

### अध्याय III: मूल्यहास की अनुमेयता

#### 3.1 प्रस्तावना

अधिनियम की धारा 32 निर्धारिती को कटौती के रूप में कर प्रयोजनों हेतु परिसम्पत्तियों पर मूल्यहास की अनुमति का प्रावधान करती है। आयकर नियम 1962 (नियम) का परिशिष्ट 1 एवं 1क व्यवसाय करने के दौरान निर्धारिती द्वारा स्वामित्व वाली तथा प्रयुक्त विभिन्न परिसम्पत्तियों पर मूल्यहास की दरों का प्रावधान करता है। वर्तमान अध्याय निर्धारणों के दौरान निर्धारण अधिकारियों (एओज) द्वारा अधिनियम तथा सुसंगत नियमों/न्यायिक उद्घोषणाओं के प्रावधानों को लागू करने में कमियों से सम्बन्धित लेखापरीक्षा विषयों से संबंध रखता है। निर्धारण में गलतियों के श्रेणीवार ब्यौरे तालिका 3.1 में दर्शाए गए हैं।

#### तालिका 3.1: कर प्रभाव के साथ गलतियों का स्वरूप

गलतियों का स्वरूप तथा प्रतिवेदन का पैरा संख्या	मामले	कर प्रभाव (₹ करोड़ में)
1. निर्धारिती के स्वामित्व वाली/पट्टाकृत परिसम्पत्तियों पर मूल्यहास का दावा तथा अनुमति (पैरा 3.2)	20	92.79
2. व्यवसाय में उपयोग न की गई परिसम्पत्तियों पर मूल्यहास दावा (पैरा 3.3)	35	43.96
3. परिसम्पत्तियों की वास्तविक कीमत तथा अवलेखित मूल्य निर्धारण में गलतियां (पैरा 3.4)	29	85.47
4. बिक्री की गई परिसम्पत्तियों पर मूल्यहास की अनुमति (पैरा 3.5)	9	1.99
5. लागत से घटाई न गई पूंजीगत निवेश आर्थिक सहायताएं (पैरा 3.6)	18	35.65
6. परिसम्पत्तियों के अवलेखित मूल्य के अग्रोनयन में गलतियां (पैरा 3.7)	6	7.15
7. सही आंकड़े अपनाने में गलतियां तथा गणना में त्रुटियां (पैरा 3.8)	44	212.97
8. मूल्यहास की गलत दर अपनाना (पैरा 3.9)	142	107.85
9. 180 दिन से कम के लिए प्रयुक्त परिसम्पत्तियों पर मूल्यहास की अधिक अनुमति (पैरा 3.10)	29	25.03
10. मूल्यहास के अग्रोनयन /समंजन में गलतियां (पैरा 3.11)	87	694.65
11. समामेलन कम्पनियों के संबंध में अनवशेषित मूल्यहास के अग्रोनयन तथा समंजन में गलती (पैरा 3.21)	5	35.45
12. राजस्व व्यय के रूप में पूंजीगत व्यय का अनियमित दावा (पैरा 3.13)	26	344.97

13. अपात्र मदों पर अनुमत मूल्यहास (पैरा 3.14)	27	34.29
14. पूर्णतया करमुक्त आय के प्रति मूल्यहास का अनियमित दावा (पैरा 3.15)	48	27.28
15. अतिरिक्त मूल्यहास देने में गलतियां (पैरा 3.19)	99	656.19
16. अन्य गलतियां (पैरा 3.16-3.18, 3.20)	84	30.82
<b>जोड़</b>	<b>708</b>	<b>2436.51</b>

### 3.2 निर्धारिती के स्वामित्व/पट्टाकृत परिसम्पत्तियों पर मूल्यहास का दावा तथा अनुमति

अधिनियम की धारा 32 कुछ शर्तों को पूरा करने के अध्यक्षीन समान प्रकृति के व्यवसाय अथवा वाणिज्यिक अधिकार सहित मूर्त अथवा अमूर्त परिसम्पत्तियों के अवलेखित मूल्य (डब्ल्यूडीवी) पर निर्धारित दर पर मूल्यहास का प्रावधान करता है। मूल शर्त यह है कि परिसम्पत्ति निर्धारिती के पूर्ण अथवा आंशिक रूप से स्वामित्व में होनी चाहिए। परिसम्पत्ति के सह स्वामित्व के मामले में सह स्वामी प्रत्येक सह स्वामी के स्वामित्व की परिसम्पत्ति के मूल्य की मात्रा तक मूल्यहास दावा करने के हकदार हैं। भागीदारी फर्म के मामले में अपने, केवल फर्म ही पूंजी अंशदान के रूप में भागीदारों द्वारा लाई गई अचल परिसम्पत्तियों पर मूल्यहास दावा करने की हकदार है। वित्त पटटे के मामले में जहाँ तक स्वामित्व का संबंध है, यह न्याय निर्णीत<sup>14</sup> है कि केवल पट्टाधारी को वित्त पटटे के मामले में मालिक के रूप में माना जा सकता है। यही वह है जो कानून के अनुसार मूल्यहास दावा करने का हकदार है। वित्त पटटे के ऐसे प्रामाणिक मामले में पट्टाकर्ता को कोई मूल्यहास अनुमत नहीं किया जा सकता है। जहाँ एक भवन पटटे पर लिया जाता है वहाँ मूल्यहास निर्धारिती द्वारा भवन पर किए गए केवल पूंजीगत व्यय पर अनुमेय है।

चण्डीगढ़ यूटी, छत्तीसगढ़, गुजरात, कर्नाटक, केरल, महाराष्ट्र, राजस्थान तथा तमिलनाडु प्रभागों में हमने पाया कि 20 निर्धारितियों ने परिसम्पत्तियों, जो किंचित उसके स्वामित्व में नहीं थीं, पर मूल्यहास का दावा किया और अनुमत किए गए थे। निर्धारितियों के स्वामित्व में नहीं परिसम्पत्तियों पर मूल्यहास की अनियमित अनुमति के परिणामस्वरूप उतनी आय का अवनिर्धारण हुआ जिसमें ₹92.79 करोड़ का कर प्रभाव अन्तर्गस्त था (देखें बॉक्स 3.1)।

<sup>14</sup> में, एबीबी लिमिटेड के मामले में उच्चतम न्यायालय निर्णय के साथ पठित में, इण्डसइण्ड बैंक लि. बनाम अति. सीआईटी स्पेशल ब्रैंच, आईटीएटी, मुम्बई, में. बजाज आटो फाइनेंस लि. बनाम एसीआईटी के मामले में आईटीएटी बैंक पूणे द्वारा इस निर्णय की पुष्टि की गई थी।

**बॉक्स 3.1: निर्धारितियों द्वारा स्वामित्व/पट्टाकृत नहीं परिसम्पत्तियों पर उदाहरण मामले**

**क.** गुजरात, सीआईटी II अहमदाबाद प्रभार में **मै. मुंद्रा इंटरनेशनल कंटेनर टर्मिनल लि.** ने नि.व. 08 तथा नि.व. 09 के लिए 'अमूर्त परिसम्पत्ति' के रूप में उसे मानकर डब्ल्यूडीवी पर 25 प्रतिशत की दर पर 'आधार भूत संरचना उपयोग सुविधा' पर ₹ 74.72 करोड़ का दावा किया और अनुमत किया गया था जो इस आधार पर सही नहीं था कि 'आधारभूत संरचना सुविधा उपयोग का अधिकार' 'अमूर्त परिसम्पत्तियों' के समान नहीं था जैसा अधिनियम की धारा 32 में बताया गया है। इसके बजाय इसे मूर्त परिसम्पत्ति अर्थात आधारभूत संरचना के उपयोग का अधिकार माना गया था। इसके अलावा आधारभूत संरचना के स्वामी (**मुंद्रा पोर्ट एवं सेज लि.**) ने भी उसी नि.व. के लिए समुद्री संरचना तथा ड्रेजिंग सीटी जैसी समान परिसम्पत्ति पर मूल्यहास का दावा किया जैसा उनके तुलनपत्र से देखा गया और उस रूप में निर्धारिती द्वारा दावित मूल्यहास अस्वीकृत किया जाना चाहिए था। ऐसा करने की चूक के परिणामस्वरूप ₹ 74.72 करोड़ के मूल्यहास की अधिक अनुमति हुई जिसमें ₹ 25.25 करोड़ के कर का कम उदग्रहण अन्तर्गस्त था।

आईटीडी ने यह कहते हुए लेखापरीक्षा आपत्ति को स्वीकार नहीं किया (फरवरी 2013) कि निर्धारिती को आधारभूत संरचना का उपयोग करने के लाइसेंस पर मूल्यहास अनुमत किया गया था और आधारभूत संरचना के स्वामी के रूप में नहीं। इसके अलावा लाइसेंसधारी, फ्रेंचाइजीज आदि परिसम्पत्तियों के ब्लाक के अंतर्गत अमूर्त परिसम्पत्तियों के रूप में वर्गीकृत हैं। उत्तर मान्य नहीं है क्योंकि निर्धारिती ने अमूर्त परिसम्पत्ति के रूप में आधारभूत संरचना उपयोग सुविधा पर मूल्यहास का दावा किया था जो व्यवसाय अथवा वाणिज्यिक अधिकारों की प्रकृति का नहीं है जैसा अधिनियम की धारा 32(1) (ii) के प्रावधानों के अंतर्गत उल्लिखित है।

**ख.** महाराष्ट्र, सीआईटी-7, मुम्बई प्रभार में, **मै. वाइजाग सीपोर्ट प्रा. लि.** ने नि.व. 08 के लिए 'प्रोजेक्ट बर्थ' पर उसे भवन के रूप में मानकर दस प्रतिशत की दर पर ₹ 17.53 करोड़ के मूल्यहास का दावा किया जिसे अनुमत किया गया था जो सही नहीं था। 'प्रोजेक्ट बर्थ' **विशाखापत्तनम पोर्ट ट्रस्ट** से सम्बन्धित था और उस रूप में निर्धारिती बर्थ का स्वामी नहीं था और इसलिए मूल्यहास का हकदार नहीं था। निर्धारिती परिसम्पत्ति का स्वामी न होने पर मूल्यहास अस्वीकृत करने की चूक के परिणामस्वरूप ₹ 17.53 करोड़ की आय का अवनिर्धारण हुआ जिसमें ₹ 5.90 करोड़ के कर का कम उदग्रहण अन्तर्गस्त था। आईटीडी ने आपत्ति स्वीकार कर ली और धारा 147 के अंतर्गत उपचारी कार्रवाई की (जनवरी 2013)।

**ग.** महाराष्ट्र, सीआईटी-3 मुम्बई प्रभार में, **मै. रिलायंस कारपोरेशन आईटी पार्क प्रा. लि.** ने नि.व. 11 के लिए सुसंगत पूर्व वर्ष के दौरान ₹ 15.69 करोड़ की मूल राशि तथा ₹ 21.45 करोड़ के वित्त प्रभार से बना ₹ 37.14 करोड़ का कुल पट्टा किराया प्राप्त किया। निर्धारिती ने कराधान के लिए सम्पूर्ण पट्टा किराया प्रस्तुत

