

अध्याय 2: फर्मों और उनके भागीदारों के प्रणालीगत मुद्दे

2.1 प्रस्तावना

भागदारी दो व्यक्तियों के बीच संबंध है, जो उन सब के द्वारा या किसी एक द्वारा किए जाने वाले व्यवसाय के लाभ को बांटने के लिए सहमत हों। वह व्यक्ति जो दूसरे के साथ भागीदारी करता है उसे व्यक्तिगत रूप से भागीदार और सामूहिक रूप से फर्म कहते हैं।

आयकर अधिनियम, 1961 (अधिनियम) के अनुसार, फर्म और उसके भागीदारों की अलग कानूनी स्थिति है। एक फर्म का निर्धारण तब तक पूरा/सटीक नहीं होगा जब तक उसके भागीदारों के निर्धारण रिकार्डों से उसे मिलाया नहीं जाता। इसके अलावा, निर्धारण के समय अधिनियम में फर्म/भागीदारों को छूटों/कटौतियों और भागीदारी विलेख के प्रस्तुतिकरण से संबंधित कुछ विसंगतियां हैं।

यह अध्याय फर्मों और उनके भागीदारों के निर्धारण से उत्पन्न प्रणालीगत मुद्दों से संबंधित है और उनका वर्णन अनुवर्ती पैराग्राफों में किया गया है।

आयकर विभाग के पास फर्मों और उनके भागीदारों के सम्पूर्ण डाटाबेस के अनुरक्षण की कोई प्रणाली नहीं है।

2.2 फर्मों का पंजीकरण

वित्त अधिनियम 1992 से पूर्व, अधिनियम पंजीकृत और गैर पंजीकृत फर्मों के बीच अन्तर और पृथक उपचार प्रदान करता था। 1 अप्रैल 1993 से, आयकर के उद्देश्य हेतु फर्मों का पंजीकृत होना अनिवार्य नहीं है। फर्म उसकी पंजीकरण स्थिति पर ध्यान दिए बिना केवल भागीदारी विलेख के आधार पर अधिनियम की धारा 40(ख) के लाभ ले सकती हैं, जिसे फर्म या उसके भागीदार की सुविधा के अनुसार बदला जा सकता है।

सीबीडीटी की केन्द्रीय कार्य योजना (कैप) की रिपोर्ट और कर वसूली अधिकारियों (टीआरओ) द्वारा दी गई सूचना से पता चला कि फर्मों के संबंध में आयकर विभाग में सीबीडीटी को रिपोर्ट करने के लिए कोई अलग तंत्र मौजूद नहीं था। चूंकि फर्म का पंजीकरण वैकल्पिक और भागीदारों के विवेक पर है, आयकर विभाग यह पता लगाने की स्थिति में नहीं है कि भारत में कितनी फर्में हैं और उनमें से कितनी अपना आय कर रिटर्न (आईटीआर) भरती हैं और अपनी कर देयताओं को पूरा करती हैं।

फर्मों में सीमित देयता भागीदारी (एलएलपी) भी शामिल है और उन्हें कंपनी रजिस्ट्रार के पास अनिवार्य रूप से पंजीकरण करवाना आवश्यक है। इस प्रकार, आयकर उद्देश्य के लिए सभी फर्मों का पंजीकरण सुव्यवस्थित नहीं है।

जबकि फर्मों को आयकर रिटर्न भरना अनिवार्य है, गैर पंजीकृत फर्मों के डाटाबेस के अभाव में, ऐसी फर्मों द्वारा आईटीआर न भरने की संभावना है, जिनका पता नहीं चल पाता और जिसके परिणामस्वरूप सरकारी खजाने को हानि हो सकती है।

आयकर विभाग फर्म और उसके भागीदारों के निर्धारण रिकार्डों का मिलान नहीं कर रहा है जिसके परिणामस्वरूप कम कर लगाया गया।

2.3 फर्मों और उनके भागीदारों के निर्धारण का मिलान

निर्धारिती फर्म और फर्म के भागीदार अलग अलग क्षेत्राधिकार - प्रभार के तहत आते हैं और अपने संबंधित क्षेत्राधिकारी एओ द्वारा अलग से निर्धारित किए जाते हैं। अधिनियम के मौजूदा प्रावधानों के तहत, फर्म के भागीदारों को अपने रिटर्न एक ही एओ, जो निर्धारिती फर्म का क्षेत्राधिकार प्रभारी हो, के समक्ष फाइल करने की आवश्यकता नहीं है। इसके अतिरिक्त, निर्धारिती फर्म अपने भागीदारों की स्थायी खाता संख्या (पैन) घोषित करने के लिए बाध्य नहीं है क्योंकि यह अनिवार्य नहीं है। एक फर्म और उसके भागीदार के बीच कई लेन देन होते हैं जैसे पूंजी का समावेशन, ब्याज का प्रभार, क्षतिपूर्ति और इसी प्रकार के लेन देन जिनकी दो तरफा जाँच की आवश्यकता होती है। इसके परिणामस्वरूप, फर्म में भागीदारों द्वारा लगाई गई पूंजी की सच्चाई और प्रभारित ब्याज की दो तरफा जाँच, क्षतिपूर्ति और अन्य व्ययों के दावों का मिलान मुश्किल हो जाता है।

बिहार, आंध्रप्रदेश और राजस्थान से संबंधित 183 मामलों में, हमने फर्मों के निर्धारण रिकार्डों के साथ भागीदारों के आयकर रिटर्न संलग्न नहीं पाए जिससे वह दावा किए गए परिश्रमिक/ब्याज की दो तरफा जाँच से बच गए।

