ઉપરોક્ત હકીકતો અને દલીલોની પૃષ્ઠભૂમિમાં, સદર અરજદારને એકાઉન્ટન્ટ મારફતે હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવા માટે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ આપવામાં આવેલા નિર્દેશની કાયદેસરતાની ચકાસણી

કરવાની રહે છે.

૧૧. આ તબક્કે, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની જોગવાઈઓનો સંદર્ભ લેવો પ્રસ્તુત રહેશે, જે નીચે મુજબ વંચાય છે:

૧૪૨. આકારણી પહેલાં તપાસ.— (૧) આ અધિનિયમ હેઠળ આકારણી કરવાના હેતુ માટે, આકારણી અધિકારી, જે વ્યક્તિએ કલમ ૧૧૫-ડબલ્યુડી અથવા કલમ ૧૩૯ હેઠળ રિટર્ન રજૂ કર્યું હોય અથવા જેના કિસ્સામાં રિટર્ન રજૂ કરવા માટે કલમ ૧૩૯ ની પેટા-કલમ (૧) હેઠળ માન્ય સમય સમાપ્ત થઈ ગયો હોય તેવી કોઈપણ વ્યક્તિ પર, તેમાં નિર્દિષ્ટ કરવામાં આવે તેવી તારીખે નીચે મુજબ કરવા જણાવતી નોટિસ બજાવી શકશે,—

(૧) જ્યાં આવી વ્યક્તિએ કલમ ૧૩૯ ની પેટા-કલમ (૧) હેઠળ માન્ય સમયની અંદર અથવા સંબંધિત આકારણી વર્ષના અંત પહેલાં રિટર્ન રજૂ ન કર્યું હોય, ત્યાં પોતાની આવકનું અથવા અન્ય કોઈપણ વ્યક્તિ કે જેના સંબંધમાં તે આ અધિનિયમ હેઠળ આકારણીપાત્ર હોય તેની આવકનું રિટર્ન, નિયત નમૂનામાં અને નિયત રીતે પ્રમાણિત કરીને તથા નિયત કરવામાં આવે તેવી અન્ય વિગતો દર્શાવીને રજૂ કરવા, અથવા:

પરંતુ શરત એ છે કે, જે વ્યક્તિએ કલમ ૧૩૯ ની પેટા-કલમ (૧) હેઠળ માન્ય સમયની અંદર અથવા સંબંધિત આકારણી વર્ષના અંત પહેલાં રિટર્ન રજૂ ન કર્યું હોય તેવી વ્યક્તિ પર, ૧લી એપ્રિલ, ૧૯૯૦ ના રોજ કે ત્યાર પછી શરૂ થતા

સંબંધિત આકારણી વર્ષના અંત પછી આ ખંડના હેતુઓ માટે આ પેટા-કલમ હેઠળ કોઈ નોટિસ બજાવવામાં આવી હોય, તો તેને જારી કરવામાં આવેલી આવી કોઈપણ નોટિસ આ પેટા-કલમની જોગવાઈઓ અનુસાર બજાવવામાં આવી હોવાનું માનવામાં આવશે.

(૨) આકારણી અધિકારી માંગણી કરે તેવા હિસાબો અથવા દસ્તાવેજો રજૂ કરવા, અથવા રજૂ કરાવવા, અથવા

(૩) આકારણી અધિકારી માંગણી કરે તેવા નમૂનામાં અને તેવા મુદ્દાઓ અથવા બાબતો અંગેની (કરદાતાની તમામ અસ્કયામતો અને જવાબદારીઓના પત્રક સહિત, ભલે તે હિસાબોમાં સમાવિષ્ટ હોય કે ન હોય) માહિતી લેખિતમાં અને નિયત રીતે પ્રમાણિત કરીને પૂરી પાડવા:

પરંતુ શરત એ છે કે—

(એ) કરદાતા પાસેથી હિસાબોમાં સમાવિષ્ટ ન હોય તેવી તમામ અસ્કયામતો અને જવાબદારીઓનું પત્રક રજૂ કરાવતાં પહેલાં જોઈન્ટ કમિશનરની પૂર્વ મંજૂરી મેળવવાની રહેશે;

(બી) આકારણી અધિકારી પાછલા વર્ષથી ત્રણ વર્ષ કરતાં વધુ અગાઉના સમયગાળાને લગતા કોઈપણ હિસાબો રજૂ કરવાની માંગણી કરશે નહીં.

(૨) કોઈપણ વ્યક્તિની આવક અથવા નુકસાનના સંબંધમાં સંપૂર્ણ

માહિતી મેળવવાના હેતુસર, આકારણી અધિકારી તેમને જરૂરી જણાય તેવી તપાસ કરી શકે છે.

(૨-એ) જો, તેમની સમક્ષની કાર્યવાહીના કોઈપણ તબક્કે, આકારણી અધિકારી, હિસાબોનું સ્વરૂપ અને જટિલતા, હિસાબોનું પ્રમાણ, હિસાબોની ચોકસાઈ અંગે શંકાઓ, હિસાબોમાં વ્યવહારોની બહુલતા અથવા કરદાતાની વ્યાપારી પ્રવૃત્તિનું વિશિષ્ટ સ્વરૂપ અને મહેસૂલના હિતોને ધ્યાનમાં રાખીને, એવા અભિપ્રાયના હોય કે તેમ કરવું જરૂરી છે, તો તેઓ, પ્રિન્સિપલ ચીફ કમિશનર અથવા ચીફ કમિશનર અથવા પ્રિન્સિપલ કમિશનર અથવા કમિશનરની પૂર્વ મંજૂરીથી, આ સંબંધમાં પ્રિન્સિપલ ચીફ કમિશનર અથવા ચીફ કમિશનર અથવા પ્રિન્સિપલ કમિશનર અથવા કમિશનર દ્વારા નામાંકિત કરવામાં આવેલ, કલમ ૨૮૮ ની પેટા-કલમ (૨) નીચેના ખુલાસામાં વ્યાખ્યાયિત એકાઉન્ટન્ટ પાસે હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવા માટે અને આવા એકાઉન્ટન્ટ દ્વારા વિધિવત હસ્તાક્ષરિત અને પ્રમાણિત તેમજ નિયત કરવામાં આવે તેવી વિગતો અને આકારણી અધિકારી માંગે તેવી અન્ય વિગતો દર્શાવતો નિયત નમૂનામાં આવા ઓડિટનો અહેવાલ રજૂ કરવાનો કરદાતાને નિર્દેશ આપી શકે છે:

પરંતુ શરત એ છે કે જ્યાં સુધી કરદાતાને સુનાવણીની વાજબી તક આપવામાં ન આવી હોય ત્યાં સુધી આકારણી અધિકારી કરદાતાને તે રીતે હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવાનો નિર્દેશ આપશે નહીં.

(૨-બી) તે સમયે અમલમાં હોય તેવા અન્ય કોઈપણ કાયદા હેઠળ અથવા

અન્યથા કરદાતાના હિસાબોનું ઓડિટ કરવામાં આવ્યું હોય તેમ છતાં પણ પેટા-કલમ (૨-એ) ની જોગવાઈઓ અમલી રહેશે.

(૨-સી) પેટા-કલમ (૨-એ) હેઠળનો દરેક અહેવાલ, આકારણી અધિકારી દ્વારા નિર્દિષ્ટ કરવામાં આવે તેટલા સમયગાળાની અંદર કરદાતા દ્વારા આકારણી અધિકારીને રજૂ કરવામાં આવશે:

પરંતુ શરત એ છે કે આકારણી અધિકારી, સુઓ મોટો અથવા કરદાતા દ્વારા આ સંબંધમાં કરવામાં આવેલી અરજી પર અને કોઈપણ યોગ્ય અને પર્યાપ્ત કારણસર, તેમને યોગ્ય જણાય તેટલા વધુ સમયગાળા અથવા સમયગાળાઓ માટે સદર મુદત લંબાવી શકે છે;

તેમ છતાં, એવી રીતે કે મૂળ રીતે નિયત કરવામાં આવેલ સમયગાળો અને તે રીતે લંબાવવામાં આવેલ સમયગાળો અથવા સમયગાળાઓનો કુલ સરવાળો, કોઈપણ સંજોગોમાં, કરદાતાને પેટા-કલમ (૨-એ) હેઠળનો નિર્દેશ મળ્યાની તારીખથી એકસો એંસી દિવસ કરતાં વધુ રહેશે નહીં.

(૨-ડી) પેટા-કલમ (૨-એ) હેઠળના કોઈપણ ઓડિટના અને તેને આનુષંગિક ખર્ચ (એકાઉન્ટન્ટના મહેનતાણા સહિત) પ્રિન્સિપલ ચીફ કમિશનર અથવા ચીફ કમિશનર અથવા પ્રિન્સિપલ કમિશનર અથવા કમિશનર દ્વારા નક્કી કરવામાં આવશે (જે નિર્ણય આખરી રહેશે) અને કરદાતા દ્વારા ચૂકવવામાં આવશે અને આવી ચૂકવણીમાં કસૂર થયેથી, કરની બાકી રકમની વસૂલાત માટે

પ્રકરણ ૧૭-ડી માં પૂરી પાડવામાં આવેલી રીતે કરદાતા પાસેથી વસૂલવાપાત્ર રહેશે:

પરંતુ શરત એ છે કે જ્યાં આકારણી અધિકારી દ્વારા તારીખ ૧લી જૂન, ૨૦૦૭ ના રોજ અથવા ત્યાર પછી પેટા-કલમ (૨-એ) હેઠળ ઓડિટ માટેનો કોઈપણ નિર્દેશ જારી કરવામાં આવે ત્યારે, આવા ઓડિટના અને તેને આનુષંગિક ખર્ચ (એકાઉન્ટન્ટના મહેનતાણા સહિત) પ્રિન્સિપલ ચીફ કમિશનર અથવા ચીફ કમિશનર અથવા પ્રિન્સિપલ કમિશનર અથવા કમિશનર] દ્વારા નિયત કરવામાં આવે તેવી માર્ગદર્શિકા અનુસાર નક્કી કરવામાં આવશે અને તે રીતે નક્કી કરવામાં આવેલા ખર્ચ કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા ચૂકવવામાં આવશે.

(૩) કલમ ૧૪૪ હેઠળ આકારણી કરવામાં આવી હોય તે સિવાય, પેટા-કલમ (૨) હેઠળની કોઈપણ તપાસ અથવા પેટા-કલમ (૨-એ) હેઠળના કોઈપણ ઓડિટના આધારે એકત્રિત કરવામાં આવેલી અને આકારણીના હેતુઓ માટે ઉપયોગમાં લેવાનો પ્રસ્તાવ હોય તેવી કોઈપણ સામગ્રીના સંબંધમાં કરદાતાને સુનાવણીની તક આપવામાં આવશે.

(૪) ડાયરેક્ટ ટેક્સ લોઝ (એમેન્ડમેન્ટ) એક્ટ, ૧૯૮૭ (૪/૧૯૮૮) દ્વારા તેમાં કરવામાં આવેલા સુધારા અગાઉ તરત જ જે સ્થિતિમાં હતી તે મુજબની આ કલમની જોગવાઈઓ, તારીખ ૧લી એપ્રિલ, ૧૯૮૮ ના રોજ શરૂ થતા આકારણી વર્ષ અથવા કોઈપણ અગાઉના આકારણી વર્ષ માટેની કોઈપણ આકારણીને અને તેના સંબંધમાં લાગુ પડશે અને આ કલમમાં આ

અધિનિંયમની અન્ય જોગવાઈઓના સ દર્ભોને તે સમયે અમલમાં હોય અને સંબંધિત આકારણી વર્ષને લાગુ પડતી હોય તેવી જોગવાઈઓના સંદર્ભો તરીકે અર્થઘટન કરવામાં આવશે.

૧૧.૧ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) ફાઈનાન્સ એક્ટ, ૨૦૧૩ દ્વારા સુધારવામાં આવી હતી, તે પહેલાં, તે આ મુજબ વંચાતી હતી:

"(૨એ) જો, તેમની સમક્ષની કાર્યવાહીના કોઈપણ તબક્કે, આકારણી અધિકારી, કરદાતાના હિસાબોના સ્વરૂપ અને જટિલતા તથા મહેસૂલના હિતોને ધ્યાનમાં રાખીને, એવા અભિપ્રાયના હોય કે તેમ કરવું જરૂરી છે, તો તેઓ, ચીફ કમિશનર અથવા કમિશનરની પૂર્વ મંજૂરીથી, આ સંબંધમાં ચીફ કમિશનર અથવા કમિશનર દ્વારા નામાંકિત કરવામાં આવેલ, કલમ ૨૮૮ ની પેટા-કલમ (૨) નીચેના ખુલાસામાં વ્યાખ્યાયિત એકાઉન્ટન્ટ પાસે હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવા માટે અને આવા એકાઉન્ટન્ટ દ્વારા વિધિવત હસ્તાક્ષરિત અને પ્રમાણિત તેમજ નિયત કરવામાં આવે તેવી વિગતો અને આકારણી અધિકારી માંગે તેવી અન્ય વિગતો દર્શાવતો નિયત નમૂનામાં આવા ઓડિટનો અહેવાલ રજૂ કરવાનો કરદાતાને નિર્દેશ આપી શકે છે."

૧૨. સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) ની અસંશોધિત જોગવાઈઓના સંદર્ભમાં, સર્વોચ્ચ અદાલતે સહારા ઈન્ડિયા (ફર્મ) (૧) વિ. કમિશનર ઓફ ઈનકમ ટેક્સ, (૨૦૦૮) ૧૪ એસ.સી.સી. ૧૫૧ માં નીચે મુજબ ઠરાવ્યું હતું:

“૬. સદર અધિનિયમની પેટા-કલમ (૨-એ) ની જોગવાઈઓનું સાદું અવલોકન દર્શાવશે કે કરદાતાના હિસાબોનું કોઈ એકાઉન્ટન્ટ પાસે ઓડિટ કરાવવું જરૂરી છે તેવો આકારણી અધિકારીનો અભિપ્રાય માત્ર: (૧) કરદાતાના હિસાબોનું સ્વરૂપ અને જટિલતા; અને (૨) મહેસૂલના હિતોને ધ્યાને રાખીને જ બાંધવાનો રહે છે. “અને” શબ્દ સંયોજન દર્શાવે છે અને વિયોજન નહીં. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, “હિસાબોનું સ્વરૂપ અને જટિલતા” અને “મહેસૂલના હિતો” ની જોડિયા શરતો સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨-એ) હેઠળ સત્તાના ઉપયોગ માટે પૂર્વશરતો છે. નિઃશંકપણે, સદર જોગવાઈ ઘડવા પાછળનો હેતુ કરદાતા દ્વારા નિભાવવામાં આવેલા હિસાબોના આધારે સાચી અને યોગ્ય આકારણી તૈયાર કરવામાં આકારણી અધિકારીને સહાય કરવાનો છે અને જ્યારે તેમને કરદાતાના હિસાબો જટિલ જણાય, ત્યારે મહેસૂલના હિતોનું રક્ષણ કરવા માટે, સદર જોગવાઈનો આશરો લઈ શકાય છે.

૭. કલમ ૧૪૨(૨-એ) માં વપરાયેલા “જટિલતા” શબ્દને સદર અધિનિયમમાં વ્યાખ્યાયિત કે સમજાવવામાં આવ્યો નથી. સ્વદેશી કોટન મિલ્સ કો. લિમિટેડ વિ. સી.આઇ.ટી., (૧૯૯૮) ૧૭૧ આઇ.ટી.આર. ૬૩૪ માં અવલોકન કરવામાં આવ્યું છે તેમ, તે એક અસ્પષ્ટ શબ્દ છે. તેનો શબ્દકોશ મુજબનો અર્થ છે:

“ ‘ગૂંચવણભર્યું કે જટિલ હોવાની સ્થિતિ કે ગુણવત્તા “અથવા” જે સમજવામાં મુશ્કેલ હોય.’