किया और वित्त पट्टे पर दिए गए संयंत्र तथा मशीनरी पर ₹34.75 करोड़ के मूल्यहास का दावा किया। वहीं प्रावधानों के अनुसार पट्टाकर्ता होने पर निर्धारित मूल्यहास का पात्र नहीं था और इसके परिणामस्वरूप ₹15.69 करोड़ का मूलधन कर योग्य नहीं था। निर्धारित के स्वामित्व में न होने पर परिसम्पत्तियों पर मूल्यहास अस्वीकृत करने की चूक के परिणामस्वरूप ₹5.89 करोड़ के कर के परिणामी संभावित कम उद्ग्रहण के साथ ₹19.06 करोड़ की आय का अवनिर्धारण हुआ।

घ. कर्नाटक, सीआईटी-। बंगलौर प्रभार में **मै. सिस्को सिस्टम कैपिटल (इण्डिया) प्रा. लि.** ने नि.व. 09 के लिए 'वित्त पट्टे' पर दिए गए नेटवर्किंग उपकरणों पर को 'साफ्टवेयर सहित कंप्यूटर के अंतर्गत उन्हें वर्गीकृत कर ₹68.32 करोड़ के मूल्यहास का दावा किया। निर्धारणों को अंतिम रूप देते समय एओ ने उसे संयंत्र तथा मशीनरी के रूप में वर्गीकृत कर ₹51.24 करोड़ के मूल्यहास का अधिक दावा निर्धारितियों को अस्वीकृत कर दिया। तथापि 'वित्त पट्टा' परिसम्पत्तियों पर कोई मूल्यहास अनुमेय नहीं था चूंकि पट्टाकर्ता होने पर निर्धारित ऊपर उद्धरित निर्णय के मददेनजर स्वामी के रूप में नहीं माना जाएगा। मूल्यहास अस्वीकृत करने की चूक के परिणामस्वरूप ₹17.08 करोड़ की अधिक अनुमति हुई जिसमें ₹9.0 करोड़ का कम उद्ग्रहण अन्तर्ग्रस्त था।

लेखापरीक्षा आपत्तियां संकेत करती हैं कि कुछ एओज मूल्यहास का दावा करने की आवश्यकताओं में से एक के अनुसार परिसम्पत्तियों के स्वामित्व के घटक की जांच किए बिना परिसम्पत्तियों पर मूल्यहास अनुमत कर रहे हैं।

### 3.3 व्यवसाय में अप्रयुक्त परिसम्पत्तियों पर दावित मूल्यहास

जहाँ परिसम्पत्ति व्यवसाय के प्रयोजन हेतु उपयोग नहीं की जाती है वहाँ अधिनियम की धारा 32 के अंतर्गत मूल्यहास अनुमत नहीं होगा। इसके अलावा जहाँ परिसम्पत्ति व्यवसाय के प्रयोजन हेतु एकमात्र रूप से उपयोग नहीं की गई है वहाँ परिसम्पत्ति के ऐसे उपयोग के सम्बन्ध में मूल्यहास आनुपातिक रूप से अनुमत किया जाएगा।

आंध्र प्रदेश, चण्डीगढ़ यूटी, दिल्ली, गुजरात, झारखण्ड, मध्य प्रदेश, महाराष्ट्र, राजस्थान, तमिलनाडु, उत्तर प्रदेश तथा पश्चिम बंगाल प्रभारों में 33 निर्धारितियों ने परिसम्पत्तियों, जो व्यवसाय में उपयोग नहीं की गई थी, मूल्यहास का दावा किया और अनुमत किए गए थे। व्यवसाय में उपयोग न की गई परिसम्पत्तियों पर मूल्यहास की अनियमित अनुमति के परिणामस्वरूप उतनी आय का अवनिर्धारण हुआ जिसमें ₹43.96 करोड़ (देखें बॉक्स 3.2) का कर प्रभाव अन्तर्ग्रस्त था।

**बॉक्स 3.2: व्यवसाय में अप्रयुक्त परिसम्पत्तियों पर दावित मूल्यहास के उदाहरणार्थ मामले**

**क.** महाराष्ट्र, सीआईटी 5 मुम्बई प्रभार में, **मै. महाराष्ट्र राज्य सड़क विकास निगम लि.** को नि.व. 08 के लिए ₹ 333.93 करोड़ का मूल्यहास अनुमत किया गया था जिसमें तीन अपूर्ण परियोजनाओं यथा बान्द्रा वर्ली सीलिंग परियोजना पर ₹ 9.15 करोड़, नागपुर अहमदाबाद सिन्जार घाटी मुम्बई परियोजना पर ₹ 35.23 करोड़ तथा कल्याण भिवण्डी शिल्फाटा पर ₹ 1.93 करोड़ पर कुल ₹ 46.31 करोड़ का मूल्यहास शामिल था। चूंकि ये परियोजनाएं वि व 07 के अन्त तक पूर्ण नहीं हुई थीं इसलिए इन परियोजनाओं पर मूल्यहास की अनुमति अनियमित थी। कुल ₹ 46.31 करोड़ के मूल्यहास की अनियमित अनुमति में ₹ 15.59 करोड़ के कर का संभावित कम उदग्रहण अन्तर्गस्त था। आईटीडी ने आपत्ति स्वीकार कर ली (जुलाई 2013) और अधिनियम की धारा 147 के अंतर्गत उपचारी कार्रवाई की।

**ख.** पश्चिम बंगाल क्षेत्र, सीआईटी IV प्रभार कोलकाता में **मै. दुर्गापुर केमिकल्स लिमिटेड** के सम्बन्ध में नि.व. 10 के लिए ₹ 12.83 करोड़ का मूल्यहास नई परिसम्पत्तियों जो प्रतिष्ठापित की गई थी परन्तु उत्पादन के लिए उपयोग में नहीं लाई गई थीं, पर निर्धारण (दिसम्बर 2011) के दौरान अनुमत किया गया था। इसके परिणामस्वरूप समान राशि के मूल्यहास की अधिक अनुमति हुई जिसमें ₹ 4.36 करोड़ का संभावित का प्रभाव अन्तर्गस्त था।

उपर्युक्त उदाहरण दर्शाते हैं कि आईटीडी, इस तथ्य की जांच किए बिना कि क्या व्यवसाय करने के दौरान निर्धारिती ने परिसम्पत्ति का उपयोग किया था जिस पर मूल्यहास का दावा किया गया था, परिसम्पत्तियों पर मूल्यहास अनुमत कर रहा है।

**3.4 परिसम्पत्तियों के वास्तविक मूल्य तथा अवलेखित मूल्य के निर्धारण में गलतियां**

अधिनियम की धारा 43(1) के अंतर्गत किसी परिसम्पत्ति की वास्तविक लागत का अर्थ प्रतिष्ठापन आदि पर खर्चों सहित निर्धारिती को इसकी वास्तविक लागत से है यदि लागत का कोई भाग तीसरे व्यक्ति द्वारा प्रत्यक्ष अथवा अप्रत्यक्ष रूप से पूरा किया गया है तो निर्धारिती को आई लागत उस व्यक्ति द्वारा वहन की गई ऐसी राशि तक कम की जाएगी।

हमने आन्ध्र प्रदेश, चण्डीगढ़, छत्तीसगढ़, दिल्ली, कर्नाटक, मध्य प्रदेश, महाराष्ट्र, ओडिशा, तमिलनाडु, उत्तर प्रदेश, उत्तराखण्ड तथा पश्चिम बंगाल प्रभारों में परिसम्पत्तियों की वास्तविक लागत अथवा अवलेखित मूल्य के

निर्धारण में 29 मामलों में गलतियां देखीं जिसके परिणामस्वरूप मूल्यहास की अधिक अनुमति हुई जिसमें ₹85.47 करोड़ का कर प्रभाव अन्तर्ग्रस्त था (देखें बॉक्स 3.3)।

**बॉक्स 3.3: परिसम्पत्तियों की वास्तविक लागत अथवा अवलेखित मूल्य के निर्धारण में गलतियों के निदर्शी मामले**

**क.** मध्य प्रदेश, सीआईटी भोपाल प्रभार में, **मै. मध्य क्षेत्र विद्युत वितरण कं. लिमिटेड** ने नि.व. 11 के सुसंगत पूर्व वर्ष के दौरान जोड़ी गई नई परिसम्पत्तियों को वर्ष के आरंभ में उपलब्ध परिसम्पत्तियों में दो बार जोड़ दिया। इस प्रकार वर्तमान वर्ष की हानियों के समंजन के बाद ₹121.48 करोड़ के मूल्यहास के अधिक दावे के परिणामस्वरूप ₹38.82 करोड़ के कर कम उदग्रहण हुआ।

**ख.** कर्नाटक, सीआईटी मैसूर प्रभार में एओ ने स्थाई परिसम्पत्तियों के प्रति प्राप्त पूंजी सहायता/अनुदान पर दावित ₹12.49 करोड़ का मूल्यहास अस्वीकार करने के बाद ₹239.39 करोड़ की हानि पर नि.व. 10 के लिए **मै. चामुण्डेश्वरी इलैक्ट्रीसिटी सप्लाय कम्पनी लिमिटेड** का निर्धारण को अन्तिम रूप दिया। निर्धारिती ने ₹231.33 करोड़ पर अन्तिम डब्ल्यूडीवी दर्शाते हुए नि.व. 09 के लिए संशोधित मूल्यहास विवरणियां दाखिल कीं और तदनुसार नि.व. 10 से सम्बन्धित मूल्यहास दावा ₹35.97 करोड़ परिकलित किया गया जिसके प्रति निर्धारण में ₹56.64 करोड़ का मूल्यहास अनुमत किया गया था। चूक के परिणामस्वरूप ₹20.66 करोड़ तक हानि का अधिक निर्धारण हुआ जिसमें ₹7.02 करोड़ का कर प्रभाव अन्तर्ग्रस्त था।

उपर्युक्त से यह स्पष्ट है कि निर्धारण को अन्तिम रूप देते समय एओज ने परिसम्पत्तियों के डब्ल्यूडीवी की वास्तविक लागत निर्धारित करने में गलतियां कीं जिसके परिणामस्वरूप मूल्यहास की अधिक अनुमति हुई।

### 3.5 बिक्री की गई परिसम्पत्तियों पर अनुमत मूल्यहास

अधिनियम की धारा 43(6) के अनुसार किसी पूर्व वर्ष के संबंध में परिसम्पत्तियों के किसी ब्लाक के डब्ल्यूडीवी का अर्थ पूर्व वर्ष के आरंभ में परिसम्पत्तियों के उस ब्लाक में आने वाली सभी परिसम्पत्तियों के डब्ल्यूडीवी के कुल योग से है और पूर्व वर्ष के दौरान प्राप्त उस ब्लाक के अंतर्गत आने वाली किसी परिसम्पत्ति की वास्तविक लागत में वृद्धि द्वारा और उस बलाक जो उस पूर्व वर्ष के दौरान बेचा अथवा निकाला अथवा विध्वंश अथवा नष्ट किया जाता है, के अन्दर आने वाली किसी परिसम्पत्ति के संबंध में स्क्रैप मूल्य की राशि के साथ देय धन को घटाने के द्वारा समायोजित किया जाता है ताकि ऐसी कटौती की राशि डब्ल्यूडीवी से अधिक नहीं हो जैसी इस तरह बढ़ाई गई। इसके अलावा धारा 41 की उपधारा 4 के नीचे व्याख्या के अनुसार

किसी भवन, मशीनरी, संयंत्र अथवा फर्नीचर के संबंध में देय धन में किसी बीमा, बचाव अथवा देय प्रतिपूर्ति धन अथवा कीमत जिसके लिए ऐसी परिसम्पत्तियां बेची गई हैं, शामिल हैं।