हमने भागीदारों के निर्धारण रिकार्डों की तुलना में संबंधित निर्धारिती फर्मों के रिकार्डों के निर्धारण की दो तरफा जाँच की और नौ राज्यों³ से संबंधित 70 मामलों में पाया कि एओ ने भागीदारों के आयकर रिटर्न को संबंधित निर्धारिती फर्म से सत्यापित/मिलान नहीं किया जिसमें ₹ 2.49 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था (बॉक्स 2.1 देखें)।

3 गुजरात, राजस्थान, तमिलनाडू, केरल, महाराष्ट्र, झारखण्ड, पश्चिम बंगाल, आंध्र प्रदेश और हरियाणा।

बॉक्स 2.1: फर्मों और उनके भागीदारों के निर्धारण के मिलान पर सोदाहरण मामले

क. असम सीआईटी-II गुवाहटी प्रभार में, एओ ने ₹ 25.24 लाख की आय पर सितम्बर 2012 में जांच के बाद नि.व. 11 के लिए फर्म **मै. अन्नपूर्णा फूड्स प्रोडक्ट्स** का निर्धारण पूर्ण किया। फर्म की बैलेंस शीट के भाग की अनुसूची ए में दर्शाया गया था कि तीन भागीदारों ने फर्म में ₹ 1.03 करोड़ तक की नयी पूंजी लगायी थी। तथापि, निर्धारिती भागीदार ने जिस आय के स्रोत से नई पूंजी लगायी थी वह रिकार्ड पर उपलब्ध नहीं थी। चूंकि निर्धारिती भागीदार ने आय के स्रोत का खुलासा नहीं किया था, भागीदारों द्वारा लगाई गई राशि का निर्धारण भागीदारों की ओर से अघोषित आय के रूप में निर्धारित किए जाने की आवश्यकता थी। चूक के परिणामस्वरूप ₹ 1.03 करोड़ की आय का कम निर्धारण हुआ जिसमें ₹ 31.92 लाख का कर प्रभाव शामिल था।

ख. कर्नाटक, सीआईटी-IV बेंगलूर प्रभार के एओ ने जांच के बाद नि.व. 09 के लिए **मै. मंजरक मार्केटिंग** फर्म का निर्धारण शून्य आय पर पूर्ण किया। हमने पाया कि राकेश बत्रा ने जो उपरोक्त फर्म के भागीदार थे ₹ 24 लाख की पूंजी लगाई। तथापि, आईटीओ वार्ड 8(1), बेंगलूर द्वारा निर्धारित राकेश बत्रा के व्यक्तिगत रिकार्ड ने उसके द्वारा लगाई गई कोई ऐसी पूंजी नहीं दर्शायी। चूंकि फर्म में पूंजी लगाने के लिए स्रोत स्थापित नहीं किया गया था, ₹ 24 लाख की प्राप्ति के लिए कर लगाया जाना चाहिए था। इस चूक के परिणामस्वरूप ₹ 24 लाख की आय की कम गणना हुई और इसके फलस्वरूप ₹ 10.68 लाख का कम कर लगाया गया।

ग. **मै. आल्प्स कारपोरेशन** के मामलों में नि.व. 10 के लिए राजस्थान सीआईटी-II जयपुर प्रभार में हमने पाया कि निर्धारिती फर्म ने अपने भागीदार को ₹ 12.43 लाख के ब्याज का भुगतान किया लेकिन इसे आईटीआर में भागीदार की आय की गणना में नहीं दर्शाया गया था जिसके परिणामस्वरूप ₹ 3.84 लाख के कर प्रभार सहित भागीदार की तरफ से ₹ 12.43 लाख की आय का छिपाव हुआ।

हमने पश्चिम बंगाल में तीन मामलों में भी पाया कि फर्मों ने भागीदारों को वास्तव में भुगतान किए बिना भागीदार के लिए ब्याज/पारिश्रमिक हेतु कटौती का दावा किया। चूंकि, इन व्ययों की अस्वीकृति नहीं दी गई थी, इसके परिणामस्वरूप ₹ 28.86 लाख का राजस्व प्रभाव हुआ (बॉक्स 2.2 देखें)।

बॉक्स 2.2: भागीदारों का ब्याज/पारिश्रमिक के लिए कटौती पर निदर्शी मामले

क. पश्चिम बंगाल सीआईटी-XI कोलकाता प्रभार में नि.व. 04, नि.व. 05, नि.व. 07 और नि.व. 09 के लिए **मै. फु लैडर इन्डस्ट्रीज** के मामले में निर्धारण पूरा कर लिया गया था। हमने पाया कि इन सभी नि.व. में निर्धारिती फर्म ने संबंधित वर्षों के लाभ-हानि लेखा में भागीदारों को भागीदार की पूंजी और पारिश्रमिक पर ब्याज डेबिट कर दिया था किन्तु ये ब्याज और पारिश्रमिक भागीदार के संबंधित वर्ष के

पूँजीगत खाता में नहीं दर्शाए गए थे। इस प्रकार, निर्धारिती फर्म ने भागीदारों के लिए भागीदार के पूँजीगत और पारिश्रमिक पर ब्याज कटौती के लिए दावा किया था जिसका भुगतान वास्तव में नहीं किया गया था। उक्त की अस्वीकृति में चूक के परिणामस्वरूप संबंधित चार नि.व. के लिए ₹ 24.39 लाख के राजस्व प्रभाव के साथ ₹ 72.20 लाख की आय का कम निर्धारण हुआ।

