

दिल्ली उच्च न्यायालय : नई दिल्ली

सुरक्षित तिथि: 12 फरवरी, 2014

निर्णय तिथि: 21 फरवरी, 2014

रि.या.(सि.) 811/2012

एटी एंड टी कम्युनिकेशन सर्विसेज इंडिया (पी) लिमिटेड

..... याचिकाकर्ता

के द्वारा: श्री जयंत के. मेहता, अधिवक्ता।

बनाम

आयकर आयुक्त-1 एवं अन्य

..... प्रत्यर्थागण

के द्वारा: श्री बलबीर सिंह, वरिष्ठ स्थायी
अधिवक्ता सह श्री अभिषेक सिंह
बघेल, अधिवक्ता।

कोरम:

माननीय न्यायमूर्ति श्री एस. रवींद्र भट

माननीय न्यायमूर्ति श्री आर.वी. ईश्वर

न्या. आर.वी. ईश्वर

1. वर्तमान कार्यवाही में, भारत के संविधान के अनुच्छेद 226 के तहत, याचिकाकर्ता ने सहायक आयकर आयुक्त, सर्किल 2(1), सी.आर. बिल्डिंग, आई.पी. एस्टेट, नई दिल्ली द्वारा पारित दिनांक 26.12.2011 के आदेश को चुनौती दी है, जिसमें कर निर्धारण वर्ष 2008-2009 के लिए आयकर

अधिनियम, 1961 की धारा 142(2क) के तहत अपने खातों की विशेष लेखा परीक्षा का निर्देश दिया गया था।

2. याचिकाकर्ता एटी एंड टी कम्युनिकेशन सर्विसेज इंटरनेशनल इंक, यूएसए की पूर्ण स्वामित्व वाली सहायक कंपनी है और इसे दिनांक 23.04.1996 को शामिल किया गया था। यह तीन व्यावसायिक क्षेत्रों में लगी हुई है, अर्थात्; (i) बाजार अनुसंधान, प्रशासनिक सहायता और संपर्क सेवाएं; (ii) नेटवर्क कनेक्टिविटी सेवाएं; और (iii) प्रबंधित नेटवर्क सेवाएं। मूल्यांकन वर्ष 2008-2009 के संबंध में, याचिकाकर्ता ने दिनांक 30.09.2008 को 6,95,74,835/- रुपये की कुल आय घोषित करते हुए आयकर का ई-रिटर्न दाखिल किया। दिनांक 06.08.2009 को अधिनियम की धारा 143(2) के तहत एक नोटिस जारी किया गया, जिसमें याचिकाकर्ता को आय की गणना और उसके नोट्स, बैलेंस शीट की प्रतियां, लाभ और हानि खाता और उसके नोट्स, संपरीक्षा प्रतिवेदन और साथ ही रिटर्न में किए गए विभिन्न दावों के समर्थन में कारण प्रस्तुत करने और खुलासे करने के लिए कहा गया। दिनांक 11.01.2010 को अधिनियम की धारा 142(1) के तहत नोटिस जारी करके जांच शुरू की गई और आयकर रिटर्न तथा निर्धारिती द्वारा किए गए विभिन्न दावों और अन्य स्पष्टीकरणों के संबंध में कई स्पष्टीकरण मांगे गए। दिनांक 12.08.2010 को फिर से धारा 142(1) के तहत जारी नोटिस में याचिकाकर्ता को दिनांक 11.01.2010 के पहले के नोटिस के अनुसार विवरण प्रस्तुत करने के लिए कहा

गया और याचिकाकर्ता को बैलेंस शीट, लाभ और हानि खाते और आय की गणना के साथ संपरीक्षा प्रतिवेदन दाखिल करने के लिए भी कहा गया। याचिकाकर्ता को पिछले दो वर्षों के आयकर मूल्यांकन का इतिहास मूल्यांकन आदेशों की प्रतियों के साथ दाखिल करने का भी निर्देश दिया गया। याचिकाकर्ता ने दिनांक 01.09.2010 को इस आवश्यकता का अनुपालन किया। दिनांक 04.07.2011 को प्रत्यर्थी सं. 2 (मूल्यांकन अधिकारी) ने धारा 142(1) के तहत एक और नोटिस जारी किया, जिसमें याचिकाकर्ता को अन्य बातों के साथ-साथ, मूल्यांकन वर्ष 2008-2009 के लिए बैलेंस शीट, लाभ और हानि खाते, आय की गणना और संपरीक्षा प्रतिवेदन की प्रतियां प्रस्तुत करने के लिए कहा गया। दिनांक 12.07.2011 के पत्र के कवर के तहत, याचिकाकर्ता ने उपरोक्त नोटिस द्वारा मूल्यांकन अधिकारी द्वारा निर्देशित कई आवश्यकताओं का अनुपालन किया। दिनांक 14.10.2011 को, मूल्यांकन अधिकारी द्वारा धारा 142(1) के तहत एक और नोटिस जारी किया गया, जिसमें याचिकाकर्ता को उसके द्वारा उठाए गए दस बिंदुओं के संबंध में जानकारी प्रस्तुत करने के लिए कहा गया, जिसमें अनुसूची "1" के अनुसार ग्राहकों से अग्रिम राशि के संबंध में नाम और पते के साथ-साथ खाता बही और संबंधित पक्षों के साथ किए गए लेन-देन का विवरण और देनदारों के मूल्यांकन के साथ-साथ खाता बही की प्रतियां शामिल थीं। इस नोटिस के द्वारा, प्रत्यर्थी ने याचिकाकर्ता को दिनांक 18.10.2011 को जानकारी प्रस्तुत करने के लिए कहा। हालांकि, चूंकि याचिकाकर्ता को नोटिस केवल दिनांक 18.10.2011 को प्राप्त हुआ था, ऐसा

