

अध्याय 2 : विशेष प्रावधानों में संदिग्धता/कमी सहित प्रणालीगत मुद्दे

2.1 इस अध्याय में आयकर अधिनियम के संगत आयकर नियमों के विशेष प्रावधानों, में संदिग्धता या कमी सहित प्रणालीगत मुद्दों पर प्रकाश डाला गया है।

2.2 संदिग्धता/कमी का स्वरूप

निष्पादन लेखापरीक्षा करते समय, हमने 195 निर्धारण मामलों की पहचान की जिसमें अधिनियम की धारा 115 जेबी के प्रावधानों में संदिग्धता/कमी के साथ प्रणालीगत मुद्दे शामिल थे। इन मामलों का सार नीचे तालिका में दिया गया है:

तालिका 2.1 संदिग्धता तथा कमी की प्रकृति			
पैरा सं.	संदिग्धता/कमी की प्रकृति	निर्धारण मामलों की सं.	कर प्रभाव (₹ करोड़ में)
2.4	लेखाओं में उनके समाधान संबंधी विशिष्ट प्रावधानों के न होने के कारण अंकित लाभ की गणना हेतु आय पर विचार न करना	41	112.59
2.5	“आरक्षित” और “अवनिर्धारित देयता के लिए प्रावधान” दोनों घटकों वाली मदों का समाधान।	8	331.14
2.6	अंकित लाभ के उद्देश्य हेतु भिन्न प्रकार माने गए मूल्यहास की विधि में परिवर्तन का प्रभाव।	14	5.16
2.7	विशेष प्रावधानों के अन्तर्गत अंकित लाभ की गणना में बहियों के अनुसार अग्रोषित व्यवसाय हानि और अनावशोषित मूल्यहास का समाधान।	10	28.14
2.8.1	अंकित लाभ की संगणना में वास्तव में बड़े खाते में डाले गए अशोध्य ऋण कम करने के प्रावधान का अभाव।	9	0
2.8.2	अंकित लाभ की संगणना हेतु विचार नहीं किए गए सामान्य प्रावधानों के अंतर्गत कराधान हेतु फर्जी खरीद/अघोषित आय/अलेखांकित आय के कारण किए गए संवर्धन	19	41.34
2.8.3	मैट के अंतर्गत लाभ और हानि लेखा पर प्रत्यक्ष प्रभाव वाली मदों पर अंतरण मूल्य निर्धारण समायोजन पर विचार न करना	36	92.05
2.8.4	मैट के अंतर्गत अस्वीकरण हेतु विचारित नहीं गई आय की रिटर्न फाईल करने की नियत तिथि में भुगतान नहीं किए गए सांविधिक प्राप्य।	39	75.89
2.8.5	मैट के अंतर्गत अस्वीकरण हेतु विचारित नहीं किए गए कॉर्पोरेट सोशल रिस्पॉन्सिबिलिटी (सीएसआर) पर व्यय	12	15.49
2.8.6	समामेलन के पश्चात समामेलित कंपनी द्वारा उनके व्यवसाय के समाप्त होने पर समामेलन कंपनी के मैट क्रेडिट के अस्वीकरण की आवश्यकता।	1	0
2.9	सारांश मामलों में आयकर विभाग द्वारा मैट क्रेडिट के समंजन के लिए युनिफॉर्म स्टैंड न अपनाया जाना।	6	0
	कुल	195	701.8

उपरोक्त मुद्दों पर लेखापरीक्षा आपत्तियां आगामी पैराग्राफों में दी गई है।

2.3 अधिनियम के प्रावधानों में संदिग्धताएं

सर्वोच्च न्यायालय द्वारा निर्धारण अधिकारी की शक्तियां यह निर्णय⁸ देकर सीमित कर दी कि किसी निर्धारण अधिकारी को अधिनियम की धारा 115जेए के विशेष प्रावधानों के अंतर्गत निर्धारित समायोजन के उपरांत अंकित लाभ को पुनर्व्यवस्थित करने की शक्ति प्राप्त नहीं है। इसके परिणामस्वरूप निर्धारिती ने कुछ मर्दों को इस प्रकार प्रयोग किया कि वे लाभ और हानि लेखा में दर्ज नहीं किए गए और इस प्रकार वे विशेष प्रावधानों के अंतर्गत अंकित लाभ की गणना में समायोजन से बच गए। इसके पूर्ववर्ती निष्पादन लेखापरीक्षा रिपोर्ट में, धारा 115जेबी के विशेष प्रावधान के उद्देश्य के लिए निवल लाभ की गणना में हुई त्रुटियों को सुधारने हेतु निर्धारण अधिकारी को सक्षम बनाने हेतु अधिनियम में समुचित प्रावधान शामिल करने की सिफारिश लेखापरीक्षा⁹ में की गई थी। तथापि अब तक इस प्रकार का समर्थकारी प्रावधान लाया नहीं गया है। इसके परिणामस्वरूप धारा 115जेबी के विशेष प्रावधानों से संबंधित विवाद तथा मुकदमेबाजी, निर्धारितियों द्वारा विभिन्न लेखांकन उपचारों के जोड़-तोड़ के कारण, अभी भी जारी है।

2.4 लेखाओं में उनके समाधान संबंधी विशिष्ट प्रावधानों के न होने के कारण अंकित लाभ की गणना हेतु मानी न गई आय

अग्रिमों/इंटर कॉरपोरेट डिपोजिट (आईसीडी)/सावधि जमा पर ब्याज तथा वापिस किया गया अतिरिक्त ब्याज, प्राप्त सहायता अनुदान, समामेलन के पश्चात समामेलक कंपनी का लाभ, दीर्घ अवधि निवेश पर लाभ, पूंजीगत परिसंपत्तियों से संबंधित शुल्क फिरती प्रतिदाय जिन्हें न तो आय के रूप में प्रस्तुत किया गया और न ही लेखाओं में से परिसंपत्तियों की कीमत में से घटाया गया, पूर्ववर्ती वर्षों के लेखाओं में दावा की गई रॉयल्टी से छूट, बिक्री कर, विद्युत प्रभार आदि, नकद आय लेखाकरण की जगह लेखाकरण की वाणिज्यिक प्रणाली के प्रयोग के कारण अधिशेष आय ऐसी आय हैं, जिन पर लेखाओं के शोधन के संबंध में विशिष्ट प्रावधानों के अभाव के कारण मैट के अंतर्गत कराधान हेतु विचार नहीं किया गया।

⁸ सीआईटी बनाम अपोलो टायर्स लिमिटेड (एससी) (2002) 255 आईटीआर 273

⁹ 2004 की सीएजी निष्पादन लेखापरीक्षा रिपोर्ट सं. 13 का पैरा सं. 1.5.3

2.4.1 सामान्य प्रावधान के अंतर्गत कर हेतु प्रस्तुत किंतु मैट के अंतर्गत अप्रस्तुत आय

नौ राज्यों¹⁰ में 22 निर्धारण मामलों में हमने देखा कि आयकर विभाग द्वारा ₹ 337.86 करोड़ की आय पर मैट के अंतर्गत विचार नहीं किया गया यद्यपि इस आय पर सामान्य प्रावधान के अंतर्गत कर के लिए विचार किया गया था। इस चूक के परिणामस्वरूप ₹ 74.10 करोड़ का कर प्रभावित हुआ। (परिशिष्ट-4)

बॉक्स 2.1 सामान्य प्रावधान के अंतर्गत कर हेतु प्रस्तुत किंतु मैट के अंतर्गत अप्रस्तुत आय के निदर्शी मामले

(क) प्रभार: प्र-सीआईटी-सेंट्रल, बंगलूरु

निर्धारिती: मैसर्स राजेश एक्सपोर्ट लिमिटेड

निर्धारण वर्ष: 2013-14 तथा 2014-15

पैन: AAACR8642N

निर्धारण अधिकारी ने सामान्य प्रावधानों के अंतर्गत क्रमशः दो वित्तीय वर्षों के दौरान आईसीडी¹¹ पर प्राप्त ब्याज के कारण ₹ 43.72 करोड़ तथा ₹ 45.02 करोड़ की राशि की वृद्धि की, जिस पर मैट के अंतर्गत अंकित लाभ की गणना के दौरान विचार नहीं किया गया। इस चूक के परिणामस्वरूप ₹ 88.74 करोड़ के अंकित लाभ की गणना कम हुई, जिसमें ₹ 18.16 करोड़ का कर प्रभाव शामिल है। आयकर विभाग से उत्तर प्रतीक्षित है।

(ख) प्रभार: प्र सीआईटी-2 हैदराबाद

निर्धारिती: मैसर्स ट्रांसमिशन कॉरपोरेशन ऑफ आंध्र प्रदेश लि०

निर्धारण वर्ष: 2010-11 तथा 2011-12

पैन- AABCT0088P

निर्धारण अधिकारी ने क्रमशः दो वर्षों के दौरान लिफ्ट इरिगेशन स्कीम कार्यों के लिए आंध्र प्रदेश सरकार की ओर से प्राप्त अग्रिमों से किए गए सावधि जमा तथा आकस्मिक कोष से किए गए निवेश पर प्राप्त ब्याज के कारण सामान्य प्रावधानों के अंतर्गत ₹ 46.31 करोड़ तथा ₹ 38.66 करोड़ की अनुवृद्धि की जिस पर मैट के अंतर्गत अंकित लाभ की गणना के दौरान विचार नहीं किया गया। इस चूक के कारण ₹ 84.97 करोड़ के अंकित लाभ

¹⁰ आंध्र प्रदेश व तेलंगाना (2), असम (3), गुजरात (1), हरियाणा (2), कर्नाटका (3) मध्य प्रदेश (1), महाराष्ट्र (7) तथा पश्चिम बंगाल (3)

¹¹ इंटर कॉर्पोरेट डिपॉजिट

की कम गणना हुई जिसमें ₹ 21.39 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था। आयकर विभाग द्वारा इस आपत्ति (नवंबर 2016) को यह कहते हुए अस्वीकृत कर दिया गया कि धारा 115जेबी में इस प्रकार के समायोजन का उल्लेख नहीं है। यह उत्तर इस न्यायिक निर्णय¹² की दृष्टि से तर्कसंगत नहीं है, कि जहां लेखा पुस्तकें आवश्यक लेखांकन मानकों के साथ पठित कंपनी अधिनियम की अनुसूची VI के भाग II और भाग-III के अनुरूप तैयार नहीं की गई हो वहां निर्धारण अधिकारी अधिनियम की धारा 115जेबी के प्रयोजनार्थ अंकित लाभ को पुनः संगणित करने तथा लाभ और हानि लेखा में बदलाव करने के लिए सक्षम है।

(ग) प्रभार: सीआईटी-2, मुंबई

निर्धारिती: मैसर्स टाटा रिएलटी तथा इंफ्रास्ट्रक्चर लिमि.