જોકે, જે કંઈ સમજવામાં મુશ્કેલ હોય તે તમામને જટિલ ગણવું જોઈએ નહીં. જે એક માટે જટિલ હોય તે બીજા માટે સરળ હોઈ શકે છે. તે વ્યક્તિના સમજણ અથવા આકલનના સ્તર પર આધાર રાખે છે. કેટલીકવાર, જે પ્રથમદર્શનીય રીતે જટિલ જણાય છે, જો કોઈ તેને ધ્યાનપૂર્વક સમજવાનો પ્રયાસ કરે તો વાસ્તવમાં તેવું ન પણ હોય."

(ભાર ઉમેરેલ છે)

આમ, હિસાબોને જટિલ અથવા સમજવામાં મુશ્કેલ ગણાવતાં પહેલાં, કરદાતા દ્વારા નિભાવવામાં આવેલા હિસાબોને સમજવાનો; તેમાં કરવામાં આવેલી નોંધોની મૂલવણી કરવાનો અને કોઈપણ શંકાના કિસ્સામાં, કરદાતા પાસેથી ખુલાસો માંગવાનો આકારણી અધિકારી તરફથી એક વાસ્તવિક અને પ્રામાણિક પ્રયાસ થવો જોઈએ. પરંતુ સદર જોગવાઈ હેઠળ સત્તાના ઉપયોગ માટે આકારણી અધિકારી દ્વારા બાંધવો જરૂરી એવો અભિપ્રાય વસ્તુલક્ષી માપદંડો પર આધારિત હોવો જોઈએ અને વ્યક્તિલક્ષી સંતોષના આધારે નહીં.

૮. એ નિર્વિવાદ છે કે માત્ર કરદાતાના હિસાબોની ચકાસણી કરવાની પોતાની જવાબદારી ખસેડવા અને સ્પેશિયલ ઓડિટર પર જવાબદારી ઢોળી દેવા માટે આકારણી અધિકારી દ્વારા સદર જોગવાઈનો આશરો લઈ શકાય નહીં. તેવી જ રીતે, સદર જોગવાઈ અનુસાર ચીફ કમિશનર અથવા કમિશનરની અગાઉની મંજૂરીની જરૂરિયાત એ આકારણી અધિકારી દ્વારા સત્તાના કોઈપણ મનસ્વી અથવા અન્યાયી ઉપયોગ સામે એક અંતર્ગત રક્ષણ હોવાથી, સદર ઉચ્ચ-સ્તરીય

સત્તાધિકારી પર એ બાબત જોવાની ખૂબ જ ભારે ફરજ મૂકે છે કે કલમમાં પરિકલ્પિત અગાઉની મંજૂરીની જરૂરિયાત માત્ર એક ઔપચારિક વિધિ બનીને ન રહી જાય. એ બાબત પર ભાર મૂકવાની જરૂર નથી કે મંજૂરી આપતાં પહેલાં, જે તે કિસ્સા મુજબ, ચીફ કમિશનર અથવા કમિશનર સમક્ષ તે સામગ્રી હોવી જ જોઈએ કે જેના આધારે આ સંબંધમાં આકારણી અધિકારી દ્વારા અભિપ્રાય બાંધવામાં આવ્યો હોય. સદર મંજૂરીમાં કેસની હકીકતો પ્રત્યે વિવેકબુદ્ધિનો ઉપયોગ પ્રતિબિંબિત થવો જોઈએ."

૧૩. રાજેશ કુમાર વિ. કમિશનર ઓફ ઇનકમ ટેક્સ, (૨૦૦૭) ૨ એસ.સી.સી. ૧૮૧ માં, સર્વોચ્ચ અદાલતે નીચે મુજબ ઠરાવ્યું હતું:

"૧૧. અમે શરૂઆતમાં જ નોંધી શકીએ છીએ કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨-એ) નો આશરો લેવા માટે નીચે મુજબના સુસંગત પરિબળો છે:

(૧) હિસાબોનું સ્વરૂપ,

(૨) હિસાબોની જટિલતા, અને

(3) મહેસૂલનું હિત.

૧૨. આકારણી અધિકારી દ્વારા અભિપ્રાય બાંધવો એ એવા આધાર પર હોવો જોઈએ કે પોતાની સત્તાનો ઉપયોગ કરતી વખતે તેમાં જણાવેલા પરિબળોને ધ્યાને લેવા જ જોઈએ. "અને" શબ્દનો ઉપયોગ દર્શાવે છે કે તે સંયોજક છે અને

વિયોજક નથી. ઉપરોક્ત તમામ પરિબળોને સંયોજક રીતે વાંચવા જરૂરી છે. અભિપ્રાય બાંધવો એ નિર્વિવાદપણે વસ્તુલક્ષી વિચારણા પર આધારિત હોવો જોઈએ.

૧૩. "જટિલતા" શબ્દપ્રયોગનો અર્થ ગૂંચવણભર્યું કે જટિલ હોવાની સ્થિતિ કે ગુણવત્તા અથવા તે સમજવામાં મુશ્કેલ હોય તેવો થશે. જોકે, સમજવામાં મુશ્કેલી એવા તારણ તરફ દોરી જશે નહીં કે હિસાબો સ્વરૂપમાં જટિલ છે. ધૂન કે તરંગના આધારે કોઈ હુકમ પસાર કરી શકાય નહીં."

૧૪. જોકે, તારીખ ૧લી જૂન, ૨૦૧૩ થી અમલમાં આવે તે રીતે, "કરદાતાના હિસાબોનું સ્વરૂપ અને જટિલતા અને" શબ્દોની જગ્યાએ "હિસાબોનું સ્વરૂપ અને જટિલતા, હિસાબોનું પ્રમાણ, હિસાબોની ચોકસાઈ અંગે શંકાઓ, હિસાબોમાં વ્યવહારોની બહુલતા અથવા કરદાતાની વ્યાપારી પ્રવૃત્તિનું વિશિષ્ટ સ્વરૂપ, અને" શબ્દો મૂકવામાં આવ્યા.

૧૫. જ્યારે તેના સુધારા પહેલાં, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) માત્ર બે પરિબળો, એટલે કે કરદાતાના હિસાબોનું સ્વરૂપ અને જટિલતા તથા મહેસૂલના હિતો પર વિચારણા કર્યા પછી જ લાગુ કરી શકાતી હતી, હવે આકારણી અધિકારી સદર પેટા-કલમ ત્યારે લાગુ કરી શકે છે જો તેમનો એવો અભિપ્રાય હોય કે નીચેની બાબતોને ધ્યાનમાં લેતાં:

(૧) હિસાબોનું સ્વરૂપ અને જટિલતા,

(૨) હિસાબોનું પ્રમાણ,

(૩) હિસાબોની ચોકસાઈ વિશે શંકાઓ,

(૪) હિસાબોમાં વ્યવહારોની બહુલતા અથવા

(૫) કરદાતાની વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિનું વિશિષ્ટ સ્વરૂપ, અને મહેસૂલના હિતોને ધ્યાને લેતાં, તેમ કરવું જરૂરી છે.

૧૬. આમ, હિસાબોના સ્વરૂપ અને જટિલતા ઉપરાંત, અન્ય ચાર એવી પરિસ્થિતિઓ છે કે જે હેઠળ આકારણી અધિકારી સદર જોગવાઈ લાગુ કરી શકે છે. આ પાંચ પરિસ્થિતિઓ પૈકી, જ્યારે ચાર હિસાબોનો સંદર્ભ આપે છે, ત્યારે પાંચમી સ્વતંત્ર છે અને તે માત્ર કરદાતાની વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિના વિશિષ્ટ સ્વરૂપનો જ સંદર્ભ આપે છે.

૧૭. આ તબક્કે, સેન્ટ્રલ બોર્ડ ઓફ ડાયરેક્ટ ટેક્સીસ દ્વારા તારીખ ૨૪મી જાન્યુઆરી, ૨૦૧૩ ના પરિપત્ર નં. ૦૩/૨૦૧૪ અન્વયે જારી કરવામાં આવેલી ફાઈનાન્સ એક્ટ, ૨૦૧૩ ની જોગવાઈઓ અંગેની સ્પષ્ટીકરણ નોંધોનો સંદર્ભ લેવો પ્રસ્તુત રહેશે, જે હાલના હેતુ માટે જેટલી સુસંગત છે તે હદ સુધી નીચે મુજબ વંચાય છે:

“૩૫. કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) હેઠળ વિશેષ ઓડિટ માટેનો નિર્દેશ

૩૫.૧ ઈન્કમ-ટેક્સ એક્ટની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) માં, સદર અધિનિયમ દ્ધારા તેમાં સુધારો કરવામાં આવ્યો તે પહેલાં, અન્ય બાબતો સાથે એવી જોગવાઈ હતી કે જો કાર્યવાહીના કોઈપણ તબક્કે, આકારણી અધિકારી કરદાતાના હિસાબોના સ્વરૂપ અને જટિલતા તથા મહેસૂલના હિતોને ધ્યાને લેતાં, એવા અભિપ્રાયના હોય કે તેમ કરવું જરૂરી છે, તો તેઓ, ચીફ કમિશનર અથવા કમિશનરની મંજૂરીથી, કરદાતાને તેના હિસાબોનું કોઈ એકાઉન્ટન્ટ દ્ધારા ઓડિટ કરાવવાનો અને નિયત નમૂનામાં આવા ઓડિટનો અહેવાલ રજૂ કરવાનો નિર્દેશ આપી શકે છે. "હિસાબોનું સ્વરૂપ અને જટિલતા" શબ્દપ્રયોગનું વિવિધ અદાલતો દ્ધારા ખૂબ જ સંકુચિત રીતે અર્થઘટન કરવામાં આવ્યું છે.

૩૫.૨ કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) માં એવી જોગવાઈ કરવા માટે સુધારો કરવામાં આવ્યો છે કે જો તેમની સમક્ષની કાર્યવાહીના કોઈપણ તબક્કે, આકારણી અધિકારી, હિસાબોના સ્વરૂપ અને જટિલતા, હિસાબોના પ્રમાણ, હિસાબોની ચોકસાઈ વિશે શંકાઓ, હિસાબોમાં વ્યવહારોની બહુલતા અથવા કરદાતાની વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિના વિશિષ્ટ સ્વરૂપ, અને મહેસૂલના હિતોને ધ્યાને લેતાં, એવા અભિપ્રાયના હોય કે તેમ કરવું જરૂરી છે, તો તેઓ, ચીફ કમિશનર અથવા કમિશનરની પૂર્વ મંજૂરીથી, કરદાતાને તેના હિસાબોનું કોઈ એકાઉન્ટન્ટ દ્ધારા ઓડિટ કરાવવાનો અને નિયત નમૂનામાં આવા ઓડિટનો અહેવાલ રજૂ કરવાનો નિર્દેશ આપી શકે છે.

૩૫.૩ લાગુ પડવાપાત્રતા: – આ સુધારો ૧લી જૂન, ૨૦૧૩ થી અમલમાં

આવે છે.”

૧૮. આમ, વિવિધ અદાલતો દ્વારા “હિસાબોનું સ્વરૂપ અને જટિલતા” શબ્દપ્રયોગનું સંકુચિત અર્થઘટન જ આ સુધારા માટે કારણભૂત બન્યું હતું, દેખીતી રીતે, તેથી, ધારાસભાનો આશય સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) ના વ્યાપ અને ક્ષેત્રને વિસ્તૃત કરવાનો હતો. તેથી, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) નો વ્યાપ અને ક્ષેત્ર ૧લી જૂન, ૨૦૧૩ થી થયેલા તેના સુધારા બાદ વધુ વ્યાપક બન્યો છે અને તેના સુધારા પહેલાં જે સંકુચિત રીતે તેનું અર્થઘટન કરવામાં આવતું હતું તે જ રીતે તેનું અર્થઘટન કરી શકાય નહીં.

૧૯. ઉપર નોંધ્યા મુજબ, હિસાબોના સ્વરૂપ અને જટિલતા, હિસાબોના પ્રમાણ, હિસાબોની ચોકસાઈ વિશે શંકાઓ, હિસાબોમાં વ્યવહારોની બહુલતા અથવા કરદાતાની વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિના વિશિષ્ટ સ્વરૂપને ધ્યાને લેતાં સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) લાગુ કરી શકાય છે. આમ, ચાર પરિસ્થિતિઓ કે જેમાં સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) લાગુ કરી શકાય છે, તે હિસાબો સાથે સંબંધિત છે.

૨૦. ત્યારબાદ વિચારણા માટે ઉપસ્થિત થતો પ્રશ્ન એ છે કે “હિસાબો” શબ્દપ્રયોગને કયો અર્થ આપવાનો રહે છે. બ્લેક્સ લો ડિક્શનરીમાં “હિસાબ” શબ્દપ્રયોગને નીચે મુજબ અર્થ ધરાવતો વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યો છે: “કરારો અથવા કોઈ વિશ્વાસ આધારિત સંબંધમાંથી ઉદ્‌ભવતી, પક્ષકારો વચ્ચે ઉધાર

અને જમાના સ્વરૂપની પરસ્પર માંગણીઓનું વિગતવાર પત્રક. ઉધાર અને જમાનું, અથવા પ્રાપ્તિઓ અને ચૂકવણીઓનું લેખિત પત્રક, તેમની સંબંધિત તારીખો સાથે ઉધાર અને જમાની બાબતોની યાદી. નાણાકીય વ્યવહારોનું પત્રક; પક્ષકારો સાથેના વ્યાપારી વ્યવહારોનો રેકોર્ડ અથવા સિલસિલો; નાણાકીય વ્યવહારો, ચૂકવવાપાત્ર, મળવાપાત્ર હિસાબો વગેરેની યાદી અથવા પત્રક, જે મોટાભાગના કિસ્સાઓમાં વિરોધી સ્વરૂપની બાબતો વચ્ચેની સરખામણીનું પરિણામ અથવા બાકી દર્શાવે છે". પી. રામનાથ ઐયરના લો લેક્સિકોનમાં, "હિસાબ" ને અન્ય બાબતો સાથે આ મુજબ અર્થ ધરાવતો વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યો છે: (૧) ગણતરી અને બાકી સાથે મળેલા અને ચૂકવેલા નાણાંનું પત્રક, (૨) ખાતાવહી ખાતાના મથાળે દર્શાવેલા શીર્ષક અથવા નામવાળી વ્યક્તિ સંબંધિત દેવા અને જમાનો ઔપચારિક રેકોર્ડ, (૩) ગણતરી, અને (૪) હકીકત અથવા ઘટનાનું પત્રક. આમ, "હિસાબ" શબ્દપ્રયોગ પોતાના વ્યાપમાં નાણાકીય વ્યવહારોનું પત્રક, પક્ષકારો સાથેના વ્યવહારોનો રેકોર્ડ અથવા સિલસિલો તેમજ ગણતરીનો પણ સમાવેશ કરે છે. "હિસાબો" શબ્દપ્રયોગનો અર્થ 'હિસાબી ચોપડા' એવો કરી શકાય નહીં કે જે ચોક્કસ વર્ગના કરદાતાઓ દ્વારા વૈધાનિક રીતે નિભાવવા જરૂરી હોય છે, પરંતુ તેને વધુ વ્યાપક અર્થ આપવો પડશે.

૨૧. સદર અરજદારનો એવો કેસ છે કે તેઓ કોઈ અંગત હિસાબી ચોપડા રાખતા નથી કારણ કે વૈધાનિક રીતે તેમના માટે તે રાખવું જરૂરી નથી. તેથી, વાસ્તવમાં અને સારરૂપે, સદર અરજદાર "હિસાબો" શબ્દપ્રયોગને સદર

અધિનિયમની કલમ ૨(૧૨એ) હેઠળ અભિપ્રેત “ચોપડા અથવા હિસાબી ચોપડા” સાથે સમકક્ષ ગણવા માંગે છે. જોકે, સામાવાળા તરફેના વિદ્વાન વકીલ દ્વારા યોગ્ય રીતે રજૂઆત કરવામાં આવી છે તેમ, પેટા-કલમમાં વપરાયેલ શબ્દપ્રયોગ “હિસાબો” છે અને “હિસાબી ચોપડા” નથી, અને જો ધારાસભાનો આવો ઈરાદો હોત, તો તેણે “હિસાબો” ના બદલે “હિસાબી ચોપડા” શબ્દપ્રયોગનો ઉપયોગ કર્યો હોત.

