(2018) 4 एससीआर 328

आयकर अधिकारी वार्ड नं.16(2) – अपीलकर्ता

बनाम

मैसर्स टेकस्पैन इंडिया प्राइवेट लिमिटेड।–प्रतिवादी

2007 की सिविल अपील संख्या 2732

निर्णय हुआ: 24–04–2018

(आरके अग्रवाल और मोहन एम. शांतनागौदर, जे.जे.)

आयकर अधिनियम, 1961 – धारा 147– कार्य क्षेत्र– निर्धारित किया धारा –147 मूल्यांकन अधिकारियों को उस आधार पर किसी भी आय का पुनर्मूल्यांकन करने का अधिकार दिया जा सके जो मूल कार्यवाही के दौरान रिकॉर्ड पर नहीं लाया गया था और उसकी जानकारी से बच गया था; और उक्त तथ्य का प्रासंगिक मूल्यांकन आदेश के परिणाम पर महत्वपूर्ण प्रभाव पड़ेगा।– प्रस्तुत मामले में कर निर्धारिती ने अपनी आय दो स्रोतों, अर्थात् सॉफ्टवेयर विकास और मानव संसाधन विकास से घोषित की लेकिन दोनों के लिए सामान्य रूप से खर्च का दावा किया– कारण बताओ नोटिस दिनांक 09.03.2004 जारी किया गया कि आम आवंटन के संबंध में खर्चों का दावा क्यों किया गया जबकि खर्च ऐसे आवंटन के लिए कोई आधार नहीं बताते हैं – धारा 143 के तहत मूल मूल्यांकन कार्यवाही में जारी किए गए नोटिस को देखने से यह स्पष्ट हो जाता है कि जिस बिंदु पर पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही शुरू की गई थी, उस पर मूल कार्यवाही में अच्छी तरह से विचार किया गया था – वास्तव में कारण बताओ नोटिस जारी करने का मूल आधार यह था कि निर्धारिती उक्त दो श्रेणियों के लिए कोई अलग खाता नहीं रख रहा था और दायर किए गए विवरण से इन श्रेणियों के लिए सामान्य खर्चों के आनुपातिक आवंटन का पता नहीं चलता है – यहां तक कि उक्त कारण बताओ नोटिस में भी सुझाव दिया गया कि आनुपातिक आवंटन कैसे किया जाना चाहिए।–– ये सभी बातें एक अपरिहार्य निष्कर्ष पर ले जाती हैं कि आईटी अधिनियम की धारा 10 ए के तहत कटौती की अनुमति कैसे और किस हद तक दी जानी चाहिए, इस सवाल पर मूल मूल्यांकन कार्यवाही में ही अच्छी तरह से विचार किया गया था। इसलिए, धारा 148 के तहत नोटिस जारी करके धारा 147 के तहत पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही की शुरुआत केवल इस तथ्य के कारण कि अब मूल्यांकन अधिकारी का मानना है कि धारा 10 ए के तहत अधिक कटौती की अनुमति दी गई थी, यह किसी और चीज पर आधारित नहीं थी। उन्हीं तथ्यों और परिस्थितियों पर राय बदलना जो मूल मूल्यांकन कार्यवाही के दौरान भी उनकी जानकारी में पहले से थे – उच्च न्यायालय सही– पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही व कारण बताओ नोटिस को रद्द करने में|

आयकर अधिनियम, 1961–धारा 147–पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही–निर्धारित किया– धारा 147 में 'विश्वास करने का कारण' शब्द के उपयोग की व्याख्या योजनाबद्ध तरीके से की जानी चाहिए क्योंकि शब्द की उदार व्याख्या के परिणामस्वरूप मूल्यांकन अधिकारी को मनमानी शक्तियां प्रदान की जाएंगी, जो केवल अपने परिवर्तन पर ऐसी पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही भी शुरू कर सकता है। उन्हीं तथ्यों और परिस्थितियों के आधार पर राय, जिन पर मूल मूल्यांकन कार्यवाही के दौरान उनके द्वारा पहले ही विचार किया जा चुका है–

