

अध्याय 2 : प्रणालीगत मुद्दे

2.1 प्रस्तावना

हमने ऐसे 229 मामले देखे जिनमें अधिनियम के कुछ त्रुटिपूर्ण, अस्पष्ट अनिश्चित और अस्पष्ट प्रावधानों के कारण अवसंरचना विकास में लगे निर्धारितियों को अवांछित लाभ दिए गए थे जिसके कारण परिहार्य मुकद्दमेबाजी हुई। यह अध्याय अधिनियम की धारा 80-आईए के अंतर्गत निर्धारित कम्पनियों को कटौती की अनुमति के संबंध में प्रणालीगत मुद्दों पर केन्द्रित है।

लेखापरीक्षा में देखे गए प्रणालीगत मुद्दों को निम्नलिखित तालिका 2.1 में दर्शाया गया है:

पैरा संख्या	तालिका 2.1: त्रुटियों की प्रवृत्ति	मामले	कर निहितार्थ (₹ करोड़ में)
2.2	अपात्र निर्धारितियों को कटौती की अनुमति	33	205.84
2.3	उस व्यवसाय को कटौती अनुमत की गई जो अधिनियम में विनिर्दिष्ट नहीं था	16	174.35
2.4	न्यूनतम वैकल्पिक कर (मैट) की गलत गणना	10	14.12
2.5	अस्थायी वस्तुओं का मूल्यांकन	15	0
2.6	व्यवसाय बनाम उपक्रम की आय/हानि का एकत्रीकरण	9	27.15
2.7	पात्र यूनिटों के संबंध में अग्रेषित हानियाँ तथा अनावशोषित मूल्यहास के समंजन में विसंगति	110	119.20
2.8	कार्बन क्रेडिटों की बिक्री से प्राप्तियों का प्रबंध	19	34.77
2.9	संवीक्षा निर्धारण के दौरान की गई वृद्धियों पर कटौती की अनुमति	9	74.66
2.10	आंतरिक/निजी उपयोग हेतु विकसित की गई अवसंरचना पर कटौती	8	2066.70
	कुल	229	2716.79

2.2 अपात्र निर्धारितियों को अनुमत की गई कटौती

आयकर अधिनियम की धारा 80आईए (4) प्रावधान करता है कि

- उद्यम कटौतियों के लिए पात्र भारतीय कम्पनी, अथवा ऐसी कम्पनियों के संघ अथवा किसी केंद्रीय या राज्य अधिनियम के अंतर्गत स्थापित या गठन किए गए प्राधिकरण या बोर्ड या निगम या किसी दूसरे निकाय के स्वामित्व में होना चाहिए।
- उद्यम को सरकारी सत्व (अर्थात् केंद्रीय सरकार, राज्य सरकार या स्थानीय प्राधिकरण या कोई अन्य सांविधिक निकाय) के साथ एक करार करना होगा।
- उस मामले में जहां संरचनात्मक सुविधा को एक उद्यम द्वारा हस्तांतरित किया जाता है, जिसने ऐसी संरचनात्मक सुविधा का विकास दूसरे उद्यम के परिचालन और अनुरक्षण के उद्देश्य से किया हो, उसकी ओर से एक संरचनात्मक सुविधा, सरकार या सांविधिक निकाय के साथ करार के अनुसार हो तो हस्तांतरित उद्यम भी ठेके की असमाप्त अवधि के लिए कटौती का हकदार होगा।
- दूरसंचार सेवाओं के मामले में, कोई भी उपक्रम जिसने 1 अप्रैल 1995 के बाद किन्तु 1 अप्रैल 2005 से पूर्व दूरसंचार सेवाएं प्रदान करना शुरू किया था, वह धारा 80आईए के अन्तर्गत कटौती के पात्र होंगे।
- औद्योगिक पार्क/विशेष आर्थिक जोन के मामले में, औद्योगिक पार्क योजना के तहत मंत्रालय द्वारा जारी अधिसूचना में निर्धारित शर्तों का अनुपालन एक अनिवार्य आवश्यकता है।

कटौती के उद्देश्य से सरकार ने किसी व्यक्ति (केन्द्र या राज्य सरकार सहित) द्वारा दिए गए एक निर्माण कार्य ठेके की प्रकृति और उद्यम या सत्व द्वारा निष्पादित, जैसा भी मामला हो, के व्यवसाय को, अलग² रखा। यह न्यायिक

² 2007 और 2009 के वित्त अधिनियम के माध्यम से 1 अप्रैल 2000 से पूर्वव्यापी प्रभाव से किए गए संशोधनों के साथ सन्निविष्ट संशोधन।

निर्णय³ दिया गया था कि स्पष्टीकरण मुख्य प्रावधान के लागू होने के समय से प्रभावी मुख्य प्रावधान के साथ पढा जाए।

13 राज्यों⁴ में 33 मामलों में हमने पाया कि आयकर विभाग ने उन निर्धारितियों को कटौती अनुमत की थी जिन्होंने विदेशी कम्पनियों, एओपी के स्वामित्व वाले उपक्रमों, उन निर्धारितियों जिन्होंने सरकार से करार नहीं किया था, गैर अनुपालन औद्योगिक पार्क को कटौती अनुमत की थी और निर्माण कार्य ठेकेदारों को इससे बाहर रखा जिसके परिणामस्वरूप ₹ 205.84 करोड़ के कर प्रभाव वाली आय का कम निर्धारण हुआ (परिशिष्ट 3)।

बाक्स 2.1: अपात्र निर्धारितियों को अनुमत की गई कटौती पर निदर्शी मामले

क. प्रभाव: प्र. सीआईटी-14, मुम्बई
निर्धारिती: मै. महाराष्ट्र राज्य विद्युत ट्रांसमिशन क. लि.
निर्धारण वर्ष: 2010-11 से 2012-13
पैन: AAECM2936N

उपरोक्त निर्धारण वर्ष के लिए एओ ने निर्धारिती को विद्युत ट्रांसमिशन व्यवसाय के लिए क्रमशः ₹ 27.12 करोड़, ₹ 42.52 करोड़ और ₹ 65.85 करोड़ की कटौती अनुमत की थी। हमने पाया कि निर्धारिती कम्पनी ने संचयी स्थायी परिसम्पत्तियों में नए संवर्धनों पर 'इक्विटी के रिटर्न' के आधार पर अनुमानतः 14 प्रतिशत पर निकाली गई आय पर कटौती का दावा किया, जो सही नहीं था क्योंकि अधिनियम में ऐसी अनुमानतः संगणित आय पर कटौती के दावे का कोई प्रावधान नहीं था। एओ द्वारा ₹ 135.49 करोड़ की आय की कटौती की गलत अनुमति में ₹ 44.71 करोड़ का कर प्रभाव निहित था। विभाग से उत्तर प्रतीक्षित था।

ख. प्रभार: प्र. सीआईटी (केन्द्रीय-1), कोलकाता
निर्धारिती: मै. जैन इन्फ्रा प्रोजेक्ट्स लिमिटेड
निर्धारण वर्ष: 2008-09 से 2011-12
पैन: AACCB9831F

एओ ने निर्धारिती कम्पनी को ₹ 102.83 करोड़ की कटौती अनुमत की थी। हमने पाया कि निर्धारिती ने कार्य का निष्पादन (i) सडक कार्य के लिए केन्द्रीय लोक निर्माण कार्य विभाग (सीपीडब्ल्यूडी), (ii) डीवीसी, मेजिया में क्वार्टरों के निर्माण (जल आपूर्ति/सफाई व्यवस्था सहित) के लिए राष्ट्रीय भवन निर्माण कारपोरेशन लिमिटेड, (एनबीसीसी) (iii) सडक कार्य के लिए वेस्टिंग हाऊस सैक्सवाई फार्मर लिमिटेड (डब्ल्यूएसएफएल) (iv) मोतीहारी जिले में सडक

³ अपील (सिविल) 2005 की 351-355, दिनांक 17 नवम्बर 2005 एससी सडको फोरेक्स इंटरनेशनल ड्रिल इंक एवं अन्य बनाम सीआईटी देहरादून एवं एएनआर

⁴ आन्ध्र प्रदेश (3), बिहार (1), चण्डीगढ़ (1), दिल्ली (5), गुजरात (2), झारखण्ड (1), कर्नाटक (2), केरल (1), मध्यप्रदेश (2), महाराष्ट्र (7), राजस्थान (1), तमिलनाडू (4), और पश्चिम बंगाल (3)

सुधार के लिए कार्यकारी अभियन्ता आरसीडी, बिहार और (v) समस्तीपुर जिला, बिहार इत्यादि में राज्य राजमार्ग की मौजूदा सड़कों के सुधार/उन्नयन के लिए इरकान इंटरनेशनल लिमिटेड (इरकान) के साथ समझौते के अनुसार किया था। यह समझौते केवल कार्य के निष्पादन के लिए संविदात्मक समझौते की प्रकृति के होने के नाते, निर्धारिती कम्पनी को कटौती का लाभ प्राप्त करने के लिए निर्माता के रूप में नहीं कहा जा सकता। एओ द्वारा ₹ 102.83 करोड़ की आय की कटौती की अनियमित अनुमति के परिणामस्वरूप ₹ 34.75 करोड़ का कर कम प्रभारित हुआ। आयकर विभाग का उत्तर प्रतीक्षित था (अप्रैल 2016)।

ग. प्रभार: सीआईटी-II, दिल्ली

निर्धारिती: मै. सेलेबी दिल्ली कार्गो टर्मिनल मनेजमेंट इंडिया प्रा.लि.