૨૨. સી.બી.આઇ. વિ. વી.સી. શુક્લા (ઉપર મુજબ) માં, સુપ્રીમ કોર્ટ જોકે ઈન્ડિયન એવિડન્સ એક્ટ ની કલમ ૩૪ સંબંધિત કેસની વિચારણા કરી રહી હતી, તેમ છતાં તેણી સમક્ષ “હિસાબ” શબ્દપ્રયોગના વ્યાપ અને ક્ષેત્રનું અર્થઘટન કરવાનો પ્રસંગ આવ્યો હતો. સદર અદાલતે નીચે મુજબ ઠરાવ્યું હતું:

“૨૦. જૈનો તરફેના વિદ્વાન વકીલ શ્રી સિબલે એ બાબતે કોઈ વિવાદ કર્યો ન હતો કે સ્પાયરલ નોટબુક્સ અને નાના પેડ્સ એ કલમ ૩૪ ના અર્થમાં “ચોપડા” છે. જોકે, તેમણે ઉપરોક્ત કલમ હેઠળ પુરાવામાં તે ચોપડાઓની ગ્રાહ્યતાનો એવા આધાર પર સખત વિરોધ કર્યો હતો કે તેઓ ન તો હિસાબી ચોપડા હતા કે ન તો તેઓ વ્યવસાયના સામાન્ય ક્રમમાં નિયમિત રીતે રાખવામાં આવ્યા હતા. તેમણે રજૂઆત કરી હતી કે વધુમાં વધુ તો એવું કહી શકાય કે તે ચોપડા કોઈ વ્યક્તિ દ્વારા પોતાના લાભાર્થે રાખવામાં આવેલ મેમોરેન્ડા હતા. શ્રી સિબલના જણાવ્યા અનુસાર, વ્યાપારી પરિભાષામાં “હિસાબ” નો અર્થ કરાર આધારિત અથવા વિશ્વાસ આધારિત સંબંધમાંથી ઉદ્ભવતા પક્ષકારો વચ્ચેના

નાણાકીય વ્યવહારોનું ઔપચારિક નિવેદન થાય છે. પ્રશ્નવાળા ચોપડા આવા કોઈપણ સંબંધને પ્રતિબિંબિત કરતા ન હોવાથી અને, તેનાથી વિપરીત, તેમાં માત્ર વ્યક્તિઓના એક જૂથ પાસેથી મળેલા નાણાં અને વ્યક્તિઓના અન્ય જૂથને તેની ચૂકવણીની જ નોંધો સમાવિષ્ટ હોવાથી કોઈપણ કલ્પનાના આધારે એવું કહી શકાય નહીં કે તેઓ હિસાબી ચોપડા હતા, તેવી દલીલ શ્રી સિબલે કરી હતી. તેમણે આગળ એવી દલીલ કરી હતી કે જો દલીલ ખાતર એવું માની લેવામાં આવે કે ઉપરોક્ત ચોપડા કોઈ વ્યવસાય સંબંધિત હિસાબી ચોપડા હતા, તો પણ કલમ ૩૪ હેઠળ તેઓ ગ્રાહ્ય રહેશે નહીં કારણ કે તેઓ નિયમિત રીતે રાખવામાં આવ્યા ન હતા. તેમના દ્વારા એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે "નિયમિત રીતે રાખવામાં આવેલ" શબ્દોનો અર્થ એવો થાય છે કે જ્યારે વ્યવહારો થયા તે જ સમયે ચોપડામાં સમકાલીન રીતે નોંધો કરવામાં આવી હતી, પરંતુ ચોપડા પર એક સરસરી નજર નાખતાં જણાય છે કે તેમાં કથિત વ્યવહારો થયાના લાંબા સમય પછી નોંધો કરવામાં આવી હતી. પોતાની દલીલોના સમર્થનમાં તેમણે "હિસાબ" અને "નિયમિત રીતે રાખવામાં આવેલ" શબ્દોના શબ્દકોશના અર્થો પર પણ આધાર રાખ્યો હતો.

૨૧. વર્ડ્સ એન્ડ ફ્રેઝિસ, પરમેનન્ટ એડિશન, વોલ્યુમ ૧-એ ના પૃષ્ઠ ૩૩૬ થી ૩૩૮ પર "હિસાબ" શબ્દને (૧) દેવાદાર-લેણદારનો સંબંધ નિર્માણ કરતી એક વ્યક્તિ દ્વારા બીજી વ્યક્તિ સામેનો દાવો કે માંગણી; (૨) કરારો અથવા કોઈ વિશ્વાસ આધારિત સંબંધમાંથી ઉદ્ભવતા બે પક્ષકારો વચ્ચેના વ્યવહારોનું વિગતવાર ઔપચારિક નિવેદન, એવો અર્થ આપવા માટે વ્યાખ્યાયિત

કરવામાં આવ્યો છે. તે જ પુસ્તકના પૃષ્ઠ ૩૪૩ પર સદર શબ્દને વ્યવહારોના રેકોર્ડ અથવા નિવેદન કે તેના જેવાની તૈયારી; નાણાકીય બાબતોમાં વ્યક્તિના વહીવટ અથવા આચરણનું નિવેદન અને ખુલાસો; નાણાકીય વ્યવહારોનું નિવેદન અથવા રેકોર્ડ, એક આંકણી અથવા ગણતરી; નાણાકીય વ્યવહારોની નોંધણી અથવા નાણાકીય વ્યવહારોની આંકણી; વ્યાપારી વ્યવહારો અથવા ઉધાર અને જમાનું લેખિત કે મુદ્રિત નિવેદન; અથવા તે પૈકીનો કોઈ ચોક્કસ વર્ગ, એવો અર્થ આપવા માટે પણ વ્યાખ્યાચિત કરવામાં આવ્યો છે. આમ જણાય છે કે જ્યાં અગાઉની વ્યાખ્યાઓ “હિસાબ” શબ્દને સીમિત અર્થ આપે છે, ત્યાં પછીની વ્યાખ્યાઓ તેને વ્યાપક અર્થ આપે છે. તેવી જ રીતે ઉપરોક્ત શબ્દને બ્લેક્સ લો ડિક્શનરી (છઠ્ઠી આવૃત્તિ) માં સીમિત અને વ્યાપક બંને રીતે નીચે મુજબનો અર્થ આપવા માટે વ્યાખ્યાચિત કરવામાં આવ્યો છે:

“પક્ષકારો વચ્ચે કરારો અથવા કોઈ વિશ્વાસ આધારિત સંબંધમાંથી ઉદ્ભવતી ઉધાર અને જમાના સ્વરૂપની પરસ્પરની માંગણીઓનું વિગતવાર નિવેદન. ઉધાર અને જમાનું, અથવા આવક અને ચૂકવણીનું લેખિત નિવેદન; તેમની સંબંધિત તારીખો સાથે ઉધાર અને જમાની વિગતોની યાદી. નાણાકીય વ્યવહારોનું નિવેદન; પક્ષકારો વચ્ચેના વ્યાપારી વ્યવહારોનો રેકોર્ડ અથવા ક્રમ; ચૂકવણીઓ, નુકસાન, વેચાણ, ઉધાર, જમા, ચૂકવવાપાત્ર હિસાબો, લેણાં હિસાબો, વગેરે જેવા નાણાકીય વ્યવહારોના નિવેદનની યાદી, જે મોટાભાગના કિસ્સાઓમાં વિરુદ્ધ પ્રકારની બાબતો વચ્ચેની સરખામણીનું પરિણામ અથવા

બાકી દર્શાવે છે.”

૨૨. શ્રી અલ્તાફ અહેમદે એવી દલીલ કરવા માટે ઉપર ઉલ્લેખિત “હિસાબ” શબ્દની વ્યાપક વ્યાખ્યા પર આધાર રાખ્યો હતો કે એમ.આર. ૭૧/૯૧ એ “હિસાબ” ની આવશ્યકતાઓને પરિપૂર્ણ કરે છે કારણ કે તે યોગ્ય રીતે ગણતરી કરેલ નાણાકીય વ્યવહારો — જેવા કે આવક અને ચૂકવણીઓ — નું નિવેદન નોંધે છે. બીજી તરફ શ્રી સિબલે એવી રજૂઆત કરી હતી કે વ્યાપારી હિસાબોનો અર્થ અનિવાર્યપણે માત્ર એવા જ હિસાબો થવો જોઈએ કે જે કરાર અથવા કોઈ વિશ્વાસ આધારિત સંબંધોમાંથી ઉદ્ભવતા બે પક્ષકારો વચ્ચેના વ્યવહારોની નોંધ રાખે છે (જે અર્થ હાઈકોર્ટ દ્વારા સ્વીકારવામાં આવ્યો હતો). તેમણે, વર્ડ્સ એન્ડ ફ્રેઝિસ માં દર્શાવેલ “મેમોરેન્ડમ” ની વ્યાખ્યા પર આધાર રાખીને એવી રજૂઆત કરી હતી કે, એમ.આર. ૭૧/૯૧ ને વધુમાં વધુ તો કોઈ વ્યક્તિ દ્વારા પોતાના લાભાર્થે રાખવામાં આવેલ કેટલાક વ્યવહારોના મેમોરેન્ડમ તરીકે વર્ણવી શકાય કે જેથી જ્યારે અને જો પ્રસંગ ઉપસ્થિત થાય ત્યારે તે તેને જોઈ શકે.

૨૩. “હિસાબ” ની ઉપરોક્ત વ્યાખ્યાઓ પરથી એ સ્પષ્ટ છે કે જો કરારમાંથી અથવા કેટલાક વિશ્વાસ આધારિત સંબંધોમાંથી ઉદ્ભવતા અને દેવાદાર-લેણદારના સંબંધ સહિત બે પક્ષકારો વચ્ચેના વ્યવહારોનું ઔપચારિક નિવેદન એવો તેનો સંકુચિત અર્થ કરવામાં આવે, તો નિઃશંકપણે એમ.આર. ૭૧/૯૧ ચોપડો, કલમ ૩૪ ના કાર્યક્ષેત્રમાં આવશે નહીં. તેનાથી વિપરીત, જો

"હિસાબ" શબ્દને યોગ્ય રીતે ગણતરી કરેલ નાણાકીય વ્યવહારોના રેકોર્ડનો સમાવેશ કરવા માટે વ્યાપક અર્થ આપવામાં આવે, તો ઉપરોક્ત ચોપડો "હિસાબી ચોપડા" ની વ્યાખ્યા હેઠળ આવશે.

૨૪. એ વાતનો ઇનકાર કરી શકાય નહીં કે કલમ ૩૪ માં આવતા "હિસાબ", "હિસાબી ચોપડા", "વ્યવસાય" અને "નિયમિત રીતે રાખવામાં આવેલ" શબ્દો સામાન્ય અર્થ ધરાવે છે. તેથી, અનિવાર્યપણે, આવા શબ્દોનું સામાન્ય અર્થઘટન થવું જોઈએ સિવાય કે સદર અધિનિયમમાં જ કંઈક એવું હોય, જેમ કે જે વિષયવસ્તુ સાથે સદર અધિનિયમ સંબંધ ધરાવે છે, અથવા જે સંદર્ભમાં શબ્દોનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો છે, જે ધારાસભાનો એવો આશય દર્શાવે કે તેમને સંકુચિત અર્થ આપવામાં આવવો જોઈએ.

આમ, જો "હિસાબ" શબ્દને વ્યાપક અર્થ આપવામાં આવે, તો તેમાં માત્ર વ્યવહારોના ઔપચારિક નિવેદનનો જ નહીં, પરંતુ નાણાકીય વ્યવહારોના રેકોર્ડનો પણ સમાવેશ થશે.

૨૩. અરજદાર તરફેના વિદ્વાન વકીલ દ્વારા વારંવાર એવું દોહરાવવામાં આવ્યું છે કે અરજદાર એક વ્યક્તિ હોવાથી, કોઈપણ હિસાબી ચોપડા નિભાવવાની તેમના પર કોઈ વૈધાનિક જવાબદારી નથી અને તેઓ કોઈપણ હિસાબી ચોપડા નિભાવતા રહ્યા નથી અને કોઈપણ હિસાબોના અભાવે, હિસાબોમાં જટિલતાનો પ્રશ્ન જ ઉપસ્થિત થતો નથી અને તેથી, આકારણી અધિકારી માટે સદર જોગવાઈનો આશરો લેવો પરવાનગીપાત્ર નથી. એવી પણ દલીલ કરવામાં આવી

છે કે સુધારેલી જોગવાઈ કરદાતાની વ્યાવસાયિક પ્રવૃત્તિઓના વિશિષ્ટ સ્વરૂપ માટેના ઓડિટની વાત કરતી હોય તો પણ, વૈધાનિક જરૂરિયાત મુજબ હિસાબી ચોપડા નિભાવવાની પૂર્વશરત અનિવાર્ય છે. તદુપરાંત, અરજદારે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૫૩એ હેઠળની કાર્યવાહીમાં અને બાબતને સ્પેશિયલ ઓડિટ માટે મોકલવાની નોટિસના અનુસંધાનમાં સતત એવું વલણ અપનાવ્યું છે કે તેઓ હિસાબી ચોપડા નિભાવતા નથી. જોકે, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૩૨(૪) હેઠળ નોંધવામાં આવેલા અરજદારના નિવેદનનું અવલોકન કરતાં, જેની એક નકલ અરજદાર દ્વારા તેમના પ્રત્યુત્તર સોગંદનામા સાથે બીડવામાં આવી છે, તે દર્શાવે છે કે મુદ્દા નં. ૧૨ પર, અરજદારને નીચે મુજબનો પ્રશ્ન પૂછવામાં આવ્યો છે: “મહેરબાની કરીને જણાવો કે તમે તમારા હિસાબી ચોપડા ક્યાં નિભાવો છો અને રાખો છો?” જેના જવાબમાં, અરજદારે જણાવ્યું છે કે “તમામ હિસાબી ચોપડા ટેલી પ્રોગ્રામમાં નિભાવવામાં આવે છે જે ૩૦૪, આકાંક્ષા બિલ્ડિંગ, વાડીલાલ હાઉસ સામે, નવરંગપુરા, અમદાવાદ ખાતેની મારી ઓફિસમાં ઉપલબ્ધ છે.” મુદ્દા નં. ૧૮ પર, અરજદારને પૂછવામાં આવેલ પ્રશ્ન એ છે કે: “આઈ.ટી. એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૧૩૨ હેઠળ સર્ચ કાર્યવાહી દરમિયાન, તમારા રહેઠાણમાંથી રૂ. ૭,૧૪,૭૦૦/- ની રોકડ મળી આવેલ છે. મહેરબાની કરીને જણાવો કે શું તે તમારા નિયમિત હિસાબી ચોપડામાં દર્શાવવામાં આવેલ છે?” તેના પ્રત્યુત્તરમાં, અરજદારનો જવાબ છે: “હું સ્વીકારું છું કે આઇ.ટી. એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૧૩૨ હેઠળ સર્ચ કાર્યવાહી દરમિયાન, મારા રહેઠાણમાંથી રૂ. ૭,૧૪,૭૦૦/- ની રોકડ મળી આવેલ છે. આ સંબંધમાં, હું જણાવવા માંગુ છું કે

આ રોકડ મારા હિસાબી ચોપડામાં વિધિવત રીતે દર્શાવવામાં આવેલ છે અને વાસ્તવમાં આ તારીખે એટલે કે તારીખ ૨૯.૧૧.૨૦૧૬ ના રોજ મારી પાસે બેંકમાં જમા કરાવેલ આશરે રૂ. ૪૦ થી ૫૦ લાખ બાદ કરતાં રૂ. ૨ કરોડની રોકડ સિલક છે. તેથી, તે મારા હિસાબી ચોપડામાં વિધિવત રીતે દર્શાવવામાં આવેલ છે.” આમ, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૩૨(૪) હેઠળના પોતાના નિવેદનમાં, અરજદારે પોતાના હિસાબી ચોપડાનો સંદર્ભ આપ્યો છે; જ્યારે ત્યારબાદ, તેમણે એવું વલણ અપનાવ્યું છે કે તેઓ હિસાબી ચોપડા નિભાવતા નથી.