बिहार, चण्डीगढ़ यूटी, गुजरात, झारखण्ड, महाराष्ट्र, केरल, तमिलनाडु तथा उत्तर प्रदेश प्रभागों में नौ निर्धारितियों ने बेची गई परिसम्पत्तियों पर मूल्यहास का दावा किया और अनुमत किए गए थे। बेची गई परिसम्पत्तियों पर मूल्यहास की अनियमित अनुमति के परिणामस्वरूप उतनी आय का अवनिर्धारण हुआ जिसमें ₹ 1.99 करोड़ का कर प्रभाव अन्तर्ग्रस्त था (देखें बॉक्स 3.4)।

**बॉक्स 3.4: बिक्री की गई परिसम्पत्तियों पर अनुमत मूल्यहास के निदर्शी मामले**

**क.** तमिलनाडु, सीआईटी॥, चेन्नई प्रभाग में, **मै. इण्डोविण्ड इनर्जी लि.** ने नि.व. 11 के लिए सुसंगत पूर्व वर्ष के दौरान ₹ 3.13 करोड़ के प्रतिफल से ऊर्जा बचत साधनों की बिक्री की थी और उन पर ₹ 1.25 करोड़ के मूल्यहास अनियमित रूप से दावा किया तथा अनुमत किया गया था। मूल्यहास की अनियमित अनुमति में ₹ 1.06 करोड़ का संभावित कर प्रभाव अन्तर्ग्रस्त था।

**ख.** महाराष्ट्र, सीआईटी I, मुम्बई प्रभाग में एक कम्पनी **मै. स्पेन्टा इण्टरनेशनल लि.** के मामले में नि.व. 07 के लिए दिसम्बर 2004 में पालघर में कम्पनी परिसर में एक आग धमाका हुआ जिसमें 38 बुनाई मशीनों तथा माल को क्षति पहुँची। कम्पनी ने बीमा कम्पनी पर ₹ 4.39 करोड़ का दावा किया। आरंभ में कम्पनी ने वि.व. 06 में अग्रिम के रूप में ₹ 1 करोड़ प्राप्त किया उसके बाद संयंत्र तथा मशीनरी के ब्लाक लेखा बहियों में ₹ 3.19 करोड़ तक क्रेडिट किया गया था। तथापि मूल्यहास परिकलित करते समय आग द्वारा नष्ट संयंत्र तथा मशीनरी के डब्ल्यूडीवी से कोई कटौती नहीं की गई थी। वि.व. 06 में ₹ 87.23 लाख तथा वि.व. 07 में ₹ 44.35 लाख के मूल्यहास की अनियमित अनुमति के परिणामस्वरूप ब्याज सहित ₹ 55.31 लाख का कम उदग्रहण हुआ।

ऊपर उल्लिखित मामले दर्शाते हैं कि एओज ने ऐसी परिसम्पत्तियों पर मूल्यहास अनुमत किया जो निर्धारितियों द्वारा पहले ही निपटायी जा चुकी थीं और जो अब उनके अधिकार में नहीं थीं।

**3.6 लागत से घटाई न गई पूंजी निवेश आर्थिक सहायताएं**

अधिनियम की धारा 43(1) की व्याख्या 10 के अनुसार जहाँ निर्धारिती द्वारा प्राप्त परिसम्पत्ति की लागत एक भाग आर्थिक सहायता अथवा अनुदान अथवा प्रतिपूर्ति (किसी भी नाम के द्वारा) के रूप में केन्द्र सरकार अथवा किसी राज्य

सरकार अथवा किसी विधि के तहत स्थापित किसी प्राधिकरण अथवा किसी अन्य व्यक्ति द्वारा प्रत्यक्ष अथवा अप्रत्यक्ष रूप से पूरा किया गया है तब जितनी लागत ऐसी आर्थिक सहायता अथवा अनुदान अथवा प्रतिपूर्ति से सम्बन्धित है, निर्धारिती की परिसम्पत्ति की वास्तविक लागत में जोड़ी नहीं जाएगी।

आन्ध्र प्रदेश, बिहार, छत्तीसगढ़, महाराष्ट्र, कर्नाटक, तमिलनाडु, उत्तर प्रदेश तथा पश्चिम बंगाल प्रभागों में हमने देखा कि 18 निर्धारितियों ने मूल्यहास की गणना करते समय परिसम्पत्तियों की लागत से प्राप्त पूंजी निवेश आर्थिक सहायताओं को कम नहीं किया था। परिसम्पत्ति की लागत से पूंजी निवेश आर्थिक सहायताओं न घटाने के परिणामस्वरूप उतनी ही आय का अवनिर्धारण हुआ जिसमें ₹ 35.65 करोड़ का कर प्रभाव अन्तर्ग्रस्त था (देखें बाक्स 3.5)।

**बाक्स 3.5: लागत से घटाई न गई पूंजी निवेश आर्थिक सहायताओं के निदर्शी मामले**

**क.** उत्तर प्रदेश, लखनऊ प्रभाग में, नि.व. 11 के लिए एओ ने **मै. मध्यांचल विद्युत वितरण निगम लि.** को अधिनियम के अंतर्गत स्वीकार्य ₹ 9.38 करोड़ के प्रति ₹ 86.57 करोड़ का मूल्यहास गलत प्रकार से अनुमत किया। हमने देखा कि ₹ 86.57 करोड़ के अनुमत मूल्यहास में परिसम्पत्तियों की लागत शामिल थी जो प्रत्यक्ष रूप से सरकार/एपीडीआरपी तथा जन अंशदानों से प्राप्त अनुदानों से पूरी की गई थी। ऐसे दावे को अस्वीकृत करने की चूक के परिणामस्वरूप ₹ 77.19 करोड़ की हानि की अधिक गणना हुई जिसमें ₹ 23.85 करोड़ का कर प्रभाव अन्तर्ग्रस्त था।

**ख.** महाराष्ट्र, सीआईटी-10, मुम्बई प्रभाग में **मै. महाराष्ट्र स्टेट इलेक्ट्रीसिटी ट्रांसमिशन कम्पनी लि.** ने नि.व 08 के लिए स्थाई परिसम्पत्तियों की लागत के प्रति 101.03 करोड़ की पूंजी आर्थिक सहायता प्राप्त की जिसमें सुस्पष्ट अंशदान के रूप में ₹ 32.45 करोड़ तथा ₹ 68.58 करोड़ का अनुदान शामिल था। तथापि एओ ने परिसम्पत्ति की लागत से ऐसे प्राप्त पूंजी आर्थिक सहायता को कम नहीं किया और पूरे मूल्य पर मूल्यहास अनुमत किया। चूक के परिणामस्वरूप ₹ 15.15 करोड़ के मूल्यहास की अधिक अनुमति हुई जिसमें ₹ 5.15 करोड़ के संभावित कर का कम उदग्रहण अन्तर्ग्रस्त था। आईटीडी ने अधिनियम की धारा 263 के साथ पठित धारा 143(3) के अंतर्गत उपचारी कार्रवाई की।

उपर्युक्त मामलों में विभिन्न स्रोतों से निर्धारिती द्वारा प्राप्त पूंजी आर्थिक सहायता/अनुदानों/अंशदानों ने परिसम्पत्तियों की वास्तविक लागत/डब्ल्यूडीवी को घटाया फिर भी एओ ने परिसम्पत्तियों के पूर्ण मूल्य पर मूल्यहास अनुमत किया।

### 3.7 परिसम्पत्तियों के अवलेखित मूल्य के अग्रनयन में गलतियां

अधिनियम की धारा 43(6) के प्रावधान के अनुसार यथा परिकल्पित परिसम्पत्ति अथवा परिसम्पत्तियों के ब्लॉक का अवलेखित मूल्य लेखाओं का सत्य तथा उचित दृश्य देने के लिए अथ डब्ल्यूडीवी के रूप में अगले वर्ष को सही प्रकार अग्रणीत किया जाना अपेक्षित है।

आंध्र प्रदेश, बिहार, महाराष्ट्र तथा तमिलनाडु प्रभागों में हमने पाया कि छः निर्धारितियों ने अथ डब्ल्यूडीवी के रूप में अगले वर्ष को डब्ल्यूडीवी के अग्रनयन में गलतियां कीं जिसके परिणामस्वरूप मूल्यहास की अधिक अनुमति हुई जिसमें ₹7.15 करोड़ का कर प्रभाव अन्तर्ग्रस्त था (देखें बाक्स 3.6)।

**बाक्स 3.6: परिसम्पत्तियों के डब्ल्यूडीवी के अग्रनयन में गलतियों का निदर्शी मामला**  
आंध्र प्रदेश, सीआईटी-III हैदराबाद प्रभाग में, मै. शलीवहाना ग्रीन इनर्जी लि. ने नि.व 11 के लिए 31 मार्च 2009 को परिसम्पत्तियों के ₹ 53.39 करोड़ के अंत डब्ल्यूडीवी के प्रति नि.व 11 के लिए मूल्यहास अनुसूची में ₹ 69.70 करोड़ पर परिसम्पत्तियों के ब्लॉक का अथ डब्ल्यूडीवी अपनाया। ₹ 16.31 करोड़ के डब्ल्यूडीवी के अधिक अग्रनयन में ₹ 5.95 करोड़ के कर का कम उदग्रहण अन्तर्ग्रस्त था।

उपर्युक्त मामलों में एओज ने निर्धारितियों द्वारा अगले वर्ष को अग्रणीत परिसम्पत्तियों के अवलेखित मूल्य की सत्यता की जांच करने से छोड़ दिया।

### 3.8 सही आंकड़े अपनाने में गलतियां तथा गणना में त्रुटियां

अधिनियम की धारा 143(3) प्रावधान करती है कि एक संवीक्षा निर्धारण में एओ से निर्धारिती की कुल आय अथवा हानि का सही निर्धारण और ऐसे निर्धारण के आधार पर उसके द्वारा देय अथवा उसको प्रतिदाय योग्य सही राशि का निर्धारण करने की अपेक्षा की जाती है।

आंध्र प्रदेश, मध्य प्रदेश, दिल्ली, चण्डीगढ़, केरल, गुजरात, उत्तर प्रदेश, महाराष्ट्र, ओडिशा, पश्चिम बंगाल तथा तमिलनाडु प्रभागों में हमने पाया कि 44 निर्धारितियों ने आय की गणना में मूल्यहास के सही आंकड़े अपनाने में गलतियां कीं जिनमें ₹ 212.97 करोड़ का कर प्रभाव अन्तर्ग्रस्त था (देखें बाक्स 3.7)।

**बाक्स 3.7: सही आंकड़े अपनाने में गलतियों तथा गणना में त्रुटियों के निदर्शी मामले**

क. मध्य प्रदेश, सीआईटी भोपाल प्रभार में **मै. एमपीएमकेवीवीएनएल** के मामले में एओ ने अधिनियम के अनुसार ₹99.07 करोड़ की सही राशि के स्थान पर नि.व. 10 के लिए ₹613.81 करोड़ का मूल्यहास अपनाया। गलती के परिणामस्वरूप ₹514.74 करोड़ के मूल्यहास की अधिक अनुमति हुई जिसमें ₹154.42 करोड़ का कर प्रभाव अन्तर्गस्त था।