शब्द व संज्ञा– राय में परिवर्तन – अर्थ – निर्धारित किया – राय परिवर्तन शब्द का तात्पर्य राय बनाना और फिर उसमें परिवर्तन करना है। मूल्यांकन कार्यवाही के संदर्भ में, इसका अर्थ है एक मूल्यांकन अधिकारी द्वारा किसी विशेष प्रश्न पर उसके विचार के परिणामस्वरूप विश्वास का निर्माण। यह समझ, अनुभव और चिंतन का परिणाम है।

अपील निरस्त करते हुए न्यायालय नें निर्धारित किया – 1.– धारा 147 की भाषा यह स्पष्ट करती है कि मूल्यांकन अधिकारी के पास निश्चित रूप से किसी भी आय का पुनर्मूल्यांकन करने की शक्ति है जो धारा 148 से 153 के प्रावधानों के अधीन किसी भी मूल्यांकन वर्ष के लिए मूल्यांकन से बच गई है। हालाँकि, इस शक्ति का उपयोग सशर्त है तथ्य यह है कि मूल्यांकन अधिकारी के पास यह मानने का कुछ कारण है कि आय मूल्यांकन से बच गई है।–– आईटी अधिनियम की धारा 147 केवल इस तथ्य के कारण आय के पुनर्मूल्यांकन की अनुमति नहीं देती है कि मूल्यांकन अधिकारी ने उन तथ्यों पर कानून की अलग–अलग व्याख्या के संबंध में राय बदल दी है जो उसके ज्ञान में भी थे।– मूल्यांकन के समय. ऐसा करने से मूल्यांकन करने वाले अधिकारी को समीक्षा की शक्ति मिल जाएगी और धारा 147 पुनर्मूल्यांकन की शक्ति प्रदान करती है न कि समीक्षा करने की शक्ति। (पैरा 8,9)

2. इस आधार पर मूल्यांकन के प्रस्तावित पुन: उद्घाटन में हस्तक्षेप करने से पहले कि यह केवल राय में बदलाव पर आधारित है, अदालत को यह सत्यापित करना चाहिए कि क्या पहले किए गए मूल्यांकन ने या तो स्पष्ट रूप से या आवश्यक निहितार्थ से एक राय व्यक्त की है वह मामला जो करयोग्य आय के कथित पलायन का आधार है। यदि मूल्यांकन आदेश प्रकृति में गैर–बोलने वाला, गूढ़ या लापरवाह है, तो प्रस्तावित पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही में उठाए गए प्रश्नों पर मूल्यांकन अधिकारी को कोई राय देना मुश्किल हो सकता है| मूल्यांकन से बच गई आय को कर के दायरे में लाने का हर प्रयास, राय में अनुमानित परिवर्तन पर न्यायिक हस्तक्षेप द्वारा अवशोषित नहीं किया जा सकता है, यहां तक कि उन मामलों में भी जहां मूल्यांकन का आदेश पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही में जांच किए जाने वाले किसी दिए गए पहलू को संबोधित नहीं करता है।

3. इस मामले में विवाद का तथ्य आईटी अधिनियम की धारा 10ए के तहत कटौती के संबंध में है, जिसे कथित तौर पर अधिक मात्रा में अनुमति दी गई थी। – प्रश्नगत आदेश में, आपत्तियों को खारिज करने का कथित कारण यह था कि निर्धारिती दो श्रेणियों, यानी सॉफ्टवेयर विकास और मानव संसाधन विकास, के लिए खातों की कोई अलग–अलग किताबें नहीं रख रहा था, जिस पर उसने आय घोषित की है अलग से। – हालाँकि, धारा 143 के तहत मूल मूल्यांकन कार्यवाही में जारी किए गए नोटिस को देखने से यह स्पष्ट हो जाता है कि जिस बिंदु पर पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही शुरू की गई थी, उस पर मूल कार्यवाही में अच्छी तरह से विचार किया गया था। (पैरा–13)