ख. सीआईटी-XI कोलकाता प्रभार के तहत पश्चिम बंगाल में नि.व. 09 के लिए **मै. एसबीडी इन्टरप्राइज** के मामले में हमने देखा कि फर्म ने भागीदार के पूँजीगत लेखा में लाभ हानि विनियोजन लेखा से ₹ 37.87 लाख हस्तांतरित किए थे। तथापि, भागीदार के पूँजीगत लेखा ने दर्शाया कि सभी भागीदारों के साथ आबंटित लाभ की कुल राशि ₹ 43.49 लाख थी। इस प्रकार, भागीदार का पूँजीगत लेखा ₹ 5.62 लाख तक बढ़ाया गया था जिसमें परिणामस्वरूप आगामी वर्ष में भागीदार की पूँजी पर ब्याज की राशि में वृद्धि होगी और इस पर ₹ 1.74 लाख का संभावित कर प्रभाव होगा।

अभिलेखों के सहसंबंध न होने के बारे में बताए जाने के बाद, सीआईटी-1 चेन्नई ने कहा (जुलाई 2013) कि जहां भी आवश्यक है भागीदार के निर्धारण अभिलेख मंगवाए जा रहे हैं। यह दर्शाता है कि सहसंबंध केवल एओ के विवेक के आधार पर किया जा रहा है और इस संबंध में आयकर विभाग द्वारा निर्धारित कोई प्रक्रिया नहीं है। अपने भागीदारों के साथ-साथ फर्म के निर्धारण को अन्तिम रूप देते समय एओज़ जानकारी के सहसंबंध/प्रति सत्यापन को यथोचित महत्व नहीं दे रहे हैं।

इसके अलावा, हमने देखा कि कि यहां एओ के आधिकारिक प्रभार की पहचान करने हेतु कोई तंत्र नहीं है जिसके तहत फर्म के निर्धारण में उपलब्ध जानकारी को साझा करने के साथ-साथ फर्म के भागीदार का निर्धारण किया जाता है जोकि किसी दूसरे निर्धारिती, जिसका निर्धारिती फर्म के साथ व्यवसाय या दूसरा संबंध है, के निर्धारण के लिए आवश्यक होगी। इस प्रकार, संबंधित भागीदारों द्वारा पारिश्रमिक और ब्याज के संबंध में किए गए दावों की सटीकता को सत्यापित/सहसंबंध नहीं किया जा सकता जब तक कि उसे संवीक्षा निर्धारण के दौरान विशेष रूप से नहीं मंगवाया जाता। आयकर विभाग भागीदारों द्वारा प्रस्तुत पूँजी की सत्यता का भी सत्यापन नहीं कर सका क्योंकि भागीदारों का समान प्रभार में मूल्यांकन नहीं किया गया है। चूंकि, धारा 40(बी)(iv) एवं (V) के तहत कार्यरत भागीदारों को पारिश्रमिक और ब्याज के भुगतान पर अधिनियम में स्रोत पर काटा गया कर (टीडीएस) की कटौती के लिए कोई प्रावधान नहीं है, इसलिए भागीदारों को किए गए भुगतान को सहसंबंध करना कठिन हो जाता है।

आयकर विभाग के पास दावों का विनियमन करने और प्रभावी नियंत्रण के लिए फर्म के रजिस्ट्रार से जानकारी एकत्र करने के लिए फर्म भागीदारी विलेख की निगरानी करने की कोई प्रणाली नहीं है।

2.4 भागीदारी विलेख की प्रस्तुति में असंगति

अधिनियम की धारा 184(1)(2)(3), (4) एवं (5) के प्रावधानों के अन्तर्गत पूंजी पर किसी पारिश्रमिक एवं ब्याज का दावा कार्यरत भागीदारों द्वारा किया जा सकता है, यदि भागीदारी, भागीदारी विलेख की सत्यापित प्रति द्वारा प्रमाणित है जोकि आयकर विवरणी के साथ प्रस्तुत की जानी चाहिए जिसके संबंध में फर्म के रूप में निर्धारण पहले प्राप्त किया जाता है और इसे समान-धारिता में निर्धारित किया जाएगा यदि फर्म के संविधान में कोई बदलाव नहीं आता है।

सीबीडीटी के परिपत्र सं. 3/2009 दिनांक 21 मई 2009 के पैरा 6 की तुलना में उपरोक्त प्रावधान में असंगति है जो कहती है कि कर दाताओं को आय विवरणी के साथ कोई विवरण, दस्तावेज आदि संलग्न नहीं करने चाहिए, चाहे इसे हाथ से फाईल किया जाए या फिर इलेक्ट्रॉनिक तरीके से और सीसीएसआईटी/सीएसआईटी को अवश्य सुनिश्चित करना चाहिए कि विवरणी के साथ संलग्न दस्तावेजों, यदि कोई हैं, को विवरणी प्राप्त करते समय अलग कर लेना चाहिए और तुरन्त करदाताओं को लौटा देना चाहिए।

हमने देखा कि कर्नाटक में नमूना जाँच किए गए निर्धारण के 1,265 मामलों में से 507 मामलों भागीदार विलेख के साथ नहीं थे जिसके कारण लेखापरीक्षा विलेख में भागीदारों की संख्या, कार्यरत भागीदार, व्यक्तिगत लाभ अनुपात, भागीदारों को देय पारिश्रमिक, भागीदारों को देय ब्याज, विवाचक, यदि कोई है, संविधान में परिवर्तन आदि जैसे खण्डों के ब्यौरों की सटीकता को सुनिश्चित नहीं कर सका था। इसके अलावा, छः राज्यों⁴ में 30 मामलों में फर्म के संविधान/ ₹ 1.39 करोड़ के कर प्रभाव वाले लाभ अनुपात में परिवर्तन के बावजूद संशोधित भागीदार विलेख को अभिलेख में नहीं रखा गया था।