निर्धारण वर्ष: 2011-12 और 2012-13

पैन : AADCC6885B

एओ ने नि.व. 2011-12 और 2012-13 के लिए निर्धारिती कम्पनी को क्रमशः ₹ 83.15 करोड़ और ₹ 15.49 करोड़ की कटौती अनुमत की थी। दिल्ली इंटरनेशनल एयरपोर्ट प्राइवेट लिमिटेड (डायल) ने मै एयरपोर्ट अथॉरिटी आफ इंडिया के साथ परिचालन, अनुरक्षण, विकास, डिजाइन, निर्माण, उन्नयन, आधुनिकीकरण, वित्त और आइजीआई एयरपोर्ट, नई दिल्ली के प्रबंधन के लिए करार किया (अप्रैल 2006)। बाद में अगस्त 2009 में डायल ने एयरपोर्ट पर कार्गो टर्मिनल के उन्नयन, वित्त पोषण, परिचालन अनुरक्षण और प्रबन्धन का अधिकार निर्धारिती कम्पनी को 25 वर्षों की अवधि के लिए दे दिया। निर्धारिती कम्पनी ने सीधा सरकार के साथ करार नहीं किया था इसलिए वह कटौती के योग्य थी। दोनों निर्धारण वर्षों के लिए एओ द्वारा कटौती अननुमत न करने की चूक के परिणामस्वरूप ₹ 98.64 करोड़ की आय का कम निर्धारण हुआ जिसमें ₹ 32.65 करोड़ का संभावी कर प्रभाव शामिल था।

विभाग ने उत्तर दिया कि कम्पनी डायल के साथ छूट करार के तहत कार्य का निष्पादन कर रही थी जो एएआई और जीएमआर एयरपोर्ट्स लि. कम्पनी का एक संयुक्त उद्यम था और कार्गो टर्मिनल एयरपोर्ट संरचना का एक अभिन्न भाग था। उत्तर स्वीकार्य नहीं था क्योंकि निर्धारिती कम्पनी ने केन्द्र सरकार/राज्य सरकार/स्थानीय प्राधिकरण/संविधिक निकाय के साथ संरचनात्मक सुविधाओं के विकास के लिए सीधे तौर पर कोई करार नहीं किया था, जिससे वह आयकर अधिनियम की धारा 80 आईए के तहत कटौती के लिए योग्य हो।

घ. प्रभार: सीआईटी-V, हैदराबाद

निर्धारिती: मै. युनाइटेड पोर्ट सर्विसेस प्रा.लि. हैदराबाद

निर्धारण वर्ष : 2010-11, 2011-12 और 2012-13

पैन: AABCJ0188Q

एओ ने निर्धारिती कम्पनी, जो संरचनात्मक सुविधा के निर्माण, परिचालन एवं अनुरक्षण का कार्य करती थी को काकीनाडा डीप वाटर पोर्ट में आवंटित अधिसूचित पोर्ट भूमि के कुछ भाग में तीन मौजूदा बर्थों के परिचालन एवं अनुरक्षण और 4थे बर्थ के विकास, परिचालन एवं अनुरक्षण और जिसने चारों बर्थों के लिए कटौती का दावा किया था, को ₹ 87.65 करोड़ की

कटौती अनुमत की थी। हमने पाया कि आन्ध्र प्रदेश सरकार के साथ मै. काकीनाडा सीपोर्ट्स लि. (केएसपीएल) द्वारा एक करार किया गया था और पोर्ट क्षेत्र को निर्धारित कम्पनी को किराए पर दिया गया था। चूंकि निर्धारिती ने सरकार के साथ करार नहीं किया था, वह धारा 80-आईए के तहत कटौती के लिए पात्र नहीं था। कटौती अननुमत करने की चूक के परिणामस्वरूप ₹ 87.65 करोड़ की आय जिसमें ₹ 29.09 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था का कम निर्धारण हुआ। आयकर विभाग ने इस आधार पर आपत्ति को स्वीकार नहीं किया कि मै. केएसपीएल ने वैसल को जल आपूर्ति का कार्य आगे किराए पर दिया था और निर्धारिती ने आन्ध्र प्रदेश सरकार से मै. केएसपीएल के साथ आगे और भूमि पट्टे के लिए अनुमोदन प्राप्त किया था। यह पुष्टि हुई है कि बंकरिंग, पाइपलाइन और अन्य सुविधाओं के लिए विकसित संरचनात्मक सुविधाएं कटौती के लिए पात्र हैं। उत्तर तर्क संगत नहीं है क्योंकि निर्धारिती का केन्द्र/राज्य सरकार के साथ कोई सीधा करार नहीं हुआ था। आयकर निदेशक (आसूचना) हैदराबाद ने भी निष्कर्ष दिया था (नवम्बर 2013) कि निर्धारिती धारा 80 आईए के तहत योग्य नहीं था।

इ. प्रभार: प्र. सीआईटी (केन्द्रीय), नागपुर
निर्धारिती: मै. एसएमएस इंफ्रास्ट्रक्चर लिमिटेड
निर्धारण वर्ष : 2010-11 और 2011-12
पैन : AACCS9854P

एओ ने नि.व. 2010-11 और 2011-12 के लिए सड़कों के विकास और अनुरक्षण के लिए निर्धारिती को ₹ 11.30 करोड़ और ₹ 13.99 करोड़ की कटौती अनुमत की थी। हमने पाया कि निर्धारिती कम्पनी ने मै. इंटरनेशनल रोड डायनामिक्स इंक (एक कम्पनी जो कनाडा के कानून के तहत समाविष्ट थी) के साथ संयुक्त उद्यम किया और एक टोल रोड के परिचालन और अनुरक्षण और पश्चिम बंगाल सरकार के एचआरबीसी, कोलकाता के टोल प्लाजा विद्या सागर सेतु पर टोल संग्रहण कार्य का दायित्व लिया। चूंकि मै. इंटरनेशनल रोड डायनामिक्स इंक कनाडा की कम्पनी होने के नाते, भारतीय कम्पनी के साथ बनाया गया संयुक्त उद्यम भारतीय कम्पनियों का संघ नहीं था, निर्धारिती धारा 80 आईए के तहत कटौती के लिए पात्र नहीं था। एओ द्वारा कटौती को अननुमत करने में विफलता के परिणामस्वरूप ₹ 25.29 करोड़ की आय की कटौती की गलत अनुमति हुई जिसमें ₹ 8.49 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था। आयकर विभाग का उत्तर प्रतीक्षित था (दिसम्बर 2015)।

च. प्रभार: प्र. सीआईटी 3, मुम्बई
निर्धारिती : मै. रिलायन्स इंडस्ट्रीयल इंफ्रास्ट्रक्चर लिमिटेड
निर्धारण वर्ष : 2010-11, 2011-12 और 2012-13
पैन : AAACR7637P

एओ ने नि.व. 2010-11 और 2012-13 में संवीक्षा निर्धारण के दौरान ₹ 7.26 करोड़ और ₹ 7.32 करोड़ और नि.व 2011-12 में संवीक्षा निर्धारण के दौरान ₹ 7.06 करोड़ की कटौती अनुमत की थी। निर्धारिती सूरत नगर निगम, हजीरा क्षेत्र इंडस्ट्रीज एसोसिएशन और सिंगनपुर वेयर परियोजना के लिए भागीदार उद्योगों के साथ आरआईएल द्वारा निष्पादित एक

त्रिपक्षीय समझौते के प्रति तापी नदी से, रिलायन्स इंडस्ट्रीज लि. (आरआईएल), हजीरा के पेट्रोकेमिकल काम्पलेक्स से पाइपलाइन के माध्यम से कच्चे पानी की आपूर्ति के व्यवसाय में लगा था। इसके अतिरिक्त, आरआईएल ने अधिनियम की धारा 194सी के तहत टीडीएस की कटौती के बाद कच्चे पानी की आपूर्ति के लिए निर्धारिती कम्पनी को ₹ 8.07 करोड़ का भुगतान किया। इसलिए, आरआईएल के एक ठेकेदार होने के नाते निर्धारिती कम्पनी कटौती के लिए पात्र नहीं थी। ₹ 21.64 करोड़ की कटौती की अनियमित अनुमति के परिणामस्वरूप ₹ 7.19 करोड़ के कर प्रभाव का कम निर्धारण हुआ।

आयकर विभाग ने यह कहते हुए आपत्ति को स्वीकार नहीं किया कि धारा 80 आईए के स्पष्टीकरण में संरचनात्मक सुविधा (नवम्बर 2015) के रूप में जल आपूर्ति परियोजना शामिल है। उत्तर स्वीकार्य नहीं है क्योंकि निर्धारिती केवल एक ठेकेदार था और अतः धारा 80 आईए के तहत कटौती के लिए बिल्कुल भी पात्र नहीं था।

छ. प्रभार : सीआईटी ॥ वडोदरा

निर्धारिती : मै. नेटाफिम इरिगेशन इंडिया प्रा.लि.

निर्धारण वर्ष : 2011-12

पैन: AAACE4738J

एओ ने ड्रिप इंटिगेशन सिस्टम के विनिर्माण और विपणन के व्यवसाय में लगी निर्धारिती कम्पनी को ₹ 9.21 करोड़ की कटौती अनुमत की थी। हमने पाया कि अपेक्षित करार मै. नेटाफिम एसीएस और इंडिया लि. और आन्ध्र प्रदेश सरकार के बीच हस्ताक्षर किया गया था और निर्धारिती कम्पनी और राज्य सरकार के बीच नहीं। निर्धारिती कम्पनी पूर्ण रूप से नेटाफिम लि. इजराइल (पूर्व में नेटाफिम एसीएस इजराइल के रूप में जानी जाती थी) के स्वामित्व वाली सहायक कम्पनी थी और उसने किसी केन्द्र या राज्य सरकार के साथ कोई करार नहीं किया था और इसलिए वह कटौती के लिए पात्र नहीं थी। कटौती की अननुमति में एओ की विफलता के परिणामस्वरूप ₹ 9.22 करोड़ की आय का कम निर्धारण हुआ जिसमें ₹ 4.53 करोड़ का कर कम लगाया गया था। **आयकर विभाग से उत्तर प्रतीक्षित है (दिसम्बर 2015)।**

ज. प्रभार: सीआईटी तिरुवनंत पुरम

निर्धारिती: मै. इंडियन मेडिकल एसोसिएशन गोज इको फ्रेंडली (इमेज)