ख. दिल्ली, सीआईटी IV दिल्ली प्रभार में **मै. आइडिया सेल्यूलर टावर्स इन्फ्रास्ट्रक्चर लिमि.** ने नि.व. 11 के लिए निष्क्रिय आधारभूत संरचना परिसम्पत्तियों को 'संयंत्र तथा मशीनरी' के रूप में उन्हें मानकर उन पर 15 प्रतिशत की दर पर मूल्यहास का दावा किया। एओ ने संयंत्र तथा मशीनरी को भवन के रूप में माना और 10 प्रतिशत की दर पर मूल्यहास अनुमत किया और केवल ₹11.21 करोड़ आय में वापस जोड़ा जो 5 प्रतिशत अधिक दावित के प्रति ₹74.22 करोड़ सही प्रकार बनता था। इस गलती के परिणामस्वरूप ₹63.51 करोड़ के मूल्यहास की अधिक अनुमति हुई जिसमें ₹21.59 करोड़ का कर प्रभाव अन्तर्गस्त था।

ग. तमिलनाडु, सीआईटी-I, चेन्नई प्रभार में नि.व. 11 के लिए **मै. धनुष टैक्नालाजीज लिमि.** का निर्धारण को अन्तिम रूप देते समय एओ ने ₹28.10 करोड़ के मूल्यहास, जो अस्वीकृत किया जाना अपेक्षित था, के स्थान पर ₹2.85 करोड़ का ब्याज भुगतान अस्वीकृत किया। गलती के परिणामस्वरूप ₹25.25 करोड़ की मात्रा तक मूल्यहास की अधिक अनुमति हुई जिसमें धारा 234ख के अंतर्गत ब्याज सहित ₹11.58 करोड़ के कर का कम उदग्रहण अन्तर्गस्त था।

इसलिए एओज ने आय की गणना में मूल्यहास के सही आंकड़े अपनाने में गलतियों की जिसके परिणामस्वरूप अवनिर्धारण हुए।

### 3.9 मूल्यहास की गलत दर अपनाना

परिसम्पत्तियों के किसी ब्लाक पर मूल्यहास परिशिष्ट 1 में निर्धारित दरों पर और विद्युत उत्पादन उपक्रमों से संबंधित परिसम्पत्तियों के किसी वर्ग के संबंध में आयकर नियम 1962 के परिशिष्ट 1क में दर्शाई दरों पर परिकलित किया जाएगा।

हमने आंध्रप्रदेश, बिहार, चण्डीगढ़, दिल्ली, गुजरात, झारखण्ड, कर्नाटक, केरल, मध्य प्रदेश, महाराष्ट्र, ओडिशा, राजस्थान, तमिलनाडु, उत्तर प्रदेश, उत्तराखण्ड तथा पश्चिम बंगाल प्रभारों में हमने पाया कि 142 निर्धारितियों ने अधिनियम के अन्तर्गत अनुमेय दरों की अपेक्षा अधिक दरों पर मूल्यहास का दावा किया और अनुमत किए गए थे। गलती के परिणामस्वरूप मूल्यहास की अधिक अनुमति हुई जिसमें 107.85 करोड़ का कर प्रभाव अन्तर्गस्त था (देखें बाक्स 3.8)।

**बाक्स 3.8: मूल्यहास की गलत दर अपनाने के निदर्शी मामले**

**क.** आंध्र प्रदेश, सीआईटी-IV हैदराबाद प्रभार में **मै. उशोदय एनरप्राइजेज** ने नि.व. 08 तथा नि.व. 09 के लिए सिनेमाटोग्राफिक फिल्मो/टीवी सीरियलों को अमूर्त सम्पत्तियां मानकर उन पर 25 प्रतिशत की दर पर मूल्यहास का दावा किया और अनुमत किया गया था। चूंकि फिल्म पुस्तकालय तकनीकी जानकारी अथवा स्वत्वाधिकार के रूप में नहीं है परन्तु सीडीज/स्टोरेज मीडिया में अन्तर्विष्ट मात्र टीवी कार्यक्रम हैं जो व्यवसाय कार्यकलाप में औजार के रूप में उपयोग किए जा रहे थे इसलिए उन्हें संयंत्र तथा मशीनरी के रूप में माना जाना चाहिए था जिस पर 15 प्रतिशत मूल्यहास होता है। गलती के परिणामस्वरूप ₹ 116.78 करोड़ की कुल आय की कम संगणना हुई जिसमें ₹ 52.79 करोड़ का कर प्रभाव अन्तर्गस्त था। आईटीडी ने नि.व. 08 के लिए अधिनियम की धारा 263 के अंतर्गत उपचारी कार्रवाई की (मई 2011)।

**ख.** केरल सीआईटी त्रिवेन्द्रम प्रभार में **मै. एशियानेट सैटकाम लि.** के मामले में नि.व. 09 के लिए एओ ने केबल टीवी/इंटरनेट ग्राहकों को आपूर्त सेट टाप बाक्स तथा माडेम को संयंत्र तथा मशीनरी के रूप में मानकर उन पर 15 प्रतिशत के स्थान पर कम्प्यूटरों को लागू 60 प्रतिशत की दर पर मूल्यहास अनुमत किया। चूक के परिणामस्वरूप ₹ 6.16 करोड़ के मूल्यहास की अधिक अनुमति हुई जिसमें ₹ 2.09 करोड़ का संभावित कर प्रभाव अन्तर्गस्त था। आईटीडी ने आपत्ति स्वीकार कर ली और अधिनियम की धारा 263 के अंतर्गत सुधार किया (अगस्त 2013)।

उपर्युक्त मामले दर्शाते हैं कि एओज ने अधिनियम के अंतर्गत स्वीकार्य दरों से अधिक दरों पर मूल्यहास अनुमत किया। इसके परिणामस्वरूप मूल्यहास की अधिक अनुमति हुई।

**3.10 180 दिनों से कम प्रयुक्त परिसम्पत्तियों पर मूल्यहास की अधिक अनुमति**

अधिनियम की धारा 32(1) का परन्तुक, परिसम्पत्तियों, जो 180 दिनों से कम अवधि के लिए व्यवसाय अथवा वृत्ति के लिए सुसंगत पूर्व वर्ष के दौरान प्राप्त की गई है और उपयोग में लाई गई है, पर सामान्य दर के 50 प्रतिशत की दर पर मूल्यहास का प्रावधान करता है।

आंध्र प्रदेश, बिहार, चण्डीगढ़, कर्नाटक, महाराष्ट्र, राजस्थान, तमिलनाडु तथा पश्चिम बंगाल प्रभारों में हमने पाया कि 29 निर्धारितियों ने व्यवसाय आय की गणना करते समय मूल्यहास की सामान्य दर पर मूल्यहास का दावा किया यद्यपि परिसम्पत्तियां 180 दिनों से कम उपयोग की गई थीं।

मूल्यहास की अधिक अनुमति के परिणामस्वरूप उतनी ही आय का अवनिर्धारण हुआ जिसमें ₹ 25.03 करोड़ का करप्रभाव अन्तर्ग्रस्त था (देखें बाक्स 3.9)।

**बाक्स 3.9: 180 दिनों से कम के लिए प्रयुक्त परिसम्पत्तियों पर मूल्यहास की अधिक अनुमति के निदर्शी मामले**

**क.** आंध्र प्रदेश, सीआईटी-III हैदराबाद प्रभार में एओ ने **मै. सागर सीमेंट प्रा. लि.** के मामले में नि.व. 10 के लिए संयंत्र तथा मशीनरी पर सामान्य दर पर मूल्यहास अनुमत किया यद्यपि ये व्यवसाय के प्रयोजन हेतु 180 दिनों से कम के लिए उपयोग में लाए गए थे। इसके परिणामस्वरूप ₹ 37.64 करोड़ के मूल्यहास की अधिक अनुमति हुई जिसमें ₹ 12.79 करोड़ का संभावित कर प्रभाव अन्तर्ग्रस्त था।

**ख.** कर्नाटक, सीआईटी, एलटीयू बेंगलुरु प्रभार में एओ ने **मै. आईबीएम इण्डिया (प्रा.) लि.** के मामले में नि.व. 07 के लिए ₹ 99.36 करोड़ के साफ्टवेयर खर्चों को पूंजीगत परिसम्पत्ति मानकर अस्वीकृत किया और उसके बाद 60 प्रतिशत की पूर्ण दर पर उन पर ₹ 59.62 करोड़ का मूल्यहास अनुमत किया। हमने पाया कि राशि, जिस पर एओ ने मूल्यहास अनुमत किया, 180 दिनों से अधिक और कमतर अवधि के लिए परिसम्पत्तियों के उपयोग के आधार पर विभक्त की जानी अपेक्षित थी। परिणामस्वरूप एओ द्वारा अनुमत ₹ 59.62 करोड़ के प्रति स्वीकार्य मूल्यहास ₹ 47.40 करोड़ बनता था। गलती के परिणामस्वरूप ₹ 12.22 करोड़ के मूल्यहास की अधिक अनुमति हुई जिसमें ₹ 6.38 करोड़ के कर का कम उदग्रहण अन्तर्ग्रस्त था।

उपर्युक्त मामले दर्शाते हैं कि एओज ने मूल्यहास की सामान्य दर अनुमत की यद्यपि परिसम्पत्तियां 180 दिनों से कम के लिए उपयोग की गई थीं।

### 3.11 मूल्यहास के अग्रनयन/समंजन में गलतियां

अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार जहाँ किसी निर्धारण वर्ष के लिए मूल्यहास/अनवशोषित मूल्यहास सुसंगत पूर्व वर्ष में व्यवसाय अथवा किसी अन्य आय के प्रति समंजित नहीं किया जा सकता है वहाँ यह अनिश्चित काल के लिए अग्रनीत और अनुवर्ती निर्धारण वर्षों में किसी कर योग्य आय के प्रति समंजित होगा। इसके अलावा अधिनियम की धारा 72क(4)(ख) प्रावधान करती है कि अलग होने के मामले में जहाँ हानि तथा अनवशोषित मूल्यहास हस्तान्तरित उपक्रम के सीधे संबंध योग्य नहीं है वहाँ संचित हानि तथा अनवशोषित मूल्यहास विसम्बद्ध कम्पनी के बीच और परिणामी कम्पनी के बीच उसी अनुपात, जिसमें उपक्रमों की परिसम्पत्तियां विसम्बद्ध कम्पनी तथा परिणामी कम्पनी द्वारा रोकी गई हैं, में संविभाजित होगा और विसम्बद्ध

कम्पनी अथवा परिणामी कम्पनी, जैसा भी मामला हो, के बीच अग्रणीत तथा समंजन किया जाना अनुमत होगा।

आंध्र प्रदेश, चण्डीगढ़, दिल्ली, गुजरात, कर्नाटक, केरल, महाराष्ट्र, राजस्थान, तमिलनाडु तथा पश्चिम बंगाल प्रभागों में हमने 87 मामलों में मूल्यहास के अग्रणयन/समंजन में गलतियां पाईं जिसके परिणामस्वरूप उतनी ही आय का अवनिर्धारण हुआ जिसमें ₹ 694.65 करोड़ का कर प्रभाव अन्तर्ग्रस्त था (देखें बाक्स 3.10)।