૨૪. તે ગમે તે હોય, અરજદાર વૈધાનિક રીતે તેમ કરવા માટે બંધાયેલા ન હોવાથી તેઓ હિસાબી ચોપડા નિભાવતા નથી તેવું માની લઈએ તો પણ, શું તેનો અર્થ એવો થાય છે કે માત્ર આ કારણસર, તેમના કેસમાં સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) નો આશરો લઈ શકાય નહીં? આ અદાલતના અભિપ્રાય મુજબ, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની સુધારેલી પેટા-કલમ (૨એ) ઘડતી વખતે ધારાસભા પર આવા આશયનું આરોપણ કરી શકાય નહીં. ઉપર નોંધ્યા મુજબ, અદાલત દ્વારા તેને આપવામાં આવેલા સંકુચિત અર્થના કારણે સદર પેટા-કલમમાં સુધારો કરવામાં આવ્યો હતો. તેથી, ધારાસભાનો સ્પષ્ટપણે તેને વ્યાપક અર્થ આપવાનો આશય હતો.

૨૫. હાલના કેસમાં, અરજદારના પરિસરમાંથી બે લાખથી વધુ પાનાઓમાં ફેલાયેલા વિશાળ દસ્તાવેજી પુરાવા જપ્ત કરવામાં આવ્યા છે. સદર દસ્તાવેજી પુરાવામાં નાણાકીય વ્યવહારોના એવા રેકોર્ડનો સમાવેશ થાય છે જે સ્પષ્ટપણે

“હિસાબો” શબ્દપ્રયોગના દાયરામાં આવશે. સર્ચ દરમિયાન જપ્ત કરવામાં આવેલા દસ્તાવેજી પુરાવાના સ્વરૂપને ધ્યાનમાં લેતાં, આકારણી અધિકારીના જણાવ્યા મુજબ, અરજદાર દ્વારા તેમના આવકના રિટર્નમાં દર્શાવવામાં આવેલી આવક જપ્ત કરાયેલી સામગ્રી સાથે સુસંગત નથી. તારીખ ૧૯.૧૧.૨૦૧૮ ની નોટિસ દ્વારા, આકારણી અધિકારીએ અરજદારને સંબંધિત વર્ષો દરમિયાન તેમના દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલી ધંધાકીય/વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિઓની સંક્ષિપ્ત નોંધ સાથે એવી અન્ય કોઈપણ પ્રવૃત્તિ કે જેના દ્વારા સંબંધિત વર્ષોમાં આવક ઉપાર્જિત થઈ હોય તેમજ અન્ય વિવિધ વિગતો રજૂ કરવા જણાવ્યું હતું. તેમાં વધુમાં એવું જણાવવામાં આવ્યું છે કે અરજદારના રહેણાંક પરિસરમાં એક સર્ચ હાથ ધરવામાં આવી હતી, જેમાં કેટલાક વાંધાજનક દસ્તાવેજો જપ્ત કરવામાં આવ્યા હતા અને તારીખ ૨૫.૯.૨૦૧૮ ની નોટિસ દ્વારા, અરજદારને તેમના રહેઠાણમાંથી જપ્ત કરવામાં આવેલા વાંધાજનક દસ્તાવેજોનો પૃષ્ઠવાર ખુલાસો આપવા વિનંતી કરવામાં આવી હતી; જોકે, તેમણે અત્યંત સામાન્ય રજૂઆત કરી હતી. આકારણી અધિકારીએ જપ્ત કરવામાં આવેલી વાંધાજનક સામગ્રીનું સ્વરૂપ અરજદાર સમક્ષ ખાસ મૂક્યું હતું અને અરજદારને તે પૈકીના પ્રત્યેક અંગે ખુલાસો કરવા જણાવ્યું હતું; દાખલા તરીકે, ટ્રસ્ટ – એન્વાયરન્મેન્ટ રિસર્ચ એન્ડ ડેવલપમેન્ટ સેન્ટરની માલિકીની તબદીલી માટે રૂ. ૨ કરોડની ચૂકવણી; અરજદારના એક કર્મચારી દ્વારા સદર ટ્રસ્ટના ખાતામાંથી મોટા પાયે રોકડ ઉપાડ; અરજદાર દ્વારા સંયુક્ત સાહસમાં રોકાણ; ઝી માર્કેટિંગ પ્રા. લિ. (અરજદારની કંપની) ના કચેરી પરિસર ખાતે સર્ચ દરમિયાન મળી આવેલા, સહજાનંદ

કન્સ્ટ્રક્શન કંપની દ્વારા અરજદારની તરફેણમાં જારી કરાયેલા કુલ રૂપિયા અગિયાર કરોડની રકમના ચેક; અલગ થવા માટે સંમત થવા બદલ અરજદારની પત્નીને રૂ. ૪.૫ કરોડની રકમ અને રૂ. ૧.૨૫ કરોડના દાગીનાની ઓફર; એકોમોડેશન એન્ટ્રીઓના સ્વરૂપમાં શંકાસ્પદ વ્યવહારો/પ્રવૃત્તિઓ દર્શાવતી વાંધાજનક માહિતી ધરાવતા વિવિધ વ્હોટ્સએપ મેસેજ; અનેક વ્યક્તિઓને રોકડ ચૂકવણી; સ્થાવર મિલકતોની ખરીદી સંબંધિત વ્યવહારો.

૨૬. ત્યારબાદ, આકારણી અધિકારી દ્વારા જે મુદ્દાઓના સંબંધમાં ઉમેરો કરવો જરૂરી છે તે નિર્દેશિત કરતી અને અરજદારને જવાબ આપવા જણાવતી તારીખ ૧૨.૧૨.૨૦૧૮ ની અન્ય એક નોટિસ જારી કરવામાં આવી હતી. આકારણી અધિકારીએ જપ્ત કરાયેલા અસંખ્ય દસ્તાવેજોની વિગતો અને તેના પર પોતાનો અભિપ્રાય દર્શાવ્યો છે. તેમણે અરજદારને તેમના બેંક ખાતાઓમાં રોકડ જમા કરાવવાના સ્ત્રોત વગેરે રજૂ કરવા વધુમાં જણાવ્યું છે અને અરજદારને તારીખ ૧૭.૧૨.૨૦૧૮ સુધીમાં પોતાની રજૂઆત રજૂ કરવા જણાવ્યું છે. અરજદારે તારીખ ૧૭.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ પોતાનો જવાબ આપ્યો છે; જોકે, આકારણી અધિકારીને જણાયું છે કે જવાબો સ્પષ્ટ નથી અને અરજદારના પ્રત્યુત્તરો આંશિક, અધૂરા અને અસંતોષકારક છે. આકારણી અધિકારીનો વધુમાં એવો અભિપ્રાય હતો કે જપ્ત કરાયેલા દસ્તાવેજો, હાથ ધરવામાં આવેલી પૂછપરછ અને નોંધવામાં આવેલા નિવેદનો પરથી એવું માલૂમ પડ્યું હતું કે અરજદાર વિવિધ વ્યક્તિઓ માટે કાળા નાણાંને સફેદ કરવાના નિર્દિષ્ટ વ્યવસાયમાં રોકાયેલ હતો

અને આવો અભિપ્રાય બાંધવા માટે અમુક વિગતો આપી છે. આકારણી અધિકારીને જણાયું છે કે એસ.એમ.એસ. ચેટ અને ઈમેઈલ સંદેશાવ્યવહારો મની લોન્ડરિંગ સંબંધિત છે અને તેની વિગતો આપી છે. તેમને એવું પણ જણાયું છે કે અરજદાર એકોમોડેશન એન્ટ્રીઓ પૂરી પાડવાના વિશિષ્ટ વ્યવસાયમાં સંકળાયેલા છે અને તેમાંથી મેળવેલી આવક તેમના હિસાબી ચોપડાઓમાં/દાખલ કરેલા રિટર્નમાં દર્શાવવામાં આવી નથી.

૨૭. તેથી, અરજદારને આવા વ્યવહારોના હિસાબો રજૂ કરવા જણાવવામાં આવ્યું હતું. આ અદાલતના અભિપ્રાય મુજબ, જો આવકના રિટર્નમાં આવા વ્યવહારો યોગ્ય રીતે દર્શાવવામાં આવ્યા હોત, તો અરજદારની એવી રજૂઆત કદાચ વાજબી ઠરી શકી હોત કે તેમણે હિસાબો રાખવા જરૂરી નથી, પરંતુ જો તે આવકના રિટર્નમાં દર્શાવવામાં આવ્યા ન હોય, તો અરજદાર એવું કહી શકે નહીં કે ભલે તેમની આવક આવકના રિટર્નમાં યોગ્ય રીતે દર્શાવવામાં આવી ન હોય, છતાં માત્ર એટલા માટે કે કાયદા હેઠળ તેમને હિસાબી ચોપડા રાખવા જરૂરી નથી, જપ્ત કરાયેલી સામગ્રીમાં નોંધાયેલા નાણાકીય વ્યવહારોનો ખુલાસો કરવો તેમના માટે જરૂરી નથી. અરજદારે હિસાબોને હિસાબી ચોપડા સમાન ગણવાનો પ્રયાસ કર્યો છે અને જપ્ત કરાયેલી સામગ્રીમાંથી વિવિધ નાણાકીય વ્યવહારોના રેકોર્ડ મળી આવ્યા હોવાની હકીકત હોવા છતાં, વૈધાનિક રીતે કોઈપણ હિસાબો રાખવા તેમના માટે જરૂરી નથી તેવી પોકળ દલીલ હેઠળ આવા વ્યવહારોનો ખુલાસો કરવાની જવાબદારીમાંથી છટકવાનો પ્રયાસ કર્યો છે.

૨૮. આમ, જોકે સદર અરજદાર તેમ કરવા માટે કાયદાકીય રીતે બંધાયેલા ન હોવાથી તેઓ હિસાબી ચોપડા ન નિભાવતા હોય, તેમ છતાં સર્ચના પરિણામે, જ્યારે વિવિધ નાણાકીય વ્યવહારો દર્શાવતી જપ્ત કરાયેલી સામગ્રી તેમની સમક્ષ મૂકવામાં આવી, અને તેમને તે અંગે ખુલાસો કરવા જણાવવામાં આવ્યું, ત્યારે તેમણે આકારણી અધિકારીના સંતોષ મુજબ તે અંગે ખુલાસો કરવાનો રહેતો હતો. જોકે, સદર અરજદારે કેટલોક ખુલાસો આપ્યો હોવા છતાં, તે આકારણી અધિકારીના સંતોષ મુજબનો ન હતો. કોઈ સંતોષકારક ખુલાસો સામે ન આવવાના સંજોગોમાં, આકારણી અધિકારીએ જપ્ત કરાયેલી સામગ્રી ધ્યાને લેવાની અને વિચારણા હેઠળના આકારણી વર્ષો માટે સદર અરજદારની આવકની ગણતરી કરવાની રહે છે. દસ્તાવેજી પુરાવાના પ્રકારને ધ્યાનમાં લેતાં, જે આકારણી અધિકારીના અભિપ્રાય મુજબ દર્શાવે છે કે સદર અરજદાર એકોમોડેશન એન્ટ્રીઓ અને મની લોન્ડરિંગના વ્યવસાયમાં સંડોવાયેલા છે, વ્યવહારોની બહુલતા છે, અને તદુપરાંત, આવા દસ્તાવેજી પુરાવા તેમની પોતાની મેળે ઉકેલવા માટે વિશાળ અને જટિલ છે, આકારણી અધિકારીએ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) ની જોગવાઈઓ હેઠળ સ્પેશિયલ ઓડિટનો આશરો લેવાનું યોગ્ય ગણ્યું છે. આ અદાલતના અભિપ્રાય મુજબ, સર્ચ દરમિયાન મળી આવેલી સામગ્રી કે જેમાં વિવિધ નાણાકીય વ્યવહારો નોંધવામાં આવ્યા છે, જે સંબંધિત આકારણી વર્ષો માટે સદર અરજદારની આવક નક્કી કરવા પર અસર ધરાવતા હોઈ શકે છે, તેની સદર અરજદારની સાચી આવકની ગણતરી કરવાના હેતુ માટે તપાસ કરવી જરૂરી રહેશે.

૨૯. જોકે એ વાત સાચી છે કે સદર અરજદાર એક વ્યક્તિ હોવાથી કાયદાકીય રીતે હિસાબો નિભાવવા માટે બંધાયેલા ન હોઈ શકે, પરંતુ તેનો અર્થ એવો થતો નથી કે તેમણે પોતાના આવકના રિટર્નમાં પોતાની આવકનો સાચો હિસાબ આપવાનો રહેતો નથી. જો તેમના આવકના રિટર્નમાં દર્શાવ્યા મુજબની તેમની આવકની ગણતરી તેમની વાસ્તવિક આવક અથવા સર્ચ દરમિયાન સત્તાધિકારીઓ દ્વારા એકત્રિત કરવામાં આવેલા પુરાવા સાથે સુસંગત ન હોય, તો તેમણે તે અંગે યોગ્ય હિસાબ આપવાનો રહે છે. જ્યારે સર્ચ દરમિયાન જપ્ત કરવામાં આવેલા વિશાળ દસ્તાવેજો દર્શાવે છે કે જપ્ત કરાયેલી સામગ્રીમાં નોંધાયેલા વિવિધ નાણાકીય વ્યવહારો આવકના રિટર્નમાં દર્શાવ્યા મુજબની આવકની ગણતરીનો ભાગ બનતા નથી, ત્યારે તેનો અર્થ એ થાય છે કે આવકનો યોગ્ય હિસાબ આપવામાં આવ્યો નથી અને સદર અરજદારને સાચા હિસાબો રજૂ કરવા જણાવવામાં આવી શકે છે. માત્ર હિસાબો ન નિભાવવા, અથવા હિસાબો નિભાવવાની કોઈ કાયદાકીય જવાબદારી ન હોવી, તેનો અર્થ એવો થતો નથી કે સદર અરજદાર વિચારણા હેઠળના આકારણી વર્ષોમાં પોતાના દ્વારા કરવામાં આવેલા નાણાકીય વ્યવહારોના સાચા હિસાબો દર્શાવવાની જવાબદારીમાંથી મુક્ત થઈ જાય છે. તેથી, એવી દલીલ કે સદર અરજદાર હિસાબી ચોપડા નિભાવવા માટે બંધાયેલા ન હોવાના કારણે આકારણી અધિકારી સદર અધિનિયમની કલમ ૨૮૮ ની પેટા-કલમ (૨) નીચેની સ્પષ્ટતામાં વ્યાખ્યાયિત કર્યા મુજબના એકાઉન્ટન્ટ પાસે હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવા માટે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) હેઠળ તેમને નિર્દેશ આપી શકે

નહીં, તે સ્વીકારવાને પાત્ર નથી.

૩૦. તદુપરાંત, મહેસૂલ તરફેના વિદ્વાન વકીલ દ્વારા નિર્દેશ કરવામાં આવ્યો છે તે મુજબ, કરદાતાની વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિના વિશિષ્ટ સ્વરૂપને ધ્યાનમાં રાખીને પણ સ્પેશિયલ ઓડિટ માટે રેફરન્સ કરી શકાય છે. આ કેસમાં, આકારણી અધિકારીનો એવો અભિપ્રાય છે કે સદર અરજદાર એકોમોડેશન એન્ટ્રીઓ પૂરી પાડવાના અને મની લોન્ડરિંગના વ્યવસાયમાં સંડોવાયેલા છે. જોકે આવો વ્યવસાય કાયદેસર ન હોઈ શકે, તેમ છતાં તે એક વિશિષ્ટ વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિ છે અને આકારણી અધિકારી પાસે આવા દસ્તાવેજી પુરાવા ઉકેલવા માટેના જરૂરી સાધનો ન પણ હોય. આવા સંજોગોમાં, જ્યારે આકારણી અધિકારીને જણાય કે કરદાતાની વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિઓના વિશિષ્ટ સ્વરૂપને ધ્યાનમાં રાખીને, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) હેઠળ અભિપ્રેત કર્યા મુજબ એકાઉન્ટન્ટ દ્વારા હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવું જરૂરી છે, ત્યારે આકારણી અધિકારી માટે તેમ કરવું અનુમતિપાત્ર છે. તેથી, દલીલ ખાતર જો સદર અરજદારની એવી દલીલ સ્વીકારી પણ લેવામાં આવે કે તેઓ કાયદાકીય રીતે હિસાબો નિભાવવા બંધાયેલા ન હોવાના કારણે હિસાબોની જટિલતા અને જથ્થાનો પ્રશ્ન ઉપસ્થિત થતો નથી, તો પણ સદર અરજ તે આધાર પર નિષ્ફળ જશે કે જો આકારણી અધિકારી સદર અરજદારના વ્યવસાયના વિશિષ્ટ સ્વરૂપને ધ્યાનમાં રાખીને એવો અભિપ્રાય ધરાવતા હોય કે તેમ કરવું જરૂરી છે, તો એકાઉન્ટન્ટ પાસે હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવાનો નિર્દેશ પણ આપી શકાય છે.