- आयकर आयुक्त, दिल्ली बनाम केल्विनेटर ऑफ इंडिया लिमिटेड, (2010) 320 आईटीआर 561 (एस सी) – सन्दर्भित किया|

  पूर्व निर्णय सन्दर्भित

  (2010) 320 आईटीआर 561 एससी – सन्दर्भित किया| (पैरा 11)

  सिविल अपीली अधिकारिता –2007 की सिविल अपील संख्या 2732

  दिल्ली उच्च न्यायालय नई दिल्ली द्वारा 2005 की रिट याचिका (सिविल) संख्या 14376 में पारित निर्णय एवं आदेश दिनांकित 24.02.2006 के विरुद्ध

अपीलकर्ताओ की ओर से राजेश रंजन, हेमन्त आया, शशांक दीवान, कु० विमला सिन्हा (श्रीमती अनिल कटियार), अधिवक्ता;

प्रतिवादियो की ओर से सी.एस. अग्रवाल, वरिष्ठ अधिवक्ता भार्गव वी.देसाइ,, कु० पुष्पा शमा, उमा शंकर, कु० सौम्या मेहरोत्रा, वकील

न्यायालय का निर्णय दिया गया–

आरके अग्रवाल, जे. – वर्तमान अपील 2005 के डब्ल्यूपी (सी) संख्या 14376 में दिल्ली उच्च न्यायालय द्वारा पारित 24.02.2006 के आक्षेपित अंतिम निर्णय और आदेश के खिलाफ दायर की गई है, जिसके तहत उच्च न्यायालय की एक डिवीजन बेंच ने अनुमति देते हुए यहां प्रतिवादी द्वारा दायर याचिका में आयकर अधिनियम, 1961 (इसके बाद 'आईटी अधिनियम' के रूप में संदर्भित) की धारा 148 के तहत जारी दिनांक 10.02.2005 के नोटिस और आयकर अधिकारी द्वारा पारित दिनांक 17.08.2005 के आदेश को रद्द कर दिया गया। .

2. संक्षिप्त तथ्य:–

(ए) मेसर्स टेकस्पैन इंडिया प्राइवेट लिमिटेड–प्रतिवादी कंपनी अधिनियम, 1956 के तहत निगमित एक प्राइवेट लिमिटेड कंपनी है और कंप्यूटर सॉफ्टवेयर और मानव संसाधन सेवाओं के विकास और निर्यात के व्यवसाय में लगी हुई है। यहां यह उल्लेख करना भी प्रासंगिक है कि प्रतिवादी–कंपनी आईटी अधिनियम की धारा 10 ए के तहत कटौती के लिए भी पात्र है।

(बी) 25.10.2001 को, प्रतिवादी ने आकलन वर्ष (एवाई) 2001–02 के लिए अपनी आय का रिटर्न दाखिल किया, जिसमें रुपये के नुकसान की घोषणा की गई। 3,31,301/–. प्रतिवादी ने उपरोक्त अवधि के लिए रिटर्न दाखिल करते समय अपनी आय दो स्रोतों, अर्थात् सॉफ्टवेयर विकास और मानव संसाधन विकास से घोषित की है, लेकिन दोनों के लिए सामान्य रूप से खर्च का दावा किया है। इसने सॉफ्टवेयर विकास से होने वाली आय के लिए आईटी अधिनियम की धारा 10 ए के तहत कटौती का भी दावा किया। उक्त रिटर्न स्वीकार कर लिया गया और तदनुसार प्रतिवादी को सूचित कर दिया गया।