प्रतीत होता है कि मूल्यांकन अधिकारी को दिनांक 19.10.2011 को मामले की सुनवाई करने का अनुरोध किया गया था, जिसे उन्होंने स्वीकार कर लिया था।

3. दिनांक 31-10-2011 को याचिकाकर्ता ने उक्त तारीख के अपने पत्र के माध्यम से कर निर्धारण अधिकारी के समक्ष लिखित रूप में विस्तृत प्रस्तुतियां दीं। इस पत्र में धारा 142(1) और धारा 143(2) के अंतर्गत निर्धारण अधिकारी द्वारा जारी नोटिसों के साथ-साथ दिनांक 19-10-2011 को हुई सुनवाई का उल्लेख किया गया था। यह जानकारी विभिन्न मर्दों में दी गई। उक्त पत्र के पैराग्राफ 9 में, याचिकाकर्ता ने दिनांक 19.10.2011 को मूल्यांकन अधिकारी के अनुरोध का उल्लेख किया कि याचिकाकर्ता के वित्तीय विवरणों में प्रकृति और जटिलता को ध्यान में रखते हुए याचिकाकर्ता के मामले में अधिनियम की धारा 142 (2 क) के तहत एक विशेष लेखा परीक्षा क्यों नहीं किया जाना चाहिए, और फिर प्रस्ताव पर आपत्ति जताते हुए प्रस्तुतियाँ देने के लिए आगे बढ़े। आपत्तियां कुछ विस्तार से की गई थीं; मुख्य रूप से वे इस आधार पर थीं कि याचिकाकर्ता के वित्तीय विवरणों में ऐसा कुछ भी "जटिल" या "पेचीदा" नहीं था जिससे विशेष लेखा-परीक्षण का औचित्य सिद्ध हो सके, कि वित्तीय विवरणों का लेखा-जोखा पुस्तकों और अन्य प्रासंगिक दस्तावेजों के सत्यापन के बाद वैधानिक लेखा-परीक्षकों द्वारा बिना किसी प्रतिकूल टिप्पणी या निष्कर्ष के विधिवत लेखा-परीक्षण किया गया था और कि याचिकाकर्ता द्वारा किए गए लेन-देन और उससे संबंधित आय और व्यय सामान्य

व्यावसायिक परिचालन के दौरान थे। प्रस्तुतियों को केस लॉ के संदर्भ द्वारा समर्थित करने का प्रयास किया गया।

4. दिनांक 28.11.2011 को, मूल्यांकन अधिकारी, प्रत्यर्थी सं. 2 ने याचिकाकर्ता के मामले में और मेसर्स एटी एंड टी ग्लोबल नेटवर्क सर्विसेज प्राइवेट लिमिटेड के मामले में भी विशेष लेखा परीक्षा के लिए संदर्भ की शर्तें आयकर आयुक्त, दिल्ली-1, नई दिल्ली (अनुलग्नक पी-19) को प्रस्तुत कीं। संदर्भ की शर्तें वास्तव में अतिरिक्त आयकर आयुक्त, रेंज-2, नई दिल्ली द्वारा प्रस्तुत की गई थीं, जिनके माध्यम से मूल्यांकन अधिकारी द्वारा इसे प्रस्तुत किया जाना आवश्यक है। जहां तक याचिकाकर्ता का संबंध है, विशेष लेखा परीक्षा के लिए संदर्भ की शर्तें इस प्रकार थीं:

"(ii) एटी एंड टी कम्युनिकेशन सर्विसेज इंडिया प्राइवेट लिमिटेड

एटी एंड टी ग्लोबल नेटवर्क सर्विसेज प्राइवेट लिमिटेड के साथ संबंधित पार्टी लेनदेन

- गणना की विधि पर काम करना होगा।

(संक्षिप्त तथ्य: संलग्न "ड" के अनुसार)

अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार दिनांक 19/10.2011 और दिनांक 14/11/2011 की ऑर्डर शीट प्रविष्टियों के माध्यम से निर्धारिती को जटिलताओं और विशेष लेखा परीक्षा के संबंध में अपनी स्थिति स्पष्ट करने का अवसर दिया गया। इसके जवाब में निर्धारिती ने क्रमशः दिनांक

31/10/2011 और दिनांक 16/11/2011 को अपना जवाब प्रस्तुत किया, जिसे रिकॉर्ड में रखा गया है।