निर्धारण वर्ष: 2012-13 तथा 2013-14

पैन: AACCT6242L

एओ ने निर्धारिती द्वारा प्रस्तुत की गई आय की संगणना स्वीकार की। निर्धारिती ने दो वर्षों के लिए क्रमशः ₹ 12.80 करोड़ तथा ₹ 12.73 करोड़ इंटरनेशनल एमयूजमेंट लिमि. को दिए गए अग्रिम पर ब्याज के रूप में प्रस्तुत किए, जो न तो लेखा पुस्तकों में लेखांकित किए गए और न ही उन पर एओ द्वारा मैट के अंतर्गत अंकित लाभ की संगणना में विचार किया गया। चूक के कारण ₹ 25.53 करोड़ के अंकित लाभ की कम संगणना हुई जिसमें ₹ 4.53 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था। आयकर विभाग का उत्तर प्रतीक्षित है।

ऊपर की गई चर्चा के अनुसार आईसीडी तथा सरकार आदि से प्राप्त अग्रिमों से किए गए सावधि जमा आदि से प्राप्त आय पर अर्जित ब्याज पर सामान्य प्रावधानों के अंतर्गत विचार किया गया है, लेकिन एओ द्वारा उन पर अंकित लाभ की संगणना हेतु विचार नहीं किया गया।

¹² मैसर्स विकायल इंवेस्टमेंट कं. (प्रा.) लिमि. बनाम सीआईटी (249 आईटी आर 597 बॉम्बे एचसी 200) मैसर्स विश्वनाथ फिन कैंप बनाम सीआईटी (2007-टीआईओएल-आईटीएटी दिल्ली)

2.4.2 मेट के अतर्गत कर हेतु प्रस्तुत नहीं की गई असाधारण/विशिष्ट मदें

कंपनी अधिनियम, 1956 सभी असाधारण/विशिष्ट मदों¹³ को लाभ-हानि लेखा के माध्यम से लाने का प्रावधान करता है, जिनका लेखा पुस्तकों में निम्नानुसार समाधान होता है:

- (i) अधिकांश कंपनियां इन्हें लाभ और हानि लेखा के माध्यम से आगे ले जाते हैं और मेट के अन्तर्गत अंकित लाभ की संगणना के दौरान उन पर विचार करती हैं। तथापि कुछ कंपनियां मेट के अतर्गत अंकित लाभ की संगणना के लिए विशिष्ट मदों से पहले लाभ और हानि लेखा के अनुसार निवल लाभ का तरीका अपनाती हैं और इस प्रकार मेट के अतर्गत कर के उदग्रहण से ऐसी मदें बच जाती हैं।
- (ii) कुछ कंपनियां मेट लगाने से बचने के लिए असाधारण/विशिष्ट मदों को लाभ और हानि लेखा में दर्ज किए बिना तुलन पत्र में सीधे तौर पर ले लेती हैं।

हमने सात राज्यों¹⁴ में 16 निर्धारण मामलों में देखा कि अंकित लाभ की संगणना के लिए एओ द्वारा असाधारण/विशिष्ट मदों पर विचार नहीं किया। इस चूक के परिणामतः ₹ 126.57 करोड़ की आय का कम निर्धारण हुआ जिसमें ₹ 23.13 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था (परिशिष्ट-5)। तथापि, महाराष्ट्र में 4 अन्य निर्धारण मामलों¹⁵ में, अंकित लाभ की संगणना हेतु असाधारण/विशिष्ट मदों को शामिल किया गया था।

¹³ असाधारण मदों में वे प्राप्तियां/भुगतान शामिल होते हैं, जो कंपनियों के व्यापार की सामान्य कार्यप्रणाली के माध्यम से नहीं आते हैं। इनके पहले और बाद में कंपनी की कमाई दर्शाने हेतु इनका लेखांकन पृथक शीर्ष में किया जाता है।

¹⁴ आंध्र प्रदेश और तलंगाना (5), छत्तीसगढ़ (1), गुजरात (3), केरल (1), महाराष्ट्र (2), तमिलनाडू (3) तथा उत्तर प्रदेश(1)

¹⁵ मै. टाटा संस लि. (नि.व 2011-12), मै.एचपीसीएल (नि.व 2012-13 और 2013-14) तथा मै. गोदरेज एवं बॉचस मैन्यु. कं.लि. (नि.व. 2012-13)

बॉक्स 2.2: मेट के लिए प्रस्तुत नहीं की गई असाधारण/विशिष्ट मद के सोदाहरण मामले।

(क) प्रभार: प्र. सीआईटी-3, बड़ौदा
निर्धारिती: मै. नर्मदा क्लीन टेक लिमि.
निर्धारण वर्ष: 2013-14
पैन: AABCB4070D

वर्ष के दौरान सहायता अनुदान के रूप में प्राप्त ₹ 18.12 करोड़ की राशि को निर्धारण अधिकारी द्वारा निर्धारिती को आरक्षित और अधिशेष शीर्ष के अन्तर्गत तुलन पत्र को सीधे ले जाने की अनुमति प्रदान की गई। प्राप्ति असाधारण मद बनती थी, जिसे लाभ और हानि लेखा में दर्ज किया जाना चाहिए था, लेकिन ऐसा नहीं किया गया। इस चूक के कारण ₹ 17.65 करोड़ के अंकित लाभ का कम निर्धारण हुआ जिसमें ₹ 3.53 करोड़ का कर प्रभाव भी शामिल था। आयकर विभाग का उत्तर प्रतीक्षित था।

(ख) प्रभार: सीआईटी-1, कोयम्बटूर
निर्धारिती: मै. सीमा टैक्सटाईल प्रोसेसिंग सेंटर लिमि.
निर्धारण वर्ष 2015-14
पैन: AAJCS5062N

वर्ष के दौरान इंटिग्रेटेड टैक्सटाईल पार्क स्कीम के अंतर्गत सहायता अनुदान के रूप में प्राप्त ₹ 12 करोड़ की राशि एओ द्वारा निर्धारिती को आरक्षित और अधिशेष शीर्ष के अन्तर्गत तुलन पत्र को सीधे रखने की अनुमति दी गई। प्राप्ति असाधारण मद बनती थी, जिसे लाभ और हानि लेखा में दर्ज किया जाना चाहिए था किंतु ऐसा नहीं किया गया। इस चूक के कारण ₹ 12 करोड़ के अंकित लाभ की कम संगणना हुई जिसमें ₹ 3.22 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था। आयकर विभाग का उत्तर प्रतीक्षित है।

लेखा बहियों में सहायता अनुदान आदि जैसी आय के समाधान संबंधी विशिष्ट प्रावधानों की अनुपस्थिति में लाभ और हानि लेखा के बजाए इनको तुलन पत्र में सीधे ले जाया गया, इस प्रकार अंकित लाभ की संगणना में वे समायोजन से बच गए।

2.4.3 समामेलक कंपनी के दीर्घावधि निवेश की बिक्री पर लाभ/हानि का समाधान।

संबंधित उच्च न्यायालय से अनुमोदित समामेलन योजना के अनुसार समामेलन पर परिसंपत्ति (समामेलक कंपनी में निवेश) की बिक्री से हुए लाभ/हानि का समायोजन तुलन पत्र में 'सामान्य आरक्षित निधि' शीर्ष के अंतर्गत किया जाता है। एएस 14¹⁶ भी इस निर्णय की पुष्टि करता है, जबकि एएस 13¹⁷ के अनुसार ऐसे लाभ/हानि को सामान्य रूप से लाभ और हानि लेखा में दर्ज किया जाना चाहिए। एएस13 के अनुसार लेखांकन समाधान के उल्लंघन से संबंधित समुचित प्रकटीकरण वार्षिक लेखा की टिप्पणियों में दिया जाता है। अधिनियम में ऐसे किसी विशिष्ट प्रावधान की अनुपस्थिति में निर्धारण अधिकारी के लिए मैट के अंतर्गत अंकित लाभ की संगणना में ऐसी आय/हानि के समाधान के संबंध में किसी निर्णय पर पहुंचना बहुत ही कठिन होता है।

तीन राज्यों¹⁸ में तीन निर्धारण मामलों में हमने देखा कि यद्यपि समामलेन की अनुमोदित योजना में निर्धारित निर्देशों के अनुसार लाभ/हानि का समायोजन सामान्य आरक्षित निधि के प्रति किया गया था, फिर भी मैट के उद्देश्य हेतु उनका समाधान निर्धारिती की सुविधानुसार भिन्न-भिन्न था। अंकित लाभ की संगणना करते समय, निर्धारिती द्वारा आय/लाभ पर विचार नहीं किया गया, जबकि ऐसे लेन-देन में हुई हानि को उनके द्वारा हिसाब में लिया गया लेकिन इसे लाभ और हानि लेखा को डेबिट नहीं किया गया। इस चूक के कारण ₹ 99.39 करोड़ के अंकित लाभ की संगणना कम हुई जिसमें ₹ 15.36 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था। (परिशिष्ट-6)

¹⁶ समामेलन योजना में समामेलन पर समामेलक कंपनियों के निवेश की बिक्री के संबंध में हुए लाभ/हानि के समाधान हेतु दिए गए निर्देशों का पालन किया जाना है।

¹⁷ किसी निवेश के निपटान पर, आवर्ती राशि और निवल निपटान प्राप्ति के बीच का अंतर लाभ और हानि लेखा में या तो भारित होगा या क्रेडिट किया जाएगा।

¹⁸ आंध्र प्रदेश और तेलंगाणा (1) और महाराष्ट्र (2)

बॉक्स 2.3: समामेलक कंपनी के दीर्घावधि निवेश की बिक्री पर हुये लाभ/हानि के समाधान के सौदाहरण मामले।

प्रभार: प्र. सीआईटी-3, मुंबई

निर्धारिती: मै. दलजीता फाईनेशियल एंड टेक्नीकल सर्विसेज प्रा.लि.