इसी प्रकार, 35 मामलों के संबंध में 10 राज्यों⁵ में फर्मों को संविधान में परिवर्तन/लाभ अनुपात में परिवर्तन के बावजूद भागीदार विलेख की प्रस्तुति/सत्यापन/प्रमाणीकरण के बिना वेतन और ब्याज के संबंध में कटौती के दावे की अनुमति दी गई थी। इसमें ₹ 11.51 करोड़ का कर प्रभाव शामिल है (बॉक्स 2.3 देखें)।

4 कर्नाटक, गुजरात, बिहार, आंध्र प्रदेश, मध्य प्रदेश, महाराष्ट्र ।

5 पश्चिम बंगाल, असम, जम्मू और कश्मीर, हरियाणा, हिमाचल प्रदेश, उत्तर प्रदेश, तमिलनाडु, चण्डीगढ़, पंजाब, गुजरात ।

बॉक्स 2.3: भागीदारी विलेख की प्रस्तुति में असंगति पर निदर्शी मामलें

क. मै. वी.जी ईन्डस्ट्रीयल इन्टरप्राइजेज के मामलें में नि.व. 09 के लिए हरियाणा सीआईटी-केन्द्रीय-गुडगांव प्रभार में हमने पाया कि फर्म ने अपने भागीदारों को ₹ 3.42 करोड़ के वेतन का भुगतान किया था लेकिन भागीदारों के भागीदारी विलेख और न ही आयकर विवरणी अभिलेख में उपलब्ध थी। इसलिए, भागीदारों को दिए गए वेतन की प्रमाणिकता/सटीकता सत्यापित नहीं की जा सकी। इसमें ₹ 1.16 करोड़ का कर प्रभाव शामिल है।

ख. पश्चिम बंगाल सीआईटी सेन्ट्रल-III कोलकाता प्रभार में मै. सिल्वर क्वीन ज्वैलर्स का ब्लॉक निर्धारण धारा 153ए/143(3) के अन्तर्गत नि.व. 04 से नि.व. 09 के लिए और धारा 143 (3) के अन्तर्गत नि.व. 10 के लिए पूरा किया गया था। हमने देखा कि एओ ने भागीदारी विलेख⁶ को सत्यापित किए बिना फर्म की कथित अवधि के दौरान भागीदार की पूँजी पर ब्याज होने के नाते कुल ₹ 1.06 करोड़ की अनुमति दी जिसमें ₹ 35.85 लाख का कर प्रभाव शामिल है।

इस प्रकार, अधिनियम और सीबीडीटी परिपत्रों के प्रावधानों के बीच विरोधाभास मौजूद है। फर्म सीबीडीटी परिपत्र का लाभ उठा रहे हैं और उन्होंने बाद में भागीदारी विलेख की प्रति जमा नहीं कराई है। यदि भागीदारी विलेख में कोई परिवर्तन किया गया है और इसका स्वयं निर्धारिती द्वारा उजागर नहीं किया गया है तब आयकर विभाग यह जानने की स्थिति में नहीं है कि फर्म से प्राप्त किए गए वेतन, ब्याज, कमीशन, बोनस आदि सही हैं या नहीं। इसके परिणामस्वरूप मांग का स्थगन हो सकता है अगर इसे संवीक्षा या संवीक्षा निर्धारण के अभाव में राजस्व हानि के लिए चयनित कर लिया जाए।

विभिन्न निर्धारण कार्यों में ई-फाइलिंग और स्वचालन पर बढ़ती निर्भरता के साथ आयकर विभाग को निर्धारण के समय भागीदारी विलेख एओ को ऑन लाईन उपलब्ध कराना चाहिए।

अधिनियम में अस्पष्टता के कारण फर्म के भागीदारों ने अधिक छूट प्राप्त की।

2.5 धारा 10(2ए) के अन्तर्गत भागीदारों द्वारा दावा की गई अतिरिक्त छूट

अधिनियम की धारा 10(2ए) बताती है कि एक व्यक्ति के मामलें में फर्म का भागीदार होने के नाते फर्म की **कुल आय** में उसके हिस्से को पिछले वर्ष की

6 इसे संबंधित फोल्डरों में नहीं रखा गया था और निर्धारण कार्रवाई के दौरान एओ द्वारा मंगवाए गए उचित प्रमाण भी अनुपास्थित रहे।

कुल आय की गणना में शामिल नहीं किया जाएगा, उनका निर्धारण अलग से किया जाता है।

धारा 80ए के माध्यम से अधिनियम का अध्याय VIए प्रावधान करता है कि “निर्धारिती की कुल आय की गणना करने में उसे कुल आय से धारा 80सी से 80यू में निर्दिष्ट कटौतियों की अनुमति दी जाएगी। इसके अतिरिक्त, अधिनियम का अध्याय III उस आय पर चर्चा करता है जो कुल आय का हिस्सा नहीं है जोकि अन्य बातों के साथ-साथ अधिनियम की धारा 10ए, 10एए और 10बीए को कवर करता है।

अतः, अध्याय III और VIए के तहत छूट/कटौतियां स्वाभाविक रूप से फर्म की कुल आय का हिस्सा नहीं होंगी और उसी रूप में भागीदार फर्म काटी गई/छूट दी गई राशि पर अधिनियम की धारा 10(2ए) के तहत छूट का दावा करने के पात्र नहीं होंगे।

हमने पाया कि छः राज्यों⁷ में 15 मामलों में भागीदारों ने धारा 10ए, 10एए, 10बीए, 80आईबी और 80 आईसी के अन्तर्गत फर्मों द्वारा दावा की गई छूटों/कटौतियों के संबंध में धारा 10(2ए) के तहत छूट का दावा किया है जिसके परिणामस्वरूप धारा 10(2ए) के अन्तर्गत अधिक छूट दी गई (बॉक्स 2.4 देखें)।