૩૧. સદર અરજદાર વતી એવી દલીલ કરવામાં આવી છે કે સદર આકારણી અધિકારી પોતે જારી કરેલી કારણ દર્શક નોટિસ અનુસાર ઉમેરા કરી શક્યા હોત અને સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ આ બાબતને સ્પેશિયલ ઓડિટ માટે મોકલવાની કોઈ જરૂરિયાત ન હતી. આ અદાલતના અભિપ્રાય મુજબ, જો માત્ર એટલા માટે કે સદર અરજદારે સર્ચ દરમિયાન જપ્ત કરાયેલા દસ્તાવેજી પુરાવાઓની સ્પષ્ટતા કરી નથી, અતિશય ઊંચી આકારણી કરવાને બદલે, સદર આકારણી અધિકારીએ, પોતાની વિવેકબુદ્ધિથી, નિયત ફોર્મ ૬બી માં આવા ઓડિટનો અહેવાલ રજૂ કરવા માટે આ સંબંધમાં પ્રિન્સિપાલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ દ્વારા નામાંકિત કરાયેલા અને સદર અધિનિયમની કલમ ૨૮૮ ની પેટા-કલમ (૨) નીચેના સ્પષ્ટીકરણમાં વ્યાખ્યાયિત એકાઉન્ટન્ટ મારફતે સદર સામગ્રીની ચકાસણી કરાવવાનું યોગ્ય માન્યું હોય અને આ બાબતને સ્પેશિયલ ઓડિટ માટે મોકલવાના અન્ય સુસંગત માપદંડો સંતોષાયા છે તે હકીકતને ધ્યાને લેતાં, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) હેઠળ આ બાબતને સ્પેશિયલ ઓડિટ માટે મોકલવાના સદર આકારણી અધિકારીના પગલામાં કોઈ ખામી શોધી શકાય નહીં.

૩૨. સદર અરજદારના વિદ્વાન વકીલ દ્વારા જે નિર્ણયો પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે, હવે તેનો ઉલ્લેખ કરી શકાય.

૩૨.૧ અલીધરા ટેક્સપ્રો એન્જિનિયરિંગ (પી.) લિમિટેડ વિ. ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ (ઉપર મુજબ) માં, કુલ ચાર પિટિશનો હતી. બે પિટિશનોના

કિસ્સામાં, અદાલતે તેને ગ્રાહ્ય રાખી હતી અને એવા કારણસર રાહત આપી હતી કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સ્પેશિયલ ઓડિટ માટે સુનાવણીની તક આપતી સમગ્ર નોટિસ એવા આધાર પર આગળ વધી હતી કે માત્ર બે કંપનીઓ સંકળાયેલી હતી, જોકે નોટિસ તમામ ચાર કંપનીઓને સંબોધવામાં આવી હતી. તેથી, એ હકીકતને ધ્યાને લેતાં કે બે કંપનીઓના કિસ્સામાં, કારણ દર્શક નોટિસમાં, તેમના હિસાબોની કોઈપણ જટિલતા અંગે સહેજ પણ ઉલ્લેખ ન હતો, આકારણીની કાર્યવાહી પૂર્ણ થઈ ગઈ હોવા છતાં અદાલતે હસ્તક્ષેપ કર્યો હતો, પરંતુ અન્ય બે કંપનીઓના સંબંધમાં, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) નો ઉપયોગ થઈ ચૂક્યો હોવાથી અદાલતે કોઈ રાહત આપી ન હતી અને તે પિટિશનો નામંજૂર કરી હતી. ઉપરોક્ત હકીકતોની પૃષ્ઠભૂમિમાં જ આ અદાલતે આકારણી હુકમોના તબક્કા પછી તે પૈકીની બે પિટિશનો ગ્રાહ્ય રાખી હતી અને તેથી, સદર નિર્ણય હાલના કેસની હકીકતોને લાગુ પડશે નહીં.

૩૨.૨ ડી.એલ.એફ. કોમર્શિયલ પ્રોજેક્ટ્સ કોર્પોરેશન વિ. આસિસ્ટન્ટ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ (ઉપર મુજબ) માં, દિલ્હી હાઇકોર્ટે, સદર કેસની હકીકતોમાં, વાસ્તવમાં એવું તારણ કાઢ્યું હતું કે સદર આકારણી અધિકારીએ સ્પષ્ટ અભિપ્રાય વ્યક્ત કર્યો હતો કે “ધ્યાને આવેલી અને કરદાતા સમક્ષ રજૂ કરાયેલી દેખીતી જટિલતાઓનો કરદાતા દ્વારા જવાબ આપી દેવામાં આવ્યો છે”. અદાલતે અવલોકન કર્યું હતું કે આ વિધાનનો ફલિતાર્થ એ છે કે સદર આકારણી

અધિકારીએ એવો અભિપ્રાય બાંધ્યો ન હતો કે કરદાતાના હિસાબો જટિલ હતા અને મહેસૂલના હિતોનું રક્ષણ કરવા માટે સ્પેશિયલ ઓડિટ જરૂરી હતું. સદર કેસની હકીકતોમાં, અદાલતે એવું પણ તારણ કાઢ્યું હતું કે એવા સંજોગો હતા જે દર્શાવતા હતા કે તારીખ ૨૭.૧૨.૨૦૧૧ ના રોજ આકારણી અધિકારી દ્વારા રચાયેલો અભિપ્રાય તેમનો પોતાનો ન હતો. હાલના કેસની હકીકતોમાં, સદર આકારણી અધિકારીએ સ્પષ્ટપણે અવલોકન કર્યું છે કે જપ્ત કરાયેલી સામગ્રીમાં પુષ્કળ પુરાવાઓ છે જે દર્શાવે છે કે કરદાતાના હિસાબી ચોપડાઓ સ્વરૂપમાં જટિલ છે અને સાચા નથી. કરદાતાના કેસમાં સર્ચ કાર્યવાહી દરમિયાન પુષ્કળ પ્રમાણમાં દસ્તાવેજો મળી આવ્યા હતા અને જપ્ત કરવામાં આવ્યા હતા, જેમાં હજારો કરોડ રૂપિયા સુધી પહોંચતી વિશાળ રકમ અને મોટી માત્રામાં રોકડ વ્યવહારો સામેલ છે. તેથી સાચી કરપાત્ર આવક અને વાસ્તવિક ફંડ ફ્લો ના વ્યાપ સુધી પહોંચવા માટે, ઈન્કમ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૧૪૨(૨એ) ના અર્થ હેઠળ સ્વતંત્ર ઓડિટ હાથ ધરવાની આ કવાયત અનિવાર્ય બની જાય છે.

૩૨.૩ દિલ્હી ડેવલપમેન્ટ ઓથોરિટી વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા (ઉપર મુજબ) માં, અદાલતે આ પ્રમાણે ઠરાવ્યું હતું:

"૨૪. અમે બે કારણોસર ઉપરોક્ત નોંધનો વિગતવાર સંદર્ભ લીધો છે. પ્રથમ તો, સદર નોંધ પરથી જણાય છે કે આકારણી અધિકારીને એવું લાગ્યું હતું કે આ કેસમાં વિગતવાર ચકાસણી અથવા દેખરેખ, નોંધોની ખરાઈ જરૂરી હતી, જે મોટી સંખ્યામાં હતી. મોટી સંખ્યામાં રહેલી નોંધોની માત્ર વિગતવાર ચકાસણી

પોતાની મેળે, સ્વતંત્ર ધોરણે, હિસાબોની જટિલતા સમાન ગણાશે નહીં. માત્ર મોટી સંખ્યામાં નોંધો છે તે કારણે હિસાબો જટિલ બનતા નથી, દાખલા તરીકે, પેટ્રોલ પંપ પર કાયદા/નિયમો હેઠળ નિયત ભાવે દરરોજ હજારો ગ્રાહકોને મોટું વેચાણ થઈ શકે છે, પરંતુ તે પોતાની મેળે હિસાબોને જટિલ બનાવશે નહીં. તેવી જ રીતે, આકારણી અધિકારીએ નોંધોની ઝીણવટભરી તપાસ કરવી અને તેની ખરાઈ કરવી જરૂરી હોય છે, પરંતુ સદર કવાયત હાથ ધરવા માટે સ્પેશિયલ ઓડિટર અથવા ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટની સેવાઓની જરૂર પડતી નથી. કલમ ૧૪૨(૨એ) એવી જોગવાઈ નથી કે જેના દ્વારા આકારણી અધિકારી પોતાની સત્તાઓ અને કાર્યો, કે જે તેઓ પોતે બજાવી શકે છે, તે સ્પેશિયલ ઓડિટરને સોંપે. સદર જોગવાઈ આકારણી અધિકારીને એક એવા નિષ્ણાતની મદદ લેવા સક્ષમ બનાવવા માટે ઘડવામાં આવી છે, જે હિસાબો અને હિસાબી પદ્ધતિઓને સમજે છે જેથી જ્યારે હિસાબો જટિલ હોય અને આકારણી અધિકારીને એવું લાગે કે જ્યાં સુધી તેમને સ્પેશિયલ ઓડિટરની મદદ અને સહાય ન મળે ત્યાં સુધી તેઓ તેને સમજી શકતા નથી અને સંપૂર્ણપણે ગ્રહણ કરી શકતા નથી, ત્યારે તે હિસાબોની તપાસ કરી શકાય. મહેસૂલનું હિત એ અન્ય વિચારણા છે. હાલના કેસમાં, મહેસૂલે એવી રજૂઆત કરી નથી કે નોંધોની ટેસ્ટ ચેક હાથ ધરવામાં આવી હતી, પરંતુ તેમાં વિસંગતતાઓ અથવા ભૂલો જણાઈ આવી હતી. આગળ કાર્યવાહી કરવા માટે, અને કરપાત્ર આવકની ગણતરી કરવા માટે, હિસાબી નિષ્ણાતની મદદ અને સહાયની જરૂર હતી. બીજું, અમે નોંધીએ છીએ કે આકારણી અધિકારીને એવું લાગ્યું હતું કે અમુક કાનૂની મુદ્દાઓ, એટલે કે, નઝુલ

૧ અને નઝુલ ૨ જમીનનું સ્વરૂપ અને પ્રકાર, પ્રાપ્ત થયેલી ચૂકવણીઓ અને કરવેરાના હેતુઓ માટે ચોપડાઓમાં સદર ચૂકવણીઓ, આવકો અથવા ખર્ચની માવજત નક્કી કરવા અને તેના પર નિર્ણય લેવા માટે સ્પેશિયલ ઓડિટરની જરૂર છે. સ્પેશિયલ ઓડિટર સદર કાનૂની મુદ્દા અથવા કરપાત્રતા અંગેના પ્રશ્નમાં ઊંડા ઉતરી શકે નહીં અને તેની તપાસ કરી શકે નહીં. આ બાબત આકારણી અધિકારી દ્વારા નિર્ધારિત અને નક્કી કરવાની રહે છે. આવા નિર્ધારણ/નિર્ણય માટે આકારણી હુકમ પસાર કરવો જરૂરી બને છે. જો કે, આ તબક્કે, આકારણી અધિકારીએ તેમનો પ્રથમદર્શી અથવા કામચલાઉ દ્રષ્ટિકોણ દર્શાવવો જોઈએ કે કાનૂની મુદ્દા માટે શા કારણે નિષ્ણાત દ્વારા હિસાબોની તપાસ જરૂરી છે. હિસાબોના નિષ્ણાત એવા ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટની કોઈ ભૂમિકા હોતી નથી અને નઝુલ ૧ અથવા નઝુલ ૨ જમીનની આવકો અને ચૂકવણીઓના સ્વરૂપ અને પ્રકારને ઉકેલવા, નક્કી કરવા કે તે અંગે પોતાનો અભિપ્રાય વ્યક્ત કરવા માટે તેમને સત્તા સોંપી શકાય નહીં અને કહી શકાય નહીં. કોઈ ચોક્કસ કેસમાં, હિસાબની જટિલતાઓ અને કાનૂની મુદ્દો એકબીજા સાથે વણાયેલા અથવા જોડાયેલા હોઈ શકે છે અને, તેથી, હિસાબોની તપાસમાં કાનૂની બાબત/મુદ્દા પર પરોક્ષ કે પ્રત્યક્ષ રીતે તેમના અભિપ્રાયની જરૂર પડી શકે છે, પરંતુ હાલના કેસમાં આ સાચું નથી અથવા તેમ જણાવવામાં આવ્યું નથી. કરદાતાનો કેસ અને વલણ એવું છે કે નિયમો સહિતના કાયદા મુજબ, નઝુલ ૧ અને નઝુલ ૨ જમીન, પ્રાપ્ત થયેલી ચૂકવણીઓ, થયેલ ખર્ચ વગેરે કેન્દ્ર સરકારના છે અને તેમાંનું કશું પણ તેમના ખાતે આભારી ગણી શકાય નહીં. કાનૂની પાસાની કોઈ તપાસ, વિચારણા

અને કામચલાઉ દ્રષ્ટિકોણની રચના થઈ નથી. આ કાનૂની મુદ્દા પરનો નિર્ણય સ્પેશિયલ ઓડિટર તરીકે ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ પર તબદીલ કરી શકાય નહીં અને સોંપી શકાય નહીં કારણ કે તેઓ નિષ્ણાત નથી અને સદર કવાયત હાથ ધરવા માટે સદર અધિનિયમ હેઠળ જનાદેશિત નથી. કરદાતાનો કેસ એવો છે કે તે નઝુલ ૧ અને નઝુલ ૨ જમીનો અને જનરલ ડેવલપમેન્ટ એકાઉન્ટ માટે અલગ હિસાબો રાખે છે. સદર હિસાબો કમ્પ્ટ્રોલર એન્ડ ઓડિટર જનરલ દ્વારા ઓડિટ કરવામાં આવ્યા છે અને કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા સ્વીકારવામાં આવ્યા છે.

૨૫. અરજદાર દ્વારા ઉપસ્થિત કરવામાં આવેલી એ દલીલમાં પણ અમને તથ્ય જણાય છે કે આકારણી અધિકારીઓએ કારણો નોંધવાના હેતુસર, તમામ હુકમોમાં વારંવાર "નોટ્સ ઓફ એકાઉન્ટ્સ" લીધેલ છે અને તેનો શબ્દશઃ સમાવેશ કરેલ છે. આ દેખીતી રીતે સાચું છે અને તેથી, વિચારણા ન કરવી તેમજ વિવેકબુદ્ધિનો ઉપયોગ ન કરવો તે દર્શાવે છે, જે નિર્ણય લેવાની પ્રક્રિયામાં એક ક્ષતિ રચે છે. ખાસ ઓડિટર પર ઝીણવટભરી તપાસ અને ચકાસણીની જવાબદારી તબદીલ કરવાની આ એક સરળ અને અનુકૂળ રીત છે. એ વાત સાચી અને યોગ્ય હોઈ શકે છે કે નોટ્સ ઓફ એકાઉન્ટ્સમાં ઉલ્લેખિત અમુક પાસાઓ, જો જરૂરી અને અનિવાર્ય હોય અને ઊંડાણપૂર્વકની તપાસ પછી, ખાસ ઓડિટરની નિમણૂકને યોગ્ય ઠેરવી શકે છે, પરંતુ આકારણી અધિકારીએ કારણો નોંધતી વખતે તેમને અન્ય બાબતોથી અલગ પાડવા માટે સાવચેત અને સાવધ રહેવું પડશે. જો આવી કવાયત હાથ ધરવામાં આવે, તો તે વિવેકબુદ્ધિનો યોગ્ય અને

ઉચિત ઉપયોગ દર્શાવશે, અને આવી સત્તા અસ્તિત્વ ધરાવે છે અને તેથી તેનો ઉપયોગ થવો જોઈએ તેવા ઢોંગ કે બહાના હેઠળ કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સત્તાનો ઉપયોગ દર્શાવશે નહીં. સત્તાનું અસ્તિત્વ વિવાદમાં નથી; સત્તાનો ઉપયોગ વિવાદ અને પ્રશ્નમાં છે. સત્તાનો ઉપયોગ નિર્ધારિત જરૂરિયાતો સામે ટકી રહેવો જોઈએ અને તેને પૂર્ણ કરતો હોવો જોઈએ. અપ્રસ્તુત અને બાહ્ય બાબતોને બાકાત રાખવામાં નિષ્ફળતા "અભિપ્રાય" ને નિરર્થક બનાવે છે કારણ કે સદર બાબતોએ અભિપ્રાય બાંધવા પર છવાઈ જવું જોઈએ નહીં કે તેમાં ખલેલ પહોંચાડવી જોઈએ નહીં. નોંધાયેલા કારણો વાસ્તવિક હોવા જોઈએ અને બે વૈધાનિક જરૂરિયાતો એટલે કે હિસાબોની જટિલતા અને મહેસૂલના હિત સાથે સંબંધ ધરાવતા હોવા જોઈએ.”