अतिरिक्त सीआईटी के उक्त पत्र के साथ संलग्न अनुबंध "ड" निम्नलिखित शर्तों में था:

"ii) एटी एंड टी कम्युनिकेशन सर्विसेज इंडिया प्राइवेट लिमिटेड

संक्षिप्त तथ्य: (अनुलग्नक "ड")

संबंधित पक्ष लेन-देन सेवा आय की बिक्री से संबंधित है; शुद्ध आय को, इस नोट के बिंदु सं. 1 पर निपटाए गए इसकी सहयोगी कंपनी एटी एंड टी ग्लोबल नेटवर्क सर्विसेज प्राइवेट लिमिटेड के मामले में अंतर-समूह प्रभारों के लिए लागतों के आवंटन में शामिल मुद्दे के अनुसार लागतों के डेबिट के अनुसार रिपोर्ट किया गया है।

यह निर्धारिती एटी एंड टी ग्लोबल नेटवर्क सर्विसेज प्राइवेट लिमिटेड का एक संबद्ध पक्ष है और उसी व्यवसाय में लगा हुआ है, इसलिए दोनों निर्धारिती को विशेष लेखा परीक्षा के लिए एक साथ भेजा जाता है।

5. दिनांक 26.11.2011 को अतिरिक्त सीआईटी द्वारा बनाए गए संदर्भ की शर्तों के अलावा, जो खुद प्रत्यर्थी सं. 2 द्वारा अग्रेषित विशेष लेखा परीक्षा के लिए संदर्भ की शर्तों पर आधारित थी, जो बदले में याचिकाकर्ता के मामले में और साथ ही एटी एंड टी ग्लोबल नेटवर्क सर्विसेज प्राइवेट लिमिटेड के

मामले में एक संयुक्त संदर्भ था, याचिकाकर्ता के मामले में विशेष लेखा परीक्षा के संबंध में निम्नलिखित संदर्भ की शर्तें प्रत्यर्थी सं. 2 द्वारा प्रत्यर्थी सं. 1 को उचित चैनल के माध्यम से भेजी गई थीं। इस पत्र में, प्रत्यर्थी सं. 2 ने याचिकाकर्ता के मामले में निम्नलिखित संदर्भ की शर्तें निर्धारित कीं:

“ 1. निर्धारिती ने समूह की कंपनियों अर्थात् मेसर्स एटी एंड टी कम्युनिकेशन सर्विसेज इंटरनेशनल इंक, यूएसए, मेसर्स एटी एंड टी सॉल्यूशंस इंक, यूएसए और मेसर्स एटी एंड टी सिंगापुर पीटीई लिमिटेड को सेवाओं की बिक्री के रूप में क्रमशः 16,39,22,134/- रुपये, 1,02,31,081/- रुपये और 25,91,859/- रुपये का राजस्व/आय दिखाया है। लेखा परीक्षक इस खाते पर आय की पहचान के लिए लागू विधि/लेखा मानक की पहचान कर सकता है और मान्यता प्राप्त आय की शुद्धता पर भी रिपोर्ट कर सकता है।

- 1. निर्धारिती ने वेतन और अन्य अनुलब्धियों पर विदेशी मुद्रा में खर्च किए गए 3,94,60,579 रुपये के खर्च का दावा किया है। लेखा परीक्षक रिपोर्ट कर सकता है कि क्या यह व्यय निर्धारिती के व्यवसाय से संबंधित है और क्या यह व्यय निर्धारिती के कर्मचारियों को भुगतान किया जाता है।*
- 2. निर्धारिती ने 2,47,69,200/- रुपए के उपकरण की खरीद विदेशी मुद्रा में दिखाई है। लेखा परीक्षक इस उपकरण के संबंध में निर्धारिती द्वारा बताई गई आय की पहचान कर सकता है और उपकरण की पहचान कर सकता है। लेखा परीक्षक यह भी रिपोर्ट कर सकता है कि क्या इस लेन-देन पर कोई विदेशी मुद्रा में उतार-चढ़ाव आया है और क्या यह राजस्व या पूंजी खाते पर है।*

भवदीय,
एसडी/-
ए.के.धीर
सहायक आयकर आयुक्त,
सर्कल 2 (1), नई दिल्ली।

6. दिनांक 23.12.2011 को आयकर आयुक्त, दिल्ली-1, नई दिल्ली, जो इस मामले में प्रथम प्रत्यर्थी हैं, ने याचिकाकर्ता के मामले में प्रस्तावित विशेष लेखा परीक्षा को अपनी स्वीकृति प्रदान की तथा मेसर्स टी.आर. चड्ढा, चार्टर्ड अकाउंटेंट, कुठियाला बिल्डिंग, कनॉट प्लेस, नई दिल्ली को विशेष लेखापरीक्षक नियुक्त किया।

7. उल्लेखनीय है कि प्रत्यर्थी सं. 1 द्वारा दिनांक 23.12.2011 के पत्र द्वारा दी गई स्वीकृति में प्रत्यर्थी सं. 2 द्वारा दिनांक 16.12.2011 को भेजे गए विचारार्थ विषयों का संदर्भ है।