बॉक्स 2.4: अधिनियम के प्रावधानों में स्पष्टता में कमी पर निदर्शी मामलें

क. गुजरात सीआईटी-V, अहमदाबाद प्रभार में नि.व. 10 के लिए निर्धारिती फर्म **मै. अडानी एक्सपोर्ट्स** के मामलें में एओ ने धारा 10एए के अन्तर्गत ₹ 234.39 करोड़ की कटौती देने के बाद ₹ 0.06 लाख की कुल आय का निर्धारण किया। भागीदारों के मामलें की संवीक्षा से पता चला कि भागीदारों ने अधिनियम की धारा 10(2ए) के तहत उपरोक्त काटी गई राशि की छूट का दावा किया, जिसके फलस्वरूप समान राशि द्वारा अधिक छूट दी गई। इसके कारण धारा 10(2ए) के तहत ₹ 234.39 करोड़ की अधिक छूट दी गई।

ख. पश्चिम बंगाल सीआईटी-XI कोलकाता प्रभार में नि.व. 09 के लिए निर्धारिती फर्म **मै. शेरवुड इस्टेट डेवलेपर्स** के मामले में पूर्ण किए गए संवीक्षा निर्धारण से पता चला कि एओ ने धारा 80 आईबी के अन्तर्गत ₹ 15.92 करोड़ की कटौती की अनुमति दी और अधिनियम की धारा 10(2ए) के अन्तर्गत भागीदारों के हित में राशि की दोबारा छूट दी इसके परिणामस्वरूप ₹ 15.92 करोड़ की अधिक छूट दी गई थी।

⁷ गुजरात, हरियाणा, राजस्थान, उत्तर प्रदेश, उत्तराखण्ड और पश्चिम बंगाल ।

ग. राजस्थान सीआईटी-II, जयपुर प्रभार में नि.व. 10 के लिए निर्धारित फर्म मै. मंगलम आर्ट्स के मामले में एओ ने धारा 10 बीए के अन्तर्गत ₹ 20.08 करोड़ की कटौती की अनुमति देने के बाद ₹ 14.09 करोड़ की कुल आय का निर्धारण किया था। इसलिए, ₹ 14.09 करोड़ की कुल आय को ही भागीदारों के हित में धारा 10(2ए) के अन्तर्गत छूट के रूप में अनुमत किया जाना था। तथापि, एओ ने फर्म को ₹ 20.08 करोड़ की अनुमत छूट के आधार पर धारा 10(2ए) के अन्तर्गत भागीदारों को छूट की अनुमति दी थी।

उपरोक्त दृष्टांतों से पता चला कि फर्म की 'कुल आय' की परिभाषा में अस्पष्टता के कारण भागीदार अधिनियम की धारा 10(2ए) के अन्तर्गत अधिक छूट प्राप्त कर रहे हैं।

यह अधिनियम, फर्मों, व्यक्तिगत निकाय और व्यक्तियों के संगठन जैसाकि फर्म में भागीदार जैसे गैर-विधिक सत्वों की स्वीकार्यता के बारे में स्पष्ट नहीं है।

2.6 फर्म में भागीदारों का संयोजन

अधिनियम की धारा 2(23) फर्म, भागीदार और भागीदारी को समान परिभाषा देती है जैसाकि भारतीय भागीदारी अधिनियम, 1932 और सीमित देयता भागीदारी अधिनियम 2008 में परिभाषित किया गया है। भारतीय भागीदारी अधिनियम, 1932 की धारा 4 बताती है कि भागीदारी उन व्यक्तियों के बीच संबंध है जो उन सभी या उन सभी के लिए कार्य करने वाले किसी एक द्वारा चलाए जा रहे व्यवसाय से लाभ को साझा करने पर सहमत हुए हैं। यह न्यायिक रूप^{8,9} से कहा गया है कि भागीदारी अधिनियम के अनुसार 'व्यक्ति' शब्द केवल प्राकृतिक या बनावटी व्यक्तियों पर ध्यान देता है और इसलिए, एक 'व्यक्ति' न होने के कारण फर्म किसी दूसरी फर्म के साथ भागीदारी करने की हकदार नहीं है। यह भी कहा¹⁰ गया कि भागीदारी अधिनियम के प्रावधानों की, फर्म को आयकर कानून के अन्तर्गत एक स्वतंत्र कर योग्य सत्त्व के रूप में देखे जाने के समय उपेक्षा नहीं की जानी चाहिए। चूंकि, फर्म व्यक्तिगत निकाय (बेओएल) और व्यक्तियों के संगठन (एओपी) विधिक सत्व नहीं है और इसलिए ये दूसरी फर्म के भागीदार नहीं होंगे।

हमने महाराष्ट्र, तमिलनाडु और पश्चिम बंगाल के चार मामलों में पाया कि फर्म दूसरी फर्मों में भी भागीदार थी और एओ ने फर्म-भागीदारों को

8 दुलीचंद लक्ष्मीनारायण बनाम सीआईटी (1956) 29 आईटीआर 535(एससी) ।

9 मालाबार फिशरिज को. बनाम सीआईटी (1979) 120 आईटीआर 49(एससी) ।

10 सीआईटी बनाम स्टैण्डर्ड माल्टिंग एण्ड एलाइड प्रोडक्ट्स कारपोरेशन (1997) 226 आरटीआर 1 (गुजरात) ।

पारिश्रमिक पर व्यय की अनुमति दी थी जिसमें ₹ 20.90 लाख का कर अनुमान शामिल है (बॉक्स 2.5 देखें)।