**बाक्स 3.10: मूल्यहास के अग्रणयन/समंजन में गलतियों के निदर्शी मामले**

**क.** महाराष्ट्र, सीआईटी-3 मुम्बई प्रभाग में **मै. आइडिया सेल्यूलर लि.** के मामले में नि.व. 10 के लिए एओ ने ₹ 137.24 करोड़ के उपलब्ध अग्रणीत अनवशोषित मूल्यहास के प्रति ₹ 740.51 करोड़ के अग्रणीत अनवशोषित मूल्यहास का समंजन अनुमत किया। वर्ष के दौरान कम्पनी का विसम्बद्ध हुआ और कुल परिसम्पत्ति का 13.98 प्रतिशत आइडिया सेल्यूलर टावर इन्फ्रास्ट्रक्चर लिमिटेड (आईसीटीआईएल) अर्थात् परिणामी कम्पनी को हस्तान्तरित किया गया था। इसलिए ₹ 19.19 करोड़ (₹ 137.24 करोड़ का 13.98 प्रतिशत होने पर) परिणामी कम्पनी को हस्तान्तरित किया जाना अपेक्षित था और उस रूप में अनवशोषित मूल्यहास का केवल 86.02 प्रतिशत समंजन के लिए उपलब्ध था। ₹ 622.46 करोड़ के अनवशोषित मूल्यहास से अधिक समंजन के परिणामस्वरूप उस सीमा तक आय का कम निर्धारण हुआ जिसमें ब्याज सहित ₹ 266.08 करोड़ कर के कम उद्ग्रहण अन्तर्ग्रस्त था।

**ख.** सीआईटी-2 जयपुर प्रभाग, राजस्थान में, नि. व. 11 के लिए **राजस्थान राज्य विद्युत उत्पादन निगम लि.** के निर्धारण को अंतिम रूप देते समय, एओ ने नि. व. 03 तक की अवधि से सम्बंधित ₹ 958.06 करोड़ में से अग्रणीत ₹ 101.57 करोड़ के अनवशोषित मूल्यहास का समंजन किया तथा शेष ₹ 856.49 करोड़ को आगामी वर्षों के लिए अग्रणीत करने की अनुमति दी गई। हमने पाया कि नि. व. 10 के संवीक्षा निर्धारण के दौरान ₹ 958.06 करोड़ का अनवशोषित मूल्यहास ₹ 733.08 करोड़ तक कम हुआ था। इस प्रकार, पहले की अवधि से सम्बंधित ₹ 224.98 करोड़ के अनवशोषित मूल्यहास को अधिक अग्रणीत किया गया था। इसके अलावा, नि. व. 11 के संवीक्षा निर्धारण को पूरा करते समय, नि. व. 10 से संबधित ₹ 134.81 करोड़ के अनवशोषित मूल्यहास को आगामी वर्षों के लिए अग्रणीत करने की अनुमति दी गई जो कहीं भी उपलब्ध नहीं थी। ₹ 359.80 करोड़ के अधिक अग्रणीत में ₹ 122.29 करोड़ का संभावित कर प्रभाव अन्तर्ग्रस्त था। आईटीडी ने अवलोकन को स्वीकार किया तथा 24 सितम्बर 2013 को धारा 154 के तहत एक नोटिस जारी किया।

**ग.** सीआईटी-III चेन्नई प्रभाग, तमिलनाडु में, नि. व. 11 के लिए **मै. थीरु अरुन शुगर्स लिमिटेड** के मामलों में, एओ ने अनवशोषित व्यवसाय हानि से संबधित

₹ 7.04 करोड़ तथा अनवशोषित मूल्यहास से संबंधित ₹ 34.24 करोड़ की उपलब्ध राशि के प्रति पूर्व वर्षों से संबंधित व्यवसाय हानि तथा अनवशोषित मूल्यहास आगे ने जाने की ओर ₹ 97.78 करोड़ की सम्पूर्ण आय का समंजन किया। इस चूक के परिणामस्वरूप ₹ 56.50 करोड़ के अनवशोषित मूल्यहास का अधिक समंजन हुआ जिसमें ₹ 26.42 करोड़ के कर प्रभाव अन्तर्गस्त था।

घ. सीआईटी-। कोलकाता प्रभार, पश्चिम बंगाल में, नि. व. 10 तथा नि. व. 11 के मै. वेस्ट बंगाल स्टेट इलेक्ट्रिसिटी ट्रांसमिशन कम्पनी लिमिटेड के मामले में, एओ ने नि. व. 08 से सम्बंधित ₹ 155.37 करोड़ के अनवशोषित मूल्यहास के अग्रेनीत को स्वीकृत किया जबकि अनवशोषित मूल्यहास की वास्तविक राशि ₹ 79.00 करोड़ थी। इस चूक के परिणामस्वरूप ₹ 76.37 करोड़ के अनवशोषित मूल्यहास के अग्रेनीत की अधिक छूट हुई जिसमें ₹ 25.96 करोड़ के संभावित कर प्रभाव अन्तर्गस्त था।

उपरोक्त मामलों से पता चला कि एओ ने मूल्यहास के अग्रेनीत/समंजन में चूक की थी जिसके परिणामस्वरूप आय का कम निर्धारण हुआ।

### 3.12 विलय हो रही कम्पनियों से संबंधित अनवशोषित मूल्यहास के अग्रेनीत तथा समंजन में चूक

धारा 72ए के प्रावधानों के अनुसार, विलयित कम्पनी की अग्रेनीत हानियां कुछ शर्तों को पूरा करने के अधीन विलय हाने वाली कम्पनी की आय के प्रति समंजन की पात्र होगी।

हमने आंध्र प्रदेश, केरल, उड़ीसा तथा तमिलनाडु प्रभारों में पांच मामलों में विलय होने वाली कम्पनियों से सम्बंधित अनवशोषित मूल्यहास के अग्रेनीत/ समंजन में चूकें पाई जिसके परिणामस्वरूप ₹ 35.45 करोड़ के कर प्रभाव वाली आय का उस सीमा तक कम निर्धारण हुआ (बॉक्स 3.11 देखें)

#### बॉक्स 3.11: विलय होने वाली कम्पनियों से संबंधित अनवशोषित मूल्यहास के अग्रेनीत तथा समंजन में चूक पर निदर्शी मामला

सीआईटी-।। हैदाराबाद प्रभार, आंध्र प्रदेश में, नि. व. 10 के मै. एसएचवी एनर्जी प्रा. लि. के मामले में, एओ ने ₹ 17.64 करोड़ की सही राशि के बजाय विलयित कम्पनी (मै. एसएचवी एनर्जी एलपीजी इन्फ्रास्ट्रक्चर प्रा. लि.) से सम्बंधित ₹ 49.51 करोड़ अनवशोषित मूल्यहास के अग्रेनीत तथा समंजन को अनुमति दी। इसके अलावा, ₹ 14.18 करोड़ की अग्रेनीत व्यवसाय हानि (नि. व. 01 संबंधित) को भी समंजित किया तथापि, समंजन के लिए कोई ऐसी हानि उपलब्ध नहीं थी। अनवशोषित मूल्यहास/अग्रेनीत कारोवार हानि के ₹ 46.05 करोड़ के अधिक समंजन व्यवसाय हानि के अग्रेनीत के परिणामस्वरूप उस सीमा तक आय का कम निर्धारण हुआ जिसमें ₹ 15.65 करोड़ के संभावित कर प्रभाव अन्तर्गस्त था।

उपरोक्त मामला दर्शाता है कि एओ ने विलय हो रही कम्पनियों से संबंधित मूल्यहास के अग्रणीत/समंजन में चूक की थी जिसके परिणामस्वरूप आय का कम निर्धारण हुआ।

### 3.13 राजस्व व्यय के रूप में पूंजीगत व्यय का अनियमित दावा।

कर योग्य आय की संगणना करते समय पूंजीगत व्यय तब तक स्वीकार्य नहीं है जब तक कानून स्पष्टता से इसे प्रदान न करें। यह निर्णय<sup>15</sup> न्यायिक रूप से लिया गया है कि गैर-प्रतिस्पर्धा फीस का भुगतान पूंजीगत क्षेत्र के अन्दर आता है तथा इसलिए कटौती को राजस्व व्यय के रूप में स्वीकृत नहीं किया जा सकता। उसके स्थान पर, इसी प्रकार की तकनीकी जानकारी, पेटेंट, कॉपीराइट, ट्रेडमार्क, लाइसेंस, फ्रेंचाइजी या वाणिज्यिक अधिकार पर कटौती को अनुमति दी जाती है।

आंध्र प्रदेश, चंडीगढ़, दिल्ली, गुजरात, कर्नाटक, केरल, महाराष्ट्र, उड़ीसा, राजस्थान तथा तमिलनाडु प्रभागों में जांच के दौरान हमने पाया कि 26 निर्धारितियों ने अनियमित रूप से दावे किए तथा राजस्व व्यय के रूप में पूंजीगत व्यय को स्वीकृति दी गई जिसके परिणामस्वरूप ₹ 344.97 करोड़ के कर प्रभाव वाली आय का उस सीमा तक कम निर्धारण हुआ (बॉक्स 3.12 देखें)

#### बॉक्स 3.12: राजस्व व्यय के रूप में पूंजीगत व्यय के अनियमित दावे पर निदर्शी मामले

क. सीआईटी-3 मुम्बई प्रभाग, महाराष्ट्र में, नि. व. 10 के लिए **मै. आइडिया सेल्यूलर लिमिटेड** के मामले में, एओ ने गैर-प्रतिस्पर्धी फीस के लिए ₹ 543.98 करोड़ की कटौती को मंजूर किया जो न्यायिक घोषणा के अनुसार राजस्व व्यय के रूप में स्वीकार्य नहीं थी। राजस्व के रूप में गैर-प्रतिस्पर्धी फीस को नामंजूर करने कर भूल के परिणामस्वरूप ₹ 543.98 करोड़ की आय का कम निर्धारण हुआ जिसमें ब्याज सहित ₹ 245.91 करोड़ के कर प्रभाव अन्तर्गत था। इसके अलावा, विचाराधीन वर्ष के दौरान निर्धारिती ने वित्त पट्टे के अन्तर्गत निर्धारित परिसम्पत्ति प्राप्त की थी। निर्धारिती ने अपनी खाता बहियों में वित्त पट्टे के तहत पट्टादाता को भुगतान किए गए प्रमुख घटक होने के नाते ₹ 147.62 करोड़ का लाभ उठाया था तथा राजस्व व्यय जो संशोधित प्रतिदाय में ₹ 142.76 करोड़ तक कम हुआ था, के रूप में दावा किया तथा तदनुसार स्वीकृत किया गया। निर्धारिती इस राशि पर मूल्यहास का हकदार था तथा राजस्व व्यय के रूप में राशि की कटौती की हकदार नहीं था। इस

<sup>15</sup> शार्प व्यवसाय व्यवस्था बनाम आयकर आयुक्त (दिल्ली उच्च न्यायालय का प्रमुख बेंच 1 - 05 नवम्बर 2012)

चूक के परिणामस्वरूप ₹ 121.35 करोड़ की आय का कम निर्धारण हुआ जिसमें ब्याज सहित ₹ 54.86 करोड़ कर का कम उदग्रहण अन्तर्गस्त था। ब्याज को शामिल करते हुए कर का कुल कम उदग्रहण ₹ 300.77 करोड़ निकाला गया।