निर्धारण वर्ष : 2010-11, 2011-12 और 2012-13

पैन : AAAAI1681A

एओ ने नि.व 2010-11 से 2012-13 के लिए निर्धारिती को अस्पतालों में सृजित बायो मेडिकल वेस्ट के निपटान की सुविधा प्रदान करने के लिए ₹ 6.41 करोड़ की कटौती अनुमत की थी। निर्धारिती की स्थिति 'व्यक्तियों के संघ' होने के नाते धारा 80 आईए(4) (i) में निर्दिष्ट किसी स्थिति में नहीं आती थी और इसलिए निर्धारिती कटौती के लिए पात्र नहीं था। कटौती की अननुमति में एओ की चूक के परिणामस्वरूप ₹ 6.41 करोड़ की आय का कम

निर्धारण हुआ जिसमें ₹ 2.60 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था। आयकर विभाग ने निर्धारण वर्ष 2010-11 के लिए धारा 263 (फरवरी 2015) के तहत सुधारात्मक कार्रवाई की।

झ. प्रभार : सीआईटी II कोयम्बटूर
निर्धारिती : मै. आरपीपी इंफ्रा प्रोजेक्ट्स लि.
निर्धारण वर्ष: 2010-11 और 2011-12
पैन : AAACR93071

एओ ने नि.व 2010-11 और 2011-12 के लिए क्रमशः ₹2.30 करोड़ और ₹ 5.71 करोड़ की कटौती अनुमत की। हमने पाया कि निर्धारिती कम्पनी ने सरकारी/सांविधिक निकायों से संबंधित सम्पत्तियों के निर्माण के लिए निर्माण कार्य ठेका किया और ठेके की राशि के भुगतान के बाद उनसे अलग हो गया। एओ ने नि.व 2012-13 के लिए संवीक्षा निर्धारण पूरा करते समय यह भी निर्णय दिया कि निर्धारिती निर्माण कार्य करार के निष्पादन में लगा था और तदनुसार कटौती को अननुमत किया। चूंकि नि.व. 2010-11 और 2011-12 के लिए निर्धारिती की स्थिति समान थी, इसलिए दावा की गई कटौती नि.व. 2010-11 और 2011-12 के लिए भी अननुमत की जानी चाहिए थी। अतः एओ कटौती को अननुमत करने में विफल रहा जिसके परिणामस्वरूप ₹ 8.01 करोड़ की आय का कम निर्धारण हुआ जिसमें नि.व. 2010-11 और 2011-12 के लिए ₹ 2.10 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था। आयकर विभाग लेखापरीक्षा आपत्ति की जांच करने के लिए सहमत हो गया (मार्च 2014)।

अतः उपरोक्त से यह पाया गया कि एओज लाभ प्राप्त करने के लिए निर्धारित पूर्व योग्यताओं का मूल्यांकन नहीं कर सके और उन निर्धारितियों को अनियमित रूप से कटौती अनुमत की जो कटौती के लिए या तो सरकार के साथ सीधे करार नहीं करने के कारण या निर्माण कार्य ठेकेदार होने के नाते, या विदेशी कम्पनियों इत्यादि के साथ सहयोग द्वारा बनाए गए संयुक्त उद्यम द्वारा विकसित संरचना के कारण पात्र नहीं थे। दिनांक 27 जून 2016 के सीबीडीटी के ईमेल द्वारा उत्तर में विशिष्ट मामलों या बताए गए प्रणालीगत मामलों पर कोई प्रतिक्रिया नहीं थी। एग्जिट कान्फ्रेंस के दौरान भी कोई उत्तर/टिप्पणी नहीं दी गई थी।

2.3 उस व्यवसाय को कटौती अनुमत की गई जो अधिनियम में विनिर्दिष्ट नहीं था

किसी संरचनात्मक सुविधा के विकास या परिचालन और अनुरक्षण या विकास, परिचालन या अनुरक्षण सेवा प्रदान करने, विकास या विकास और परिचालन या अनुरक्षण, दूरसंचार और एक औद्योगिक पार्क या केन्द्र सरकार द्वारा अधिसूचित विशेष आर्थिक जोन के परिचालन, विद्युत के सृजन या सृजन या वितरण सहित ट्रांसमिशन या वितरण लाइनों के मौजूदा नेटवर्क का महत्वपूर्ण नवीकरण और आधुनिकीकरण व्यवसाय वह संरचनात्मक सुविधाएं हैं जो धारा 80 आईए के तहत कटौती के योग्य हैं।

धारा 80 आईए (4) का स्पष्टीकरण संरचनात्मक सुविधा⁵ का ब्यौरा देता है किन्तु यह अन्य अधीनस्थ/सहायता सेवाओं और सुविधाओं जैसे ईंधन सुविधा, पार्किंग सुविधा इत्यादि, जो एयरपोर्ट के सुचारु परिचालन के लिए अपेक्षित है का उल्लेख नहीं करता है अतः इन सहायक सेवाओं को धारा 80 आईए के अंतर्गत कटौती के प्रयोजनार्थ पात्र अवसंरचना को सुविधा नहीं माना जाएगा।

आठ⁶ राज्यों में 16 मामलों में हमने पाया कि आयकर विभाग ने निर्धारिती कम्पनियों को धारा 80 आईए के तहत आय से कटौती अनुमत की थी, जहाँ प्लानों की बिक्री, परियोजनाएं जो संरचनात्मक सुविधाओं में शामिल नहीं थी, रूपान्तरण प्रभार, पार्कों के विकास/अनुरक्षण इत्यादि जैसे व्यवसाय कटौती के लिए योग्य नहीं थे।

आयकर विभाग द्वारा कटौतियों को अननुमत करने में विफलता के परिणामस्वरूप आय का कम निर्धारण हुआ जिसमें ₹ 174.35 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था (परिशिष्ट 4)।

⁵ (i) टोल सड़क सहित एक सड़क, एक पुल या एक रेल प्रणाली (ii) राजमार्ग परियोजना, (iii) जलापूर्ति परियोजना, जल उपचार प्रणाली, सिंचाई परियोजना, स्वच्छता तथा सीवरेज प्रणाली या ठोस अपशिष्ट प्रबन्धन प्रणाली (iv) पोर्ट, एयरपोर्ट, इनलैंड जलमार्ग (समुद्र में इनलैंड पोर्ट या नौवाहन चैनल 1 अप्रैल 2001 से लागू वित्त अधिनियम 2002 पात्र व्यवसायों की सूची में से समान प्रकृति की अन्य सार्वजनिक सुविधाएं जैसा कि बोर्ड द्वारा अधिसूचित किया जाए' शब्दावली को हटा दिया गया था।

⁶ आन्ध्र प्रदेश (1), बिहार (1), दिल्ली (4), गुजरात (2), कर्नाटक (1), मध्यप्रदेश (1), महाराष्ट्र (2), और पश्चिम बंगाल (4)

बाक्स 2.2: निदर्शी मामले जहाँ उस व्यवसाय को कटौती अनुमत की गई जो अधिनियम में विनिर्दिष्ट नहीं थे

क. प्रभार : सीआईटी III, दिल्ली
निर्धारिती : मै. दिल्ली स्टेट इंडस्ट्रीयल एंड इंफ्रास्ट्रक्चर डेवलपमेंट कारपोरेशन लि.
निर्धारण वर्ष : 2011-12 और 2012-13
पैन : AAACD 1257F

एओ ने निर्धारिती कम्पनी को संरचनात्मक सुविधा के विकास, परिचालन और अनुरक्षण के लिए ₹ 239.60 करोड़ की कटौती अनुमत की थी। लेखापरीक्षा के दौरान, हमने पाया कि कटौती प्लाटों की बिक्री, परिवर्तन प्रभार और ब्याज आय इत्यादि से आय पर अनुमत की गई थी जो आय कटौती के लिए योग्य नहीं थी। कटौती की गलत अनुमति के परिणामस्वरूप ₹ 239.60 करोड़ की आय का कम निर्धारण हुआ जिसमें ₹ 86.76 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था।

ख. प्रभार : सीआईटी-I, हैदराबाद
निर्धारिती : मै. एपी पावर जेनरेशन कारपोरेशन लि.
निर्धारण वर्ष : 2011-12 और 2012-13
पैन: AACCA2734J

एओ ने नि.व. 2011-12 और 2012-13 के लिए निर्धारितियों को ऐसे क्रियाकलापों पर ₹ 127.04 करोड़ की कटौती अनुमत की जैसे आन्ध्र प्रदेश सरकार की सिंचाई योजना के लिए एएमआरपी लिफ्ट को ओ एवं एम सेवाएं, विभिन्न विद्युत परियोजनाओं को परामर्श सेवाएं मुहैया कराना इत्यादि जो निर्धारिती के पात्र व्यवसाय अर्थात् विद्युत सृजन से अर्जित नहीं की गई थी। चूंकि उपरोक्त व्यवसायिक गतिविधियां पात्र व्यवसाय नहीं थी, कटौती को अननुमत किया जाना चाहिए था। कटौती को अननुमत करने में एओ की विफलता के परिणामस्वरूप धारा 80 आईए के तहत कटौती की अनियमित अनुमति दी गई जिसमें ₹ 41.80 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था। आय कर विभाग से उत्तर प्रतीक्षित था।

ग. प्रभार : पीसीआईटी 5, मुम्बई
निर्धारिती : मै. एबीजी कोलकाता कन्टेनर टर्मिनल प्राइवेट लिमिटेड
निर्धारण वर्ष : 2010-11 से 2012-13
पैन : AACCC1919K

एओ ने नि.व 2010-11 और 2012-13 के लिए संवीक्षा के बाद निर्धारिती कम्पनी को क्रमशः ₹ 7.04 करोड़ और ₹ 8.67 करोड़ और नि.व. 2011-12 के लिए कांडला पोर्ट ट्रस्ट को क्रेनों/ उपकरणों की आपूर्ति के लिए किराया प्रभारों से अर्जित आय पर संक्षिप्त निर्धारण में ₹ 8.89 करोड़ की कटौती अनुमत की। पोर्ट गतिविधियों के सुचारू परिचालन के लिए क्रेनों की आपूर्ति को संरचनात्मक सुविधा नामतः पोर्ट के विकास परिचालन और अनुरक्षण के रूप में नहीं माना जा सकता। इसलिए निर्धारिती धारा 80 आईए के तहत कटौती का हकदार नहीं था। कटौती को अननुमत करने में एओ की विफलता के परिणामस्वरूप सभी तीन निर्धारण वर्षों