સદર કેસની હકીકતોમાં, અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે સત્તાનું અસ્તિત્વ વિવાદમાં નથી. સત્તાનો ઉપયોગ વિવાદમાં છે. અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે સત્તાનો ઉપયોગ નિર્ધારિત જરૂરિયાતો સામે ટકી રહેવો જોઈએ અને તેને પૂર્ણ કરતો હોવો જોઈએ. ઉપરોક્ત ચર્ચાના પ્રકાશમાં કે જેમાં અદાલતે ઠરાવ્યું છે કે હાલના કેસની હકીકતોમાં કલમની જરૂરિયાતો યોગ્ય રીતે સંતોષાયેલ છે, ઉપરોક્ત ચુકાદો હાલના કેસની હકીકતોને લાગુ પડશે નહીં.

૩૨.૪ કમિશનર ઓફ ઇનકમ ટેક્સ વિ. ભાઇચંદ એન. ગાંધી (ઉપર મુજબ) માં, એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે બેંક દ્વારા તેના ખાતેદારને પૂરી પાડવામાં આવેલી પાસબુક એ બેંક દ્વારા નિભાવવામાં આવતા ચોપડાઓમાં

ખાતેદારના ખાતાની માત્ર એક નકલ છે. એવું નથી કે બેંક દ્વારા ખાતેદારના એજન્ટ તરીકે પાસબુક નિભાવવામાં આવે છે, કે ન તો એવું કહી શકાય કે બેંક દ્વારા ખાતેદારની સૂચનાઓ હેઠળ પાસબુક નિભાવવામાં આવે છે. અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે બેંક દ્વારા કરદાતાને પૂરી પાડવામાં આવેલી પાસબુકને કરદાતાનો ચોપડો ગણી શકાય નહીં, એટલે કે, કરદાતા દ્વારા અથવા તેની સૂચનાઓ હેઠળ નિભાવવામાં આવેલો ચોપડો. હાલના કેસની હકીકતો પર પરત ફરતાં, આકારણી અધિકારીનો એવો કેસ નથી કે પાસબુકને અરજદારના હિસાબી ચોપડા તરીકે ગણવી જોઈએ; આવા સંજોગોમાં, ઉપરોક્ત ચુકાદો હાલના કેસની હકીકતોને લાગુ પડશે નહીં.

૩૨.૫ વેસ્ટ બેંગાલ સ્ટેટ કો-ઓપરેટિવ બેંક લિમિટેડ વિ. જોઈન્ટ કમિશનર ઓફ ઈનકમ ટેક્સ (ઉપર મુજબ) માં, કલમ ૧૪૭ હેઠળની કાર્યવાહીમાં, કરદાતા ખાસ ઓડિટ ઈચ્છતો હતો. અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે કલમ ૧૪૨ ની યોજના હેઠળ, જ્યાં પણ જરૂરી હોય ત્યાં હિસાબો રજૂ કરવાનો નિર્દેશ આપવાની આકારણી અધિકારીની ફરજ છે. આકારણી અધિકારીએ હિસાબોના સંબંધમાં સ્વરૂપની જટિલતા અંગે અભિપ્રાય બાંધવો પડે છે. તેમણે હિસાબી ચોપડાઓની તપાસ માટે અનિવાર્યપણે આવાં પગલાં લેવા પડે છે. ઉપરોક્ત ચુકાદો ફેબ્રુઆરી, ૨૦૦૪ માં આપવામાં આવ્યો હતો, જે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) ના સુધારા પહેલાંનો છે. આ ઉપરાંત, હાલના કેસની હકીકતોમાં, આકારણી અધિકારીએ જપ્ત કરાયેલી તમામ સામગ્રી અરજદાર સમક્ષ મૂકી હતી

અને તેમને તેનો ખુલાસો કરવા જણાવ્યું હતું. માત્ર ખુલાસો સંતોષકારક ન હોવાનું જણાતાં અને રેકોર્ડ પરની સામગ્રીના સ્વરૂપ તેમજ અરજદારના વ્યવસાયના વિશિષ્ટ સ્વરૂપને ધ્યાને લેતાં જ, આકારણી અધિકારીએ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) ની જોગવાઈઓનો આશરો લીધો છે.

૩૨.૬ જોકે એ સાચું છે કે આશારામ થાઉમલ હરપલાણી (આસારામ બાપુ) વિ. ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઇનકમ ટેક્સ (ઉપર મુજબ) અને તક્ષશિલા રિયાલ્ટીઝ (પી.) લિમિટેડ વિ. ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઇનકમ ટેક્સ (ઉપર મુજબ) માં કરદાતા માટે હિસાબો નિભાવવા જરૂરી હતા, જ્યારે અરજદાર પર વૈધાનિક રીતે હિસાબો નિભાવવાની કોઈ વૈધાનિક ફરજ લાદવામાં આવેલ નથી, તેમ છતાં આ અદાલત દ્વારા ઉપર અપનાવવામાં આવેલા તર્કના પ્રકાશમાં કે જેમાં 'હિસાબો' શબ્દપ્રયોગને તેના દાયરામાં નાણાકીય વ્યવહારોના રેકોર્ડ અને આવકની ગણતરીનો સમાવેશ કરવા માટે વ્યાપક અર્થ આપવામાં આવ્યો છે, સદર ચુકાદો પણ અરજદારને સહાયરૂપ થશે નહીં.

33. સંબંધિત પક્ષકારોના વિદ્વાન વકીલો દ્વારા જે નિર્ણયો પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે તે પૈકીના મોટાભાગના નિર્ણયો સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) ના સુધારા પહેલાં આપવામાં આવ્યા છે. જો કે, આ અદાલતના ચાર નિર્ણયો સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની સુધારેલી પેટા-કલમ (૨એ) ના સંદર્ભમાં આપવામાં આવ્યા છે. આ નિર્ણયો ઉલ્હાસ સિક્યોરિટીઝ (પી.) લિમિટેડ, તક્ષશિલા રિયાલ્ટીઝ (પી.) લિમિટેડ, આશારામ

થાઉમલ હરપલાણી (આસારામ બાપુ) (ઉપર મુજબ) અને સ્પેશિયલ સિવિલ એપ્લિકેશન નં. ૧૩૪૪૫/૨૦૦૭ માં તારીખ ૧૨.૭.૨૦૧૯ ના રોજ આપવામાં આવેલ કામા હોટેલ્સ લિમિટેડ વિ. સમીર વકીલ અથવા તેમના અનુગામી ડેપ્યુટી સી.આઈ.ટી. (ઓ.એસ.ડી.) ના કેસોમાંના છે.

33.૧ ઉલ્હાસ સિક્યોરિટીઝ (પી.) લિમિટેડ (ઉપર મુજબ) માં, આ અદાલતે આ પ્રમાણે ઠરાવ્યું હતું:

"૮. હાલના કેસમાં, આકારણી અધિકારીએ ખાસ ઓડિટર દ્વારા હિસાબનું ઓડિટ કરાવવાનું યોગ્ય માન્યું છે કારણ કે માંગણી કરાયેલ સામગ્રી ૧૪ ગુણીઓમાંથી મળી આવેલા ૪૦૦૦૦ કાગળો જેટલી છે, જે આશારામ બાપુ અને અન્ય લોકો પાસેથી મેળવવામાં આવી હતી. એવું જણાય છે કે જે વ્યક્તિઓ સાથે અરજદાર કરદાતાના વ્યવહાર/ સંબંધ/ લેવડદેવડ છે તે પૈકીની ઘણી વ્યક્તિઓ સમાન છે અને તેથી, એવું કહી શકાય નહીં કે માંગણી કરાયેલ સામગ્રીમાં દર્શાવેલ વ્યક્તિઓ/સાધકો અરજદાર-કરદાતા માટે અજાણ્યા છે. આવા સંજોગોમાં, જ્યારે કરદાતા અને માંગણી કરાયેલા કાગળોમાં જેમના નામો આવ્યા છે તેવી અન્ય વ્યક્તિઓના સંદર્ભમાં મોટી સંખ્યામાં કાગળો ધ્યાને લેવા / ચકાસવા જરૂરી હોય અને સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) ને ધ્યાને લેતાં, આકારણી અધિકારીએ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સત્તાઓનો ઉપયોગ કરવાનું યોગ્ય માન્યું હોય, ત્યારે એવું કહી શકાય નહીં કે આકારણી અધિકારીએ કોઈ ભૂલ અને/અથવા ગેરકાયદેસરતા આચરી છે. એ નોંધવું જરૂરી છે કે અરજદાર

કરદાતાને તક આપ્યા પછી અને વ્યવહારોની જટિલતા તથા બહુલતા સંબંધે સંતોષ થયા પછી વાદગ્રસ્ત હુકમ પસાર કરવામાં આવ્યો છે."

૩૩.૨ તક્ષશિલા રિયાલ્ટીઝ (પી.) લિમિટેડ (ઉપર મુજબ), કે જે જ્યાં સુધી સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની સુધારેલી પેટા-કલમ (૨એ) ની પ્રયોજ્યતાનો સંબંધ છે ત્યાં સુધી સૌથી વધુ સુસંગત છે, તેમાં આ અદાલતે આ મુજબ ઠરાવ્યું છે:

"૧૭. હવે જ્યાં સુધી અરજદાર વતી કરવામાં આવેલી એ રજૂઆતનો સંબંધ છે કે આકારણીની કાર્યવાહીમાં અરજદાર પાસેથી હિસાબો મંગાવ્યા વિના અને હિસાબો પર શંકા કર્યા વિના અને/અથવા હિસાબોમાંની જટિલતાને ધ્યાનમાં લીધા વિના આકારણી અધિકારી સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ ખાસ ઓડિટનો નિર્દેશ આપી શકે નહીં, તો એ નોંધવું જરૂરી છે કે સદર અધિનિયમની સુધારેલી કલમ ૧૪૨(૨એ) મુજબ, હિસાબોના સ્વરૂપ અને જટિલતા વગેરે ઉપરાંત, હિસાબોમાં વ્યવહારોની બહુલતા અથવા કરદાતાની વ્યાવસાયિક પ્રવૃત્તિના વિશિષ્ટ સ્વરૂપ અને મહેસૂલના હિતોના કિસ્સામાં પણ, આકારણી અધિકારી સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ પ્રદત્ત સત્તાઓની રૂએ ખાસ ઓડિટ માટેનો હુકમ પસાર કરી શકે છે. તેથી, કરદાતાની વ્યાવસાયિક પ્રવૃત્તિઓના વિશિષ્ટ સ્વરૂપને ધ્યાનમાં રાખીને, ખાસ ઓડિટર દ્વારા હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવાનો અભિપ્રાય બાંધતી વખતે; આકારણી અધિકારી સમક્ષ કોઈ હિસાબી ચોપડા હોવા જરૂરી નથી. હાલના કેસમાં,

ભાગીદારો દ્વારા પેઢીઓમાં જમીન લાવવા; જમીનનું પુનઃમૂલ્યાંકન કરવા; જમીનની પુનઃમૂલ્યાંકિત રકમ જેટલી રકમ ભાગીદારોના મૂડી ખાતામાં જમા કરવા; શેરધારકોના મૂડી ખાતાનું લોન ખાતામાં રૂપાંતરણ કરવા અને ગેરવાજબી પ્રીમિયમ પર પુનઃમૂલ્યાંકન જમાની બાકી રકમ સામે ઈક્વિટી શેરો જારી કરવા સંબંધિત જટિલ મુદ્દાઓ હોવાનું જણાયા બાદ, અને કરદાતાની વ્યાવસાયિક પ્રવૃત્તિઓના વિશિષ્ટ સ્વરૂપને ધ્યાનમાં રાખીને સંતુષ્ટ થયા પછી, આકારણી અધિકારીએ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળની સત્તાઓની રૂએ ખાસ ઓડિટનો હુકમ પસાર કર્યો છે.

૧૮. અમે જોઈએ છીએ કે કરદાતાઓના હિસાબના ઓડિટ માટેનો નિર્ણય રેકોર્ડ પરની યોગ્ય સામગ્રી અને આકારણી અધિકારી દ્વારા નોંધવામાં આવેલા કારણોથી સમર્થિત છે. હિસાબોમાં વ્યવહારોની બહુલતા અને કરદાતાની વ્યાવસાયિક પ્રવૃત્તિઓના વિશિષ્ટ સ્વરૂપને જોતાં ખાસ ઓડિટ જરૂરી બને છે, તેવો તેમનો અભિપ્રાય બંધાયો હતો અને તેથી, તેમાં કોઈ ક્ષતિ કાઢી શકાય નહીં.

૨૦. કેસની ઉપરોક્ત હકીકતો અને સંજોગોને ધ્યાનમાં લેતાં અને વ્યવહારોની બહુલતા તથા વિશિષ્ટ સ્વરૂપને ધ્યાને લેતાં તેમજ મહેસૂલના હિતમાં, જ્યારે આકારણી અધિકારીએ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ [૨એ] હેઠળ ખાસ ઓડિટના વાદગ્રસ્ત હુકમો પસાર કર્યા છે, ત્યારે તેમાં કોઈ ક્ષતિ કાઢી શકાય નહીં."

33.3 આશારામ થૌમલ હરપલાની (આસારામ બાપુ) (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં,

અદાલતે નીચે મુજબ ઠરાવ્યું હતું:

"[૬.૩] હાલના કેસમાં, આકારણી અધિકારીએ સ્પેશિયલ ઓડિટર દ્વારા હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવાનું યોગ્ય માન્યું છે કારણ કે અધિગૃહીત સામગ્રી ૧૪ કોથળાઓમાંથી મળેલા ૪૦૦૦૦ કાગળો જેટલી છે, જે આશારામ બાપુ અને અન્ય લોકો પાસેથી અધિગૃહીત કરવામાં આવી હતી. એવું જણાય છે કે જે વ્યક્તિઓ સાથે અરજદાર કરદાતાના વ્યવહાર/સંબંધ/લેવડદેવડ છે તે પૈકીની ઘણી વ્યક્તિઓ સામાન્ય છે અને તેથી, એવું કહી શકાય નહીં કે અધિગૃહીત સામગ્રીમાં નામ દર્શાવેલ વ્યક્તિઓ/સાધકો અરજદાર-કરદાતા માટે અજાણ્યા છે. આવા સંજોગોમાં, જ્યારે કરદાતા અને અધિગૃહીત કાગળોમાં જેમના નામો દર્શાવવામાં આવ્યા હતા તેવી અન્ય વ્યક્તિઓના સંદર્ભમાં મોટી સંખ્યામાં કાગળો ધ્યાને લેવા / ચકાસવા જરૂરી હોય અને જ્યારે આઇ.ટી. એક્ટની કલમ ૧૪૨(૨એ) ને ધ્યાને લેતાં, આકારણી અધિકારીએ આઇ.ટી. એક્ટની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળની સત્તાઓનો ઉપયોગ કરવાનું યોગ્ય માન્યું હોય, ત્યારે આકારણી અધિકારીએ કોઈ ભૂલ અને/અથવા ગેરકાયદેસરતા આચરી છે તેમ કહી શકાય નહીં. એ નોંધવું જરૂરી છે કે અરજદાર કરદાતાને તક આપ્યા બાદ અને વ્યવહારોની જટિલતા તથા બહુલતાના સંબંધમાં સંતોષ મેળવ્યા પછી વાદગ્રસ્ત હુકમ પસાર કરવામાં આવ્યો છે.