(सी) रिटर्न को आईटी अधिनियम की धारा 143(3) के तहत नियमित मूल्यांकन के लिए चुना गया था और प्रतिवादी को कारण बताओ नोटिस दिनांक 09.03.2004 जारी किया गया था ताकि यह बताया जा सके कि आम आवंटन के संबंध में खर्चों का दावा क्यों किया गया दो प्रमुखों, अर्थात सॉफ्टवेयर विकास और मानव संसाधन विकास के बीच के खर्च ऐसे आवंटन के लिए कोई आधार नहीं बताते हैं। इस मुद्दे पर दिनांक 29.11.2004 के आदेश के माध्यम से विधिवत प्रतिस्पर्धा की गई और निर्णय लिया गया और कार्यवाही रुपये की आय पर पहुंचते हुए आईटी अधिनियम की धारा 154 के तहत मूल्यांकन आदेश के सुधार के साथ समाप्त हुई। 31,63,570/– जो आगे लाए गए नुकसान के विरुद्ध पूरी तरह से समायोजित किया गया था और आय 2001–2002 के लिए 'शून्य' के रूप में मूल्यांकन किया गया था।

(डी) इसके अलावा, 10.02.2005 को, राजस्व द्वारा प्रतिवादी को इस आधार पर धारा 148 के तहत मूल्यांकन को फिर से खोलने के लिए एक नोटिस दिया गया था कि आईटी अधिनियम की धारा 10 ए के तहत कटौती की अनुमति अधिक दी गई है और आय बच गया मूल्यांकन रुपये पर काम करता है. मूल मूल्यांकन में 57,36,811/– रु. प्रतिवादी ने पुनर्मूल्यांकन पर आपत्ति जताते हुए विस्तृत जवाब दाखिल किया। हालाँकि, आदेश दिनांक 17.08.2005 द्वारा आपत्तियों को खारिज कर दिया गया और राजस्व द्वारा पुनर्मूल्यांकन को मंजूरी दे दी गई।

(ई) व्यथित होकर, प्रतिवादी ने उपरोक्त कारण बताओ नोटिस दिनांक 10.02.2005 के साथ–साथ दिनांक 17.08.2005 के आदेश को रिट याचिका (सी) संख्या 14376/2005 दायर करके उच्च न्यायालय के समक्ष चुनौती दी। निर्णय और आदेश के अनुसार दिनांक 24.02.2006, उच्च न्यायालय ने कारण बताओ नोटिस दिनांक 10.02.2005 के साथ–साथ पुनर्मूल्यांकन आदेश दिनांक 17.08.2005 को रद्द कर दिया।

(एफ) व्यथित होकर, राजस्व ने इस न्यायालय के समक्ष यह अपील दायर की है।

3. अपीलकर्ता के विद्वान वकील श्री राजेश रंजन और प्रतिवादियों के विद्वान वकील श्री सीएस अग्रवाल को सुना और अभिलेखों का अवलोकन किया।

विचारार्थ बिंदु:–

4. इस न्यायालय के समक्ष विचार करने योग्य एकमात्र बिंदु यह है कि क्या मामले के वर्तमान तथ्यों और परिस्थितियों में पूर्ण मूल्यांकन को फिर से खोलना उचित है?

प्रतिद्वंद्वी विवाद:–

5. अपीलकर्ता के विद्वान वकील ने तर्क दिया कि मूल्यांकन अधिकारी (एओ) धारा 148 के तहत कारण बताओ नोटिस जारी करने की अपनी शक्तियों के भीतर था क्योंकि धारा 10 ए के तहत जो कटौती की अनुमति दी गई थी वह अधिक थी और मूल्यांकन से बच गया था जिसके लिए पुनर्मूल्यांकन किया गया था। धारा 147 के तहत कार्यवाही जारी की जा सकती है। उन्होंने आगे तर्क दिया कि उच्च न्यायालय ने गलती से यह मान लिया है कि अधिनियम की धारा 147 के तहत शुरू की गई पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही अवैध है और कानून की नजर में टिकाऊ नहीं है। विद्वान वकील ने अंततः तर्क दिया कि उच्च न्यायालय का आक्षेपित निर्णय कानून की दृष्टि में गलत है और रद्द किये जाने योग्य है।