8. याचिकाकर्ता के मामले में विशेष लेखा परीक्षा के आदेश के खिलाफ याचिकाकर्ता की ओर से प्रस्तुत तर्क तीन गुना है; (i) मूल्यांकन अधिकारी द्वारा खाता पुस्तकों की न तो मांग की गई थी और न ही उनकी जांच की गई थी और निर्धारिती की खाता पुस्तकों की जांच किए बिना कोई विशेष लेखा परीक्षा का आदेश नहीं दिया जा सकता है क्योंकि ऐसी जांच के बिना मूल्यांकन अधिकारी खातों की प्रकृति और जटिलता का आकलन करने की स्थिति में नहीं

होगा; (ii) विशेष लेखा परीक्षा का आदेश देने से पहले कोई कारण बताओ नोटिस जारी नहीं किया गया था और इस प्रकार प्राकृतिक न्याय के नियमों का उल्लंघन हुआ था और; (iii) याचिकाकर्ता के मामले में विशेष लेखा परीक्षा के प्रस्ताव को मंजूरी देते समय प्रथम प्रत्यर्थी द्वारा इस पर पूरी तरह से विचार नहीं किया गया था। इस तर्क के समर्थन में हमारा ध्यान *राजेश कुमार एवं अन्य बनाम उप आयकर आयुक्त (2006) 287 आईटीआर 91 और सहारा इंडिया (फर्म) बनाम आयकर आयुक्त एवं अन्य (2008) 300 आईटीआर 403* में दिए गए उच्चतम न्यायालय के निर्णयों, तथा डीडीए बनाम यूओआई (2013) 350 आईटीआर 432 में दिए गए इस न्यायालय के निर्णय की ओर आकर्षित किया गया।

9. याचिकाकर्ता की ओर से उठाया गया एक सहायक तर्क यह था कि दिनांक 14.10.2011 और दिनांक 19.10.2011 को कर निर्धारण अधिकारी के समक्ष कार्यवाही से संबंधित आदेश पत्र में एक अंतर्वेशन था, जिससे ऐसा प्रतीत होता है कि विशेष लेखा परीक्षा का प्रस्ताव करने से पहले कर निर्धारण अधिकारी द्वारा लेखा पुस्तकों की जांच की गई थी। दलील यह है कि याचिकाकर्ता की लेखा पुस्तकों की वास्तव में कोई जांच नहीं की गई थी।

10. राजस्व के लिए उपस्थित विद्वान स्थायी अधिवक्ता ने प्रस्तुत किया कि धारा 142(2क) केवल "निर्धारिती के खातों की प्रकृति और जटिलता" को संदर्भित करती है और यह "खाता पुस्तकों" को संदर्भित नहीं

करती है, और यह कि "खाते" शब्द "खाता पुस्तकों" से व्यापक है जैसा कि राजेश कुमार (पूर्वोक्त) में उच्चतम न्यायालय ने माना है। उन्होंने आगे प्रस्तुत किया कि खातों की जटिलता याचिकाकर्ता द्वारा दिनांक 31.10.2011 को लिखे गए अपने पत्र (अनुलग्नक पी-13) में दी गई जानकारी से स्पष्ट होगी, जो मूल्यांकन अधिकारी द्वारा जारी विभिन्न नोटिसों के जवाब में लिखा गया था। उन्होंने बताया कि मूल्यांकन अधिकारी ने दिनांक 16.11.2011 के पत्र के तहत संदर्भ की शर्तों में समूह की चिंताओं को सेवाओं की बिक्री से आय की पहचान के लिए लागू पद्धति और लेखांकन मानक की पहचान करने की आवश्यकता को पहचाना है। प्रत्यर्थी सं. 2 द्वारा धारा 142(2क) के तहत पारित आदेश के पैराग्राफ 2 का भी संदर्भ दिया गया है, जो कि आरोपित आदेश है, जिसमें निर्धारिती के खातों में जटिलताओं की चर्चा है, जिसमें याचिकाकर्ता द्वारा प्रदान की गई तीन प्रकार की दूरसंचार सेवाओं के खिलाफ याचिकाकर्ता द्वारा किए गए खर्च को जिम्मेदार ठहराने और आवंटित करने के मामले में जटिलता शामिल है, जिससे उसके राजस्व में वृद्धि हुई। चर्चा में राजस्व के खिलाफ बुनियादी ढांचे की लागत, अंतिम मील शुल्क और अंतर समूह शुल्क को आवंटित करने में अपनाई जाने वाली विधि भी शामिल है। विद्वान वरिष्ठ स्थायी अधिवक्ता के अनुसार, ये जटिलताएं एक विशेष लेखा परीक्षा के संदर्भ को उचित ठहराने के लिए पर्याप्त हैं। इस संबंध में *केंद्रीय भंडारण सहयोग बनाम सचिव, राजस्व विभाग एवं अन्य (2005) 277 आईटीआर 452* में इस न्यायालय के निर्णय पर भरोसा किया गया था।