के लिए ₹ 24.62 करोड़ की कटौती की अनियमित अनुमति हुई जिसमें ₹ 8.16 करोड़ का कर प्रभाव शामिल था।

विभाग ने उत्तर दिया कि पोर्ट पर संस्थापित क्रेनों को कन्टेनरों की लोडिंग और अनलोडिंग के लिए प्रयोग किया गया था; इसलिए यह कार्य समान रूप से 'पोर्ट' की परिभाषा के विस्तारित मानदण्डों के अंतर्गत आता है। उत्तर तर्कसंगत नहीं है क्योंकि निर्धारिती कम्पनी केवल क्रेनों की एक सेवा प्रदाता थी और कार्य अधिनियम द्वारा संरचनात्मक सुविधा की परिभाषा में शामिल नहीं था।

इसलिए उपरोक्त से यह देखा गया कि एओज निर्धारित व्यवसायों का अनुपालन करने में विफल रहे और विभिन्न विद्युत परियोजनाओं को परामर्श सेवाओं, क्रेनों की आपूर्ति से आय इत्यादि से अर्जित आय के प्रति अनियमित रूप से कटौती अनुमत कर रहे थे जो धारा 80आईए के तहत कटौती के लिए पात्र नहीं थी। दिनांक 27 जून 2016 के सीबीडीटी- की प्रतिक्रिया ई-मेल में उठाए गए विशिष्ट मामलों या बताए गए प्रणालीगत मामलों के बारे में कोई उत्तर नहीं देती। एग्जिट कान्फ्रेंस के दौरान भी कोई उत्तर/टिप्पणी नहीं दी गई थी।

2.4 न्यूनतम वैकल्पिक कर (मैट) की गलत गणना

धारा 115 जेबी में प्रावधान है कि जहां कुल आय पर देय आय कर, जैसा सामान्य प्रावधानों के अन्तर्गत गणना की जाती है उसके बुक लाभ के निर्धारित प्रतिशत से कम हो तो ऐसा बुक लाभ निर्धारिती की कुल आय माना जाएगा और ऐसी कुल आय पर निर्धारिती द्वारा देय कर समय समय पर निर्धारित दर/प्रतिशत पर आय कर की राशि होगी। धारा 115 जेबी (4) के तहत रिपोर्ट अधिनियम के नियम 40 बी के अनुसार फार्म सं. 29बी में देना अपेक्षित है जिसका लेखाकार द्वारा प्रमाणीकरण आवश्यक है। मैट की गणना में, किसी भी रिजर्व में ले जायी गयी राशि को बुक लाभ निकालने के लिए वापिस जोड़ना पड़ता है।

न्यायिक रूप से यह निर्णय⁷ दिया गया था कि शेयरों की जब्ती अधिनियम की धारा 2 (47) के साथ पठित धारा 45 के संदर्भ में हस्तांतरण के बराबर है और यह एक पूंजीगत लाभ है। इसके अलावा यह भी निर्णय⁸ दिया गया था कि यदि लाभ और हानि खाते को पूंजीगत लाभ पर विचार किए बिना निकाला जाता है तो, यह कम्पनी अधिनियम के भाग II और भाग III के प्रावधानों के अनुसार है नहीं कहा जा सकता और निर्धारिती को अधिनियम की धारा 45 के अन्तर्गत पूंजीगत लाभ द्वारा आय को ध्यान में रखना आवश्यक है और कम्पनी अधिनियम के अन्तर्गत बुक लाभ की गणना करते समय, निर्धारिती को धारा 115 जेबी के उद्देश्य के लिए पूंजीगत लाभ को शामिल करना होता है।

अधिनियम की धारा 115जेएए के तहत, अधिनियम के अन्य प्रावधानों के अनुसार संगणित उसकी कुल आय पर निर्धारिती द्वारा भुगतान किए गए कर तथा देय कर की राशि में भिन्नता को कर क्रेडिट के रूप में स्वीकृत किया जाएगा।

लाभांश आय (धारा 115ओ में संदर्भित लाभांश के अलावा अन्य) पर धारा 10(23जी) के तहत छूट, एक मान्यताप्राप्त योग्य व्यवसाय में संलग्न किसी उपक्रम में दीर्घावधि वित्तपोषण के लिए 01 जून 1998 से शेयरों में निवेश से एक अवसंरचनात्मक पूंजीगत निधि अथवा/तथा अवसंरचनात्मक पूंजीगत कम्पनी के ब्याज अथवा एलटीसीजी को 01 अप्रैल 2007 से प्रभावी रूप में छोड़ा जाता है। इसलिए किसी योग्य व्यवसाय में वर्तमान के साथ-साथ आगामी निवेश से आय करयोग्य होगी।

हमने चार राज्यों⁹ में 10 मामलों में यह देखा कि आयकर विभाग ने मेट को (i) आरक्षित, प्रावधानों को पुनः न जोड़कर, (ii) लाभ तथा हानि खाते में क्रेडिट पूंजीगत अर्जनो, (iii) मेट क्रेडिट के अधिक अग्रणीत को स्वीकार करना आदि द्वारा गलत प्रकार से संगणित किया जिसके परिणामस्वरूप ₹ 14.12 करोड़ के कर प्रभाव सहित आय का कम निर्धारण हुआ (परिशिष्ट 5)।

⁷ डीसीआईटी बनाम बीपीएल (सेन्यो)फाइनेंस लि. (2009) 312 आईटी आर 63 (कर्नाटक)

⁸ जरोदा प्लान्टेशन्स प्रा.लि. आईटीए सं. 4420/डेल/2011 आइटीएटी बेंच 'डी' दिल्ली

⁹ आंध्र प्रदेश (4), दिल्ली (1), महाराष्ट्र (2) तथा राजस्थान (3)

बॉक्स 2.3 न्यूनतम वैकल्पिक कर (मेट) की गलत संगवना पर निदर्शी मामले

क. प्रभार : सीआईटी-IV, हैदराबाद
निर्धारिती : मै. लेन्को कॉन्डापल्ली पावर (प्रा.) लिमिटेड
निर्धारण वर्ष : 2010-11
पेन : AABCT4226B

एओ ने सामान्य प्रावधानों के तहत ₹ 270.52 करोड़ की कटौती मंजूर की। हमने देखा कि बुक लाभ की संगणना करते समय, ₹ 39.40 करोड़ के करो की प्रतिपूर्ति के प्रति एपी ट्रांसको पर निर्मित बीजको को लाभ तथा हानि खाते में न डालकर संवीक्षा निर्धारण के दौरान पुनः जोड़ने का निर्णय लिया गया परन्तु मानी गई आय में नहीं जोड़ा गया। इसी प्रकार, पूंजीगत व्यय के प्रति ₹10 करोड़ की अननुमति को बुक लाभ में नहीं जोड़ा गया था। कटौती को अस्वीकृत करने की चूक के परिणामस्वरूप ₹8.40 करोड़ के कर प्रभाव वाली ₹ 49.40 करोड़ की आय का कम निर्धारण हुआ। आयकर विभाग ने यह कहते हुए आपत्ति (दिसम्बर 2015) को स्वीकार नहीं किया कि आय की कथित मद को आय के रूप में मानने पर विचार नहीं किया गया। उत्तर इस आधार पर तर्कसंगत नहीं है कि यह एक बार-बार होने वाला मामला था तथा नि.व 2012-13 को छोड़कर प्रत्येक निर्धारण वर्ष के लिए विभाग इसे बुक लाभ में जोड़ रहा था।

ख. प्रभार : सीआईटी-I, गुन्टूर
निर्धारिती : मै. ट्रांसस्टोरी (इंडिया) लिमिटेड गुन्टूर
निर्धारण वर्ष : 2011-12
पेन : AABCT4226B

एओ ने निर्धारिती कम्पनी को ₹ 104.63 करोड़ की छूट मंजूर करने वाले अनुवर्ती आदेश को पास करते समय कटौती के लिए अयोग्य अन्य स्रोतों से ₹ 3.34 करोड़ की आय पर छूट स्वीकृत की। इस प्रकार, ₹ 1.11 करोड़ के कर प्रभाव सहित ₹ 3.34 करोड़ की अधिक कटौती स्वीकृत हुई। चूंकि कर का भुगतान विशेष प्रावधान के तहत किया गया था अतः मेट क्रेडिट को ₹ 1.11 करोड़ की सीमा तक कम किया जाना चाहिए। विभाग ने उत्तर प्रतीक्षित था।

अतः उक्त से यह पता चलता है कि अधिनियम के विशेष प्रावधानों के तहत अपेक्षित समायोजनों को निर्धारण आदेश में निर्धारण अधिकारी के स्पष्ट निर्णय के पश्चात भी अन्य बातों के साथ साथ नहीं किया गया था। सीबीडीटी के दिनांक 27 जून 2016 की ईमेल प्रतिक्रिया में उठाए गए विशेष मामले पर या बताए गए प्रणालीगत मामले पर कोई प्रतिक्रिया निहित नहीं थी। एग्जिट सम्मेलन में आयकर विभाग के प्रतिनिधियों ने मामले पर कोई टिप्पणी नहीं की।

2.5 अस्थायी वस्तुओं का मूल्यांकन

धारा 80आईए(8) के अनुसार, यदि निर्धारिती के योग्य तथा अन्य व्यवसाय के बीच माल तथा सेवाओं का स्थानांतरण किया जाता है तो ऐसे माल का मूल्य माल के बाजार मूल्य के समान होगा। यदि योग्य व्यवसाय के खातों में दर्ज ऐसे हस्तांतरण के लिए प्रतिफल हस्तांतरण की तिथि पर माल के बाजार मूल्य के समान न हो तो निर्धारण अधिकारी ऐसे स्थानांतरित माल के लिए बाजार मूल्य मानने वाले योग्य व्यवसाय के लाभों या अर्जनो को पुनः संगणित करेगा।