6. प्रतिवादी की ओर से उपस्थित विद्वान वकील ने कहा कि वर्तमान मामले में धारा 147 के तहत पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही का आधार कुछ और नहीं बल्कि मामले के समान भौतिक तथ्यों पर राय में बदलाव है और कोई नया तथ्य सामने नहीं आया है। अपीलकर्ता को आईटी अधिनियम के तहत पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही शुरू करने के लिए उक्त प्राधिकरण को सक्षम करने का ज्ञान था, और इसलिए, इस तथ्य के आलोक में रिट याचिका को अनुमति देने में उच्च न्यायालय सही था कि केवल राय बदलना पुनर्मूल्यांकन का आधार नहीं हो सकता है। .

7. उन्होंने आगे कहा कि जिस आधार पर पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही शुरू की गई थी, उस पर मूल मूल्यांकन कार्यवाही के दौरान सक्षम प्राधिकारी द्वारा अच्छी तरह से विचार किया गया था। उन्होंने आगे तर्क दिया कि दिनांक 17.08.2005 का आदेश कोई मौखिक आदेश नहीं था और उच्च न्यायालय द्वारा इसे सही ढंग से रद्द कर दिया गया था। विद्वान वकील ने अंततः प्रस्तुत किया कि उच्च न्यायालय ने कारण बताओ नोटिस दिनांक 10.02.2005 और आदेश दिनांक 17.08.2005 को सही ढंग से रद्द कर दिया है और इस मामले में इस न्यायालय द्वारा किसी हस्तक्षेप की आवश्यकता नहीं है।

बहस:–

8. पार्टियों के बीच वर्तमान विवाद की सराहना करने के लिए, आईटी अधिनियम की धारा 147 और 148 का उल्लेख करना उचित होगा। त्वरित संदर्भ के लिए, अधिनियम की धारा 147 और 148 का प्रासंगिक भाग नीचे पुन: प्रस्तुत किया गया है: –

> "147. मूल्यांकन से बचने वाली आय: – यदि मूल्यांकन अधिकारी के पास यह विश्वास करने का कारण है कि कर के लिए प्रभार्य कोई भी आय किसी भी मूल्यांकन वर्ष के लिए मूल्यांकन से बच गई है, तो वह धारा 148 से 153 के प्रावधानों के अधीन, ऐसी आय का मूल्यांकन या पुनर्मूल्यांकन कर सकता है और कर के लिए प्रभार्य कोई अन्य आय जो मूल्यांकन से बच गई है और जो बाद में इस धारा के तहत कार्यवाही के दौरान उसके ध्यान में आती है, या मूल्यांकन के लिए हानि या मूल्यह्रास भत्ता या कोई अन्य भत्ता, जैसा भी मामला हो, की पुनर्गणना करती है। संबंधित वर्ष (इसके बाद इस खंड में और धारा 148 से 153 में इसे प्रासंगिक मूल्यांकन वर्ष कहा गया है):

बशर्ते कि जहां प्रासंगिक मूल्यांकन वर्ष के लिए धारा 143 की उप–धारा (3) या इस धारा के तहत मूल्यांकन किया गया हो, प्रासंगिक मूल्यांकन वर्ष के अंत से चार साल की समाप्ति के बाद इस धारा के तहत कोई कार्रवाई नहीं की जाएगी, जब तक कि धारा 139 के तहत या धारा 142 या धारा 148 की उप–धारा (1) के तहत जारी नोटिस के जवाब में निर्धारिती की ओर से रिटर्न देने में विफलता के कारण कर के दायरे में आने वाली कोई भी आय ऐसे मूल्यांकन वर्ष के लिए मूल्यांकन से बच गई है। या उस मूल्यांकन वर्ष के लिए उसके मूल्यांकन के लिए आवश्यक सभी भौतिक तथ्यों को पूरी तरह से और सही मायने में प्रकट करना:

xxx

xx x"