11. विद्वान स्थायी अधिवक्ता ने यह भी बताया कि विशेष लेखा परीक्षा अब पूरा हो चुका है और संपरीक्षा प्रतिवेदन विशेष लेखा परीक्षार के पास तैयार है। उन्होंने यह भी बताया कि उसी समूह की दूसरी कंपनी, एटी एंड टी ग्लोबल नेटवर्क सर्विसेज लिमिटेड, जिसके मामले में भी विशेष लेखा परीक्षा को मंजूरी दी गई थी, ने इस पर कोई आपत्ति नहीं जताई और उस मामले में विशेष लेखा परीक्षा के परिणामस्वरूप, पर्याप्त कर चोरी का पता चला। जहां तक दिनांक 14.10.2011 और दिनांक 19.10.2011 को किए गए ऑर्डर शीट प्रविष्टियों में इंटरपोलेशन के आरोप का संबंध है, विद्वान स्थायी अधिवक्ता ने बताया कि अधिनियम की धारा 142(1) के तहत जारी किए गए दिनांक 14.10.2011 के नोटिस द्वारा, प्रत्यर्थी सं. 2 ने अन्य बातों के साथ-साथ ग्राहकों से प्राप्त अग्रिमों और देनदारों और संबंधित पक्षों से संबंधित खाता बही खातों के लिए कहा था और ये खाता बही खाते थे, जिनकी दिनांक 19.10.2011 को लेखा परीक्षक द्वारा जांच की गई थी। उन्होंने इस बात से इनकार किया कि ऑर्डर शीट प्रविष्टियों में कोई छेड़छाड़ की गई थी।

12. हमने प्रतिद्वंद्वी प्रस्तुतियों को ध्यान में रखते हुए रिकॉर्ड पर सामग्री पर सावधानीपूर्वक विचार किया है, लेकिन रिट याचिका में कोई योग्यता नहीं पाई है।

13. जहां तक इस तर्क का सवाल है कि लेखा परीक्षक द्वारा धारा 142(2क) के तहत कोई वैध कारण बताओ नोटिस जारी नहीं किया गया था, हमें इसमें

कोई दम नहीं दिखता। जैसा कि पहले ही बताया जा चुका है, प्रत्यर्थी द्वारा जारी किए गए विभिन्न नोटिसों के जवाब में और दिनांक 19.10.2011 को हुई सुनवाई के दौरान हुई बाद की चर्चाओं के संदर्भ में प्रत्यर्थी को संबोधित याचिकाकर्ता के दिनांक 31.10.2011 के पत्र में भी, याचिकाकर्ता ने पत्र के पैराग्राफ 9 में “इस मामले में अधिनियम की धारा 142(2क) के तहत विशेष लेखा परीक्षा क्यों नहीं किया जाना चाहिए, इस बारे में कारण बताएं” शीर्षक के तहत एक विस्तृत उत्तर प्रस्तुत किया है। यह पैराग्राफ स्पष्ट रूप से प्रत्यर्थी द्वारा दिनांक 19.10.2011 को याचिकाकर्ता से किए गए अनुरोध का संदर्भ देता है कि वह कारण बताएं कि वित्तीय विवरणों की प्रकृति और जटिलता के कारण विशेष लेखा परीक्षा क्यों नहीं किया जाना चाहिए। फिर पत्र में कारण बताओ नोटिस पर विस्तृत रूप से आपत्तियां उठाई गईं, जिनका समर्थन केस लॉ द्वारा किया गया। आपत्तियां पांच से अधिक पृष्ठों में हैं। याचिकाकर्ता ने इन आपत्तियों में कहा है कि उसके लेखों में कोई जटिलता नहीं है और धारा 142(2क) के प्रावधानों के अनुसार न केवल लेखों में जटिलता की आवश्यकता है, बल्कि यह भी आवश्यक है कि राजस्व के हितों के प्रति कुछ पूर्वाग्रह हो। याचिकाकर्ता ने इस आधार पर कारण बताओ नोटिस पर भी आपत्ति जताई कि कर अधिकारी द्वारा वस्तुनिष्ठ संतुष्टि तक पहुंचने के लिए दिमाग का प्रयोग करना आवश्यक है और पत्र में सीबीडीटी द्वारा जारी निर्देश सं. 1076 दिनांक 12.07.1997 की आवश्यकता का हवाला दिया गया था। इन विस्तृत आपत्तियों को ध्यान में रखते हुए याचिकाकर्ता की ओर से यह तर्क देना आदर्श है कि