[૬.૪] હવે, જ્યાં સુધી અરજદાર કરદાતા તરફથી કરવામાં આવેલી એવી દલીલનો સંબંધ છે કે આઇ.ટી. એક્ટની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સત્તાઓનો

ઉપયોગ કરવા માટેની આવશ્યકતાઓ પૈકીની એક એ છે કે આકારણી અધિકારીને મહેસૂલના હિતમાં એવો સંતોષ થવો જોઈએ કે સ્પેશિયલ ઓડિટર દ્વારા હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવું જરૂરી છે, તો એ નોંધવું જરૂરી છે કે તારીખ ૦૧.૦૬.૨૦૧૩ થી અમલમાં આવેલી આઇ.ટી. એક્ટની કલમ ૧૪૨(૨એ) ની સુધારેલી જોગવાઈને ધ્યાને લેતાં, જો પોતાની સમક્ષની કાર્યવાહીના કોઈપણ તબક્કે, આકારણી અધિકારી કરદાતાના હિસાબોના સ્વરૂપ અને જટિલતા તેમજ મહેસૂલના હિતને ધ્યાને રાખીને એવા અભિપ્રાયના હોય કે તેમ કરવું જરૂરી છે, તો સ્પેશિયલ ઓડિટરની નિમણૂક કરી શકાય છે, તેઓ સ્પેશિયલ ઓડિટર દ્વારા હિસાબોની ચકાસણી કરાવવાનો નિર્દેશ આપી શકે છે. તેથી, હિસાબોના સ્વરૂપ અને જટિલતાને ધ્યાને લેતાં, જો આકારણી અધિકારી સંતુષ્ટ હોય અને/અથવા એવા અભિપ્રાયના હોય કે સ્પેશિયલ ઓડિટર દ્વારા હિસાબો ચકાસવા જરૂરી છે, તો તેઓ આવો હુકમ પસાર કરી શકે છે. તેથી, ઉપરોક્ત એવા કારણસર કે આકારણી અધિકારીએ એવું જણાવ્યું નથી કે મહેસૂલના હિતમાં સ્પેશિયલ ઓડિટર દ્વારા હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવું જરૂરી છે, વાદગ્રસ્ત હુકમને કાયદેસર અમાન્ય ઠેરવી રદ કરવો જરૂરી નથી, વિશેષ કરીને, જ્યારે હુકમમાં એવું જણાવવામાં આવ્યું હોય કે વ્યવહારોની જટિલતા અને બહુલતાને જોતાં, સ્પેશિયલ ઓડિટર દ્વારા હિસાબો ચકાસવા જરૂરી છે. આઇ.ટી. એક્ટની કલમ ૧૪૨(૨એ) ના ઉદ્દેશ્ય અને હેતુને ધ્યાને લેતાં, એવું જણાય છે કે આકારણી અધિકારીને આકારણી હુકમ પસાર કરવામાં સરળતા રહે તે હેતુથી અને સાચા નિષ્કર્ષ પર પહોંચવાના હેતુથી આઇ.ટી. એક્ટની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ

સ્પેશિયલ ઓડિટર દ્વારા હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવું જરૂરી છે."

૩૩.૪ કામા હોટેલ્સ લિમિટેડ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં, અદાલતે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) ની સુધારેલી જોગવાઈઓ અંગે ખાસ વિચારણા કરી નથી.

૩૩.૫ આ અદાલતના ઉપરોક્ત નિર્ણયોના સાદા વાંચન પરથી, એ તદ્દન સ્પષ્ટ થાય છે કે તે અરજદારના કેસને સમર્થન આપતા નથી અને તેનાથી વિપરીત મહેસૂલની તરફેણમાં ઝૂકે છે.

૩૪. અરજદાર તરફથી એવી દલીલ ઉપસ્થિત કરવામાં આવી છે કે પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સે પોતાની વિવેકબુદ્ધિનો ઉપયોગ કર્યો નથી અને સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) હેઠળ યાંત્રિક રીતે હુકમ પસાર કર્યો છે. ડી.એલ.એફ. કોમર્શિયલ પ્રોજેક્ટ્સ કોર્પોરેશન વિ. આસિસ્ટન્ટ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં, દિલ્હી હાઈકોર્ટે એવું ઠરાવ્યું છે કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) ની જોગવાઈ અનુસાર આકારણી અધિકારીએ એવો અભિપ્રાય બાંધવો જરૂરી બને છે કે કરદાતાના હિસાબોના સ્વરૂપ અને જટિલતા તેમજ મહેસૂલના હિતોને ધ્યાનમાં રાખીને, સી.આઈ.ટી. અથવા સી.સી.આઈ.ટી. દ્વારા નામાંકિત કરાયેલા સ્પેશિયલ ઓડિટર દ્વારા હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવું જરૂરી છે. પરંતુક આકારણી અધિકારી માટે એ બાબત ફરજિયાત બનાવે છે કે સ્પેશિયલ ઓડિટનો નિર્દેશ આપવામાં આવે તે પહેલાં કરદાતાને સુનાવણીની વ્યાજબી તક આપવામાં આવે. સદર પેટા-કલમ

હેઠળ, સ્પેશિયલ ઓડિટ હાથ ધરવાનો નિર્દેશ સી.આઇ.ટી. અથવા સી.સી.આઇ.ટી. ની પૂર્વ મંજૂરી સાથે આપવાનો રહે છે. આમ, આકારણી અધિકારીએ પોતે જ અભિપ્રાય બાંધવાનો રહે છે અને અન્ય કોઈએ નહીં. સહારા ઇન્ડિયા (ફર્મ) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યા મુજબ, સી.આઇ.ટી. અથવા સી.સી.આઇ.ટી. દ્વારા આપવામાં આવનારી મંજૂરી એ આકારણી અધિકારી દ્વારા સત્તાના મનસ્વી અથવા અન્યાયી ઉપયોગ સામે એક આંતરિક રક્ષણ છે અને તેથી, મંજૂરી માત્ર ઔપચારિક રીતે આપવામાં ન આવે તે જોવાની ઉચ્ચ કક્ષાના સત્તાધિકારી પર ભારે ફરજ રહેલી છે; તેમણે તે સામગ્રીની તપાસ કરવી જરૂરી છે કે જેના આધારે આકારણી અધિકારી દ્વારા સ્પેશિયલ ઓડિટ હાથ ધરવા માટેનો અભિપ્રાય બાંધવામાં આવ્યો હતો. ચુકાદા અનુસાર, મંજૂરીમાં કેસની હકીકતો પ્રત્યે વિવેકબુદ્ધિનો ઉપયોગ પ્રતિબિંબિત થવો જોઈએ.

૩૪.૧ આ સંબંધમાં, મહેસૂલ તરફેના વિદ્વાન વકીલે આ અદાલતના અવલોકનાર્થે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સ્પેશિયલ ઓડિટ માટેની દરખાસ્ત તેમજ પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ દ્વારા આપવામાં આવેલી મંજૂરી સંબંધિત સમગ્ર ફાઇલો રજૂ કરી હતી. ફાઇલોના અવલોકન પરથી જણાયું કે અરજદારના હિસાબોનું સ્પેશિયલ ઓડિટ શા માટે જરૂરી હતું તેના કારણો દર્શાવતી એક વિગતવાર દરખાસ્ત આકારણી અધિકારી દ્વારા જોઈન્ટ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ મારફત મોકલવામાં આવી હતી અને ત્યારબાદ, વિગતવાર સંતોષ નોંધ તૈયાર કર્યા પછી, પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ

દ્વારા દરખાસ્ત મંજૂર કરવામાં આવી છે. સંતોષ નોંધનું અવલોકન પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ તરફથી વિચારણાનો યોગ્ય ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો હોવાનું વિધિવત પ્રતિબિંબિત કરે છે, જેમણે રેકોર્ડ પરની સામગ્રી ધ્યાને લીધી છે અને સ્પેશિયલ ઓડિટ જરૂરી છે તેવા તારણ પર સ્વતંત્ર રીતે પહોંચ્યા છે. પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ દ્વારા યાંત્રિક રીતે મંજૂરી આપવામાં આવી છે તેવી દલીલ, તેથી, સ્વીકારવાપાત્ર નથી.

૩૫. અરજદાર વતી એવી પણ દલીલ કરવામાં આવી છે કે આકારણી સમયમર્યાદાથી બાધિત થઈ રહી હોવાથી સ્પેશિયલ ઓડિટ માટેનો રેફરન્સ માત્ર સમય મેળવવાના આશયથી જ કરવામાં આવ્યો છે. આ સંબંધમાં, એ નોંધી શકાય કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સ્પેશિયલ ઓડિટ માટેના રેફરન્સ સામે અરજદાર દ્વારા ઉઠાવવામાં આવેલા વાંધાઓમાં, સમય મેળવવાના હેતુથી જોગવાઈઓનો આશરો લેવામાં આવ્યો હોવા અંગેની આવી કોઈ દલીલ કરવામાં આવી નથી, કે ન તો પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ સમક્ષ આવી કોઈ દલીલ કરવામાં આવી છે, સિવાય કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ પ્રસ્તાવિત કાર્યવાહી માટે કોઈપણ મંજૂરી આપતાં પહેલાં વ્યક્તિગત સુનાવણી પૂરી પાડવાની વિનંતી કરતા પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સને સંબોધાયેલા તારીખ ૨૬.૧૨.૨૦૧૮ ના પત્રમાં એવું જણાવવામાં આવ્યું છે કે સ્પેશિયલ ઓડિટ માટેની કારણદર્શક નોટિસ આકારણી સમયમર્યાદાથી બાધિત થવાના માત્ર ૧૦ દિવસ પહેલાં જ જારી કરવામાં આવી છે. આમ, આવી દલીલ માત્ર આ અદાલત સમક્ષ જ પ્રથમ વખત ઉઠાવવામાં

આવી છે. ઉપર જણાવેલ ઘટનાક્રમ તેમજ કેસની હકીકતો અને સંજોગોને ધ્યાને લેતાં, અદાલતનો એવો મત છે કે આવી દલીલ સ્વીકારવાપાત્ર નથી.

૩૬. આ બાબતનું બીજું નોંધપાત્ર પાસું એ છે કે તે પ્રસ્તુત સમયે જ્યારે સ્પેશિયલ ઓડિટ માટેનો રેફરન્સ કરવામાં આવ્યો હતો, ત્યારે અરજદારે આ અદાલતનો આશરો લીધો ન હતો અને તેનાથી વિપરીત, કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સને એવી ફરિયાદ કરી હતી કે ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ્સ બિલપાત્ર કલાકોના હેતુથી તેમના પરિસરમાં પોતાનું કામ કરી રહ્યા હતા. ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ્સે અરજદારને નોટિસ જારી કરીને તેમાં માંગવામાં આવેલી વિગતો રજૂ કરવા જણાવ્યું હતું, જેના પ્રત્યુત્તરમાં અરજદારે તેમના પર અપ્રમાણિક આશયનું આરોપણ કરતા અને તેમની કાર્યક્ષમતા પર આક્ષેપ કરતા આક્ષેપો કર્યા હતા. ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ્સે અરજદારના ધ્યાને લાવ્યા હતા કે ઓડિટ નિર્ધારિત સમયમર્યાદામાં, એટલે કે ૧૨૦ દિવસમાં પૂર્ણ કરવાનું હતું અને ૬૦ દિવસ તો પહેલાંથી જ વીતી ગયા હતા, પરંતુ તે નિરર્થક રહ્યું હતું. ૭૫ દિવસ વીતી ગયા હોવાનું દર્શાવતી અન્ય એક નોટિસ મોકલવામાં આવી હતી, અને તેના ૧૫ થી વધુ દિવસો પછી અરજદારે સ્પેશિયલ ઓડિટ માટેના રેફરન્સને પડકારતાં આ અદાલતનો આશરો લીધો હતો. આમ, એવું જણાય છે કે શરૂઆતમાં અરજદારે સ્પેશિયલ ઓડિટ માટેના રેફરન્સને મૂક સંમતિ આપી હતી. તદુપરાંત, જોકે સ્પેશિયલ ઓડિટ પૂર્ણ કરવાનો સમયગાળો ૧૨૦ દિવસનો હતો, આશરે બે તૃતીયાંશ સમયગાળો વીતી ગયા પછી, અરજદારે તેને પડકારતાં વિલંબથી આ

અદાલતનો આશરો લીધો હતો. અરજદારનું આ વર્તન પણ તેમને ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૨૬ હેઠળ વિવેકાધીન રાહત મેળવવા માટે અહકદાર બનાવે છે.

૩૭. આ કેસમાં એવી પણ દલીલ કરવામાં આવી છે કે અરજદારે આકારણી અધિકારી સામે બદદાનતનો આક્ષેપ કર્યો છે અને તેથી, સ્પેશિયલ ઓડિટ માટેનો રેફરન્સ બદદાનતથી પ્રેરિત છે. આ સંબંધમાં, પિટિશનમાં કરવામાં આવેલા કથનોના અવલોકન પરથી જણાય છે કે તેમાં બદદાનતના આવા કોઈ આક્ષેપોને સ્થાન મળ્યું નથી. સ્પેશિયલ ઓડિટ સામે ઉઠાવવામાં આવેલા વાંધાઓમાં તેમજ પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ સમક્ષ બદદાનતના આવા આક્ષેપો કરવામાં આવ્યા છે; જોકે, આવા આક્ષેપો એવા કારણસર છે કે અરજદારે જણાવ્યું હતું કે તેઓ ઉચ્ચ સત્તાવાળાઓને આકારણી અધિકારી વિરુદ્ધ ફરિયાદ કરશે, તેથી આકારણી અધિકારીએ સ્પેશિયલ ઓડિટનો આશરો લીધો હતો. આ અદાલતના મતે, બદદાનતના પાયાવિહોણા આક્ષેપો સિવાય, આકારણી અધિકારી તરફથી વાસ્તવિક બદદાનત સ્થાપિત થઈ શકે તેવું કશું નક્કર સામે આવ્યું નથી. તદુપરાંત, જો બદદાનતનો આક્ષેપ કરવામાં આવ્યો હોય, તો તે પિટિશનમાં સ્પષ્ટપણે જણાવવું આવશ્યક છે જેથી આકારણી અધિકારીને તેનો સામનો કરવાની તક મળી શકે.