बॉक्स 2.5: फर्म में भागीदारों के संयोजन पर निदर्शी मामलें

क. तमिलनाडु सीआईटी V चेन्नई प्रभार में वि.व. 11 के लिए **मै. मेगा ट्रेड्स ई.** के मामले में एओ ने निर्धारिती को भागीदारों के ब्याज के प्रति ₹ 11.28 लाख और भागीदारों को पारिश्रमिक के प्रति ₹ 11.80 लाख की कटौती की अनुमति दी। हमने देखा कि दो भागीदार अर्थात् **मै. डीसीपी ट्रेडिंग को.** और **मै. कृपा ट्रेडिंग को.** भागीदारी फर्म थी और दूसरे भागीदार अलग-अलग थे। इसलिए निर्धारिती फर्म को दी गई ₹ 7.13 लाख के कर प्रभाव वाली अनुमति गलत थी।

ख. महाराष्ट्र सीआईटी-XX मुम्बई प्रभार में नि.व. 10 और नि.व. 11 के लिए **मै. के. सी. कारपोरेशन** के संवीक्षा निर्धारण में हमने पाया कि एक फर्म **मै. के. सी. कारपोरेशन** दूसरी फर्म **मै. के. सी. कारपोरेशन** जेवी में भागीदार है। चूंकि **मै. के. सी. कारपोरेशन** एक विधिक सत्व नहीं है इसलिए यह दूसरी फर्म में भागीदार नहीं बन सकती। इसलिए, निर्धारिती द्वारा नि.व. 10 और नि.व. 11 के लिए प्राप्त किया गया क्रमशः ₹ 8.77 लाख और ₹ 7.43 लाख का लाभ धारा 10(2ए) के अन्तर्गत छूट का पात्र नहीं है। इस चूक के परिणामस्वरूप ब्याज सहित ₹ 6.61 लाख के कर प्रभाव वाली समान राशि तक आय का कम निर्धारण हुआ।

इस प्रकार, अपात्र सत्व फर्म में भागीदार बन गए हैं, इसलिए वें फर्म पर लागू विभिन्न लाभों को प्राप्त कर रहे हैं। अधिनियम के प्रावधानों को आयकर के उद्देश्य के लिए स्पष्ट बनाना होगा चाहे फर्मों, व्यक्तिगत निकाय (बीओएल) और व्यक्तियों के संगठन (एओपी) जैसे गैर-विधिक सत्व फर्म में भागीदार हो सकते हैं।

अधिनियम फर्मों के पूंजीगत लेखाओं पर नकारात्मक शेष पर ब्याज प्रभारित करने पर मौन है जो भागीदारों की आय को छिपाता है।

2.7 भागीदारों द्वारा आहरणों पर ब्याज प्रभारित न करना

अधिनियम की धारा 40(बी)(iv) प्रावधान करती है कि किसी भागीदार को ब्याज का भुगतान, जो भागीदार विलेख की शर्तों द्वारा प्राधिकृत है, 12 प्रतिशत प्रति वर्ष के साधारण ब्याज से अधिक नहीं होगा। यह देखा गया है कि फर्म पूंजीगत लेखाओं के सकारात्मक शेष पर ब्याज का भुगतान कर रही हैं जबकि वें पूंजीगत लेखाओं के नकारात्मक (डेबिट) शेष पर ब्याज प्रभारित नहीं कर रही हैं क्योंकि अधिनियम में इसके लिए प्रावधान नहीं है। यदि, भागीदारों के पूंजीगत लेखा में डेबिट/नकारात्मक शेष भागीदार द्वारा किए गए

आहरण के परिणामस्वरूप है, तो फर्म को इस पर ब्याज प्रभारित करना चाहिए जब यह भागीदार को दिए गए ऋण के बराबर हो।

हमने आठ राज्यों¹¹ में 74 मामलें देखे जहां भागीदारों को पूंजीगत लेखाओं में सकारात्मक शेष पर ब्याज का भुगतान किया गया था लेकिन भागीदारों के पूंजीगत लेखा में आहरण/डेबिट शेषों पर कोई ब्याज प्रभारित नहीं किया गया था जिसने ₹ 1.16 करोड़ की राजस्व हानि को दर्शाया (बॉक्स 2.6 देखें)।

बॉक्स 2.6: भागीदारों द्वारा आहरणों पर ब्याज प्रभारित न करने पर निदर्शी मामलें

क. तमिलनाडु सीआईटी-1 कोयम्बटूर प्रभार में नि.व. 11 के लिए **मै. एमराल्ड बुलियन एण्ड ज्वैलर्स** के मामलें में हमने देखा कि निर्धारित फर्म ने ₹ 9.61 लाख के कर प्रभार वाली ₹ 259.00 लाख की राशि पर भागीदार के चालू खाता में डेबिट शेष पर ₹ 31.12 लाख का ब्याज प्रभारित नहीं किया था।

ख. महाराष्ट्र सीआईटी-केन्द्रीय पुणे प्रभार में नि.व. 08 और नि.व. 09 के लिए **मै. प्राइड पर्पल प्रोपर्टिज** के मामलें में हमने पाया कि भागीदार की पूंजी पर क्रमशः ₹ 1.42 करोड़ और ₹ 10.88 करोड़ का डेबिट शेष था। तथापि, फर्म द्वारा कोई ब्याज प्रभारित नहीं किया गया था। हमने यह भी पाया कि फर्म ने ऋणों/अग्रिमों पर संबंधित नि.व. के दौरान ₹ 90.15 लाख और ₹ 56.96 लाख के ब्याज/वित्तीय प्रभारों का भुगतान किया है किन्तु पूंजी से अधिक राशि आहरित करने पर भागीदार से कोई ब्याज प्रभारित नहीं किया था। आयकर विभाग ने अधिनियम की धारा 147 के अन्तर्गत त्रुटि को परिशोधित किया (मार्च 2013)।