**ख.** सीआईटी सलेम प्रभार, तमिलनाडु में, एओ ने नि. व. 10 के लिए **मै. रासी सीडस (प्रा.) लिमिटेड** को लाभ तथा हानि खाते में डेबिट की गई उप-लाइसेंस फीस के रूप में ₹ 76.16 करोड़ स्वीकृत किए। लेखापरीक्षा ने पाया कि निर्धारिती ने बीटी जीन के लिए प्रौद्योगिकी को नियोजित करने तथा प्रौद्योगिक के स्थानांतरण तथा ट्रेडमार्क के उपयोग के लिए मै. महेको मोनसेंटो बायोटेक (आई) लि. के साथ उप-लाइसेंस करार करने के लिए ₹ 76.16 करोड़ का व्यय किया था जो केवल @ 25 प्रतिशत मूल्यहास को सीमित करते हुए पूंजीगत व्यय के प्रकार का था। इसे पूंजीगत व्यय के रूप में व्यवहारित करने तथा योग्य मूल्यहास की सीमा तक कटौती को सीमित करने के परिणामस्वरूप ₹ 57.12 करोड़ की कटौती की अधिक छूट हुई जिसमें ₹ 19.41 करोड़ के कर प्रभाव अन्तर्गस्त था। आईटीडी ने लेखापरीक्षा अवलोकन को यह कहते हुए स्वीकार नहीं किया (अगस्त 2013) कि यह राजस्व व्यय के रूप में स्वीकार्य था। अधिनियम के कोडल प्रावधानों के संदर्भ में उत्तर स्वीकार्य नहीं है।

**ग.** सीआईटी-एलटीयू, बैंगलोर प्रभार, कर्नाटक में, नि. व. 09 के लिए **मै. केनरा बैंक** के मामले में, एओ ने ग्राहक आधार को बढ़ाने के उद्देश्य से लिए गए ब्रांड निर्माण आरंभ के तहत नए लोगो के निर्माण के प्रति इसके लाभ तथा हानि खाते में प्रभारित ₹ 15.89 करोड़ के व्यय को स्वीकृत किया। चूंकि किए गए व्यय में निर्धारिती के लिए स्थायी लाभ शामिल थे, अतः इसे एक अमूर्त परिसम्पत्ति के लिए स्वीकार्य मूल्यहास को आकर्षित करते हुए पूंजी के रूप में व्यवहारित किया जाना चाहिए। इस चूक के परिणामस्वरूप ₹ 11.91 करोड़ की आय का कम निर्धारण हुआ जिसमें ₹ 5.35 करोड़ कर के कम उदग्रहण अन्तर्गस्त था।

उपरोक्त मामले दर्शाते हैं कि एओ ने राजस्व व्यय के रूप में पूंजीगत व्यय के दावे को अनियमित रूप से स्वीकृत किया जिसके परिणामस्वरूप आय का कम निर्धारण हुआ।

### 3.14 अयोग्य मदों पर दावित तथा अनुमत मूल्यहास

व्यवसाय के उद्देश्य हेतु उपयोग की गई पूंजीगत परिसम्पत्ति पर मूल्यहास स्वीकार्य है। हालांकि भूमि पर कोई मूल्यहास स्वीकार्य नहीं है तथापि यह पूंजीगत परिसम्पत्ति है। इसी तरह, गुडविल एक अमूर्त परिसम्पत्ति नहीं है तथा इसलिए इसे सर्वोच्च न्यायालय<sup>16</sup> द्वारा किए गए फैसले के अनुसार मूल्यहास छूट के लिए परिमाणित नहीं किया जाएगा।

<sup>16</sup> मै. बी. सी. श्रीनिवास सेटी बनाम सीआईटी (128 आईटीआर 294)

आंध्र प्रदेश, चंडीगढ़, दिल्ली, गुजरात, कर्नाटक, केरल, मध्य प्रदेश, महाराष्ट्र, राजस्थान, तमिलनाडु तथा पश्चिम बंगाल प्रभारों में हमने पाया कि 27 निर्धारितियों ने ऐसी मदों पर मूल्यहास की अनुमति का दावा किया जिसे अनुमत कर दिया गया जो मूल्यहास के योग्य नहीं था। मूल्यहास की अनियमित छूट के परिणामस्वरूप ₹ 34.29 करोड़ के कर प्रभाव वाली आय का उस सीमा तक कम निर्धारण हुआ (बॉक्स 3.13 देखें)।

**बॉक्स 3.13: अयोग्य मदों पर मूल्यहास के दावे तथा अनुमति के निदर्शी मामले**

**क.** सीआईटी-। कोलकाता प्रभार, पश्चिम बंगाल क्षेत्र में, नि. व. 08, नि. व. 10 तथा नि. व. 11 के लिए 'आईटी पार्क के विकास तथा उससे संबंधित सेवाएं प्रदान करने' के व्यवसाय में संलग्न **मै. इन्फिनिटी इन्फोटेक लिमिटेड** को व्यवसाय के उद्देश्य हेतु उपयोग की गई 'पूँजीगत परिसम्पत्ति' पर नहीं अपितु 'ट्रेडिंग स्टॉक' पर मूल्यहास की छूट के कारण उनके द्वारा निर्मित बिना बिकी इमारतों पर मूल्यहास की स्वीकृति दी गई। इसके परिणामस्वरूप ₹ 5.50 करोड़ के कर प्रभाव वाले कुल ₹ 16.19 करोड़ मूल्यहास की अधिक छूट हुई। आईटीडी ने अवलोकन को इस तथ्य के आधार पर स्वीकार नहीं किया (अक्टूबर 2013) कि निर्धारिती के व्यवसाय को सेवाएं प्रदान की जानी थी तथा कथित परिसम्पत्तियों को उस उद्देश्य के लिए उपयोग किया जा रहा था। यह स्वीकार्य नहीं है क्योंकि निर्धारिती का व्यवसाय 'आईटी पार्क के विकास तथा उससे सम्बंधित सेवाएं प्रदान करना' था जिसमें 'यूनिट वाइज' तथा 'फ्लोर स्पेस बेसिस' बिल्डिंग का विकास करना, निर्माण करना तथा विक्रय करना सम्मिलित था। तथापि, निर्धारिती मूल्यहास के योग्य नहीं था क्योंकि निर्मित बिल्डिंग का निर्धारिती के व्यवसाय के उद्देश्य के लिए कोई उपयोग नहीं था।

**ख.** सीआईटी-। बैंगलोर प्रभार, कर्नाटक में, नि. व. 07 तथा नि. व. 08 के लिए **मै. फाइबर्स तथा फेब्रिक्स इंटरनेशनल प्रा. लि.** के मामले में पता चला कि निर्धारिती को गुडविल पर दावा किए गए ₹ 8.61 करोड़ के कुल मूल्यहास की मंजूरी दी गई। हालांकि इसे एक अमूर्त परिसम्पत्ति के रूप में परिमाणित नहीं किया। इस चूक के परिणामस्वरूप ₹ 4.06 करोड़ के कुल कर प्रभाव वाली ₹ 8.61 करोड़ की आय का कम निर्धारण हुआ।

उपरोक्त मामले दर्शाते हैं कि एओ ने अयोग्य मदों पर मूल्यहास को मंजूरी दी जिसके परिणामस्वरूप आय का कम निर्धारण हुआ।

### 3.15 कर से पूर्ण रूप से छूट प्राप्त आय के प्रति मूल्यहास के अनियमित दावे

उस आय के प्रति कोई कटौती स्वीकार्य नहीं है जो कर से छूट प्राप्त है। इसके अलावा, ट्रस्ट/सोसायटी जिसकी आय धारा 10 या 11 के तहत आय के अनुप्रयोग द्वारा छूट प्राप्त के रूप में दावित है, के मामले में कोई मूल्यहास स्वीकार्य नहीं है क्योंकि यह दोगुनी कटौती की छूट की राशि होगी।

बिहार, हरियाणा, कर्नाटक, तमिलनाडु, उत्तर प्रदेश तथा उत्तराखण्ड प्रभागों में हमने पाया कि 48 निर्धारितियों ने दावा किया तथा उन्हें कर से पूर्ण रूप से छूट प्राप्त आय के प्रति मूल्यहास की अनुमति दी गई जिसके परिणामस्वरूप ₹ 27.28 करोड़ के कर प्रभाव वाली आय का उस सीमा तक कम निर्धारण हुआ (बॉक्स 3.14 देखें)।

#### **बॉक्स 3.14: कर से पूर्ण रूप से छूट प्राप्त आय के प्रति मूल्यहास के अनियमित दावे पर निदर्शी मामले**

**क.** सीआईटी देहरादून प्रभाग, उत्तराखण्ड में, **मै. इन्स्टीट्यूट ऑफ मैनेजमेंट स्टडीज** को सोसाइटीज अधिनियम 1960 के तहत पंजीकृत किया गया तथा उसने अधिनियम जिसमें निर्धारित की आय छूट प्राप्त थी, की धारा 12ए के तहत नि. व. 11 के लिए छूट का लाभ उठाया था। तथापि, एओ ने निर्धारण को अंतिम रूप देते समय ₹ 10.67 करोड़ के मूल्यहास को अनियमित रूप से स्वीकृत किया जिसके परिणामस्वरूप ₹ 3.30 करोड़ के कर प्रभाव को शामिल करते हुए उस सीमा तक दोगुनी कटौती हुई।

**ख.** सीआईटी-II मद्रुरै प्रभाग, तमिलनाडु में, नि. व. II के लिए **मै. गोवल ट्रस्ट** के मामले में, एओ ने परिसम्पत्ति जिसकी लागत का आय के अनुप्रयोग के रूप में पहले ही दावा किया गया था, पर ₹ 6.75 करोड़ के मूल्यहास को मंजूरी दी जिसके परिणामस्वरूप ₹ 2.07 करोड़ के कर प्रभाव वाले दोगुने मूल्यहास की छूट हुई। आईटीडी ने यह कहते हुए अवलोकन को स्वीकार नहीं किया (अगस्त 2013) कि चेरिटेबल ट्रस्ट के कराधान की योजना अन्य करयोग्य सत्वों के कराधान से भिन्न थी। मूल्यहास में कटौती से दोगुना लाभ/दोगुना कटौती नहीं बनती थी। उत्तर स्वीकार्य नहीं है क्योंकि 328 आईटीआर 421 (पीएंडएच) में रिपोर्ट किए गए मामले में मुख्यतः जब धारा 11(4ए) के अन्तर्गत अपेक्षित छूट लागू नहीं थी तब धारा 11(1), (2) तथा (3) के अन्तर्गत ट्रस्ट के उद्देश्यों से जुड़े व्यवसाय से प्रासंगिक लाभ और अभिलाभों के लिए छूट देने से संबंधित है तथा यह ट्रस्ट को मूल्यहास की अनुमति देने के बारे में नहीं है।

इस प्रकार, एओ ने अनियमित रूप से कर से पूर्ण रूप छूट प्राप्त आय के प्रति मूल्यहास को मंजूरी दी जिसके परिणामस्वरूप आय का कम निर्धारण हुआ।

### 3.16 गैर वाणिज्यिक वाहन पर मूल्यहास की छूट

नए वाणिज्यिक वाहनों के मामले में 01 जनवरी 2009 को अथवा उसके पश्चात लेकिन 01 अक्टूबर 2009 से पूर्व अधिग्रहण किया गया तथा व्यवसाय या करोबार के उद्देश्य के लिए 01 अक्टूबर 2009 से पूर्व उपयोग किया गया, 50 प्रतिशत की दर पर मूल्यहास स्वीकार्य है।

गुजरात, कर्नाटक, केरल तथा तमिलनाडु प्रभागों में हमने पाया कि 29 निर्धारिती को वाणिज्यिक वाहनों के लिए व्यवहार्य उच्चतर दर पर गैर-वाणिज्यिक वाहनों पर मूल्यहास की स्वीकृति दी गई जिसके परिणामस्वरूप ₹ 10.91 करोड़ के कर प्रभाव वाली आय का उस सीमा तक कम निर्धारण हुआ (बॉक्स 3.15 देखें)।