निर्धारण वर्ष: 2013-14

पैन: AABCD1297L

एओ ने निर्धारिती द्वारा यथा प्रस्तुत आय की गणना को स्वीकार किया था। निर्धारिती ने समामेलित कम्पनी के दीर्घावधि निवेश की बिक्री पर लाभ को पूंजीगत रिजर्व में क्रेडिट किया जिस पर एओ द्वारा मैट के तहत कर हेतु विचार नहीं किया गया। चूक के परिणामस्वरूप ₹ 31.73 करोड़ के अंकित लाभ की कम गणना हुई जिसमें ₹ 5.21 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था। आयकर विभाग ने यह कहते हुए आपत्ति को स्वीकार नहीं किया (जनवरी 2017) कि (i) समामेलन के कारण ऐसा संव्यवहार अधिनियम की धारा 47(vi) के अनुसार अन्तरण नहीं था और इसलिए ऐसे संव्यवहार पर कोई पूंजीगत लाभ नहीं हुआ (ii) मै. अपोलो टायर लि. के मामले में शीर्ष न्यायालय के निर्णय के दृष्टिगत निर्धारित समायोजनों से परे कोई समायोजन करने की एओ के पास शक्ति नहीं थी और (iii) इस मामले में एएस 13 नहीं लगाया गया था और समामेलन के कारण अंतरण एएस-14 द्वारा अच्छी तरह से कवर किया गया था। उत्तर न्यायिक निर्णय¹⁹ कि कम्पनी अधिनियम, 1956 की धारा 391 और 394 के तहत संस्वीकृत किसी योजना का कम्पनी अधिनियम सहित किसी अन्य कानून के प्रावधानों के साथ कोई अधिभावी प्रभाव नहीं था या उससे अलग प्रभाव नहीं होगा, के दृष्टिगत मान्य नहीं था। कम्पनी अधिनियम 1956 के तहत समझौते/प्रबंधन की योजना के आधार पर बनाए गए किसी लेखाकरण के प्रभाव का निर्धारण और अनुवर्ती कार्रवाईयों में आयकर अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार स्वतंत्र रूप से निर्णय देना होगा। अंकित लाभ की गणना करते समय एओ का प्रमुख कर्तव्य था कि वह देखे कि क्या लेखों का अनुरक्षण कम्पनी अधिनियम की आवश्यकताओं के अनुरूप किया गया था, जिसे वह लेखापरीक्षक के मत के बावजूद निष्पादित करने में विफल रहा। मै. अपालो टायर के मामले में सर्वोच्च न्यायालय के निर्णय को लागू न करने के बारे में भी उपरोक्त न्यायिक निर्णय में चर्चा की गई थी।

¹⁹ मै. जे के लक्ष्मी सीमेंट बनाम एसीआईटी-आईटीएटी कोलकाता (दिनांक 30.08.2011, की आईटीए सं. 1275, 1417 और 2009 की 1470)

इसके अलावा, इसके विपरीत पीसीआईटी-2, हैदराबाद प्रभार में निर्धारित मै. गति लि.²⁰ (नि.व. 2013-14, पैन AABCG3709Q) के एक दूसरे मामले में आयकर विभाग ने मै. गति शिप लि. (समामेलित कम्पनी) से संबंधित शेयरों की बिक्री पर ₹ 64 करोड़ की हानि के लिए निर्धारिती का दावा स्वीकृत किया, जो कि मैट के तहत अंकित लाभ की संगणना में मै. जे के लक्ष्मी सीमेंट लि. बनाम एसीआईटी के निर्णय पर भरोसा करते हुए लाभ और हानि लेखे में डेबिट नहीं किया गया था।

आयकर विभाग ने ऊपर सोदाहरण मामलों में विरोधाभासी निर्णय लिया। पहले मामले में, समामेलित कम्पनी के दीर्घावधि निवेश की बिक्री पर लाभ को लाभ और हानि खाते में दर्ज किये बिना पूंजीगत रिजर्व में क्रेडिट किया गया, परन्तु उसका मैट के लिए विचार नहीं किया गया जबकि दूसरे मामले में समामेलित कम्पनी के शेयरों की बिक्री पर हानि को भी "पूंजीगत रिजर्व" के प्रति समायोजित किया गया था, जो यद्यपि लाभ और हानि लेखे में डेबिट नहीं किया गया था, परन्तु उसका दावा किया गया और उसे मैट के तहत अंकित लाभ की संगणना में अनुमत किया गया। आयकर विभाग द्वारा विरोधाभासी/असंगत किन्तु प्रावधानों के सुविधाजनक कार्यान्वयन/ समाधान के परिणामस्वरूप निर्धारितियों को अनुचित लाभ मिला और सरकार को राजस्व की हानि हुई। आयकर विभाग का उत्तर प्रतीक्षित था।

2.5 "आरक्षित निधि" और "अभिनिश्चित देयता के लिए प्रावधान" दोनों के घटक वाली मदों का समाधान

अधिनियम की धारा 115जेबी (2)(बी) के अनुसार अंकित लाभ की संगणना के दौरान "किसी भी नाम से पुकारे जाने वाली किसी भी राशि को आरक्षित निधि में ले जाने" की अस्वीकृति दी जानी चाहिए थी जबकि धारा 115जेबी (2)(सी) में अभिनिश्चित देयताओं को पूरा करने के लिए किए गए प्रावधानों हेतु राशियों या अपास्त की गई राशियों की अननुमति का प्रावधान है।

डिबेंचर रीडेम्पशन रिजर्व (डीआरआर) ऐसे आरक्षित²¹ निधियों में से एक है जिसमें लाभ तथा हानि लेखे को प्रभारित किया जाता है। सर्वोच्च न्यायालय

²⁰ पैरा 3.6, परिशिष्ट 5.11

²¹ आईसीएआई द्वारा जारी कम्पनी अधिनियम, 1956 की संशोधित अनुसूची VI पर मार्गदर्शन नोट 'आरक्षित निधियां और अधिशेष' को (क) पूंजीगत रिजर्व (ख) पूंजीगत रीडेम्पशन रिजर्व (ग) प्रतिभूति प्रीमियम रिजर्व (घ) डिबेंचर रीडेम्पशन रिजर्व (ङ.) पुनर्मुल्यांकन रिजर्व या अन्य रिजर्व के रूप में वर्गीकृत करता है।

और बॉम्बे उच्च न्यायालय ने निर्णय²² दिया था कि डीआरआर 'अभिनिश्चित देयता के लिए प्रावधान है' और अतः अधिनियम की धारा 115जेबी(2)(सी) के तहत अनुमति योग्य है। दिल्ली उच्च न्यायालय का दृष्टिकोण²³ यह मानते हुए भिन्न था कि यदि डीआरआर विनियोजन लेखे को प्रभारित होता है तो इसे अभिनिश्चित देयता के लिए प्रावधान के रूप में माने जाने के बजाय रिजर्व के रूप में माना जाएगा और इसे धारा 115जेबी (2)(बी) के तहत अननुमत किया जाएगा।

अवनिर्धारित देयता के माध्यम से लाभ और हानि लेखे को डेबिट करने के डिबेंचर रिडेम्पशन/लोन रिडेम्पशन रिजर्व इत्यादि के प्रावधान में पूंजी के साथ-साथ ऋण (ब्याज) के राजस्व अंश का घटक मौजूद रहता है। आरक्षित निधि का सृजन पूंजी और ब्याज दोनों के परिशोधन के लिए किया जाता है। इसका सामान्य प्रावधानों के तहत आय की संगणना पर कोई प्रभाव नहीं पड़ेगा क्योंकि अवनिर्धारित के साथ-साथ अनिश्चित देयता के लिए प्रावधान अननुमत किया जाता है। मैट के तहत अंकित लाभ की संगणना में ऐसे आरक्षित निधि की अनुमति पूंजीगत व्यय की अनुमति के समान होगी।

हमने दो राज्यों²⁴ में आठ निर्धारण मामलों में पाया कि एओ ने 'विनियोजन लेखे' में डिबेंचर रिडेम्पशन रिजर्व/लोन रिडेम्पशन रिजर्व के रूप में प्रभारित ₹ 2,163.47 करोड़ की कटौती अनुमत की थी जैसा कि निर्धारिती द्वारा मैट के तहत अंकित लाभ की संगणना में दावा किया गया था, इसमें ₹ 331.14 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था (परिशिष्ट-7)। हमने महाराष्ट्र में अन्य तीन निर्धारण मामलों²⁵ में आगे पाया कि निर्धारिती ने उसे विनियोजन लेखे में प्रभारित किया था किन्तु उसे मैट के तहत कर हेतु प्रस्तुत किया था।

²² सीआईटी बनाम नेशनल रेयान कारपोरेशन (एससी) [1997] 227 आईटीआर 764 और सीआईटी बनाम रेमण्ड लि. (बोम ह.को) [2012] 21 taxmann.com60

²³ अतिरिक्त सीआईटी बनाम एसआरआईआई इंफ्रास्ट्रक्चर (दिल्ली हाई कोर्ट) (2015) 2012 की सिविल अपील सं. 371

²⁴ महाराष्ट्र (6) और पश्चिम बंगाल (2)

²⁵ रिलायन्स इंडस्ट्रीज लि., टाटा सन्स लि. और टाटा पावर लि.