ग. महाराष्ट्र सीआईटी-XX मुम्बई प्रभार में नि.व. 10 के लिए **मै. नानावती कन्स्ट्रक्शन** के मामले में भागीदारी विलेख पूंजीगत लेखा के डेबिट शेष पर ब्याज प्रभारित करने को प्राधिकृत करता है। तथापि, ₹ 6.38 करोड़ के भागीदार पूंजीगत लेखा के डेबिट शेष पर कोई ब्याज प्रभारित नहीं किया गया था। इस चूक के परिणामस्वरूप ₹ 76.61 लाख की आय का कम निर्धारण और ₹ 34.63 लाख के कर का कम उदग्रहण हुआ।

प्रावधानों में स्पष्टता के अभाव में फर्म पूंजीगत लेखा से आहरणों पर ब्याज प्रभारित नहीं कर रही हैं और इसलिए उस सीमा तक आय को छिपा रही हैं।

मंत्रालय ने उत्तर दिया (फरवरी और मार्च 2014) कि अधिनियम भागीदार द्वारा ब्याज प्रभारित करने के लिए प्रावधान नहीं करता लेकिन केवल अस्वीकृति के लिए प्रावधान निर्दिष्ट करता है यदि यह निश्चित प्रतिशतता से आगे बढ़ जाए या यह भागीदारी विलेख द्वारा प्राधिकृत न हो। भागीदार के

11 महाराष्ट्र, बिहार, पश्चिम बंगाल, हिमाचल प्रदेश, पंजाब, उत्तर प्रदेश, तमिलनाडु, केरल।

पूँजीगत लेखा के डेबिट शेष पर ब्याज प्रभारित करना/प्रभारित न करना एक व्यावसायिक निर्णय है और यह अधिनियम ऐसे ब्याज को प्रभारित करने के लिए फर्म को अधिदेश नहीं दे सकता।

एओज़ फर्म, जो अधिनियम की धारा 10(2ए) के तहत छूट प्राप्त फर्म से प्राप्त लाभ के भागीदार के हिस्से पर अधिनियम की धारा 14(ए) को लगातार लागू नहीं कर रहे हैं। इसके साथ ही एओज़ आय के पिछले वर्षों के ब्यौरों के अभाव में छूट प्राप्त आय पर भागीदारी फर्मों के संबंध में अधिनियम के नियम 8डी के साथ पठित धारा 14(ए) को लागू नहीं कर सके।

2.8 धारा 14ए के अन्तर्गत अस्वीकार्यता

अधिनियम की धारा 14ए(1) के अनुसार आय, जोकि कुल आय का भाग नहीं है, के संबंध में निर्धारिती द्वारा किए व्यय के संबंध में किसी कटौती की अनुमति न दी जाए। अधिनियम का नियम 8डी छूट दी गई आय, जिसकी पिछली वर्ष के आय विवरण से गणना की जाती है, के संबंध में किए गए व्यय की अस्वीकार्यता की पद्धति को निर्धारित करता है।

फर्म से भागीदार द्वारा प्राप्त किए गए लाभ का हिस्सा अधिनियम की धारा 10(2ए) के अन्तर्गत छूट प्राप्त है क्योंकि फर्म और इसके भागीदारों का निर्धारण उनकी कुल आय पर अलग से किया जाता है। इसलिए भागीदारी फर्म से शेर अर्जित करने में किए गए व्यय को अधिनियम की धारा 14ए के अन्तर्गत अस्वीकृत करना होगा। न्यायिक¹² रूप से यह कहा गया कि अधिनियम की धारा 14ए फर्म के लाभों में भागीदारों के हिस्से पर लागू होती है।

हमने पाया कि एओज़ भागीदारों की छूट प्राप्त आय, जो अधिनियम की धारा 10(2ए) के अन्तर्गत दावा की गई है पर धारा 14ए के प्रावधानों को लगातार लागू नहीं कर रहे हैं। गुजरात में भागीदारों से संबंधित 13 मामलों में हमने पाया कि एओज़ ने फर्म के लाभ में भागीदारों के हिस्से पर धारा 14ए के प्रावधान लागू नहीं किए थे जहां धारा 14ए के अन्तर्गत अस्वीकार्यता ₹ 62.42 करोड़ की कुल छूटों पर ₹ 1.23 करोड़ थी। इसी प्रकार, महाराष्ट्र में हमने पांच मामलों में देखा कि भागीदारों ने 1.77 करोड़ की छूट का दावा किया था जिसमें एओज़ धारा 14ए के अन्तर्गत ₹ 36.39 लाख को अस्वीकृत करने में विफल रहा।

12 श्री विष्णु अनंत महाजन बनाम एसीआईटी (आईटीए सं.3002/एएचडी/2009)।

हमने यह भी देखा कि पिछले साल की आय के विवरण के अभाव में एओज़ छूटप्राप्त आय पर भागीदारी फर्मों पर नियम 8डी के साथ पठित धारा 14ए लागू नहीं कर सके क्योंकि भागीदारी फर्मों के लिए कम्पनियों के समान फार्मेट में अपने लेखे तैयार करना अनिवार्य रूप से आवश्यक नहीं हैं। उदाहरणार्थ, महाराष्ट्र सीआईटी-XX मुम्बई चार्ज में, वि.व. 10 के लिए **मैसर्स के.सी. कार्पोरेशन** के संवीक्षा निर्धारण में पिछले वर्ष के वित्तीय विवरणों की गैर उपलब्धता के कारण नियम 8डी के साथ पठित धारा 14ए के अंतर्गत अस्वीकृतियों की गणना नहीं की जा सकी।