"148. जहां आय मूल्यांकन से बच गई है वहां नोटिस जारी करना।–(1) धारा 147 के तहत मूल्यांकन, पुनर्मूल्यांकन या पुनर्गणना करने से पहले, मूल्यांकन अधिकारी निर्धारिती को एक नोटिस देगा, जिसमें उसे ऐसी अवधि के भीतर प्रस्तुत करने की आवश्यकता होगी, जैसा कि निर्दिष्ट किया जा सकता है। नोटिस में, संबंधित मूल्यांकन वर्ष के अनुरूप पिछले वर्ष के दौरान उसकी आय या किसी अन्य व्यक्ति की आय की रिटर्न, जिसके संबंध में वह इस अधिनियम के तहत मूल्यांकन योग्य है, निर्धारित प्रपत्र में और निर्धारित तरीके से सत्यापित किया गया है। ऐसे अन्य विवरण जो निर्धारित किए जा सकते हैं, और इस अधिनियम के प्रावधान, जहां तक संभव हो, तदनुसार लागू होंगे जैसे कि ऐसा रिटर्न धारा 139 के तहत प्रस्तुत किया जाना आवश्यक रिटर्न था:

xxx

xxx

(2) मूल्यांकन अधिकारी, इस धारा के तहत कोई भी नोटिस जारी करने से पहले, ऐसा करने के अपने कारणों को दर्ज करेगा।"

धारा 147 की भाषा यह स्पष्ट करती है कि मूल्यांकन अधिकारी के पास निश्चित रूप से किसी भी आय का पुनर्मूल्यांकन करने की शक्ति है जो धारा 148 से 153 के प्रावधानों के अधीन किसी भी मूल्यांकन वर्ष के लिए मूल्यांकन से बच गई है। हालाँकि, इस शक्ति का उपयोग सशर्त है तथ्य यह है कि मूल्यांकन अधिकारी के पास यह मानने का कुछ कारण है कि आय मूल्यांकन से बच गई है। धारा 147 में 'विश्वास करने का कारण' शब्द के उपयोग की व्याख्या योजनाबद्ध तरीके से की जानी चाहिए क्योंकि शब्द की उदार व्याख्या के परिणामस्वरूप मूल्यांकन अधिकारी को मनमानी शक्तियां प्रदान की जाएंगी, जो केवल अपने परिवर्तन पर ऐसी पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही भी शुरू कर सकता है। उन्हीं तथ्यों और परिस्थितियों के आधार पर राय, जिन पर मूल मूल्यांकन कार्यवाही के दौरान उनके द्वारा पहले ही विचार किया जा चुका है। विधायिका की ऐसी मंशा नहीं हो सकती. उक्त प्रावधान को आईटी अधिनियम की योजना में शामिल किया गया था ताकि मूल्यांकन अधिकारियों को उस आधार पर किसी भी आय का पुनर्मूल्यांकन करने का अधिकार दिया जा सके जो मूल कार्यवाही के दौरान रिकॉर्ड पर नहीं लाया गया था और उसकी जानकारी से बच गया था; और उक्त तथ्य का प्रासंगिक मूल्यांकन आदेश के परिणाम पर महत्वपूर्ण प्रभाव पड़ेगा।

9. आईटी अधिनियम की धारा 147 केवल इस तथ्य के कारण आय के पुनर्मूल्यांकन की अनुमति नहीं देती है कि मूल्यांकन अधिकारी ने उन तथ्यों पर कानून की अलग–अलग व्याख्या के संबंध में राय बदल दी है जो उसके ज्ञान में भी थे। मूल्यांकन के समय. ऐसा करने से मूल्यांकन करने वाले अधिकारी को समीक्षा की शक्ति मिल जाएगी और धारा 147 पुनर्मूल्यांकन की शक्ति प्रदान करती है न कि समीक्षा करने की शक्ति।