चीनी, सीमेंट तथा पेपर उद्योग सामान्य तौर पर सीमित उपभोग के लिए अपने मुख्य व्यवसाय में उत्पादित अधिक हीट/स्टीम का उपयोग करने के लिए तथा विद्युत उत्पादन के लिए संयुक्त हीट तथा पावर प्लांट (सहउत्पादक संयंत्र) में लगे थे। इस प्रकार के विद्युत उत्पादन में, मध्यवर्ती उत्पादों को मुख्य व्यवसाय से पात्र व्यवसाय में स्थानांतरित किया जाता है। उपयोग की समाप्ति अवधि के बिना स्टीम एक अस्थायी उत्पाद है तथा इसे विद्युत सृजन में उपयोग किया जाता है।

हमने पाया किया कि निर्धारिती ने स्टीम¹⁰ को विद्युत उत्पादन इकाई के लिए इनपुट तथा/अथवा आउटपुट के रूप में व्यवहारित किया। इसके अलावा, निर्धारिती ने बाजार मूल्य अपनाने के बजाय स्टीम/अपशिष्ट हीट के मूल्यांकन की विविध प्रक्रियाओं अर्थात् या तो लागत आधार या अनुमानित आधार का उपयोग किया (परिशिष्ट 6)।

बॉक्स 2.4: अस्थायी माल तथा सेवाओं के मूल्यांकन पर निर्दर्शी मामले

क. प्रभार : सीआईटी-1 चेन्नई
निर्धारिती : मै.कोरोमंडल शुगर्स लिमिटेड
निर्धारण वर्ष : 2011-12 और 2012-13
पेन : AAACC 4628 F

एओ ने विद्युत सृजन व्यवसाय के संदर्भ में नि.व. 2011-12 तथा 2012-13 के लिए क्रमशः ₹ 10.84 करोड़ तथा ₹ 13.47 करोड़ की निवल कटौती को मंजूर किया। हमने देखा कि निर्धारिती कम्पनी जो चीनी के निर्माण में संलग्न थी, ने अतिरिक्त रूप में एक टर्बाइन की संस्थापना करके स्टीम आधारित ऊर्जा (विद्युत) का सृजन किया। निर्धारिती ने स्टीम को

¹⁰ स्टीम को विद्युत जो मुख्य व्यवसाय का एक आउटपुट है, के उत्पादन के लिए इनपुट के रूप में उपयोग किया।

विद्युत उत्पादन के लिए एक इनपुट के रूप में व्यवहारित किया। इनपुट के रूप में उपयुक्त स्टीम पर व्यय को धारा 80 आईए (8) में परिकल्पित अनुसार बाजार दर के बजाय लागत आधार पर निर्धारित किया गया जिसके परिणामस्वरूप योग्य इकाई के लाभ तथा स्वीकृत कटौती की राशि में स्फीति हुई। विभाग से उत्तर प्रतीक्षित था।

ख. प्रभार : सीआईटी-2 चेन्नई
निर्धारिती : मै. इंडिया सीमेंट लिमिटेड
निर्धारण वर्ष : 2011-12 तथा 2012-13
पेन : AAAC 1728 P

एओ ने सीमेंट निर्माण इकाईयो से उत्पन्न अपशिष्ट हीट से सृजित विद्युत से हुए लाभ के लिए नि.व. 2011-12 तथा 2012-13 हेतु क्रमशः ₹ 12.89 करोड़ तथा ₹ 23.94 करोड़ की कटौती मंजूर की। पात्र लाभ की संगणना करते समय, निर्धारिती ने कटौती हेतु पात्र इकाई के लाभ की गणना हेतु 10 पैसे प्रति यूनिट विद्युत पर अपशिष्ट हीट के लिए अनुमानित मूल्य को अपनाया। ऐसा करते समय, लाभ को अधिक दर्शाया गया जिससे कटौती अधिक अनुमत हुई, विभाग से उत्तर प्रतीक्षित था।

स्टीम या अपशिष्ट हीट बिक्री योग्य मद नहीं है तथा इसीलिए उनका बाजार मूल्य अनिर्धारणीय है। यद्यपि, अधिनियम ने स्टीम/अपशिष्ट हीट जैसे अस्थायी उत्पाद के लिए बाजार मूल्य लेना अनुबंधित किया तथापि, विभाग ने बाजार मूल्य का निर्धारण या निर्धारिती द्वारा अपनाई गई प्रक्रिया की सत्यता की जांच किए बिना निर्धारिती द्वारा दावित रूप में मूल्य (चाहे लागत मूल्य या अनुमानित मूल्य) को स्वीकार किया। यह अनुभव किया गया है कि आयकर विभाग को स्टीम/अपशिष्ट हीट जैसे अस्थायी उत्पाद के लिए बाजार मूल्य का अभिग्रहण करने के लिए उचित तंत्र/फार्मूला/विकसित करना चाहिए तथा/अथवा एओ को दिशा निर्देश जारी करने चाहिए। सीबीडीटी ने कहा (जून 2016) कि धारा 80आईए की उप-धारा (8) के स्पष्टीकरण के अन्तर्गत शब्द 'बाजार मूल्य' की परिभाषा के आधार पर एओज को स्थानीय बाजार स्थितियों को ध्यान में रखते हुए आवश्यक छानबीन करनी चाहिए ताकि उचित बाजार मूल्य सुनिश्चित किया जा सके। एग्जिट सम्मेलन में लेखापरीक्षा द्वारा पुनः मामले को उठाया गया था कि चूंकि स्टीम जैसे अस्थायी उत्पादों के लिए बाजार नहीं है अतः एनटीपीसी जैसे पीएसयूज अथवा राज्य विद्युत बोर्डों द्वारा स्टीम के उत्पादन की लागत को ध्यान में रखते हुए उपयुक्त दिशा-निर्देश जारी किए जाने चाहिए।

2.6 व्यवसाय बनाम उपक्रम की औसत आय/हानि का समेकन

धारा 80आईए(1) में प्रावधान है कि एक उपक्रम अथवा एक उद्यम से एक निर्धारिती की आय में योग्य व्यवसाय के लाभ तथा अभिलाभ सम्मिलित हैं जो कटौती के रूप में अनुमत किया जाता है।

एक ही शीर्ष के तहत योग्य तथा अयोग्य दोनों इकाईयो से आय/हानि को अधिनियम की धारा 70 के प्रावधानों के अनुसार जोड़ा जाना है। इसके पश्चात, एक शीर्ष से आय को अधिनियम की धारा 71 के प्रावधानों के अनुसार अन्य किसी शीर्ष की आय/हानि के साथ जोड़ा जाता है। अधिनियम की धारा 70 तथा 71 के प्रावधानों को लागू करने के पश्चात भी, यदि कोई अन्य आय है (चाहे अधिनियम की धारा 72 के प्रावधानों के अनुसार निपटान किए जाने वाली हानि को अग्रणीत न किया जाए), तो यह अध्याय VI-ए के प्रावधानों के अनुसार कटौती के योग्य है। धारा 10ए, 10एए, 10बी के उद्देश्य हेतु पात्र व्यवसाय की आय या हानि की संगणना पर सीबीडीटी स्पष्टीकरण¹¹ सुसंगत है जिसका आयकर विभाग द्वारा धारा 80 आईए के तहत कटौती के प्रयोजन हेतु संज्ञान लेने की आवश्यकता है यद्यपि अधिनियम की धारा के अन्तर्गत ऐसा कोई प्रावधान नहीं है।

हमने चार राज्यों में नौ मामलों¹² में पाया कि एओ ने धारा 80 आईए के तहत प्रत्येक पवन चक्की को पृथक उपक्रम के रूप में व्यवहारित करते हुए पवन चक्की का उपयोग करके विद्युत उत्पादन में संलग्न निर्धारितियों को ₹ 80.18 करोड़ की सीमा तक कटौती मंजूर की थी। निर्धारितियों ने सभी पवन चक्कियों की आय या हानि को ही नहीं जोड़ा अपितु अन्य पवन चक्कियों तथा अन्य अयोग्य व्यवसाय की हानियों को छोड़ते हुए केवल लाभ अर्जन करने वाली पवन चक्कियों के लिए कटौती का दावा करने का विकल्प चुना।

अन्य पवन चक्कियों की हानियों को या तो गैर योग्य व्यवसाय के लाभ के प्रति निपटाया गया या आगामी वर्षों के लिए अग्रणीत किया गया। इस प्रकार, एओ

¹¹ दिनांक 16 जुलाई 2013 की परिपत्र संख्या 7/डीवी/2013

¹² आंध्र प्रदेश (1), केरल (2), महाराष्ट्र (2) तथा तमिलनाडु (4)

कटौतियों को नामंजूर करने में विफल हुआ जिसके परिणामस्वरूप ₹ 27.15 करोड़ के कर प्रभाव सहित कटौती की अधिक स्वीकृति हुई (परिशिष्ट 7)।

बॉक्स 2.5: 'उपक्रम' शब्द की परिभाषा में कमी पर निदर्शी मामले

क. प्रभार : सीआईटी-IV, हैदराबाद
निर्धारिती: मै. एनएसएल रिन्यूएबल पावर प्रा. लि.
निर्धारण वर्ष : 2010-11, 2011-12 तथा 2012-13
पैन : AABCN6009L

एओ ने विद्युत डिविजन के अन्तर्गत कुल 9 इकाईयों में से 4 लाभ अर्जन करने वाली इकाईयों के संदर्भ में निर्धारिती द्वारा चयनित रूप से दावा किए गए ₹ 37.26 करोड़ की कटौती मंजूर की। निर्धारिती बीजो, रियल-एस्टेट, आईटी अवसंरचना तथा अन्यो से संबंधित अन्य अयोग्य व्यवसाय के साथ पवन चक्की के माध्यम से विद्युत सृजन में संलग्न था। एक व्यवसाय के भाग के रूप में सभी पवन चक्की इकाईयों के लाभ तथा हानियों पर विचार न करते हुए ₹ 12.48 करोड़ के कर प्रभाव सहित ₹ 37.26 करोड़ की अतिरिक्त कटौती की स्वीकृति हुई। विभाग का उत्तर प्रतीक्षित था (नवम्बर 2015)।

ख. प्रभार : सीआईटी-तिरुवेन्द्रम
निर्धारिती : मै. मुथूट फिनकोर्प
निर्धारण वर्ष : 2010-11, 2011-12 तथा 2012-13
पैन: AACCM1453E