वित्त अधिनियम, 2007 द्वारा दिनांक 1.6.2007 से पहला प्रावधान सम्मिलित किए जाने से पहले लेखा परीक्षक धारा 142(2क) द्वारा कोई कारण बताओ नोटिस जारी नहीं किया गया था, किसी कारण बताओ नोटिस की परिकल्पना नहीं की गई थी। फिर भी राजेश कुमार (पूर्वोक्त) के मामले में उच्चतम न्यायालय ने माना कि चूंकि विशेष लेखा परीक्षा का निर्देश देने वाले आदेश में नागरिक परिणाम शामिल हैं, इसलिए सुनवाई के रूप में प्राकृतिक न्याय के सिद्धांतों का पालन किया जाना चाहिए, हालांकि सुनवाई विस्तृत होने की आवश्यकता नहीं है। यह भी माना गया कि कारण बताओ नोटिस में अनुमोदन के मुद्दे शामिल हो सकते हैं जिन्हें लेखा परीक्षक आवश्यक समझता है और पूरा या विस्तृत होने की आवश्यकता नहीं है। *सहारा इंडिया (फर्म) बनाम सीआईटी (पूर्वोक्त)* मामले में उच्चतम न्यायालय की बड़ी पीठ ने इस दृष्टिकोण की पुष्टि की। पहले प्रावधान की आवश्यकता कि प्राकृतिक न्याय के नियमों का पालन किया जाना चाहिए और विशेष लेखा परीक्षा के लिए निर्देश जारी करने से पहले निर्धारिती को सुनवाई का अवसर दिया जाना चाहिए, वर्तमान मामले में पूरी हो गई है। प्रत्यर्थी सं. 2 ने याचिकाकर्ता से दिनांक 19.10.2011 को कारण बताने की मांग की थी कि इस मामले में विशेष लेखा परीक्षा का निर्देश क्यों नहीं दिया जाना चाहिए; कारण बताओ नोटिस का उत्तर याचिकाकर्ता ने दिनांक 31.10.2011 को एक पत्र द्वारा दिया था। इसलिए याचिकाकर्ता का यह तर्क कि कोई कारण बताओ नोटिस जारी नहीं किया गया था, विफल हो जाता है।

14. अगला तर्क यह है कि लेखा पुस्तकों को लेखा परीक्षक द्वारा न तो मंगाया गया और न ही उनकी जांच की गई, इसलिए विशेष लेखा परीक्षा का निर्देश कानून की दृष्टि से गलत है, यह भी बेबुनियाद है। जैसा कि आयकर विभाग के विद्वान स्थायी अधिवक्ता के तर्क का संदर्भ देते हुए पहले ही बताया जा चुका है, धारा 142 की उपधारा (2क) के अनुसार लेखा परीक्षक द्वारा “खाता पुस्तकों” की जांच करना आवश्यक नहीं है। यह लेखा परीक्षक को, मुख्य आयुक्त या आयकर आयुक्त की पूर्व स्वीकृति से, निर्धारिती को खातों का लेखा परीक्षण करवाने का निर्देश देने का अधिकार देता है, यदि उसकी राय में ऐसा करना *“निर्धारिती के खातों की प्रकृति और जटिलता तथा राजस्व के हितों को ध्यान में रखते हुए”* आवश्यक है। *राजेश कुमार, प्रोप. सूर्या ट्रेडिंग बनाम डिप्टी सीआईटी (2005) 275 आईटीआर 641* में इस न्यायालय की एक खंडपीठ ने माना है कि धारा में प्रयुक्त अभिव्यक्ति “खाते” केवल निर्धारिती की “खाते की पुस्तकों” को संदर्भित नहीं करती है; इसमें खाता पुस्तकें, बैलेंस शीट और अन्य सभी रिकॉर्ड शामिल हो सकते हैं जो कर निर्धारण कार्यवाही के दौरान लेखा परीक्षक के पास उपलब्ध हैं। यह न केवल कर निर्धारण कार्यवाही के दौरान बल्कि उसके बाद किसी भी चरण में लेखा परीक्षक के पास उपलब्ध अन्य रिकॉर्ड को संदर्भित करता है। यह माना गया कि अभिव्यक्ति “खाते” को निर्धारिती द्वारा प्रस्तुत की गई खाता पुस्तकों तक सीमित नहीं किया जा सकता है, क्योंकि यह एक ऐसी व्याख्या देने के बराबर होगा जो धारा के मूल उद्देश्य को पूरी तरह से पराजित करता है। यह आगे माना गया कि यह तथ्य

कि निर्धारिती के खाते किसी अन्य क़ानून के तहत लेखा परीक्षा के अधीन हैं, यह मानने का कोई आधार नहीं है कि ऐसे मामले में लेखा परीक्षक विशेष लेखा परीक्षा का निर्देश नहीं दे सकता है। यह देखा गया कि लेखा पुस्तकों के अलावा, लेखा परीक्षक ऐसे अन्य दस्तावेजों पर भी विचार कर सकता है जो उससे संबंधित हैं और जो मूल्यांकन कार्यवाही का हिस्सा होंगे। इस निर्णय के बाद इस न्यायालय की एक अन्य खंडपीठ ने सेंट्रल वेयरहाउसिंग कॉर्पोरेशन (पूर्वोक्त) में यह निर्णय दिया। इन प्राधिकरणों के प्रकाश में, इस तर्क को स्वीकार करना संभव नहीं है कि लेखा परीक्षक तब तक विशेष लेखा परीक्षा का निर्देश नहीं दे सकता जब तक कि वह लेखा पुस्तकों की जांच न कर ले।