**बॉक्स 2.4: “आरक्षित निधि” और “अभिनिश्चित देयता के लिए प्रावधान”
दोनों के घटक वाली मदों के समाधान पर सोदाहरण मामले**

**(क) प्रभार: प्र. सीआईटी (सेन्ट्रल)-3, मुम्बई
निर्धारिती: मै. हाऊसिंग डेवलपमेंट एवं इन्फ्रास्ट्रक्चर लिमिटेड
निर्धारण वर्ष: 2008-09 से 2010-11 और 2012-13
पैन: AAACH5443F**

एओ ने नि.व. 2008-09 से 2010-11 और नि.व. 2012-13 से डीआरआर के लिए कुल ₹ 1,917.12 करोड़ की कटौती अंकित लाभ की संगणना में अनुमत की थी जैसा दावा किया गया था हालांकि उसे विनियोजन लेखे को प्रभारित किया गया था। मैट के तहत अंकित लाभ की संगणना के लिए निवल लाभ विनियोजन से पहले लाभ और हानि लेखा के अनुसार लिया गया था। इसके परिणामस्वरूप ₹ 1,917.12 करोड़ के अंकित लाभ की कम संगणना हुई जिसमें ₹ 285.63 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था। आयकर विभाग से उत्तर प्रतीक्षित था।

**(ख) प्रभार: प्र. सीआईटी-2, कोलकाता
निर्धारिती: मै. केशोराम इंडस्ट्रीज लि.
निर्धारण वर्ष: 2010-11
पैन: AABCK2417P**

एओ ने मैट के तहत अंकित लाभ की संगणना करते समय डिबेंचर रीडेम्पशन रिजर्व को अंतरित लाभ और हानि लेखे को डेबिट किए गए ₹ 101.25 करोड़ को नहीं जोड़ा। डिबेंचर रीडेम्पशन रिजर्व कम्पनी के लाभ से बनाया²⁶ गया था। अतः यह लाभ का विनियोजन होने पर रिजर्व के रूप में माना जाना अपेक्षित था और अभिनिश्चित देयता के लिए प्रावधान के रूप में नहीं। चूक के परिणामस्वरूप ₹ 101.25 करोड़ के अंकित लाभ की कम संगणना हुई जिसमें ₹ 17.21 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था। आयकर विभाग से उत्तर प्रतीक्षित था।

“अभिनिश्चित देयता” को पूरा करने के लिए बनाया गया डिबेंचर रीडेम्पशन रिजर्व/लोन रीडेम्पशन रिजर्व एक ऐसा “रिजर्व” है जिस ने अंकित लाभ की संगणना के प्रयोजनार्थ के लिए इसके समाधान को और अधिक जटिल बना दिया क्योंकि धारा 115जेबी(2)(सी) में उसके नाम पर विचार किए बिना बनाए

²⁶ लाभ और हानि खाते की अनुसूची 17 का नोट 19.3

गए किसी भी रिजर्व को जोड़े जाने का प्रावधान है जबकि धारा 115जेबी(2)(बी) के अनुसार एक "अभिनिश्चित देयता" का कोई प्रावधान अंकित लाभ की संगणना में जोड़ा जाएगा। मामले पर स्पष्टता के अभाव से मुकदमेबाजी हो सकती है।

एगिजिट कान्फ्रेंस में, लेखापरीक्षा ने डीआरआर/एलआरआर के मामले में बताया, कि उच्च न्यायालय के दो विरोधाभासी निर्णय हैं जिसकी जांच और उचित कार्रवाई के लिए सीबीडीटी सहमत हो गया।

2.6 अंकित लाभ के प्रयोजनार्थ मूल्यहास की विधि में परिवर्तन का प्रभाव

मूल्यहास²⁷ की विधि में परिवर्तन की स्थिति में, एक कम्पनी को अपनाई गई नई विधि के तहत परिसम्पत्ति की स्थापना के वर्ष से मूल्यहास की गणना करनी होगी और कमी/आधिक्य लाभ और हानि लेखे में डेबिट/क्रेडिट होगा और तदनुसार²⁸ अंकित लाभ की संगणना में उसका प्रभाव दिया जाएगा।

हमने पाँच राज्यों²⁹ में 14 निर्धारण मामलों में से कर्नाटक और महाराष्ट्र में आठ निर्धारण मामलों³⁰ में मूल्यहास की विधि में परिवर्तन के कारण पूर्ववर्ती वर्षों से संबंधित ₹ 38.50 करोड़ के अत्यधिक मूल्यहास के मामले देखे, जिसे लाभ और हानि लेखे में क्रेडिट किया गया था और अंकित लाभ की संगणना में कम किया गया था। बाकी छः निर्धारण मामलों³¹ में विधि में परिवर्तन के कारण ₹ 124.31 करोड़ के मूल्यहास में कमी को लाभ और हानि खाते में प्रभारित किया गया था किन्तु अंकित लाभ की संगणना में जोड़ा नहीं गया था, जिसे आयकर विभाग द्वारा अनुमत किया गया था। मूल्यहास की विधि में परिवर्तन के कारण लाभ और हानि लेखे को क्रेडिट मूल्यहास में वृद्धि को अंकित लाभ की गणना में कमी के कारण ₹ 5.16 करोड़ का कर प्रभाव बनता था (परिशिष्ट-8)।

²⁷ भारत के सनदी लेखाकारों के संस्थान द्वारा जारी एएस 6 के पैरा 21 के अनुसार स्ट्रेट लाइन विधि से अवलेखित मूल्य, विधि और प्रतिलोमतः

²⁸ एएस 6 का पैरा 15

²⁹ फेयर एक्सपोर्ट इंडिया प्रा. लि. नि.व. 2011-12, रिदम सिंथेटिक्स प्रा. लि. नि.व. 2013-14, जेनिथ इंडस्ट्रीयल रबड प्रोजेक्टस प्रा. लि. नि.व. 2013-14, माइंड ट्री वायरलेस प्रा. लि. नि.व. 2010-11, कोगनिजेंट ग्लोबल सर्विसेस प्रा. लि. नि.व. 2008-09, 2009-10, मुख्तार मिनरल्स प्रा. लि. नि.व. 2012-13 और सितेरिक्स आर एंड डी इंडिया प्रा. लि. नि.व. 2011-12

³⁰ कर्नाटक (5), केरल (1), महाराष्ट्र (5), मध्य प्रदेश (2) और तमिलनाडु (1)

³¹ लक्ष्मी मिल्स क. लि. नि.व. 2013-14, पेट्रोनेट सीसीके लि. नि.व. 2013-14, एवीआई एग्री बिज़नेस प्रा. लि. नि.व. 2011-12, एचडी वायर्स प्रा. लि. नि.व. 2011-12, सौराष्ट्र कंटेनर्स प्रा. लि. नि.व. 2012-13 और द वेस्ट कोस्ट पेपर मिल्स लि. नि.व. 2010-11

बॉक्स 2.5: अंकित लाभ के प्रयोजनार्थ मूल्यहास की विधि में परिवर्तन के प्रभाव के सोदाहरण मामले

(क) प्रभार: प्र. सीआईटी-14, मुम्बई
निर्धारिती: मै. फेयर एक्सपोर्ट इंडिया प्रा. लि.
निर्धारण वर्ष: 2011-12
पैन: AAACF3799A

एओ ने निवल लाभ के नीचे शीर्ष "असाधारण तथा पूर्वावधि मर्दे" के अन्तर्गत लाभ एवं हानि लेखे को मूल्यहास की विधि में परिवर्तन के कारण पूर्व वर्षों से संबंधित अधिक मूल्यहास के प्रति ₹ 8.86 करोड़ क्रेडिट करने के लिए निर्धारिती को स्वीकृति दी परन्तु विशेष प्रावधानों के अन्तर्गत अंकित लाभ में शामिल करने के लिए इस पर विचार नहीं किया गया। चूक के परिणामस्वरूप ₹ 8.82 करोड़ के अंकित लाभ की कम संगणना हुई जिसमें ₹ 1.76 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था। आयकर विभाग से उत्तर प्रतीक्षित था।

(ख) प्रभार: प्र. सीआईटी-1, मुम्बई
निर्धारिती: मै. जेनिथ इंडस्ट्रीयल रबड प्रोडक्टस प्रा. लि.
निर्धारण वर्ष: 2013-14
पैन: AAACA3874D

एओ ने मूल्यहास की विधि में परिवर्तन के कारण पूर्व वर्षों से संबंधित अधिक मूल्यहास के लिए निर्धारिती को ₹ 7.20 करोड़ लाभ और हानि लेखे में क्रेडिट करना अनुमत किया जिसे मैट के अंतर्गत अंकित लाभ की संगणना में कम कर दिया गया था। चूक के परिणामस्वरूप ₹ 7.20 करोड़ के अंकित लाभ की कम संगणना हुई जिसमें ₹ 1.11 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था। आयकर विभाग से उत्तर प्रतीक्षित था।

(ग) प्रभार: प्र. सीआईटी-1, कोच्ची
निर्धारिती: मै. पेट्रोनेट सीसीके लि.
निर्धारण वर्ष: 2013-14
पैन: AABCP9197R

एओ ने मूल्यहास की विधि में परिवर्तन के कारण पूर्ववर्ती वर्षों से संबंधित मूल्यहास में कमी के लिए लाभ और हानि लेखे में निर्धारिती को ₹ 61.40 करोड़ का डेबिट अनुमत किया किन्तु मैट के अन्तर्गत अंकित लाभ की संगणना में उसे नहीं जोड़ा। आयकर विभाग से उत्तर प्रतीक्षित था।

इस प्रकार मैट के तहत अंकित लाभ की गणना में निर्धारिती को लाभ देने के लिए मूल्यहास की विधि में परिवर्तन के कारण अधिक मूल्यहास और मूल्यहास में कमी पर अलग-अलग कार्रवाई हुई जिसके परिणामस्वरूप मूल्यहास की या तो कम या अधिक अनुमति दी गई।

2.7 विशेष प्रावधानों के अन्तर्गत लेखा बहियों के अनुसार अंकित लाभ की गणना में अग्रणीत कारोबार हानि/अनावशोषित मूल्यहास का समाधान

बही खातों के अनुसार अग्रणीत हानि या अनावशोषित मूल्यहास की राशि, जो भी कम हो, को अंकित लाभ³² की संगणना में निवल लाभ से कम कर दिया जाता है। इस निष्पादन लेखापरीक्षा के दौरान, हमने अधिनियम के उपरोक्त प्रावधानों से कुछ विचलन पाए जैसे कि निम्नलिखित उप पैराग्राफों में चर्चा की गई है:

2.7.1 लाभ और हानि लेखे के अनुसार अग्रणीत लाभ और अनावशोषित मूल्यहास के अनुपात में लाभ का विभाजन

हमने महाराष्ट्र में तीन निर्धारण मामलों में पाया कि अंकित लाभ के उद्देश्य से अग्रणीत हानि या अनावशोषित मूल्यहास के आंकड़े पाने के लिए एओ ने निर्धारिती को उसके लाभ को लाभ और हानि लेखे में अग्रणीत हानि और अनावशोषित मूल्यहास के अनुपात में बांटने की अनुमति दी और फिर विशेष प्रावधानों के तहत अंकित लाभ की संगणना के लिए लाभ की आबंटित राशि का समायोजन अग्रणीत हानि या अनावशोषित मूल्यहास, जो भी कम हो, के प्रति लाभ के समायोजन के बजाय घटाई गई हानि के प्रति किया। चूक के परिणामस्वरूप ₹ 101.33 करोड़ के अंकित लाभ की कम संगणना हुई जिसमें ₹ 8.15 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था (परिशिष्ट-9)।

³² अधिनियम की धारा 115जेबी (2) का स्पष्टीकरण (i)(iii)

बॉक्स 2.6: लाभ और हानि लेखे के अनुसार अग्रणीत हानि और अनावशोषित मूल्यहास के अनुपात में लाभ के विभाजन पर सोदाहरण मामला

प्रभार: प्र. सीआईटी-8, मुम्बई

निर्धारिती: मै. वोडाफोन लि.