एओ ने विद्युत उत्पादन करने वाली पवन चक्की के निर्धारण वर्ष 2010-11 के लिए 14 इकाईयों में से दो लाभ अर्जन करने वाली पवन चक्कियों, निर्धारण वर्ष 2011-12 के लिए 20 इकाईयों में से तीन लाभ अर्जित करने वाली पवन चक्कियों तथा निर्धारण वर्ष 2012-13 के लिए कुल 20 इकाईयों में से पांच लाभ अर्जित करने वाली इकाईयों के संदर्भ में निर्धारिती द्वारा चयनित रूप से दावा की गई ₹ 3.1 करोड़ की कटौती को मंजूर किया। सभी पवन चक्कियों से कुल आय ₹ 6.35 करोड़ की हानि हुई। चूंकि विद्युत सृजन से निवल हानि थी अतः धारा 80 आईए के तहत किसी कटौती के लिए निर्धारिती योग्य नहीं था। इस प्रकार, एओ द्वारा ₹ 3.10 करोड़ की कटौती की अनियमित स्वीकृति से ₹ 1.02 करोड़ का कर प्रभाव बनता था। आयकर विभाग ने इस आईटीएटी निर्णय¹³ का हवाला देते हुए आपत्ति को स्वीकार नहीं किया कि प्रत्येक पवन चक्की का पृथक उपक्रम के रूप में नहीं लिया जा सकता तथा तदनुसार निर्धारिती का कटौती का दावा स्वीकार नहीं किया गया। आयकर विभाग का उत्तर सीबीडीटी के स्पष्टीकरण¹⁴ के संदर्भ में तर्क स्वीकार्य नहीं है

¹³ मै. सुपर स्नाइनिंग मिल्स-आईटीए संख्या 1672/एमडीएस/08-आईटीएटी चेन्नई -21 अप्रैल 2011

¹⁴ दिनांक 16 जुलाई 2013 की परिपत्र संख्या 7/डीवी/2013

ग. प्रभार : पीसीआईटी एलटीयू/मुम्बई
निर्धारिती : मै. न्यूक्लियर पावर कॉरपोरेशन ऑफ इंडिया लिमिटेड
निर्धारण वर्ष : 2010-11
पेन : AAACN3154F

एओ ने काकरापुर में निर्धारिती की 2 लाभ अर्जन करने वाली इकाईयो के संदर्भ में ₹ 31.94 करोड़ की कटौती स्वीकार की जबकि निर्धारिती ने स्वयं जिसने ₹ 31.37 करोड़ की हानि वहन की थी, ने काकरापुर में 1 इकाई के संदर्भ में कटौती का दावा नहीं किया (इकाई 1 तथा 2 हेतु संयुक्त फॉर्म संख्या 10 सीसीबी)। विभाग ने अन्य इकाई के लाभ के प्रति वर्तमान वर्ष की हानियों को समायोजित किए बिना कटौती को स्वीकार किया। इसलिए एओ कटौती को अस्वीकृत करने में विफल हुआ जिसके परिणामस्वरूप ₹ 10.66 करोड़ के कर प्रभाव सहित ₹ 31.37 करोड़ की कटौती की अनियमित स्वीकृति हुई।

आयकर विभाग ने यह कहते हुए आपत्ति को स्वीकार नहीं किया कि निर्धारिती ने हानि का सही प्रकार से निपटान किया था क्योंकि प्रत्येक इकाई को ऐसे व्यवहारित किया जाना था जैसे कि वह निर्धारिती का एक मात्र व्यवसाय था। विभाग का उत्तर बोर्ड के जुलाई 2013 के संदर्भ में तर्कसंगत नहीं था।

सहउत्पादन इकाईयो द्वारा उत्पादित विद्युत प्रमुख रूप से संबंधित निजी उपक्रमों द्वारा केवल सीमित उपभोग के लिए है। सहउत्पादन इकाईयो को पृथक उपक्रम के रूप में व्यवहारित करने के लिए कानून में कोई प्रावधान नहीं है तथा धारा 80 आईए के तहत कटौती के प्रयोजन हेतु सहउत्पादन इकाईयो से लिए लाभो का निर्धारण करने के लिए कोई कार्यप्रणाली वर्णित नहीं की गई है।

धारा में वर्णित शब्द 'उपक्रम' यह नहीं दर्शाता कि यह निर्धारिती के व्यवसाय की विशिष्ट इकाई अथवा एक साथ निर्धारिती के व्यवसाय की सभी योग्य इकाईयो के लिए है। पृथक उपक्रम के रूप में एक ही प्रकृति के व्यवसाय की प्रत्येक इकाई के व्यवहार के फलस्वरूप निर्धारिती का अनुचित लाभ हुए। इसके अलावा, धारा 10ए, 10एए, 10बी के प्रयोजन हेतु आय की संगणना पर अथवा योग्य व्यवसाय की हानि पर सीबीडीटी के स्पष्टीकरण का कथित कटौती के उद्देश्य हेतु आयकर विभाग प्राधिकारियों द्वारा संज्ञान नहीं लिया गया। सीबीडीटी ने स्वीकार किया (जून 2016) कि वास्तव में उक्त पैराग्राफ में आपत्तियां उन अकेले मामलो में धारा 80 आईए के तहत गलत कटौती से संबंधित है तथा इसलिए यह कहा गया कि यह ऐसे मामलो से बचने के लिए

“उपक्रम” शब्द को परिभाषित करने के लिए अनिवार्य प्रतीत नहीं होता। एग्जिट सम्मेलन में, लेखापरीक्षा का मत था कि यह उचित सतर्कता पर आधारित स्थानीय परिस्थितियों तथा एक स्वतंत्र उपक्रम के रूप में प्रत्येक पवन चक्की को व्यवहारित करने के बजाय एक उपक्रम के रूप में निर्धारिती द्वारा अधिकारित पवन चक्की के क्लस्टर को व्यवहारित करने की आवश्यकता को ध्यान में रखते हुए क्षेत्रीय कार्यालयों के लिए बोर्ड द्वारा उचित दिशा-निर्देश जारी करना अनिवार्य हो सकता है। शब्द ‘उपक्रम’ के अर्थ को कुछ निर्धारितियों द्वारा निजी पवन चक्की तथा कुछ अन्य निर्धारितियों द्वारा पवन चक्की के एक क्लस्टर को दर्शाने के लिए उपयोग किया जाता है। इसके कारण लाभ अर्जन करने वाली पवन चक्कियों पर चयनित रूप से धारा 80आईए के तहत छूट का दावा किया गया तथा अन्य पवन चक्कियों की हानि का अन्य व्यवसाय से लाभ के प्रति निपटान किया गया। इसलिए, ऐसे स्पष्टीकरण के अभाव से अधिनियम के छूट तथा संभावित दुरुपयोग के अनभिप्रेत लाभ हो सकता है।

2.7 पात्र इकाईयो से संबंधित अग्रणीत हानियों तथा अनवशोषित मूल्यहास के समायोजन में विसंगतियां

धारा 80आईए(1) तथा (2) के प्रावधानों के अनुसार, पात्र व्यवसाय से उत्पन्न लाभ तथा अभिलाभ के 100 प्रतिशत के बराबर एक राशि की कटौती निर्धारिती के विकल्प पर उस वर्ष जिसमें किसी अवसंरचना सुविधा को परिचालित करने के लिए उपक्रम या उद्यम प्रारंभ होता है, से शुरुआत के 15 वर्षों में से किसी 10 निरंतर वर्षों के लिए दावा किया जा सकता है।

धारा 80 आईए(5) में प्रावधान है कि अधिनियम के किसी अन्य प्रावधानों में कुछ निहित होते हुए भी, पात्र व्यवसाय के लाभ तथा अभिलाभ आरंभिक निर्धारण वर्ष के तुरन्त बाद वाले निर्धारण वर्ष अथवा किसी बाद के निर्धारण वर्ष के लिए संगणित होने वाली कटौती की राशि का निर्धारण करने के प्रयोजनार्थ होंगे जैसे पात्र व्यवसाय आरंभिक निर्धारण वर्ष से संबंधित पिछले वर्ष के दौरान तथा प्रत्येक आगामी वर्ष तक के लिए तथा निर्धारण वर्ष जिसके लिए अवधारण किया जाना है, को शामिल करके निर्धारिती की आय का एकमात्र स्रोत था।

सीबीडीटी ने हाल ही में स्पष्ट¹⁵ किया है कि आरंभिक निर्धारण वर्ष का आशय धारा 80आईए के तहत कटौती का दावा करने के लिए निर्धारिती द्वारा चयनित प्रथम वर्ष होगा तथा जैसे निर्धारिती द्वारा एक बार ऐसे आरंभिक निर्धारण वर्ष का विकल्प दिया जाए तो वह उस वर्ष जिसके संबंध में उसने धारा में निर्धारित शर्तों का पूरा करने के अधीन ऐसा विकल्प दिया है, से आरम्भ होकर दस निरंतर वर्षों के लिए कटौती का दावा करने का अधिकारी होगा।

हमने पाया कि एओ ने योग्य व्यवसाय के संदर्भ में आरम्भिक निर्धारण वर्ष से पूर्व वर्षों के संबंध में अग्रणीत हानियों की स्वीकृति में एक समान निर्णय नहीं लिया था। तमिलनाडु में 19 मामलों में, एओ ने आरंभिक निर्धारण वर्ष से पूर्व वर्षों से संबंधित अग्रणीत हानियों का निपटान करने के पश्चात कटौती के दावे को अस्वीकार किया परन्तु ₹ 29.02 करोड़ के कर संग्रहण को लटकाया गया (परिशिष्ट 8ए) जबकि तमिलनाडु में 50 मामलों में, आयकर विभाग ने आरंभिक निर्धारण वर्ष से पूर्व वर्षों से संबंधित अग्रणीत हानि(यों) का निपटान किए बिना दावा की गई कटौती को स्वीकार किया जिसमें ₹ 35.06 करोड़ का कर प्रभाव अर्न्तगत था (परिशिष्ट 8बी)।