10. यह जांचने के लिए कि यह मत परिवर्तन का मामला है या नहीं, इसका शाब्दिक और कानूनी अर्थ भी देखना होगा। राय परिवर्तन शब्द का तात्पर्य राय बनाना और फिर उसमें परिवर्तन करना है। मूल्यांकन कार्यवाही के संदर्भ में, इसका अर्थ है एक मूल्यांकन अधिकारी द्वारा किसी विशेष प्रश्न पर उसके विचार के परिणामस्वरूप विश्वास का निर्माण। यह समझ, अनुभव और चिंतन का परिणाम है।

11. यह इस अदालत द्वारा निर्णयों की श्रृंखला में अच्छी तरह से तय और आयोजित किया गया है और यह **आयकर आयुक्त, दिल्ली बनाम केल्विनेटर ऑफ इंडिया लिमिटेड (2010) 320 आईटीआर 561 (एससी) को** संदर्भित करने के लिए पर्याप्त होगा जिसमें इस न्यायालय ने कहा है निम्नानुसार:–

> "5....जहां मूल्यांकन अधिकारी के पास यह विश्वास करने का कारण है कि आय मूल्यांकन से बच गई है, वह मूल्यांकन को फिर से खोलने का अधिकार क्षेत्र प्रदान करता है। इसलिए, 1 अप्रैल, 1989 के बाद, फिर से खोलने की शक्ति बहुत व्यापक है। हालाँकि, एक "विश्वास करने का कारण" शब्दों की एक योजनाबद्ध व्याख्या देने की आवश्यकता है...
>
> धारा 147 मूल्यांकन अधिकारी को "केवल राय बदलने" के आधार पर मूल्यांकन को फिर से खोलने की मनमानी शक्तियां देगी, जो कि फिर से खोलने का कारण नहीं हो सकता है।
>
> 6. हमें समीक्षा करने की शक्ति और पुनर्मूल्यांकन करने की शक्ति के बीच वैचारिक अंतर को भी ध्यान में रखना चाहिए। मूल्यांकन अधिकारी के पास समीक्षा करने की कोई शक्ति नहीं है; उसके पास पुनः मूल्यांकन करने की शक्ति है। लेकिन पुनर्मूल्यांकन कुछ पूर्व शर्तों की पूर्ति पर आधारित होना चाहिए और यदि "राय बदलने" की अवधारणा को हटा दिया जाता है, जैसा कि विभाग की ओर से तर्क दिया गया है, तो मूल्यांकन को फिर से खोलने की आड़ में समीक्षा की जाएगी जगह लें।
>
> 7. मूल्यांकन अधिकारी द्वारा शक्ति के दुरुपयोग की जांच करने के लिए "राय परिवर्तन" की अवधारणा को एक अंतर्निहित परीक्षण के रूप में माना जाना चाहिए। इसलिए, 1 अप्रैल, 1989 के बाद, मूल्यांकन अधिकारी के पास इसे फिर से खोलने की शक्ति है, बशर्ते कि इस निष्कर्ष पर पहुंचने के लिए "ठोस सामग्री" हो कि मूल्यांकन से आय का पलायन हुआ है। कारणों का विश्वास के निर्माण के साथ जीवंत संबंध होना चाहिए।"