निर्धारण वर्ष: 2004-05 और 2005-06

पैन: AAACH5332B

एक अपीलीय आदेश³³ (फरवरी 2013) को लागू करते समय एओ ने दो निर्धारण वर्षों के लिए क्रमशः ₹ 185.88 करोड़ और ₹ 348.54 करोड़ के अंकित लाभ पर मैट के तहत कर का उद्ग्रहण किया जिसे निर्धारिती द्वारा नि.व. 1996-97 से 2000-01 से संबंधित कारोबार हानि/अनावशोषित मूल्यहास के लिए ₹ 59.66 करोड़ और ₹ 39.20 करोड़ कम करने के बाद आकलित किया गया था। निर्धारिती ने अपने लाभ को लाभ और हानि लेखे में अग्रणीत हानि और अनावशोषित मूल्यहास के अनुपात में बांट दिया था और फिर उसे विशेष प्रावधान के तहत अंकित लाभ की गणना में अग्रणीत हानियों या अनावशोषित मूल्यहास, जो भी कम हो, के प्रति लाभ के समायोजन के बजाय क्रमशः हानियों/मूल्यहास के प्रति लाभ की आवंटित राशि को समायोजित किया। एओ द्वारा गलत अभिगम चूक के परिणामस्वरूप ₹ 59.66 करोड़ और ₹ 39.23 करोड़³⁴ के अनावशोषित कारोबार हानि/मूल्यहास का अधिक निर्धारण हुआ जिसमें क्रमशः ₹ 4.59 करोड़ और ₹ 3.08 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था। आयकर विभाग से उत्तर प्रतीक्षित था।

2.7.2 अग्रणीत कारोबार हानि/अनावशोषित मूल्यहास की संचयी स्थिति के बजाय उनकी पूर्व वर्ष की स्थिति को हिसाब में लेना

हमने दो राज्यों³⁵ में पाँच निर्धारण मामलों में पाया कि अंकित लाभ की संगणना करते समय एओ ने अग्रणीत कारोबार हानि या अनावशोषित मूल्यहास की संचयी स्थिति के स्थान पर निर्धारिती को तुरन्त पूर्ववर्ती वर्ष की हानि या अनावशोषित मूल्यहास जो भी कम हो को घटाने की अनुमति दी। चूक के परिणामस्वरूप ₹ 22.25 करोड़ की अनावशोषित हानि/मूल्यहास का

³³ धारा 260ए के तहत पंजाब और हरियाणा उच्च न्यायालय द्वारा पारित

³⁴ एओ ने गलती से नि.व. 2005-06 के लिए अंकित लाभ की संगणना में दोबारा ₹ 3.92 लाख का मूल्यहास कम कर दिया।

³⁵ महाराष्ट्र (2) और तमिलनाडु (3)

अनियमित समंजन हुआ जिसमें ₹ 4.43 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था। (परिशिष्ट 10)।

बॉक्स 2.7: अग्रणीत कारोबार हानि/अनावशोषित मूल्यहास की संचयी स्थिति के बजाय उनकी पूर्व वर्ष की स्थिति को हिसाब में लेने पर सोदाहरण मामले

(क) प्रभार: प्र. सीआईटी-10, मुम्बई
निर्धारिती: मै. जेसन इन्डस्ट्रीज़
निर्धारिती वर्ष: 2010-11
पैन: AAACJ7659P

एओ ने निर्धारिती द्वारा नि.व. 2010-11 के लिए अंकित लाभ की संगणना में नि.व. 2009-10 से संबंधित अनावशोषित मूल्यहास (जो कम था) के रूप में ₹ 2.18 करोड़ की कटौती स्वीकार की और पूर्व वर्षों के ₹ 17.36 करोड़ के संचित लाभ की अनदेखी की। वस्तुतः नि.व. 2010-11 के लिए कोई हानि अथवा मूल्यहास उपलब्ध नहीं था। अनावशोषित मूल्यहास की अनियमित कटौती के परिणामस्वरूप ₹ 2.18 करोड़ के अंकित लाभ की कम संगणना हुई जिसमें ₹ 37.06 लाख का कर प्रभाव शामिल था। आयकर विभाग का उत्तर प्रतीक्षित था।

(ख) प्रभार: प्र. सीआईटी-2, चेन्नई
निर्धारिती: मै. ईआईएच एसोसिएट्स होटल्स लि.
निर्धारण वर्ष: 2012-13
पैन: AAACE2125M

एओ ने अंकित लाभ की संगणना करते समय जैसा कि दावा किया गया था समामेलित कम्पनी से संबंधित ₹ 18.29 करोड़ का अनावशोषित मूल्यहास कम किया। इसके अलावा, निर्धारिती ने समामेलित कम्पनी की ₹ 50.53 करोड़ की हानि को सामान्य आरक्षित निधि और अधिशेष में उपलब्ध ₹ 69.87 करोड़ के उसके लाभ के प्रति समायोजित किया और इसलिए ऐसी कोई हानि उपलब्ध नहीं थी। एओ द्वारा समामेलित कम्पनी के अनावशोषित मूल्यहास की अनियमित अनुमति के परिणामस्वरूप ₹ 18.29 करोड़ के अंकित लाभ की कम गणना हुई जिसमें ₹ 3.66 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था। आयकर विभाग ने लेखापरीक्षा आपत्ति (मई 2015) यह कहते हुए स्वीकार नहीं की कि अग्रणीत और समंजित की जाने वाली राशि का लेखा बहियों के

अनुसार वास्तविक हानियों पर संचित सामान्य रिजर्व का कोई प्रभाव नहीं होता है। उत्तर मान्य नहीं था क्योंकि निर्धारिती ने स्वयं अपने संचित अधिशेष के प्रति समामेलित कम्पनी की हानि समंजित की थी। इसके अलावा, अनावशोषित मूल्यहास या हानि, जो भी कम था, उसे पिछले वित्तीय वर्ष तक संचित आधार पर कम किया जाना चाहिए था।

2.7.3 लेखा बहियों के अनुसार चालू वर्ष सहित आगामी वर्षों में अग्रणीत कारोबार हानि/ अनावशोषित मूल्यहास की समान राशि का दावा

हमने महाराष्ट्र में दो निर्धारण मामलों में पाया कि लेखा बहियों के अनुसार, अग्रणीत हानियों/अनावशोषित मूल्यहास की राशि निकालते समय, दोनों में जो कम हो, के बजाय अधिकतम अग्रणीत हानि/अनावशोषित मूल्यहास के लाभ के समायोजन से लगातार तीन निर्धारण वर्षों के लिए अंकित लाभ की संगणना के दौरान कटौती की समान राशि का दावा किया जिसे अनुमति दी गई। (परिशिष्ट 11)।

बॉक्स 2.8: लेखा बहियों के अनुसार अग्रणीत कारोबार हानि/अनावशोषित मूल्यहास की गलत अनुमति के सोदाहरण मामले

प्रभार: प्र. सीआईटी-2, मुम्बई

निर्धारिती: मै. डीसीबी बैंक लि.

निर्धारण वर्ष: 2012-13 और 2013-14

पैन: AAACD1461F

शून्य पर अंकित लाभ की गणना करते समय, एओ ने ₹ 45.93 करोड़ तथा ₹ 40.86 करोड़ के लाभ की सीमा तक उसे सीमित कर दोनो निर्धारण वर्षों में अनावशोषित मूल्यहास के प्रति ₹ 50.99 करोड़ की उसी राशि को कम कर दिया जिसे निर्धारिती अनावशोषित मूल्यहास की राशि को उतनी ही रखते हुए उच्च संचित व्यवसाय हानि के साथ लाभ को समायोजित करके पिछले तीन वर्षों से दावा कर रहा था। नि.व. 2012-13 और 2013-14 के लिए समंजन के लिए उपलब्ध अनावशोषित मूल्यहास क्रमशः ₹ 9 करोड़ और 'शून्य' था। अनावशोषित मूल्यहास के अत्यधिक समंजन के परिणामस्वरूप कुल ₹ 77.79 करोड़ के अंकित लाभ की कम गणना हुई जिसमें दो वर्षों के लिए ₹ 15.56 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था।

आयकर विभाग ने नि.व. 2012-13 की आपत्ति को यह कहते हुए स्वीकार नहीं किया (अक्टूबर 2015) कि बही खातों के अनुसार कारोबार हानि और अनावशोषित मूल्यहास को प्रत्येक निर्धारण वर्ष के लिए आवंटन करना होता है और तदनुसार दावा अनुमत किया गया था जबकि दोनों में से कमतर को पहले ही पूर्व वर्ष में अनुमत किया गया है। उत्तर इस आधार पर मान्य नहीं था कि अग्रणीत कारोबार हानि और अनावशोषित मूल्यहास में से केवल कम वाले को बही खाते की संगणना में कम किया जाना है। अतः, यदि किसी वर्ष में अनावशोषित मूल्यहास की समान राशि को दोनों में से कम माना जाता है, तो उसे उत्तरवर्ती वर्षों में दोनों में से कम मान कर दावा नहीं किया जा सकता है। मै. राष्ट्रीय इस्पात निगम लि. बनाम सीआईटी (2004 की एएआर सं. 652) के मामले में एडवांस रूलिंग अथॉरिटी द्वारा दिया गया निर्णय यहां प्रासंगिक है। यदि आय कर विभाग के दृष्टिकोण का समर्थन किया जाए तो एक ऐसी परिस्थिति होगी जहां बही खातों के अनुसार निर्धारित कारोबार हानि/ अनावशोषित मूल्यहास की निचली राशि कभी भी "शून्य" नहीं होगी।

अधिनियम के प्रावधान में अंकित लाभ की संगणना में अग्रणीत हानि/अनावशोषित मूल्यहास के समाधान के तरीके से निपटने के लिए स्पष्टता की कमी थी जैसा ऊपर पैरा 2.7.1 से 2.7.3 में चर्चा की गई है।