15. हमारे समक्ष मामले में लेखा परीक्षक ने यह विचार किया है कि निर्धारिती के खातों में जटिलता है। उन्होंने याचिकाकर्ता के राजस्व के तीन खंडों या स्रोतों का उल्लेख किया है और माना है कि इन राजस्वों से आय की मान्यता के लिए लागू विधि और प्रासंगिक लेखांकन मानक की पहचान करना और मान्यता प्राप्त आय की शुद्धता का पता लगाना भी आवश्यक है। दिनांक 26.12.2011 को धारा 142(2क) के तहत पारित आदेश के पैराग्राफ 2 में खातों की जटिलता के बारे में विस्तृत चर्चा है। लाभ और हानि खाता, बैलेंस शीट और आय की गणना लेखा परीक्षक के समक्ष थी। इस बात पर शायद ही विवाद हो सकता है कि लाभ और हानि खाता और बैलेंस शीट "खातों" के विवरण के अनुरूप हैं। ऐसे खातों से उत्पन्न जटिलता याचिकाकर्ता द्वारा राजस्व के तीन

खंडों के विरुद्ध किए गए व्यय को आवंटित करने में कठिनाई है; (i) बाजार अनुसंधान, प्रशासनिक सहायता और संपर्क सेवाएं; (ii) नेटवर्क कनेक्टिविटी सेवाएं और (iii) प्रबंधित नेटवर्क सेवाएं। लेखा परीक्षक ने आक्षेपित आदेश में आगे कहा कि लागत/व्यय का आवंटन लाभ और हानि खाते (और अंतिम लाभ के आंकड़े) को प्रभावित करता है और इस तरह के आवंटन के लिए विधि और आधार को विशेष लेखा परीक्षक द्वारा सत्यापित और जांचा जाना आवश्यक है। प्रत्यर्थी द्वारा उल्लिखित दूसरी जटिलता याचिकाकर्ता द्वारा दी गई दलील है कि विदेशी भुगतान को तकनीकी सेवाओं के लिए शुल्क के रूप में नहीं माना जा सकता है, बल्कि यह माल और सेवाओं की खरीद मूल्य का प्रतिनिधित्व करता है और इसलिए धारा 195 के तहत कर कटौती करने के लिए उसकी ओर से कोई दायित्व नहीं था। फिर भी एक और जटिलता लाभ और हानि खाते में डेबिट की गई अन्य लागतों की प्रकृति है जिसमें बुनियादी ढांचे की लागत, अंतिम मील शुल्क और अंतर समूह शुल्क शामिल हैं। इन लागतों की सटीक प्रकृति को न केवल कानूनी पहलू से बल्कि लेखांकन पहलू से भी पता लगाना आवश्यक है, ताकि धारा 40(ए)(आईए) की प्रयोज्यता निर्धारित की जा सके। एक और महत्वपूर्ण मुद्दा जो लेखा परीक्षक के अनुसार काफी जटिल है, वह है "अंतिम मील शुल्क"। यह देखते हुए कि यह एक अत्यधिक पूंजी गहन परियोजना है और पूंजीकृत बुनियादी ढांचा मूल्यहास के लिए पात्र है, प्रत्यर्थी ने देखा है कि मूल्यांकनकर्ता ने सेवाओं के राजस्व से संपूर्ण अंतिम मील शुल्क काट लिया है, जिससे इस स्कोर पर कोई भी आय शून्य हो गई है। उनके

अनुसार, जब पूंजीकृत बुनियादी ढांचा लागत मूल्यहास के लिए भी पात्र है, तो लाभ और हानि खाते में अंतिम मील शुल्क को डेबिट के रूप में शामिल करना दोहरी कटौती के बराबर हो सकता है। क्या यह दोहरी कटौती के बराबर होगा, यह एक ऐसा पहलू है जिसकी विशेष लेखा परीक्षा द्वारा जांच की जानी आवश्यक थी।

16. यह प्रश्न कि क्या लेखा परीक्षक के पास उपलब्ध खाते और संबंधित दस्तावेज और अभिलेख जटिलता प्रस्तुत करते हैं, अनिवार्य रूप से लेखा परीक्षक द्वारा तय किया जाना चाहिए और इस क्षेत्र में न्यायालय के हस्तक्षेप की शक्ति का उपयोग आवश्यक रूप से संयम से किया जाना चाहिए। मूल्यांकन पूरा करने का काम लेखा परीक्षक को ही करना है। उसे ही खातों को समझना और उनका मूल्यांकन करना है। यदि उसे लगता है कि खाते जटिल हैं, तो न्यायालय सामान्यतः अनुच्छेद 226 के अंतर्गत हस्तक्षेप नहीं करेगा। इस क्षेत्र में लेखा परीक्षक के विवेक को नियंत्रित करने की न्यायालय की शक्ति केवल यह जांचने तक सीमित है कि क्या विशेष लेखा परीक्षा के लिए खातों को संदर्भित करने के उसके विवेक का प्रयोग निष्पक्ष रूप से किया गया था, जहां तक लेखा परीक्षक के समक्ष मौजूद खाते, अभिलेख, दस्तावेज और अन्य सामग्री इसकी अनुमति देती है। लेखा परीक्षक के समक्ष वैध सामग्री होनी चाहिए जिससे उसे यह आशंका हो कि जटिलता है। कौन सी सामग्री खातों को जटिल बनाती है, यह अनिवार्य रूप से लेखा परीक्षक को ही निर्धारित करना है