#### बॉक्स 3.15: गैर वाणिज्यिक वाहनों पर मूल्यहास की स्वीकृति पर निदर्शी मामला

सीआईटी-एलटीयू चेन्नई प्रभाग, तमिलनाडु में, पट्टे, किराए, बिलों में छूट देने तथा सेवा प्रभागों से आय प्राप्त करने वाली लीजिंग तथा वित्त कम्पनी **मै. सुन्दरम फाइनेंस लिमिटेड** ने केवल अपने ग्राहकों को या तो परिचालन पट्टे पर या वित्त पट्टे पर मोटर वाहनों को पट्टे पर दिया नि. व. 11 में निर्धारिती ने 15 प्रतिशत की सामान्य दर पर ₹ 7.72 करोड़ के प्रति 50 प्रतिशत की दर मोटर कारो पर ₹ 25.72 करोड़ के मूल्यहास का लाभ उठाया। चूंकि कम्पनी व्यवसाय में इन वाहनों को उपयोग नहीं कर रही थी तथा उन्हें किराए पर नहीं चला रही थी जिससे उच्चतर दर मूल्यहास की छूट उचित नहीं थी। इसके परिणामस्वरूप ₹ 18.01 करोड़ के मूल्यहास की अधिक छूट हुई जिससे ₹ 8.26 करोड़ के कर के कम उदग्रहण हुआ।

आईटीडी ने उत्तर दिया (अगस्त 2013) कि मूल्यहास अनुसूची की क्रम संख्या 3 (के द्वारा) के अनुसार नए वाणिज्यिक वाहन पर 50% पर मूल्यहास स्वीकार्य है उत्तर स्वीकार्य नहीं है क्योंकि मोटर कारों को किराए पर चलाने के उद्देश्य से उपयोग नहीं किया गया, उन्हें मूल्यहास की उच्चतर दर पर छूट के उद्देश्य के लिए वाणिज्यिक वाहनों के रूप में व्यवहारित किया जाना अपेक्षित नहीं है।

इस प्रकार, एओ ने वाणिज्यिक वाहनों के लिए व्यवहार्य उच्चतर दर पर गैर-वाणिज्यिक वाहनों पर मूल्यहास को स्वीकृत किया जिसके परिणामस्वरूप आय का कम निर्धारण हुआ।

### 3.17 किराए पर दी गई सम्पत्ति के प्रति दावित मूल्यहास

‘गृह सम्पत्ति से आय’ शीर्षक के तहत आय से सम्बंधित सभी व्ययों को पूरा करने के लिए अधिनियम 30 प्रतिशत मानक कटौती तथा उधार ली गई पूंजी पर प्रदत्त ब्याज को अनुमति देता है। तथापि, उस पर कोई मूल्यहास स्वीकार्य नहीं है।

कर्नाटक, तमिलनाडु, बिहार, उत्तराखण्ड प्रभागों में हमने पाया कि छः निर्धारितियों ने किराए पर दी गई सम्पत्ति के प्रति अनियमित रूप से मूल्यहास का दावा किया जिसके परिणामस्वरूप ₹ 1.85 करोड़ के कर प्रभाव वाली आय का उस सीमा तक कम निर्धारण हुआ (बॉक्स 3.16 देखें)।

#### बॉक्स 3.16: किराए पर दी गई परिसम्पत्ति के प्रति दावित मूल्यहास पर निर्दर्शी मामला

सीआईटी-III। बेंगलूर प्रभाग, कर्नाटक में, नि. व. 10 के लिए मै. रेनेस्संस होल्डिंग एवं डेवलपर्स प्रा. लि. के मामलों में, एओ ने किराए पर दी गई बिल्डिंग पर ₹ 2.02 करोड़ के मूल्यहास को स्वीकृति दी तथापि इसकी किराए की आय को ‘हाऊस प्रोपर्टी से आय’ शीर्षक के तहत निर्धारित किया गया। चूक के परिणामस्वरूप ₹ 85.81 लाख के प्रभावी कर वाली आय का उस सीमा तक कम निर्धारण हुआ।

### 3.18 मूल्यहास से सम्बंधित अन्य चूक

टनेज कर कम्पनी की टनेज आय की गणना करते समय धारा 115 वीएल के तहत कम्पनी पर धारा 30 तथा धारा 43बी के प्रावधान भी लागू होंगे जैसे कि प्रत्येक हानि, छूट या कटौती को पूरा प्रभाव दिया गया था जैसे पिछले वर्ष में दिया गया है। निर्धारितियों/एओ की मूल्यहास के लिए अपने दावों में मूल्यहास से संबंधित कुछ अन्य प्रावधानों का अनुपालन करना भी अपेक्षित है।

आंध्र प्रदेश, चंडीगढ़ (यूटी) गुजरात, कर्नाटक, मध्य प्रदेश, महाराष्ट्र, उड़ीसा, तमिलनाडु तथा पश्चिम बंगाल में हमने देखा कि 36 निर्धारितियों ने मूल्यहास जिसमें ₹ 14.73 करोड़ का कुल कर प्रभाव सम्मिलित था, के लिए अपने दावों में मूल्यहास से संबंधित कुछ अन्य प्रावधानों का अनुपालन नहीं किया था (बॉक्स 3.17 देखें)।

**बॉक्स 3.17: टनेज कर योजना में संबंधित निदर्शी मामला**

सीआईटी-। विशाखापट्टनम प्रभार, आंध्र प्रदेश में, मै. एवरसन स्पार्कल मेरीटाइम सर्विस प्रा. लि. ने नि. व. 11 की टनेज कर योजना से बाहर होने का विकल्प लिया तथपि, टनेज कर योजना की अवधि अर्थात् नि. व. 06 से नि. व. 10 तक से संबंधित अनवशोषित मूल्यहास को अग्रणीत करने के लिए अनुमति दी गई जो उक्त प्रावधानों का उल्लंघन है। इस चूक के परिणामस्वरूप ₹ 1.85 करोड़ के कर प्रभाव वाली ₹ 5.44 करोड़ की आय को कम बताया गया। आईटीडी ने लेखापरीक्षा अवलोकन को स्वीकार किया (अक्टूबर 2013) तथा उपचारात्मक कार्रवाई की।

**3.19 अतिरिक्त मूल्यहास की मंजूरी में चूक**

अधिनियम<sup>17</sup> के तहत किसी सामग्री या वस्तु के विनिर्माण या उत्पादन के कारोबार में संलग्न निर्धारिती किसी नई मशीनरी या संयंत्र (समुद्री जहाज, भूमि, वायुयान को छोड़कर), अधिनियम की धारा 32(1)(iiए) के अन्तर्गत जोकि निर्धारित कुछ शर्तों के अधीन 31 मार्च 2005 के बाद अधिग्रहण और संस्थापित किए गए हैं, की वास्तविक लागत के बीस प्रतिशत के बराबर अतिरिक्त मूल्यहास का हकदार है। नि. व. 2013-14 से व्यवसाय का सृजन या विद्युत के उत्पादन व वितरण में लगे निर्धारिती भी अधिक मूल्यहास के पात्र हैं।

आंध्र प्रदेश, बिहार, चंडीगढ़, छत्तीसगढ़, दिल्ली, गुजरात, कर्नाटक, केरल, महाराष्ट्र, राजस्थान, तमिलनाडु, उत्तराखण्ड तथा पश्चिम बंगाल प्रभारों में यह देखा गया कि अतिरिक्त मूल्यहास की संगणना करते समय, एओ ने 99 मामलों में अतिरिक्त मूल्यहास को मंजूरी देने में चूक की जिसके परिणामस्वरूप ₹ 656.19 करोड़ के कर प्रभाव वाली आय का उस सीमा तक कम निर्धारण हुआ (बॉक्स 3.18 देखें)।

**बॉक्स 3.18: अतिरिक्त मूल्यहास को मंजूरी देने में चूक पर निदर्शी मामलें**

क. सीआईटी-। कोलकाता प्रभार, पश्चिम बंगाल में, नि. व. 09 तथा नि. व. 10 के लिए मै. वेस्ट बंगाल स्टेट इलेक्ट्रिसिटी डिस्ट्रीब्यूशन को लि. के मामलें में, एओ ने नए संयंत्र तथा मशीनरी पर क्रमशः ₹ 362.47 करोड़ तथा ₹ 46.40 करोड़ के अतिरिक्त मूल्यहास को स्वीकृति दी। निर्धारिती विद्युत के उत्पादन तथा वितरण के व्यवसाय में संलग्न था जो किसी सामग्री तथा वस्तुओं के निर्माण करने की श्रेणी में नहीं आता था तथा यह अतिरिक्त मूल्यहास के योग्य नहीं थी। ₹ 408.87 करोड़ के

<sup>17</sup> आयकर अधिनियम की धारा 32(1) (iiए) के प्रावधानों के अनुसार

अतिरिक्त मूल्यहास की अनियमित छूट के परिणामस्वरूप कुल ₹ 138.97 करोड़ कर के कम उद्ग्रहण वाली आय का उस सीमा तक कम निर्धारण हुआ।

**ख.** सीआईटी-एलटीयू चेन्नई प्रभार, तमिलनाडु में, नि. व. 10 तथा नि. व. 11 के लिए **मै. नेयवेली लिग्नाइट कॉरपोरेशन** के मामले में, एओ ने डम्पर, क्रेन, डोजर, क्राँलर तथा पिक एंड कैरी मोबाइल क्रेन आदि पर क्रमशः ₹ 162.30 करोड़ तथा ₹ 109.35 करोड़ के अतिरिक्त मूल्यहास को स्वीकृती दी। हमने देखा कि निर्धारिती कोल माइनिंग तथा विद्युत उत्पादन में लगा था जो निर्माणकारी गतिविधि नहीं थी। इस प्रकार, निर्धारिती अतिरिक्त मूल्यहास के योग्य नहीं था। इस चूक के परिणामस्वरूप दोनों नि. व. में कुल ₹ 92.34 करोड़ के कर का कम उद्ग्रहण हुआ।

यह बताए जाने पर, आईटीडी ने उत्तर दिया (अगस्त 2013) कि सर्वोच्च न्यायालय ने निर्णय<sup>18</sup> लिया कि कोयले की निष्कर्षण प्रक्रिया 'उत्पादन' के लिए राशि होगी। उत्तर स्वीकार्य नहीं है क्योंकि 01 अप्रैल 2009 से प्रभावी अन्तर्निहित की गई धारा 2 की नई उप-धारा (29बीए) ने 'निर्माण' को एक अमूर्त भौतिक वस्तु अथवा मद अथवा सामग्री में परिवर्तन के एक उद्देश्य हेतु परिभाषित किया जिसके परिणामस्वरूप एक अलग रासायनिक संरचना या अभिन्न संरचना के साथ एक नए तथा अलग पदार्थ या मद या वस्तु को अस्तित्व में लाने के लिए अथवा एक अलग नाम, विशेषता तथा उपयोग वाले एक नए तथा अलग पदार्थ, या मद या वस्तु के अन्दर किसी पदार्थ या मद या वस्तु का रूपान्तरण हुआ चूंकि कोयले या भौतिक अथवा रासायनिक गुणों के व्यापारिक नाम को कोयला खान में परिवर्तित नहीं किया जाता है अतः निर्धारिती इन उपकरणों पर अतिरिक्त मूल्यहास दावे का हकदार नहीं था।