2.8 अधिनियम के प्रावधानों में कमियां

हमने ऐसे मामले पाए जहां एओज़ ने सामान्य प्रावधानों के तहत कुछ मदों का संवर्धन किया जिसका निवल लाभ पर प्रभाव पड़ा। तथापि, विशेष प्रावधानों के तहत निर्धारित समायोजनों को सक्षम बनाने के लिए इन मदों पर अंकित लाभ की संगणना के लिए विचार नहीं किया गया। ऐसी वृद्धियों पर अनुवर्ती पैराग्राफ में चर्चा की गई है।

2.8.1 अंकित लाभ की संगणना में वास्तव में बड़े खाते में डाले गए अशोध्य ऋण को कम करने के लिए प्रावधान न होना

वास्तव में बड़े खाते में डाले गए अशोध्य ऋण जिन्हें अलग से लाभ और हानि खाते में प्रभारित नहीं किया गया हो, को धारा 36(1)(vii) के अनुसार सामान्य प्रावधानों के तहत अनुमत किया जा सकता है, जो अनुसूचित/गैर-अनुसूचित बैंकों, सार्वजनिक/राज्य वित्तीय संस्थानों और राज्य औद्योगिक निवेश निगम के मामले में लागू³⁶ नहीं होंगे जब तक कि निर्धारित ने निर्धारित प्रतिशत³⁷ पर ऐसे ऋण के भाग को धारा 36(1)(viiए) के तहत कटौती के उद्देश्य से अशोध्य और संदेहपूर्ण ऋण खाते के प्रावधानों में उसे डेबिट न किया हो। तथापि, धारा 115जेबी के तहत बड़े खाते डाले गये ऐसे अशोध्य ऋणों को अनुमत करने का ऐसा कोई प्रावधान नहीं है जो अलग से लाभ और हानि खाते में प्रभारित न हो। इसके परिणामस्वरूप, विभिन्न एओज़ द्वारा उसका समाधान अंकित लाभ की संगणना में एक समान नहीं था।

हमने तीन राज्यों³⁸ में नौ निर्धारण मामलों की नमूना जांच की जहां अशोध्य ऋणों को वास्तव में बड़े खाते में डाला गया था और उन्हें धारा 36(1)(vii) के प्रावधानों के अनुसार आय की सामान्य गणना में कटौती के रूप में अनुमत किया गया था। तथापि, धारा 115जेबी के तहत अंकित लाभ की संगणना करते समय तीन निर्धारण मामलों में अशोध्य ऋणों को अंकित लाभ से घटाया गया था। किन्तु वास्तव में बड़े खाते में डाले गए अशोध्य ऋणों का सभी छः निर्धारण मामलों में उन पर विचार नहीं किया गया था (परिशिष्ट 12)।

³⁶ अधिनियम की धारा 36 (2)(v)

³⁷ धारा 36(1)(viiए) के तहत कटौती अनुमत करने से पूर्व कुल आय का 7.5 प्रतिशत और अध्याय VIए; और ऐसे बैंक की ग्रामीण शाखाओं द्वारा बनाए गए कुल औसत अग्रिमों का 10 प्रतिशत

³⁸ आन्ध्र प्रदेश और तेलंगाणा (2), दिल्ली (3), महाराष्ट्र (4)

बॉक्स 2.9: अंकित लाभ की संगणना में वास्तव में बट्टे खाते में डाले गए अशोध्य ऋण को कम करने के लिए प्रावधान न होने पर सोदाहरण मामले

**(क) प्रभार: प्र. सीआईटी-2, मुम्बई
निर्धारिती: मै. बैंक ऑफ इंडिया
निर्धारण वर्ष: 2007-08 एवं 2014-15
पैन: AAACB0472C**

निर्धारण अधिकारी ने, अन्य बातों के साथ ₹ 5,23.53 करोड़ एवं ₹ 3,836.25 करोड़ जैसा दावा किया गया, को साधारण प्रावधानों के अन्तर्गत वास्तविक अशोध्य ऋण को बट्टे खाते डालने की अनुमति दी, जिस पर अंकित लाभ की संगणना में विचार नहीं किया गया क्योंकि उसके लिए विशेष प्रावधानों के अन्तर्गत ऐसा कोई प्रावधान नहीं था। आईटीडी से उत्तर प्रतीक्षित था।

**(ख) प्रभार: सीआईटी-7, नई दिल्ली
निर्धारिती: मै. ओरियन्टल बैंक ऑफ कामर्स
निर्धारण वर्ष: 2013-14 एवं 2014-15
पैन: AAACO0191M**

निर्धारण अधिकारी ने, अन्य बातों के साथ ₹ 1393.20 करोड़ एवं ₹ 1231.56 करोड़ जैसा दावा किया गया, को साधारण प्रावधानों के अन्तर्गत वास्तविक अशोध्य ऋण को बट्टे खाते डालने की अनुमति दी, जिस पर अंकित लाभ की संगणना में विचार नहीं किया गया क्योंकि उसके लिए विशेष प्रावधानों के अन्तर्गत ऐसा कोई प्रावधान नहीं था। आईटीडी से उत्तर प्रतीक्षित था।

**(ग) प्रभार: प्र. सीआईटी-2, मुम्बई
निर्धारिती: मै. डीसीबी बैंक लिमिटेड
निर्धारण वर्ष: 2012-13 एवं 2013-14
पैन: AAACD1461F**

निर्धारण अधिकारी, ने अन्य बातों के साथ-साथ ₹ 36.29 करोड़ एवं ₹ 85.26 करोड़ जैसा दावा किया गया, को साधारण प्रावधानों के अन्तर्गत वास्तविक अशोध्य ऋण को बट्टे खाते डालने की अनुमति दी है, जिसे अंकित लाभ की संगणना में घटाया भी गया था, यद्यपि उसके लिए विशेष प्रावधानों के अन्तर्गत ऐसा कोई प्रावधान नहीं था। आईटीडी से उत्तर प्रतीक्षित था।

अंकित लाभ से वास्तव में बढ़े खाते डाले गये अशोध्य ऋण को कम करने के लिए विशेष प्रावधानों के अन्तर्गत कोई समायोजन निर्धारित नहीं होने से, विभिन्न निर्धारण अधिकारियों द्वारा अंकित लाभ की संगणना में इस पर एक समान कार्रवाई नहीं की गई थी।

2.8.2 सामान्य प्रावधानों के अन्तर्गत कराधान हेतु फर्जी खरीद/अघोषित आय/ अलेखांकित आय के कारण हुई वृद्धियों पर अंकित लाभ की संगणना में विचार नहीं किया जाना

हमने छ: राज्यों³⁹ के 19 निर्धारण मामलों की नमूना जाँच की और 18 निर्धारण मामलों में यह पाया कि विशेष प्रावधानों के अन्तर्गत इस प्रकार की मदों को जोड़ने के लिए ऐसा कोई प्रावधान नहीं होने पर केवल साधारण प्रावधानों के अन्तर्गत जाली खरीद/अघोषित आय/अलेखांकित आय के कारण अननुमतियां की गई थी और मैट के विशेष प्रावधानों के अन्तर्गत नहीं। हालाँकि, एक मामले में, स्वयं आईटीडी ने अंकित लाभ की संगणना हेतु उसे अननुमत किया। कर प्रभाव ₹ 41.34 करोड़ बनता था (परिशिष्ट-3)।

बॉक्स 2.10: सामान्य प्रावधानों के अन्तर्गत कराधान हेतु फर्जी खरीद/अघोषित आय/ अलेखांकित आय के कारण हुई वृद्धियों पर अंकित लाभ की संगणना में विचार नहीं किये जाने पर निर्देशी मामले

(क) प्रभार: प्र. सीआईटी-एलटीयू, मुम्बई
निर्धारिती: मै. ल्यूपीन लिमिटेड
निर्धारण वर्ष: 2009-10 से 2012-13
पैन: AAACL1069K

निर्धारण अधिकारी द्वारा लाभ एवं हानि लेखा में दर्ज कुल ₹ 77.89 करोड़ के फर्जी कमीशन व्ययों के प्रति वृद्धि की गयी, लेकिन उस पर निर्धारित समायोजन के अन्तर्गत उसके लिए किसी विशिष्ट प्रावधान के अभाव में विशेष प्रावधानों के अन्तर्गत अंकित लाभ की संगणना में विचार नहीं किया गया, जो अंकित लाभ को संवर्धन की सीमा तक बढ़ा सकता था जिसमें ₹ 13.66 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था। आईटीडी से उत्तर प्रतीक्षित था।

³⁹ आन्ध्र प्रदेश और तेलंगाना (2), बिहार (6), गुजरात (1), महाराष्ट्र (9) और तमिलनाडू (1)

(ख) प्रभार: प्र. सीआईटी-3 हैदराबाद
निर्धारिती: मै. सोमा इन्टर प्राइजेज लिमिटेड
निर्धारण वर्ष: 2011-12 एवं 2012-13
पैन: AACCS8242F

निर्धारण अधिकारी ने ₹ 51.28 करोड़ और ₹ 46.96 करोड़ के क्रमशः दो निर्धारण वर्षों के दौरान उप ठेकेदारों व विक्रेताओं को फर्जी भुगतान के प्रति लाभ एवं हानि लेखा में वृद्धियां की लेकिन निर्धारित समायोजन के अन्तर्गत उसके लिए किसी विशेष प्रावधान के अभाव में विशेष प्रावधानों के अन्तर्गत अंकित लाभ की गणना में उस पर विचार नहीं किया जिससे वृद्धियों की सीमा तक अंकित लाभ बढ़ाया जा सकता था। जिसमें ₹ 20.05 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था। आईटीडी ने लेखा अभियुक्तियों को मै. अपोलो टायर्स लि. के मामले में सर्वोच्च न्यायालय के निर्णय के मद्देनजर यह कहते हुए स्वीकार नहीं किया (अक्टूबर 2016) कि धारा 115जेबी के अन्तर्गत ऐसा कोई समायोजन निर्धारित नहीं किया गया है। उत्तर मान्य नहीं है क्योंकि मै. अपोलो टायर्स के मामले में सर्वोच्च न्यायालय के निर्णय की अप्रयुक्तता पर दिये गये अन्य निर्णय⁴⁰ में पहले ही विचार किया जा चुका है, जिसके आधार पर मै. गति लिमिटेड⁴¹ के अन्य मामले में अंकित लाभ की गणना में मैट के अधीन निर्धारित समायोजनों के अन्तर्गत शामिल नहीं किया गया यद्यपि लाभ एवं हानि लेखे को डेबिट न किए गए शेरों की बिक्री पर हानि के प्रति निर्धारिती के दावे को आईटीडी ने अनुमत किया। उसी के समरूप, वर्तमान मामले में उप-संविदाकारों को किए गए अभिकथित भुगतान से संबंधित व्यय पहले ही लाभ एवं हानि खातों में दर्ज थे और सामान्य प्रावधानों के अन्तर्गत आय की संगणना में जोड़े गये, यद्यपि मैट के अन्तर्गत निर्धारित समायोजनों के तहत शामिल नहीं किये गये थे, जो अंकित लाभ की संगणना में जोड़े जाने चाहिए थे।