12. इस आधार पर मूल्यांकन के प्रस्तावित पुन: उद्घाटन में हस्तक्षेप करने से पहले कि यह केवल राय में बदलाव पर आधारित है, अदालत को यह सत्यापित करना चाहिए कि क्या पहले किए गए मूल्यांकन ने या तो स्पष्ट रूप से या आवश्यक निहितार्थ से एक राय व्यक्त की है वह मामला जो करयोग्य आय के कथित पलायन का आधार है। यदि मूल्यांकन आदेश प्रकृति में गैर–बोलने वाला, गूढ़ या लापरवाह है, तो प्रस्तावित पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही में उठाए गए प्रश्नों पर मूल्यांकन अधिकारी को कोई राय देना मुश्किल हो सकता है। मूल्यांकन से बच गई आय को कर के दायरे में लाने का हर प्रयास, राय में अनुमानित परिवर्तन पर न्यायिक हस्तक्षेप द्वारा अवशोषित नहीं किया जा सकता है, यहां तक कि उन मामलों में भी जहां मूल्यांकन का आदेश पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही में जांच किए जाने वाले किसी दिए गए पहलू को संबोधित नहीं करता है।

13. इस मामले में विवाद का तथ्य आईटी अधिनियम की धारा 10ए के तहत कटौती के संबंध में है, जिसे कथित तौर पर अधिक मात्रा में अनुमति दी गई थी। दिनांक 10.02.2005 का कारण बताओ नोटिस वर्तमान मामले में पुनर्मूल्यांकन के लिए आधार को दर्शाता है, यानी धारा 10ए के तहत अधिक कटौती की अनुमति है और इसलिए, आय 57,36,811 रुपये के मूल्यांकन से बच गई है। दिनांक 17.08.2005 के प्रश्नगत आदेश में, आपत्तियों को खारिज करने का कथित कारण यह था कि निर्धारिती दो श्रेणियों, यानी सॉफ्टवेयर विकास और मानव संसाधन विकास, के लिए खातों की कोई अलग–अलग किताबें नहीं रख रहा था, जिस पर उसने आय घोषित की है अलग से। हालाँकि, धारा

143 के तहत मूल मूल्यांकन कार्यवाही में जारी किए गए दिनांक 09.03.2004 के नोटिस को देखने से यह स्पष्ट हो जाता है कि जिस बिंदु पर पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही शुरू की गई थी, उस पर मूल कार्यवाही में अच्छी तरह से विचार किया गया था। वास्तव में, दिनांक 09.03.2004 को कारण बताओ नोटिस जारी करने का मूल आधार यह था कि निर्धारिती उक्त दो श्रेणियों के लिए कोई अलग खाता नहीं रख रहा था और दायर किए गए विवरण से इन श्रेणियों के लिए सामान्य खर्चों के आनुपातिक आवंटन का पता नहीं चलता है। . यहां तक कि उक्त कारण बताओ नोटिस में भी सुझाव दिया गया कि आनुपातिक आवंटन कैसे किया जाना चाहिए। ये सभी बातें एक अपरिहार्य निष्कर्ष पर ले जाती हैं कि आईटी अधिनियम की धारा 10 ए के तहत कटौती की अनुमति कैसे और किस हद तक दी जानी चाहिए, इस सवाल पर मूल मूल्यांकन कार्यवाही में ही अच्छी तरह से विचार किया गया था। इसलिए, धारा 148 के तहत नोटिस जारी करके धारा 147 के तहत पुनर्मूल्यांकन कार्यवाही की शुरुआत केवल इस तथ्य के कारण कि अब मूल्यांकन अधिकारी का मानना है कि धारा 10 ए के तहत अधिक कटौती की अनुमति दी गई थी, यह किसी और चीज पर आधारित नहीं थी। उन्हीं तथ्यों और परिस्थितियों पर राय बदलना जो मूल मूल्यांकन कार्यवाही के दौरान भी उनकी जानकारी में पहले से थे।

14. पूर्व चर्चा के आलोक में, हमारा विचार है कि उच्च न्यायालय के दिनांक 24.02.2006 के आक्षेपित निर्णय और आदेश में किसी हस्तक्षेप की आवश्यकता नहीं है। तदनुसार, लागत के संबंध में कोई आदेश दिए बिना अपील खारिज की जाती है।