૩૮. અરજદાર તરફે એવી પણ દલીલ કરવામાં આવી છે કે આકારણી વર્ષ ૨૦૧૭-૧૮ માટે, અરજદારને સી.એ.એસ.એસ. હેઠળ મર્યાદિત ચકાસણી માટેની

નોટિસ પ્રાપ્ત થઈ છે અને તેથી, તારીખ ર૬મી સપ્ટેમ્બર, ૨૦૧૪, ૨૯મી ડિસેમ્બર, ૨૦૧૫ અને ૩૦મી નવેમ્બર, ૨૦૧૭ ની સી.બી.ડી.ટી. ની સૂચનાઓ, કે જેની નકલો અરજી સાથે બિડાણ કરવામાં આવી છે, તેને ધ્યાને લેતાં આવી નોટિસમાં જોગવાઈ કરવામાં આવી હોય તે સિવાયના કોઈપણ અન્ય મુદ્દાની તપાસ કરવી આકારણી અધિકારી માટે પરવાનગીપાત્ર નથી અને તેથી, આ આકારણી વર્ષ માટે, વિશેષ ઓડિટ માટે કોઈ રેફરન્સ કરી શકાયો ન હોત. સદર દલીલના ગુણદોષ પર વિચારણા કરતાં પહેલાં, એ નોંધી શકાય કે સી.બી.ડી.ટી. ની સૂચનાઓ કોમ્પ્યુટર એઈડેડ સ્ક્રૂટિની સિલેક્શન હેઠળ ચકાસણી માટે પસંદ કરવામાં આવેલા કેસોમાં લાગુ પડે છે. સી.એ.એસ.એસ. હેઠળ કેસોની પસંદગી માટેનું કારણ/કારણો આકારણી અધિકારીને એ.એસ.ટી. એપ્લિકેશનમાં દર્શાવવામાં આવે છે અને એ.એસ.ટી. માંથી જનરેટ થયા પછી, કલમ ૧૪૩(૨) હેઠળની નોટિસ કરદાતાને “કોમ્પ્યુટર એઈડેડ સ્ક્રૂટિની સિલેક્શન (સી.એ.એસ.એસ.) હેઠળ પસંદ થયેલ” તેવા શેરા સાથે જારી કરવામાં આવે છે. આવા કેસોમાં સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૧) હેઠળ નોટિસ જારી કરતી વખતે આકારણી અધિકારીએ માત્ર તપાસ/ખરાઈ માંગી લેતા ચોક્કસ પાસાઓની જ ખરાઈ કરવા આગળ વધવાનું રહે છે. આમ, મર્યાદિત ચકાસણી માત્ર તેવા જ કેસોને લાગુ પડે છે કે જેમાં રિટર્ન સી.એ.એસ.એસ. મારફતે ચકાસણી માટે પસંદ કરવામાં આવ્યા હોય. સી.એ.એસ.એસ. મારફતે ચકાસણી માટે પસંદ કરવામાં આવેલા રિટર્ન સંપૂર્ણ ચકાસણી માટે પણ હોઈ શકે છે. જોકે, હાલના કેસની હકીકતોમાં, આકારણી વર્ષ ૨૦૧૭-૧૮ માટે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૩(૨)

હેઠળની તારીખ ૩.૪.૨૦૧૮ ની નોટિસ આકારણી અધિકારી દ્વારા અરજદારના રહેણાંક અને કાર્યાલય પરિસરમાં હાથ ધરવામાં આવેલી સર્ચના અનુસંધાને જારી કરવામાં આવી હતી. તેથી, સ્ક્રૂટિની આકારણી સી.એ.એસ.એસ. મારફતે શરૂ કરવામાં આવી ન હતી. ત્યારબાદ, અરજદાર દ્વારા દાખલ કરવામાં આવેલા આવકના રિટર્ન પર આધારિત કોમ્પ્યુટર એઈડેડ સ્ક્રૂટિની નોટિસ "નોટબંધી દરર્મિયાન રોકડ જમા" ના મર્યાદિત મુદ્દા પર તારીખ ૨૫.૯.૨૦૧૮ ના રોજ જારી કરવામાં આવી હતી. તેથી, આ કેસમાં, એવું નથી કે આકારણી અધિકારીએ કોમ્પ્યુટર એઈડેડ સ્ક્રૂટિની નોટિસના આધારે આગળ વધીને પછી તપાસનો વ્યાપ વધારવાનો પ્રયાસ કર્યો હોય, જે સી.બી.ડી.ટી. ની સૂચનાઓને ધ્યાને લેતાં પરવાનગીપાત્ર નથી. આ કેસમાં, આકારણી અધિકારીએ સર્ચ દરમિયાન જપ્ત કરવામાં આવેલી સામગ્રીના આધારે સ્ક્રૂટિની કાર્યવાહી શરૂ કરી છે અને તેથી, તપાસનો વ્યાપ કોમ્પ્યુટર એઈડેડ સ્ક્રૂટિની નોટિસમાં જણાવેલા મુદ્દા પૂરતો મર્યાદિત રહેશે નહીં કારણ કે સ્ક્રૂટિની આકારણી સી.એ.એસ.એસ. મારફતે શરૂ કરવામાં આવી નથી અને તેથી, સી.એ.એસ.એસ. મારફતેની મર્યાદિત ચકાસણીને લગતી સી.બી.ડી.ટી. ની સૂચનાઓ હાલના કેસની હકીકતોને લાગુ પડશે નહીં.

૩૯. સદર અધિનિયમની કલમ ૧૫૩એ, જે પાછલા વર્ષમાં સર્ચ હાથ ધરવામાં આવી હતી તે પાછલા વર્ષને સુસંગત આકારણી વર્ષની અગાઉના છ આકારણી વર્ષો માટે તે હેઠળ પગલાં લેવાની જોગવાઈ કરે છે. તેથી, જે પાછલા વર્ષમાં સર્ચ

હાથ ધરવામાં આવી હતી તે પાછલા વર્ષને સુસંગત આકારણી વર્ષ માટે, આકારણી અધિકારીએ સ્ક્રૂટિની આકારણીનો આશરો લેવો જરૂરી બનશે, જે તેમણે આ કેસમાં કર્યું છે કારણ કે પાછલા વર્ષ ૨૦૧૬-૧૭ માં સર્ચ હાથ ધરવામાં આવી હતી અને તેને અનુરૂપ આકારણી વર્ષ એ આકારણી વર્ષ ૨૦૧૭-૧૮ છે.

૪૦. ઉપર ચર્ચા કર્યા મુજબ, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) ઘડવા પાછળનો ચોક્કસ હેતુ, જ્યારે આકારણી અધિકારીને કરદાતાના હિસાબોનું સ્વરૂપ જટિલ જણાય, હિસાબો વિશાળ જણાય, હિસાબોની ચોકસાઈ પર શંકા જાય, હિસાબોમાં વ્યવહારોનું બાહુલ્ય જણાય અથવા કરદાતાની વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિ વિશિષ્ટ સ્વરૂપની જણાય ત્યારે, અને મહેસૂલના હિતમાં, એક વિશેષ ઓડિટરની સેવાઓ હાથવગી રાખીને આકારણી અધિકારીને આકારણી ઘડવામાં સહાય કરવાનો છે. આ કેસમાં, અરજદારના વ્યવસાયના વિશિષ્ટ સ્વરૂપને ધ્યાને લેતાં, જે તેમના આવકના રિટર્નમાં પ્રતિબિંબિત થતું નથી, આકારણી અધિકારીએ, અરજદાર તરફથી કોઈ ખુલાસો ન આવવાના સંજોગોમાં માત્ર જપ્ત કરાયેલી સામગ્રીના આધારે ઉમેરો કરવાને બદલે, મહેસૂલના હિતમાં, અરજદારને સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) હેઠળ કલ્પના કર્યા મુજબ કોઈ એકાઉન્ટન્ટ પાસે પોતાના હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવાનો નિર્દેશ આપવાનું યોગ્ય માન્યું છે. આ અદાલતના મતે, દસ્તાવેજો અને અન્ય સામગ્રીના સ્વરૂપ તથા તેના જથ્થાને, વ્યવહારોના બાહુલ્યને અને અરજદારના વ્યવસાયના

વિશિષ્ટ સ્વરૂપને ધ્યાને લેતાં, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) ની જોગવાઈઓનો આશરો લેવામાં આકારણી અધિકારીના પક્ષે કોઈ ભૂલ શોધી શકાતી નથી.

૪૧. જ્યાં સુધી સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) લાગુ કરવાની કાર્યપદ્ધતિનો સંબંધ છે ત્યાં સુધી, સદર પ્રક્રિયામાં કોઈ ક્ષતિ નથી કારણ કે આકારણી અધિકારી તેમજ પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ દ્વારા સદર અરજદારને સુનાવણીની તક આપવામાં આવી છે. આકારણી અધિકારીએ વાંધાઓનો નિકાલ કરતો હુકમ પસાર કરતા પહેલાં સદર અરજદાર દ્વારા ઉપસ્થિત કરવામાં આવેલા વાંધાઓને યોગ્ય રીતે ધ્યાને લીધા છે. પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સે સદર અરજદારને સુનાવણીની યોગ્ય તક આપી છે અને રેકોર્ડ પરની સામગ્રી પર પોતાની વિવેકબુદ્ધિનો ઉપયોગ કર્યા પછી તેમજ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ પરિકલ્પિત કર્યા મુજબ કોઈ એકાઉન્ટન્ટ દ્વારા પોતાના હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવા માટે સદર અરજદારને નિર્દેશ આપવાની આવશ્યકતા અંગે પોતાનું સમાધાન કરી લીધા બાદ સ્પેશિયલ ઓડિટ માટેની દરખાસ્તને મંજૂરી આપી છે.

૪૨. સદર અરજદાર વતી ઉપસ્થિત કરવામાં આવેલી દલીલો પૈકીની એક દલીલ એ છે કે સંદર્ભ શરતોમાં વિવેકબુદ્ધિના ઉપયોગ વિના વિવિધ અપ્રસ્તુત નિર્દેશો જારી કરવામાં આવ્યા છે અને તેથી, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સ્પેશિયલ ઓડિટ માટેનો રેફરન્સ દૂષિત ઠરે છે. જોકે એ સાચું

છે કે સ્પેશિયલ ઓડિટરો માટેની સંદર્ભ શરતોમાં સમાવિષ્ટ કેટલાક નિર્દેશો સુસંગત નથી, તેમ છતાં એવું જણાય છે કે આવા નિર્દેશો કોઈ પ્રમાણભૂત ફોર્મેટમાં જારી કરવામાં આવ્યા છે. આ અદાલતના અભિપ્રાય મુજબ, માત્ર સંદર્ભ શરતોમાં કેટલાક અપ્રસ્તુત નિર્દેશો સમાવિષ્ટ છે તેટલા માત્રથી સમગ્ર પ્રક્રિયા દૂષિત થઈ જતી નથી, જેવો દાવો સદર અરજદાર વતી કરવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવ્યો છે. એ કહેવાની જરૂર નથી કે સ્પેશિયલ ઓડિટરો પોતાની તપાસ માત્ર સુસંગત નિર્દેશો પૂરતી જ સીમિત રાખશે.

૪૩. જ્યાં સુધી જુદા જુદા આકારણી વર્ષો માટે અલગ-અલગ આકારણી વર્ષવાર કારણ દર્શક નોટિસો જારી કરવામાં આવી ન હોવા અંગેની દલીલનો સંબંધ છે ત્યાં સુધી, તે હાલની પિટિશનના કાર્યક્ષેત્રની બહાર છે, કે જેમાં પડકારનો વિષયવસ્તુ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨ ની પેટા-કલમ (૨એ) હેઠળ પરિકલ્પિત કર્યા મુજબ કોઈ એકાઉન્ટન્ટ દ્વારા હિસાબોનું ઓડિટ કરાવવાનો નિર્દેશ અને તેના અનુસંધાને આગળની કાર્યવાહીઓ છે.

૪૪. સદર અરજદાર વતી એવી પણ દલીલ કરવામાં આવી છે કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ આ બાબતને સ્પેશિયલ ઓડિટર સમક્ષ મોકલવાનો સમગ્ર આધાર એ છે કે સદર અરજદાર ટ્રસ્ટની એકોમોડેશન એન્ટ્રીઓના વ્યવસાયમાં સંકળાયેલા છે, જ્યારે સદર ટ્રસ્ટના કેસમાં આકારણી અધિકારીએ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ કોઈપણ સંદર્ભ કર્યા વિના તારીખ ૨૮.૧૨.૨૦૧૮ ના રોજ આકારણી હુકમો તૈયાર કર્યા છે અને સદર

ટ્રસ્ટના હુકમોમાં સદર ટ્રસ્ટના કેસમાં કોઈપણ એકોમોડેશન એન્ટ્રી અથવા કોઈપણ રીતે સદર અરજદારની સંડોવણીનો સહેજ પણ ઉલ્લેખ નથી. સદર અરજદારે એન્વાયર્નમેન્ટ રિસર્ચ સેન્ટર, એટલે કે પ્રશ્નવાળા સદર ટ્રસ્ટના કેસમાં પસાર કરવામાં આવેલા આકારણી હુકમો પર આધાર રાખ્યો છે, જેની નકલો એફિડેવિટ-ઇન-રિજોઇન્ડર સાથે રેકોર્ડ પર મૂકવામાં આવી છે. આ સંબંધમાં, સદર ટ્રસ્ટના કેસમાં કરવામાં આવેલા આકારણી હુકમોનું અવલોકન દર્શાવે છે કે સદર ટ્રસ્ટનું સતત એવું વલણ રહ્યું છે કે તે પોતાના બેંક ખાતામાં થયેલા કોઈપણ વ્યવહારથી અજાણ છે, જે આકારણી અધિકારી દ્વારા માનવામાં આવ્યું નથી. તેના બેંક સ્ટેટમેન્ટની ચકાસણી કરતાં, આકારણી અધિકારીને જણાયું હતું કે બેંકમાં જમા થયેલા નાણાં કાં તો તરત જ રોકડમાં ઉપાડી લેવામાં આવ્યા છે અથવા અન્ય બેંક ખાતાઓમાં ટ્રાન્સફર કરવામાં આવ્યા છે અને ત્યાર બાદ ઉપાડી લેવામાં આવ્યા છે અને તેઓ એવા અભિપ્રાય ધરાવતા હતા કે આ બાબત સાબિત કરે છે કે બેંક ખાતામાં મેળવેલ દાનનો ઉપયોગ સદર ટ્રસ્ટના હેતુ માટે કરવામાં આવ્યો ન હતો પરંતુ અંગત ઉપયોગ અથવા અન્ય કોઈ પ્રવૃત્તિઓ માટે વાળી લેવામાં આવ્યા હતા. તેમણે તે મુજબ ઠરાવ્યું છે કે સદર ખાતામાંની કુલ ડિપોઝિટ્સ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૧ અને ૧૨ હેઠળ મુક્તિ માટે પાત્ર નથી અને આકારણી વર્ષ ૨૦૧૧-૧૨ થી ૨૦૧૭-૧૮ માટે પ્રાપ્તકર્તા, એટલે કે સદર ટ્રસ્ટના હાથમાં આવક તરીકે ગણવાના રહેશે.

૪૫. સદર અરજદારે પોતાના કેસમાં આકારણી વર્ષ ૨૦૧૦-૧૧ માટે કરવામાં આવેલો આકારણી હુકમ પણ રેકોર્ડ પર મૂક્યો છે. તેનું અવલોકન દર્શાવે છે કે

આકારણી વર્ષ ૨૦૧૦-૧૧ માટે, રૂ. ૪૭,૪૦,૦૦૦/- ની રકમ સદર અરજદારના હાથમાં આવક તરીકે ગણવામાં આવી છે અને તેમની આવકમાં ઉમેરવામાં આવી છે કારણ કે તેમણે વાસ્તવમાં રૂ. ૪૭,૪૦,૦૦૦/- મેળવ્યા હતા કે જે શ્રી વિજય સોલંકી દ્વારા સદર ટ્રસ્ટના બેંક ખાતામાંથી ઉપાડવામાં આવ્યા હતા. શ્રી નીલ માસ્ટરના બેંક ખાતામાંની આવી રોકડ ડિપોઝિટ્સને સદર અરજદારની બિનહિસાબી આવક તરીકે ગણીને અન્ય રૂ. ૧૨,૭૮,૦૦૦/- ઉમેરવામાં આવ્યા હતા.

૪૬. ઉપરોક્ત ચર્ચાને ધ્યાને લેતાં, આ અદાલતને સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ કાર્યવાહી શરૂ કરવાની પ્રક્રિયામાં તેમજ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળ સ્પેશિયલ ઓડિટ માટે આકારણી અધિકારી દ્વારા જારી કરવામાં આવેલા નિર્દેશોમાં એવી કોઈ ક્ષતિ જણાતી નથી કે જેથી હસ્તક્ષેપ કરવો પડે.

૪૭. તેથી, આ પિટિશન નિષ્ફળ જાય છે અને તે મુજબ, નામંજૂર કરવામાં આવે છે. ખર્ચ અંગે કોઈ આદેશ વિના રૂલ રદ કરવામાં આવે છે. અગાઉ આપવામાં આવેલી વચગાળાની રાહત પરત ખેંચવામાં આવે છે.

(હર્ષા દેવાણી, ન્યાયમૂર્તિ)

(વિરેશકુમાર બી. માયાણી, ન્યાયમૂર્તિ)

This judgment has been translated using an AI-assisted translation tool.

==

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

DISCLAIMER: The translated judgment 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 judgment shall be authentic and shall hold the field for the purpose of execution and implementation.

==