अंकित लाभों की संगणना में फर्जी खरीद/अघोषित आय/अलेखांकित आय के समाधान के संबंध में विशेष प्रावधानों के अन्तर्गत कोई निर्धारित समायोजन नहीं होने पर निर्धारण अधिकारियों द्वारा इसका एक एकसमान समाधान नहीं किया गया था जिसके कारण अंकित लाभों की कम संगणना हुई।

⁴⁰ मै. जे के लक्ष्मी सीमेंट बनाम एसीआईटी-आईटीएटी कोलकाता (आईटीए न. 1275, 1417 और 1470 के 2009 दिनांक 30.08.2011)

⁴¹ (नि.व. 2013-14, पैन-AABCG3709Q) प्र. सीआईटी-2, हैदराबाद प्रसार पर निर्धारित किया गया।

2.8.3 मैट के अन्तर्गत लाभ एवं हानि खातों पर सीधे असर वाली मदों पर अन्तरण मूल्य निर्धारण समायोजनों पर विचार न करना

अधिनियम की धारा 92सीए के अनुसार लाभ एवं हानि लेखे को क्रेडिट/डेबिट प्राप्तियों तथा व्यय की मदों पर सामान्य प्रावधान के अन्तर्गत आय में जो अपने संबंधित उपक्रम के साथ निर्धारिती द्वारा दर्ज की गई है में अन्तरण मूल्य निर्धारण समायोजित किये जाते हैं। यह कवायद लेनदेन की राशि को आर्म्स लेन्थ प्राईस⁴² तक लाने के लिए की जाती है ताकि संबंध उपक्रम के साथ लेनदेनों से सम्बन्धित अत्यधिक व्यय/प्राप्तियों की कम सूचना को प्रतिबंधित किया जा सके और विभिन्न लेखाकरण पद्धतियों के अन्तर्गत लाभ/राजस्व हानि के अन्तरण को बचाया जा सके।

हमने छः राज्यों⁴³ के 36 निर्धारण मामलों में देखा कि अन्तरण मूल्य निर्धारण समायोजन सामान्य आय की गणना के दौरान उन मदों के संबंध में हुए जो लाभ एवं हानि खातों के अनुसार लाभ पर प्रत्यक्ष प्रभाव डालते थे लेकिन मैट के अन्तर्गत अंकित लाभ की गणना के लिए विचार नहीं किया गया था। मैट के अन्तर्गत अंकित लाभ की गणना के लिए उस पर विचार करने के लिए अधिनियम में कोई प्रावधान नहीं होने के कारण ऐसी अननुमतियों पर निर्धारिती को प्रभावी रूप से ₹ 93.05 करोड़ के कर देयताओं से बचने में मदद मिली (परिशिष्ट 14)।

2.8.4 आय की विवरणी दाखिल करने की नियत तारीख के भीतर भुगतान नहीं की गई वैधानिक देयताओं पर मैट के अन्तर्गत वृद्धि हेतु विचार न करना

सामान्य आय की गणना के दौरान किसी भी कर, चुंगी उपकर या शुल्क (अन्य बातों के साथ) को आयकर विवरणी भरने की अन्तिम तिथि के भीतर यदि ऐसी राशि का भुगतान किया जाता है तो उसे अननुमत⁴⁴ कर दिया जाता है। यह प्रावधान इसलिए प्रभाव में लाया गया ताकि वैधानिक देयताओं का समय पर भुगतान किया जा सके। यदि निर्धारिती किसी भी वर्ष के दौरान मैट के अन्तर्गत कर भुगतान करने का उत्तरदायी था, तो वह जानबुझकर देरी से भुगतान कर सकता है क्योंकि अंकित लाभ की संगणना में उनकी अननुमति के लिए ऐसा कोई सुसंगत प्रावधान/निर्धारित समायोजन नहीं था।

⁴² असंबंधित पार्टों के साथ जिस दर पर प्रविष्टि हुई

⁴³ आन्ध्र प्रदेश और तेलंगाना (2), कर्नाटक (10), केरल (1), महाराष्ट्र (12), और पश्चिम बंगाल (11)

⁴⁴ अधिनियम की धारा 43बी(ए) के अनुसार

हमने ग्यारह राज्यों⁴⁵ के 38 निर्धारण मामलों में देखा कि सामान्य प्रावधानों के अन्तर्गत आय की संगणना के दौरान करों के रूप में वैधानिक देयताएं अननुमत की गई थीं लेकिन मेट के अन्तर्गत विचार नहीं किया गया। यदि ऐसी अननुमतियों को मेट के अन्तर्गत भी माना जाता तो जिससे ₹ 75.89 करोड़ के राजस्व का प्रभाव हुआ होता (परिशिष्ट 15)।

2.8.5 निगमित समाजिक उत्तरदायित्वो (सीएसआर) पर व्यय पर मेट के अन्तर्गत अननुमति हेतु विचार न करना

प्रत्येक कंपनी, कुछ निश्चित मापदंडों के आधार पर तत्काल पिछले तीन वित्तीय वर्षों के बही खाते⁴⁶ में से अपने औसत लाभों के कम से कम दो प्रतिशत तत्काल सीएसआर उद्देश्य के लिए अलग से रखेंगे। इस प्रकार का प्रावधान सामाजिक सेवाएं⁴⁷ देने के लिए सरकार का बोझ बाँटने के लिए लाया गया है और इस प्रकार के व्ययों को आयकर अधिनियम के तहत लाभ के रूप में अनुमति नहीं दी जाएगी। सीएसआर पर व्यय को अस्वीकृत करने के लिए 1 अप्रैल 2015 से सामान्य प्रावधानों के अन्तर्गत प्रावधान लागू⁴⁸ किया गया। तथापि, अंकित लाभ की संगणना हेतु इस प्रकार के व्ययों को अस्वीकृत करने हेतु विशेष प्रावधान के अन्तर्गत कोई प्रावधान निर्धारित नहीं हैं।

हमने आठ राज्यों⁴⁹ के 12 निर्धारण मामलों में देखा कि सीएसआर व्ययों को लाभ एवं हानि लेखा में डेबिट किया गया लेकिन इसे मेट के अन्तर्गत अस्वीकृत करने हेतु विचार नहीं किया गया। यदि इस प्रकार की अस्वीकृतियाँ को मेट के लिए भी माना गया होता तो ₹ 15.49 करोड़ के राजस्व का प्रभाव हुआ होता (परिशिष्ट 16)।

⁴⁵ आन्ध्र प्रदेश और तेलंगाना (2), असम (1), गुजरात (6), हरियाण (2), कर्नाटक (2), महाराष्ट्र (19), पंजाब (3), राजस्थान (1), उत्तर प्रदेश (1) और पश्चिम बंगाल (1)

⁴⁶ 2015 का परिपत्र 1 सीबीडीटी द्वारा जारी जो दिनांक 21 जनवरी 2015 को जारी किया गया

⁴⁷ धारा 135 नई कंपनियां (संसोधन) अधिनियम 2013

⁴⁸ वित्त अधिनियम 2014 निर्धारण वर्ष 2015-16 से

⁴⁹ आन्ध्र प्रदेश और तेलंगाना (1), छत्तीसगढ़ (5), दिल्ली (1), हिमाचल प्रदेश (1), कर्नाटक (1), महाराष्ट्र (2) और राजस्थान (1)

बॉक्स 2.11: निगमित समाजिक उत्तरदायित्वो (सीएसआर) पर व्यय पर मैट के अन्तर्गत अननुमति हेतु विचार न करने पर निर्देशी मामले

(क) प्रभार: प्र. सीआइटी, बिलासपुर
निर्धारिती: मै. जिन्दल पावर लिमिटेड
निर्धारण वर्ष: 2010-11 से 2012-13
पैन: AABCJ4683J

निर्धारण अधिकारी ने तीन निर्धारण वर्षों से संबंधित क्रमशः ₹ 5.40 करोड़ ₹ 6.50 करोड़ और ₹ 5.83 करोड़ के सीएसआर व्ययों को सामान्य प्रावधानों के अन्तर्गत अननुमत किया लेकिन उस पर मैट एमएटी के अन्तर्गत अंकित लाभों की संगणना हेतु अस्वीकृत करने हेतु विचार नहीं किया। यदि इस प्रकार की अननुमतियों को मैट के लिए भी माना गया होता तो वहाँ राजस्व प्रभाव ₹ 3.38 करोड़ का हुआ होता। आईटीडी ने लेखापरीक्षा आपत्ति को यह कहते हुए स्वीकार नहीं किया कि निर्धारण अधिकारी का धारा 115जेबी के स्पष्टीकरण में निर्धारित सीमा के अतिरिक्त कोई अधिकार क्षेत्र नहीं है जो लाभ एवं हानि लेखों में दर्शाए गए कुल लाभ की जाँच करें। आगे यह प्रावधान वि.व 2014-15 से लागू है (अक्टूबर 2016)। उत्तर तर्कसंगत नहीं था क्योंकि वित्त अधिनियम 2014 में सामान्य प्रावधानों के अन्तर्गत आय की गणना के दौरान इस प्रकार के व्ययों को अस्वीकृत करने हेतु स्पष्ट रूप से संसोधन लाया गया है। आगे दिनांक 21.01.2015 के 2015 के परिपत्र 1 द्वारा सीबीडीटी ने यह स्पष्ट किया कि सीएसआर व्यय सामाजिक सेवाएं देने के लिए सरकार के बोझ को बांटने के उद्देश्य से आय के उपयोग की प्रकृति के थे। यदि इस प्रकार के व्यय कर कटौती के रूप में अनुमत किए जाते हैं तो इसके परिणाम स्वरूप कर व्ययों के रूप में सरकार द्वारा इस प्रकार के व्ययों में कमी आएगी अतः उसी तर्क पर इस प्रकार के व्ययों को मैट के अन्तर्गत अंकित लाभों की गणना के दौरान अननुमत किया जाना चाहिए।