विभिन्न राज्यों में 41 मामलों में, आयकर विभाग ने आरंभिक निर्धारण वर्ष तथा आगामी निर्धारण वर्षों से संबंधित काल्पनिक रूप से अग्रणीत हानियों को समायोजित किए बिना कटौती को स्वीकार किया जिसके फलस्वरूप ₹ 55.12 करोड़ के कर प्रभाव वाली कटौती की अधिक स्वीकृति हुई (परिशिष्ट 8सी)।

¹⁵ एफ. संख्या 200/31/2015-आईटीए-1 से जारी दिनांक 15 फरवरी 2016 की सीबीडीटी परिपत्र संख्या 1/2016

बॉक्स 2.6: पात्र इकाईयो से संबंधित अग्रेनीत हानियों तथा अनवशोषित मूल्यहास के समायोजन में विसंगतियां पर निदर्शी मामले

क. प्रभार: सीआईटी। बडौदा
निर्धारिती : मै. गुजरात फ्लूरो केमिकल्स लिमिटेड
निर्धारण वर्ष : 2010-11/2011-12
पेन: AAACG6725H

एओ ने नि.व. 2007-08 से 2009-10 तक से संबंधित ₹ 163.22 करोड़ की अग्रेनीत व्यवसाय हानि/अनवशोषित मूल्यहास का निपटान किए बिना नि.व. 2010-11 तथा 2011-12 के लिए क्रमशः ₹ 37.11 करोड़ तथा ₹ 30.49 करोड़ की कटौती स्वीकार की। आरंभिक नि.व. 2010-11 के लाभ के प्रति अग्रेनीत अनुमानित का निपटान करने के पश्चात, अधिनियम की धारा 80आईए के तहत कटौती का दावा करने के लिए कोई लाभ शेष नहीं था। इस प्रकार, कुल ₹ 22.75 करोड़ के कर प्रभाव वाली ₹ 37.11 करोड़ तथा ₹ 30.50 करोड़ की अनियमित कटौती हुई

निर्धारिती¹⁶ के पक्ष में विभिन्न न्यायिक निर्णयो को उद्धरित करते हुए आयकर विभाग ने यह कहते हुए आपत्ति को स्वीकार नहीं किया (अक्टूबर 2015) कि धारा 80 आईए के तहत कटौती की संगणना करते समय, यदि उन्होंने अन्य आय के प्रति पहले ही निपटान कर दिया था तो योग्य इकाई पर की अग्रेनीत हानियों को उसी इकाई के लाभ के प्रति निपटाना अपेक्षित नहीं था। उत्तर तर्कसंगत नहीं था क्योंकि धारा 80 आईए (5) अनुबंधित करती है कि कटौती की मात्रा को केवल आय के अन्य स्रोत के रूप में योग्य उपक्रमों को व्यवहारित करते समय संगणित किया जाना था। आयकर विभाग द्वारा दर्शाए मद्रास उच्च न्यायालय के निर्णय पर ध्यान देने के पश्चात कर्नाटक उच्च न्यायालय ने राजस्व के पक्ष में यह कहते हुए एक निर्णय¹⁷ दिया था कि "धारा 80 आईए की उप-धारा (5) में गैर ओबस्टेंटी खण्ड अधिनियम के सभी प्रावधानो पर अधिभावी है।"

¹⁶ (i) सीआईटी बनाम अनिल एच लेड (2014) 225 टैक्समेन 170 (मैग) (कर्न) (एचसी)

(ii) हरकूल्स हायस्ट लि. बनाम एसीआईटी (2013) 22 आईटीआर 527 (यूरो) (अधि.) (ट्राइब.)

(iii) वेलायुध स्वामी स्पाइनिंग मिल्स प्रा. लि. बनाम एसीआईटी (2012) 340 आईटीआर 477 (एमएडी) (एचसी)

¹⁷ माइक्रोलेब लि. बनाम एसीआईटी, बेंगलोर (2011 कर अपील सख्या -194-कर्नाटक उच्च न्यायालय)

¹⁷ माइक्रोलेब लि. बनाम एसीआईटी, बेंगलोर (2011 कर अपील सख्या -194-कर्नाटक उच्च न्यायालय)

ख. प्रभार : सीआईटी VII, दिल्ली
निर्धारिती : मै. पावरलिक ट्रांसमिसन लिमिटेड
निर्धारण वर्ष : 2012-13
पेन : AABCT7775M

एओ ने आरंभिक निर्धारण वर्ष 2012-13 से पूर्व नि.व. 2008-09 से संबंधित ₹ 28.76 करोड़ के अनावशोषित मूल्यहास का निपटान करने के पश्चात विद्युत आवंटन हेतु निर्धारिती कम्पनी को ₹ 89.35 करोड़ की कटौती स्वीकार की। हमने पाया कि ₹ 28.76 करोड़ के कुल अनावशोषित मूल्यहास में से ₹ 16.16 करोड़ को ब्याज आय और गैर प्रचालन आय निहित अन्य आय के विरुद्ध निर्धारित किया गया था और शेष ₹ 12.60 करोड़ की राशि उपयुक्त व्यापार से अलग थी। ऐसा करने में ₹ 5.24 करोड़ के कर प्रभाव वाली ₹ 16.16 करोड़ की कटौती अधिक अनुमत की। आईटीडी ने यह कहते हुए प्रेक्षण को स्वीकार (नवम्बर 2015) नहीं किया कि अनावशोषित मूल्यहास को सभी आय के विरुद्ध समायोजित किया जा सकता था। कर्नाटक उच्च न्यायालय का निर्णय कि धारा 80-आईए की उप-धारा (5) में नॉन ऑब्स्टेंट खण्ड अधिनियम के सभी प्रावधानों को अध्यारोहित करता है।

ग. प्रभार : सीआईटी II चेन्नई
निर्धारिती : मेसर्स इंडिया सिमेंट्स लिमिटेड
निर्धारण वर्ष : 2010-11/2011-12/2012-13
पैन : AAAC 1728 P

कायथर, तिरुनेलवेली जनपद में स्थित पवनचक्की द्वारा ऊर्जा उत्पादन के संबंध में नि.व. 2010-11 से 2012-13 के लिए निर्धारिती ने ₹ 3.48 करोड़, ₹ 5.03 करोड़ और ₹ 4.26 करोड़ की कटौती का दावा किया। प्रारंभिक निर्धारण वर्ष 2010-11 से पहले नि.व. 2008-09 और 2009-10 के लिए निर्धारिती के पास ₹ 25.95 करोड़ की अनावशोषित मूल्यहास/व्यापार हानि थी, जिसे आईटीडी द्वारा निर्धारिती कटौती के दावे के विरुद्ध समायोजित नहीं किया गया था। इस प्रकार, वहाँ पर ₹ 4.24 करोड़ के कर प्रभाव वाले ₹ 12.77 करोड़ की कटौती अधिक अनुमत थी। आईटीडी का उत्तर अपेक्षित है।

इसलिए यह देखा गया था कि उपयुक्त व्यापार के संबंध में प्रारंभिक निर्धारण वर्ष से पहले के वर्षों से संबंधित अग्रणीत हानि(यों) की अनुमति में एओज़ एकसमान कदम नहीं उठा रहे थे। वर्तमान कानून के तहत स्पष्टीकरण के मुद्दे के औचित्य की जांच के लिए सीबीडीटी सहमत (जून 2016) हो गया।

2.8 कार्बन क्रेडिटों की बिक्री से प्राप्तियों का निरूपण

कार्बन क्रेडिट¹⁸ की बिक्री से उत्पन्न आय की कर-देयता मुकदमें बाजी का एक मामला है कि क्या एक सत्व द्वारा उत्पादित कार्बन क्रेडिट की बिक्री के लिए प्राप्त प्रतिफल पूंजी प्रवृत्ति का है या राजस्व प्रवृत्ति का है या ऐसी राशि कराधीन है या नहीं या ऐसी आय अध्याय VIए के तहत कटौती के लिए योग्य है। यहाँ पर जैसा कि नीचे है, कार्बन क्रेडिट की बिक्री से प्राप्तियों के निरूपण पर विभिन्न न्यायिक निर्णय हैं:

- हैदराबाद, जयपुर और चेन्नई में आईटीएटी बैंच का यह मत है कि कार्बन क्रेडिट बिक्री आय पूंजी प्राप्ति होने के नाते कराधीन नहीं है।
- कोचीन में आईटीएटी बैंच का यह मत¹⁹ है कि कार्बन क्रेडिट की बिक्री आय कराधीन है क्योंकि लाभ व्यापार से उत्पन्न हो रहा है। तथापि वहाँ पर औद्योगिक उपक्रम से आय का कोई प्रत्यक्ष साधन नहीं है, कार्बन क्रेडिट की बिक्री से प्राप्तियों को व्यापार 'से व्युत्पन्न' आय नहीं माना जा सकता जो कि धारा 80-आईए के तहत कटौती के योग्य नहीं थे।
- शीर्ष न्यायालय ने कहा²⁰ कि शब्द 'से व्युत्पन्न' का कोई आय को शामिल करने के लिए विस्तृत अर्थ नहीं हो सकता जो कि किसी तरह से व्यापार से संबंधित हो सकता है और इसलिए कार्बन क्रेडिट की बिक्री से आय धारा 80 आई ए के तहत कटौती के योग्य नहीं है।

¹⁸ स्वच्छ विकास तंत्र (सीडीएम) के तहत, एक विकसित देश एक विकासशील/सबसे कम विकसित देश में ग्रीन हाउस गैसों (जीएचजी) में कमी परियोजना गतिविधि प्रारंभ करता है जहां पर जीएचजी को कम करने की लागत आमतौर पर बहुत कम है। गतिविधि को शुरू करने को ध्यान में रखते हुए विकसित देशों को इनकी उत्सर्जन में कमी के लक्ष्यों को पूरा करने के लिए कार्बन क्रेडिट दिए जा रहे हैं। वैकल्पिक रूप से, विकासशील/सबसे कम विकसित देश में सत्वों ने उनके संबंधित देशों में जीएचजी कटौती परियोजना स्थापित की, इसे यूएनएफसीसीसी द्वारा अनुमोदित करवाया और कार्बन क्रेडिट अर्जित किए। विकासशील/सबसे कम विकसित देशों में सत्वों द्वारा उत्पादित ऐसे कार्बन क्रेडिट को उत्सर्जन में कमी के लक्ष्यों के लिए उत्तरदायी विकसित देशों के सत्वों द्वारा प्रतिफल के लिए खरीदा गया था। सीडीएम के तहत, कार्बन क्रेडिट को प्रमाणित उत्सर्जन घटौती (सीईआर) के रूप में मापा जाता है, जहाँ एक सीईआर कार्बन डाईऑक्साइड के 1 मेट्रिक टन के बराबर होती है और जिसके लिए एक प्रमाणपत्र जारी होता है जो विक्रय योग्य है।