**ग.** सीआईटी-। वडोदारा प्रभार, गुजरात में, नि. व. 11 के लिए विद्युत के उत्पादन में लगे **मै. गुजरात स्टेट इलेक्ट्रिसिटी कॉरपोरेशन लि.** को ₹ 642.14 करोड़ के मूल्यहास की अनुमति दी गई जिसमें संबंधित पिछले वर्ष के दौरान निर्धारिती द्वारा विद्युत उत्पादन के लिए खरीदे गए तथा संस्थापित किए गए नए संयंत्र तथा मशीनरी पर ₹ 203.43 करोड़ का अतिरिक्त मूल्यहास भी शामिल था। चूंकि विद्युत के निर्माण हेतु उपयोग किए गए संयंत्र तथा मशीनरी को अधिनियम की धारा 32(1) के खण्ड (ii) के तहत कवर नहीं किया गया था, अतः निर्धारिती अतिरिक्त मूल्यहास के योग्य नहीं था। अतिरिक्त मूल्यहास की ₹ 203.43 करोड़ की गलत स्वीकृति के परिणामस्वरूप ₹ 69.14 करोड़ के मैट क्रेडिट की अधिक स्वीकृति हुई।

एओ ने यह कह कर अवलोकन को स्वीकार नहीं किया (अगस्त 2013) कि आयकर नियम 1962 के नियम 5(1ए) के बाद दूसरे परन्तुक के आधार पर कम्पनी के पास मूल्यहास का दावा करने के लिए कोई विकल्प नहीं था क्योंकि यदि अधिनियम की धारा 32(1) के खंड (ii) के प्रावधान इन शर्तों के अधीन लागू थे कि मूल्यहास की समान दर को सभी आगामी वर्षों के लिए लागू किया जाना है। चूंकि निर्धारिती खण्ड

<sup>18</sup> सीआईटी बनाम एसईएसए गोवा लि. (271 आईटीआर 331)

(ii) के अनुसार मूल्यहास का दावा कर रहा था अतः निर्धारिती ने सही रूप में धारा 32(1)(ii)ए के तहत अतिरिक्त मूल्यहास का दावा किया था। उत्तर स्वीकार्य नहीं है क्योंकि अधिनियम में मुख्य रूप से अतिरिक्त मूल्यहास लेने के लिए धारा 32(1) के खण्ड (i) के तहत कवर की गई 'विद्युत के उत्पादन' के अन्तर्गत परिसम्पत्ति को अलग किया गया था। आयकर नियमों के नियम 5(1ए) के तहत विद्युत उत्पादन करने वाली यूनिटों के लिए दिए गए विकल्प धारा 32(1)(ii) ए जो वृद्धि कर रही उत्पादन यूनिटों के लिए एक पृथक प्रावधान है, के तहत कवर किए गए अतिरिक्त मूल्यहास के लिए नहीं अपितु धारा 32(1) के तहत मूल्यहास के लिए बने हैं। अधिनियम के तहत निर्मित नियम इस अधिनियम के प्रावधानों का उल्लंघन नहीं कर सकते। इसके अलावा, एओ ने गुजरात अलकालीस एंव केमिकल्स लिमिटेड द्वारा नि. व. 11 के लिए उसी सर्कल में निर्धारित विद्युत उत्पादक उपकरणों पर दावित अतिरिक्त मूल्यहास को अस्वीकृत किया।

घ. सीआईटी-V दिल्ली प्रभार में, नि.व. 11 के लिए विद्युत उत्पादन के व्यवसाय में लगे मै. एनटीपीसी सेल पावर कम्पनी प्रा. लि. को संयंत्र तथा मशीनरी पर आंशिक रूप से 20 प्रतिशत तथा आंशिक रूप से 10 प्रतिशत पर ₹ 853.89 करोड़ के अतिरिक्त मूल्यहास की स्वीकृति दी गई, तथापि कोई अतिरिक्त मूल्यहास स्वीकार्य नहीं था। इस चूक के परिणामस्वरूप ₹ 69.06 करोड़ के संभावित कर प्रभाव वाले ₹ 203.17 करोड़ के मूल्यहास की अधिक स्वीकृति हुई।

इस प्रकार एओ ने अतिरिक्त मूल्यहास की मंजूरी में चूक की जिसके परिणामस्वरूप आय का कम निर्धारण हुआ।

### 3.20 करावकाश के दौरान अतिरिक्त मूल्यहास का दावा न करना

2002-03 से आगे से मूल्यहास अनिवार्य है और लाभ एवं हानि लेखा में किए या न किए गए दावे पर ध्यान दिए बिना अनुमत किया जाएगा या अनुमत माना जाएगा। मुक्त व्यापार क्षेत्रों में नए स्थापित किए गए उपक्रमों, विशेष आर्थिक क्षेत्रों में स्थापित यूनिटें, 100 प्रतिशत निर्यातोन्मुख उपक्रमों इत्यादि के संबंध में उधमों के कारबार के उद्देश्य के लिए प्रयुक्त परिसम्पत्तियों के अवलेखित मूल्य की संगणना की जाएगी यदि निर्धारिती ने वास्तविक रूप में करावकाश अवधि के लिए मूल्यहास का दावा किया जिसे अनुमत किया गया था।

हमने आंध्र प्रदेश, चंडीगढ़, महाराष्ट्र और पश्चिम बंगाल प्रभारों में पाया कि 13 निर्धारितियों के मामले में, एओ ने करावकाश के दौरान अतिरिक्त मूल्यहास अनुमत नहीं किया जिसके परिणामस्वरूप आय का अधिक निर्धारण हुआ जिसमें ₹ 3.33 करोड़ तक का कर प्रभाव बनता था। (बाक्स 3.19 देखें)

**बॉक्स 3.19: करावकाश के दौरान अतिरिक्त मूल्यहास का दावा न करने का सोदाहरण मामला**

महाराष्ट्र, सीआईटी-सेन्ट्रल सर्किल 3 मुम्बई प्रभार में फार्मास्यूटिकल उत्पादों के विनिर्माण में लगी मै. एल्डर फार्मास्यूटिकल्स लिमिटेड जिनकी उत्तराखण्ड और हिमाचल प्रदेश में यूनिटें थी, को करावकाश में होने पर, नि.व. 09 और नि.व. 10 के लिए अधिनियम की धारा 80आईसी के तहत कर से छूट दी गई थी। निर्धारिती ने प्रासंगिक पिछले वर्ष के दौरान संयंत्र एवं मशीनरी परिसम्पत्ति के ब्लाक पर ₹ 16.94 करोड़ और ₹ 9.96 करोड़ का संवर्धन किया जिस पर स्वीकार्य मूल्यहास अनुमत था किन्तु नि.व. 09 में ₹ 3.27 करोड़ और नि.व. 10 में ₹ 1.89 करोड़ का अतिरिक्त मूल्यहास अनुमत नहीं था। चूक के परिणामस्वरूप आय अधिक बताई गई जिसमें ₹ 1.59 करोड़ तक का संभाव्य कर प्रभाव शामिल था।

### 3.21 सिफारिशें

हम सिफारिश करते हैं कि सीबीडीटी निर्धारणों की गुणवत्ता में सुधार के लिए एक तंत्र बना सकता है और चूकों की घटनाओं को कम करने के लिए निर्धारण अधिकारियों के लिए क्षमता निर्माण की संभावना की खोज कर सकता है।

मंत्रालय ने बताया (मई 2014) कि सीबीडीटी ने अभी तक निर्धारणों की गुणवत्ता में सुधार करने के लिए विभिन्न प्रशासनिक कदम उठाए हैं जो निम्नानुसार हैं:

- सीबीडीटी ने केन्द्रीय कार्रवाई योजना (कैप) दस्तावेज में संवीक्षा निर्धारण मामलों में गुणवत्ता सुनिश्चित करने के लिए नीति समाविष्ट करते हुए निर्धारणों की गुणवत्ता में सुधार करने पर जोर दिया। उसमें पश्च निर्धारण, समीक्षा करना और निरीक्षण का मानकीकरण किया गया है। प्रत्येक सीसीआईटी/डीजीआईटी को संबंधित क्षेत्रीय सदस्य को सुधार के सुझाव सहित उसको प्रभार के 50 गुणवत्ता निर्धारणों का विश्लेषण अग्रेषित करना आवश्यक है। इनके अतिरिक्त, गुणवत्ता मामलों को वार्षिक रूप से संकलित और प्रकाशित किया जा रहा है जो एओज को बनाए जाने वाले आदेशों की गुणवत्ता में सुधार के प्रयास के लिए मूल्यवान मार्गदर्शन प्रदान करते हैं। यह कदम वि.व. 2011-12 से आगे से प्रारंभ किए गए हैं।
- एओज को उच्च-पिचड निर्धारण करने से रोकने के लिए, सदस्य (आईटी) ने सभी सीसीआईटी/डीजीआईटी को एक विज्ञापित जारी की जिसमें इस बात पर जोर दिया गया था कि क्षुद्र संवर्धनों को करने में

एओ द्वारा जानबूझ कर की गई चूक और त्रुटियों के मामले में, पर्यवेक्षी अधिकारी द्वारा प्रशासनिक कार्रवाई के लिए मामला सक्षम प्राधिकारी के ध्यान में लाया जा सकता है। इस संबंध में पर्यवेक्षी अधिकारियों को भी प्रभावी भूमिका अदा करने की सलाह दी गई थी।

- रेंज प्रमुखों को संवीक्षा निर्धारण की प्रगति के दौरान मामलों का प्रभावी रूप से मॉनीटर करने की आवश्यकता है और उचित मामलों में वह आयकर अधिनियम की धारा 144ए के प्रावधानों को एओ को उपर्युक्त निर्देश जारी करने के लिए प्रयोग कर सकते हैं जिससे वह विवेकपूर्ण आदेश बनाने में सक्षम हों।
- निर्धारण के पश्चात, पर्यवेक्षी अधिकारियों द्वारा पुनरीक्षा और निरीक्षण की प्रणाली भी किए गए संवीक्षा निर्धारणों की गुणवत्ता को मॉनीटर करने के लिए एक प्रभावी साधन के रूप में प्रयोग की जाती है।

इसके अतिरिक्त निर्धारण कार्यों को संभालने के लिए उन्हें समर्थ बनाने हेतु एओज के क्षमता निर्माण को बढ़ाने के लिए प्रारंभ की गई कार्रवाई के संबंध में मंत्रालय (मई 2014) ने यह भी कहा कि विशिष्ट इनपुट महानिदेशक आयकर (एचआरडी) से लिए जा सकते हैं क्योंकि यह मामला विशिष्ट रूप से उस निदेशालय द्वारा डील किया जा रहा है।

लेखापरीक्षा का मत है कि मंत्रालय को क्षमता निर्माण बढ़ाने के संबंध में महानिदेशक आयकर (एचआरडी) के साथ मामला उठाना चाहिए ताकि निर्धारणों में गलतियां कम से कम हों।

मंत्रालय ने सभी स्तरों पर विभिन्न प्रशिक्षण देने में आयकर महानिदेशक (एचआरडी) की भूमिका का उल्लेख करते समय, ज्ञान संवर्धन के लिए राष्ट्रीय न्यायिक संदर्भ प्रणाली के कार्यान्वयन पर जोर दिया (जून 2014)।