डीजीआईटी (प्रणाली) द्वारा उपलब्ध कराए गए डाटा के अनुसार भागीदारी फर्मों की आय में स्थायी वृद्धि हुई है जो 'नि.व. 12 के लिए ₹ 50,000 करोड़' से अधिक थी। फलस्वरूप, फर्मों के लाभ को भागीदारों के बीच बाँटा गया है जो बाद में धारा 10(2ए) के अन्तर्गत छूट प्राप्त करते हैं। अतः, फर्म के लाभ में भागीदारों के भाग पर धारा 14ए के प्रावधानों को लागू ना करने के कारण राजकोष को राजस्व का नुकसान होने की संभावना है।

2.9 सिफारिशें

हम सिफारिश करते हैं कि

क. मंत्रालय फर्मों का एक संपूर्ण डाटाबेस बना सकता है तथा गैर पंजीकृत फर्मों का पता लगाने के साथ उनकी आईटीआर की फाइलिंग सुनिश्चित करने के लिए एक उपयुक्त तंत्र निर्धारित कर सकता है।

मंत्रालय ने उत्तर दिया (फरवरी तथा मार्च 2014) कि उन्हें पंजीकृत फर्मों का डाटाबेस बनाने हेतु आदेश नहीं दिया गया है। हालाँकि, डीजीआईटी (प्रणाली) उन फर्मों का डाटाबेस बनाए रखती है जिन्होंने अपनी आईटीआरज़ फाइल की है एवं यह प्रतिवर्ष बढ़ रहा है। इसके अलावा, आईटीडी उच्च मूल्य संव्यवहारों, पेन के लिए एआईआर सूचना पर नियंत्रण रखती है तथा सत्त्व की संपूर्ण रूप रेखा बनाता है। ई-फाइलिंग भी फर्मों के सुदृढ डाटाबेस के अनुरक्षण का कारण है।

ख. मंत्रालय भागीदारों तथा फर्मों के रिटर्नों की लिंकिंग पर विचार कर सकता है ताकि एओज़ संव्यवहारों की जाँच कर सकें। मंत्रालय फर्मों के लिए आईटीआर में उनके भागीदारों के नाम तथा पेन की उदघोषणा को भी अनिवार्य कर सकता है।

मंत्रालय ने उत्तर दिया (फरवरी 2014) कि फर्मों तथा एलएलपीज (आईटीआर-5) के लिए बने आईटीआर प्रपत्र में, फर्मों के लिए आईटीआर में अपने भागीदारों के नाम, भाग की प्रतिशतता तथा पैन की उदघोषणा करना अनिवार्य है। अब ई-फाइलिंग अनिवार्य है तथा पेन इत्यादि की उदघोषणा अधिदेशी है। पेन आईटीडी को भागीदारों के क्षेत्राधिकारी चार्ज का पता लगाने में सहायता करता है।

- ग. मंत्रालय वेतन/पारिश्रमिक/लाभ सहभाजन/भागीदारों की पूंजी पर ब्याज की दर के संबंध में दावों का विनियमन करने हेतु पहले भागीदारी विलेख तथा संशोधित भागीदारी विलेख की प्राप्ति की निगरानी हेतु एक साफ्टवेयर मॉड्यूल निर्धारित कर सकता है। मंत्रालय किसी परिवर्तन के संबंध में फर्मों के रजिस्ट्रार से सूचना संगृहीत कर सकता है (भागीदारी अधिनियम के अनुसार किसी ऐसे परिवर्तनों की सूचना देना आवश्यक है) ताकि फर्मों के निर्धारण पर प्रभावकारी नियंत्रण रख सके।

मंत्रालय ने लेखापरीक्षा की सिफारिशों से सहमत होते हुए उत्तर दिया (फरवरी एवं मार्च 2014) कि मुद्दे की जाँच की जा रही है क्योंकि इसमें आईटीआरज में संशोधन की आवश्यकता होगी।

- घ. मंत्रालय धारा 10(2ए) में दी गई व्याख्या को परिवृद्धित कर सकता है ताकि उन मामलों में, जहाँ कुल आय कटौती/छूट के कारण कम हो जाती है, भागीदारों के बीच विभाजित होने वाली फर्म की कुल आय को उचित अर्थ दिया जा सके।

- ङ. भागीदारों की संरचना में विसंगतियों को दूर करने के लिए मंत्रालय स्पष्ट कर सकता है कि क्या गैर-न्यायिक सत्त्वों जैसे फर्मों, व्यक्तियों का निकाय, व्यक्तियों का संगठन एक फर्म में भागीदार हो सकते हैं।

मंत्रालय ने उत्तर दिया (फरवरी 2014) कि यह मुद्दा कि क्या गैर-न्यायिक सत्त्व एक भागीदारी फर्म में भागीदार हो सकते हैं, भागीदारी अधिनियम के प्रावधानों द्वारा नियंत्रित किये जाते हैं।

- च. मंत्रालय धारा 10(2ए) के तहत विनिर्दिष्ट आय को छोड़ने के संदर्भ में धारा 14ए के सुसंगत एवं सुव्यवस्थित अनुप्रयोग पर स्पष्टीकरण दे सकता है। मंत्रालय फर्मों के लिए वर्तमान वर्ष के साथ-साथ पिछले वर्ष के आकड़ों को शामिल करते हुए वित्तीय विवरण तैयार करना अनिवार्य

2014 की प्रतिवेदन सं. 7 (निष्पादन लेखापरीक्षा)

करने पर भी विचार कर सकता है ताकि नियम 8डी के साथ पठित धारा 14ए के प्रावधान के अनुप्रयोग को सरल किया जा सके।