2.8.6 समामेलन के उपरान्त समामेलित कंपनी द्वारा अपने कारोबार को बन्द करने पर समामेलक कंपनी के मैट क्रेडिट की अननुमति की आवश्यकता

समामेलित कंपनियों की अग्रणीत हानियों के अग्रन्यन और समंजन का लाभ लेने के लिए कुछ निश्चित शर्तों को पूरा किया जाता है जिसके साथ-साथ प्रावधान यह है कि समामेलित कंपनी को समामेलित होने की तिथि से कम से कम 5 वर्ष की अवधि के लिए समामेलित हुई कंपनियों का कारोबार जारी रखना चाहिए। यह प्रावधान कर देयता कम करने के एकमात्र उद्देश्य के लिए लाभ कमाने वाली कंपनियों के साथ विशाल हानियों वाली कंपनियों के अनावश्यक सम्मामेलन को हत्तोसहित करने के लिए लागू किया गया था। तथापि समामेलित होने के उपरान्त समामेलित कंपनी द्वारा सम्मामेलक कंपनी के कारोबार को बन्द करने के मामले में समामेलित कंपनी के मैट क्रेडिट के समंजन के दावे को अननुमत करने के लिए धारा 115जेए के अन्तर्गत इस प्रकार का कोई प्रावधान नहीं था।

महाराष्ट्र में एक निर्धारण मामले में, हमने देखा कि समामेलित होने वाली कंपनी के मैट क्रेडिट के दावे के बावजूद समामेलित होने के उपरान्त समामेलित इकाई के कारोबार को बन्द कर दिया गया था (परिशिष्ट-17)।

बॉक्स 2.12: समामेलन के उपरान्त समामेलित कंपनी द्वारा अपने कारोबार को बन्द करने पर समामेलक कंपनी के मैट क्रेडिट की अननुमति की आवश्यकता के निर्देशी मामले

प्रभार: प्र. सीआईटी-10, मुम्बई

निर्धारिती: मै. पारले एगो प्रा. लि.

निर्धारण वर्ष: 2010-11

पैन: AABCP8416G

निर्धारण अधिकारी ने समामेलित होने वाली कंपनी मै. पारले पेट प्रा. लि. को ₹ 1.58 करोड़ के मैट क्रेडिट के अग्रन्यन की अनुमति दी, हालांकि समामेलित होने वाली कंपनी का मुख्य कारोबार के समामेलन के पश्चात एक वर्ष के भीतर बन्द कर दिया गया था, जो सही प्रतीत नहीं हुआ। धारा 72ए(2), की तरह निर्धारिती कंपनी द्वारा समामेलित कंपनी के मैट क्रेडिट को समंजन करने के दावे को अननुमत करने के लिए धारा 115जेए के अन्तर्गत कोई प्रावधान नहीं था क्योंकि इसने समामेलन पश्चात समामेलित

कंपनी के कारोबार को पाँच वर्ष की न्यूनतम अवधि के लिए जारी नहीं रखा था। सीबीडीटी ने एक्विजिट कोनफरेन्स में यह स्वीकार किया कि निर्धारण अधिकारी की ओर से यह एक त्रुटि थी।

समामेलन के बाद पांच वर्ष से पहले सामामेलित कम्पनी के व्यवसाय को बन्द करने के मामले में निर्धारिती कंपनी द्वारा सामामेलित कंपनी के मैट क्रेडिट को समंजन करने के दावे को अननुमत करने के लिए धारा 115जेएए के अन्तर्गत कोई प्रावधान नहीं था।

2.9 संक्षिप्त मामलों में मैट क्रेडिट के समंजन में आईटीडी द्वारा एक समान दृष्टिकोण नहीं अपनाया गया

नि.व. 2012-13 से, आईटीआर 6 अधिभार और शिक्षा उपकर सहित मैट क्रेडिट समंजन की गणना करने के लिए संशोधित किया गया है।

आन्ध्र प्रदेश व तेलंगाना में नि. वर्ष 2010-11 एवं 2012-13 से 2015-16 से संबंधित संक्षिप्त तरीके में संसाधित छः निर्धारण मामलों में हमने देखा कि पाँच निर्धारण मामलों में आईटीडी ने मैट क्रेडिट का समंजन उस पर अधिभार और शिक्षा उपकर के बिना अनुमत किया जहाँ एक मामले में इसे अधिभार और शिक्षा उपकर सहित स्वीकृत किया गया थी (परिशिष्ट 18)।

2.10 निष्कर्ष

निम्नलिखित मदों के संबंध में अंकित लाभ की गणना में निम्न आय को शामिल करने के लिए कोई विशिष्ट प्रावधान नहीं थे:

- (i) सरकार इत्यादि से प्राप्त अग्रिमों से किए गए आईसीडी तथा सावधि जमा पर उपर्जित ब्याज जिसपर सामान्य प्रावधानों के अन्तर्गत कर लगाने के लिए विचार किया गया
- (ii) अनुदान सहायता इत्यादि सीधे तुलनपत्र में ले जाया गया और लाभ एवं हानि लेखे में दर्ज नहीं किया गया
- (iii) सामामेलित होने वाली कंपनी की दीर्घकालीन निवेश की बिक्री पर लाभ/हानि

(iv) अंतिम लाभ की गणना में जटिलता को देखते हुए आरक्षित निधि तथा अभिनिश्चित देयता के घटक वाले डिवेचर रिडेम्पशन रिजर्व/लोन रिडेम्पशन रिजर्व

(v) मूल्यहास की पद्धति में बदलाव के कारण अधिक/कम मूल्यहास

अंकित लाभों की संगणना में अग्रणीत कारोबार हानि/अनावशोषित मूल्यहास के समाधान के तरीके से निपटने के लिए अधिनियम के प्रावधान में स्पष्टता का अभाव था।

अंकित लाभ से वास्तविक बट्टे खाते में अशोध्य ऋण को कम करने के लिए विशेष प्रावधानों के अन्तर्गत कोई निर्धारित समायोजन नहीं होने पर विभिन्न निर्धारण अधिकारियों द्वारा अंकित लाभ की गणना एक समान नहीं है।

अंकित लाभ की गणना में वृद्धियों के लिए निम्नलिखित मदों के संबंध में धारा 155जेबी के अन्तर्गत कोई निर्धारित समायोजन नहीं थे हालांकि उनपर सामान्य प्रावधानों के अन्तर्गत संवर्धन हेतु विचार किया गया था:

- (i) फर्जी खरीद/अघोषित आय/अलेखांकित आय
- (ii) लाभ एवं हानि लेखे पर प्रत्यक्ष प्रभाव रखने वाली मदों पर अन्तरण मूल्य निर्धारण समायोजन
- (iii) आय की विवरणी दाखिल करने की नियत तारीख के भीतर वैधानिक देयताएं भुगतान नहीं की गईं
- (iv) निगमित सामाजिक उत्तर दायित्व (सीएसआर) पर व्यय

समामेलन के बाद पांच वर्षों से पहले समामेलित कम्पनी का कारोबार बंद होने के मामले में निर्धारित कम्पनी द्वारा समामेलित कम्पनी के मैट क्रेडिट के समंजन के दावे पर रोक लगाने हेतु धारा 115जेए के अंतर्गत कोई प्रावधान नहीं है।

2.11 सिफारिशें

(क) सीबीडीटी अंकित लाभ की गणना में निम्नलिखित मदों पर कार्रवाई को स्पष्ट करने हेतु धारा 115जेबी की उप धारा (2) के स्पष्टीकरण के अंतर्गत सक्रिय प्रावधान सम्मिलित करें:

- (i) सरकार आदि से प्राप्त अग्रिम से आईसीडी और सावधि जमा से अर्जित ब्याज, जिन पर सामान्य प्रावधानों के अंतर्गत कर हेतु विचार किया गया
 - (ii) अनुदान सहायता आदि, प्रत्यक्ष रूप से तुलन-पत्र में डाली गई और लाभ और हानि लेखा में दर्ज नहीं की गई
 - (iii) समामेलित कम्पनी के दीर्घकालिक निवेश की बिक्री पर लाभ/हानि
 - (iv) आरक्षित निधि के साथ-साथ अभिनिश्चित देयता के घटक वाली इसकी जटिलता को ध्यान में रखते हुए डिबेंचर परिशोधन आरक्षित निधि/लोन परिशोधन आरक्षित निधि
 - (v) मूल्यहास के तरीके में परिवर्तन के कारण अधिक/कम मूल्यहास
(पैरा 2.4.1 से 2.4.3, 2.5 और 2.6)
- (ख) सीबीडीटी अंकित लाभ की गणना में अग्रणीत कारोबार हानि/अनावशोषित मूल्यहास के समंजन के तरीके को स्पष्ट करें।
(पैरा 2.7.1 से 2.7.3)
- (ग) सीबीडीटी अंकित लाभ की गणना में लेखा बहियों में वास्तव में बढ़े खाते में डाले गये अशोध्य ऋण को कम करने हेतु समायोजन निर्धारित करे क्योंकि उस पर सामान्य प्रावधानों के अंतर्गत कटौती हेतु विचार किया जाता है।
(पैरा 2.8.1)
- (घ) सीबीडीटी अंकित लाभ की गणना में निम्नलिखित मदों को जोड़ने के लिये समायोजन निर्धारित करे, जिन पर सामान्य प्रावधान के अंतर्गत जोड़ने हेतु विचार किया गया था:
- (i) फर्जी खरीद/अघोषित आय/अलेखांकित आय
 - (ii) लाभ और हानि खाते पर प्रत्यक्ष प्रभाव रखने वाली मदों पर अंतरण मूल्य निर्धारण समायोजन

(iii) आय-विवरणी फाइल करने की देय तिथि के अंदर भुगतान न किए गए सांविधिक देय

(iv) कॉर्पोरेट सामाजिक दायित्व (सीएसआर) पर व्यय

(पैरा 2.8.2 से 2.8.5)

(ड) सीबीडीटी समामेलन के बाद समामेलित कम्पनी द्वारा अपने कारोबार को बंद करने पर समामेलित कम्पनी के मैट क्रेडिट की अस्वीकृति हेतु अधिनियम में प्रावधान लागू करे।

(पैरा 2.8.6)

सीबीडीटी एग्जिट कांफ्रेंस के दौरान उपरोक्त सभी मुद्दों की जांच करने हेतु सहमत हुआ और कहा कि यदि आवश्यक हो तो परिपत्र/स्पष्टीकरण जारी करने की व्यवहार्यता तलाश की जायेगी।