और जब तक उसके निर्णय पर विकृति या पूर्ण मनमानी या दुर्भावना के आधार पर हमला नहीं किया जा सकता, तब तक उसमें हस्तक्षेप नहीं किया जाना चाहिए। वर्तमान मामले में हम इस बात से संतुष्ट हैं कि लेखा परीक्षक के समक्ष प्रस्तुत दस्तावेजों, अभिलेखों और अन्य सामग्रियों सहित खातों ने उनके निर्णय के लिए मुद्दों को जटिल बना दिया था जिसके लिए विशेष लेखा परीक्षा की आवश्यकता थी। इसलिए हम निर्धारिती के विपरीत तर्क को स्वीकार करने के लिए इच्छुक नहीं हैं।

17. दूसरा तर्क यह है कि विशेष लेखा परीक्षा के प्रस्ताव को मंजूरी देते समय प्रत्यर्थी सं. 1 द्वारा विवेक का प्रयोग नहीं किया गया। हमें नहीं लगता कि यह तर्क बिल्कुल भी उचित है। प्रत्यर्थी सं. 2 द्वारा भेजे गए संदर्भ की शर्तें उसके समक्ष थीं। अनुमोदन प्राधिकारी को अनुमोदन के लिए विस्तृत कारण दर्ज करने की कोई आवश्यकता नहीं है। बेशक, अनुमोदन यांत्रिक नहीं हो सकता। हम पाते हैं कि अनुमोदन दिनांक 28.11.2011 के पत्र के कवर के तहत अतिरिक्त सीआईटी, रेंज-2, नई दिल्ली के माध्यम से भेजा गया था। इस पत्र में संबंधित पक्षों के लेन-देन और निर्धारिती के दिनांक 31.10.2011 के विस्तृत उत्तर का भी संदर्भ है। सीआईटी के सामने प्रत्यर्थी सं. 2 के विचार और याचिकाकर्ता के विचार थे कि उसे उत्तर में क्या कहना है। सीआईटी द्वारा दिनांक 23.12.2011 को अनुमोदन दिया गया था। इसलिए, यह नहीं कहा जा

सकता है कि सीआईटी ने विशेष लेखा परीक्षा के प्रस्ताव पर विवेक का प्रयोग नहीं किया। इसके विपरीत याचिकाकर्ता का तर्क स्वीकार नहीं किया जाता।

18. दलीलों के दौरान याचिकाकर्ता की ओर से यह प्रस्तुत किया गया कि मूल्यांकन अधिकारी ने अधिनियम की धारा 92 सीए के तहत मामले को ट्रांसफर प्राइसिंग अधिकारी को भेजा था, जिस पर बाद में याचिकाकर्ता के संबद्ध उद्यमों के साथ लेन-देन के कारण 1.53 करोड़ रुपये की वृद्धि की गई और यह उस स्तर पर था जब मूल्यांकन अधिकारी ने विशेष लेखा परीक्षा के लिए संदर्भ दिया; सुझाव यह था कि यह अभ्यास अनावश्यक था क्योंकि टीपीओ का निर्देश किसी भी मामले में लेखा परीक्षक पर बाध्यकारी था। वैधानिक रूप से, लेखा परीक्षक को “कार्यवाही के किसी भी चरण में” विशेष लेखा परीक्षक को खतों को संदर्भित करने का अधिकार है - धारा 142 (2 क); कोई रोक नहीं है, और उप-धारा में ऐसा कुछ भी नहीं है जो इसके प्रावधानों को टीपीओ की शक्तियों के अधीन बनाता है। विशेष लेखा परीक्षा के संदर्भ को उस आधार पर कानून के विपरीत नहीं माना जा सकता है।

19. हमारे दृष्टिकोण से, हम दिनांक 14.10.2011 और दिनांक 19.10.2011 के आदेश पत्र में प्रविष्टियों के कथित अंतर्वेशन के आधार पर याचिकाकर्ता के तर्क की जांच करना आवश्यक नहीं समझते हैं।

20. परिणाम में रिट याचिका और सभी जुड़े आवेदनों को लागत के रूप में बिना किसी आदेश के खारिज कर दिया जाता है।

(आर.वी. ईश्वर)
न्यायाधीश

(एस. रवींद्र भट)
न्यायाधीश

फ़रवरी 21, 2014

एमजी

(Translation has been done through AI Tool: SUVAS)

अस्वीकरण : देशी भाषा में निर्णय का अनुवाद मुकद्दमेबाज़ के सीमित प्रयोग हेतु किया गया है ताकि वो अपनी भाषा में इसे समझ सकें एवं यह किसी अन्य प्रयोजन हेतु प्रयोग नहीं किया जाएगा। समस्त कार्यालयी एवं व्यावहारिक प्रयोजनों हेतु निर्णय का अंग्रेज़ी स्वरूप ही अभिप्रमाणित माना जाएगा और कार्यान्वयन तथा लागू किए जाने हेतु उसे ही वरीयता दी जाएगी।