¹⁹ अपोलो टायर लिमिटेड बनाम एसीआईटी 47 टैक्स मैन 416 (कोचीन-2014)

²⁰ कैम्बे इलैक्ट्रिकल सप्लाइ क. लिमिटेड 113 आईटीआर 84 (एससी)

हमने आठ राज्यों²¹ में 19 मामलों में पाया कि कार्बन क्रेडिट की बिक्री से अर्जित आय के संबंध में आईटीडी ने कटौती अनुमत की जिसमें ₹ 34.77 करोड़ (परिशिष्ट 9) का कर प्रभाव शामिल है।

बॉक्स 2.7: कार्बन क्रेडिट की बिक्री से प्राप्तियों के निरूपण पर निदर्शी मामले

क. प्रभार : सीआईटी IV चेन्नै
निर्धारिती : लैन्को तन्जोर पॉवर कॉ. लिमिटेड
निर्धारण वर्ष : 2011-12
पैन : AACCA 4297N

सारांश तरीके में प्रतिगम के प्रसंस्करण करते हुए एओ ने निर्धारिती कम्पनी को ₹ 65.90 करोड़ की कटौती अनुमत की। निर्धारिती ने कार्बन क्रेडिट (उत्सर्जन घटौती की बिक्री) की ओर ₹ 21.92 करोड़ प्राप्त किए। कार्बन क्रेडिट के प्रति अर्जन उपयुक्त व्यापार से व्युत्पन्न आय नहीं दर्शाता है। तथापि ₹ 21.92 करोड़ की कटौती की अनुमति ठीक नहीं थी। एओ इस प्रकार अधिक दावे को नामंजूर करने में असफल रहे जिसके परिणामस्वरूप ₹ 7.28 करोड़ के कर प्रभाव वाली आय का उस सीमा तक कम निर्धारण हुआ। विभाग से उत्तर प्रतीक्षित था।

ख. प्रभार : प्र. सीआईटी 10, मुम्बई
निर्धारिती : मेसर्स हन्जेर बायोटेक एनर्जी प्राइवेट लिमिटेड
निर्धारण वर्ष : 2011-12
पैन : AABCH3870H

एओ ने आय जिसमें सत्यापित उत्सर्जन कटौतियाँ (बीईआर) से उत्पादित ₹ 16.86 करोड़ शामिल तथा जो कटौती के लिए योग्य नहीं थी के प्रति निर्धारिती कम्पनी को ₹ 66.28 करोड़ की कटौती अनुमत की। कटौती को नामंजूर करने में एओ की चूक के परिणामस्वरूप ₹ 5.60 करोड़ के कर प्रभाव वाली ₹ 16.86 करोड़ की आय का कम निर्धारण हुआ। आईटीडी का उत्तर अपेक्षित था।

ग. प्रभार : सीआईटी हुबली
निर्धारिती : मेसर्स वीआरएल लॉजिस्टिक्स लिमिटेड
निर्धारण वर्ष : 2012-13
पैन : AABCV3609C

एओ ने आय जिसमें कार्बन क्रेडिट की बिक्री से ₹ 9.35 करोड़ शामिल है जो कटौती के योग्य नहीं है, के प्रति निर्धारिती कम्पनी को ₹ 11.66 करोड़ की कटौती अनुमत की। कटौती को नामंजूर करने में एओ की चूक के परिणामस्वरूप ₹ 3.03 करोड़ के कर प्रभाव वाली ₹ 9.35 करोड़ की आय का कम निर्धारण हुआ। आईटीडी का उत्तर अपेक्षित था।

²¹ आंध्र प्रदेश(1), छत्तीसगढ़(2), दिल्ली(2), गुजरात(1), कर्नाटक(2), महाराष्ट्र(5), राजस्थान(2) और तमिलनाडू(4)

घ. प्रभार : सीआईटी प्रभार V, दिल्ली
निर्धारिती : मेसर्स जिंदल सॉ लिमिटेड
निर्धारण वर्ष : 2011-12
पैन : AABCS 7280C

हमने देखा कि निर्धारिती को ₹ 36.07 करोड़ की कटौती अनुमत की गई जिसमें ₹ 5.99 करोड़ के कार्बन क्रेडिट की बिक्री से आय निहित है जिसे नामंजूर करना चाहिए था। एओ द्वारा कटौती की गलत अनुमति के परिणामस्वरूप ₹ 1.99 करोड़ के कर प्रभाव वाली ₹ 5.99 करोड़ की आय का कम निर्धारण हुआ। आईटीडी से उत्तर अपेक्षित था (नवम्बर 2015)

ड. प्रभार : सीआईटी गाँधीनगर
निर्धारिती : कलपतारू पावर ट्रांसमिशन लिमिटेड
निर्धारण वर्ष : 2010-11 और 2011-12
पैन : AABCS7280C

एओ ने राजस्व आय के तौरपर कार्बन क्रेडिट की बिक्री पर लाभ के प्रति नि.न. 2010-11 और 2011-12 के ₹ 4.43 करोड़ और ₹ 4.27 क्रमानुसार की कटौती अनुमत की। ऐसे कार्बन क्रेडिट की बिक्री लाभ व्यापार से उत्पन्न लाभ के तौरपर कराधीन होने के नाते उपयुक्त व्यापार 'से व्युत्पन्न' आय के तौरपर निरूपित नहीं की जा सकती थी और इसलिए कटौती के लिए योग्य नहीं थी। कटौती की नामंजूरी देने में एओ की असफलता के परिणामस्वरूप ₹ 1.85 करोड़ के कर प्रभाव वाले ₹ 5.45 की कटौती की अधिक अनुमति हुई। आईटीडी का उत्तर अपेक्षित था (अगस्त 2015)।

सीबीडीटी ने कहा (जून 2016) कि आईटीडी ने निरंतर इस बात पर बल दिया है कि कार्बन क्रेडिट की बिक्री व्यापार करने से उत्पन्न एक लाभ है और इसलिए अधिनियम की धारा 28(iv) के तहत कराधीन है। उन्होंने आगे कहा कि वे जांच करेंगे कि क्या आने वाले बजट 2017 के दौरान अधिनियम के तहत कार्बन क्रेडिट के बिक्री लाभ को अन्य स्रोतों से आय के रूप में मानने के लिए विधायी सुधार अपेक्षित था।

2.9 सवीक्षा निर्धारण के दौरान किये गए संबंधनों पर कटौती

धारा 92सी(4) के पहले परंतुक के अनुसार, धारा 10ए, 10एए, 10बी या अध्याय VI-ए के तहत धारा 92सीए के तहत आय की गणना के बाद संबंधित आय की राशि के संबंध में कोई कटौती अनुमत नहीं होगी। तथापि, ऐसी कटौतियाँ धारा 92सी पर विचार किए बिना संवीक्षा के बाद पूर्ण हो चुके

निर्धारणों में धारा 40ए(3) 14ए, 40(ए) 40(ए)आदि के तहत परिवर्धनों के संबंध में ऐसी कटौतियाँ अनुमत हैं।

पाँच राज्यों²² में नौ मामलों में हमने पाया कि धारा 40ए(3) 14ए, 40(ए) के तहत की गई अननुमतियों, अचल परिसम्पत्तियों की बिक्री आदि पर व्यय को राजस्व के रूप में लिए जाने के कारण की गई अनुवृद्धियों को धारा 80आईए के तहत कटौती के लिए विचार किया गया। फलस्वरूप अनुमतियाँ निर्धारिती द्वारा दावाकृत राशि से अधिक थी। आगे, ऐसा करने में, अधिनियम की धारा 80आईए के तहत कटौती को अनुमति के कारण ऐओज़ द्वारा की गई अनुवृद्धियों को तटस्थ किया गया है। कटौती की गलत अनुमति के परिणामस्वरूप ₹ 74.66 करोड़ के आनुषांगिक कर प्रभाव हुआ (परिशिष्ट 10)।

बॉक्स 2.8: सवीक्षा निर्धारण के दौरान संबंधनों पर कटौती पर निदर्शी मामले

क. प्रभार : पीसीआईटी-सेन्ट्रल, हैदराबाद
निर्धारिती : मेसर्स कृष्णापटनम पोर्ट कम्पनी लिमिटेड
निर्धारण वर्ष : 2012-13
पैन : AAACK8657J

एओ ने अचल परिसम्पत्तियों की बिक्री और जैसा कि दावा किया गया है ₹ 1.37 करोड़ से अतिरिक्त संदिग्ध ऋण के लिए प्रावधान के कारण की गई अनुवृद्धियों पर निर्धारिती को ₹ 22.85 करोड़ की कटौती अनुमत की। हमने पाया कि अचल परिसम्पत्तियों की बिक्री और सदिग्ध ऋणों के प्रावधान को धारा 80आईए के तहत कटौती के लिए उपयुक्त व्यापार से व्युत्पादित आय के तौरपर वर्गीकृत नहीं किया जा सकता था। ऐसी नामंजूरी पर कटौती अनुमत करने के परिणामस्वरूप ₹ 6.97 करोड़ के संभव कर प्रभाव सहित ₹ 21.48 करोड़ की कटौती का अधिक अनुमति हुई। आईटीडी का उत्तर अपेक्षित था (नवम्बर 2015)।

²² आंध्र प्रदेश(4), छत्तीसगढ़(1), दिल्ली(1), कर्नाटक(1) और महाराष्ट्र(2)

ख. प्रभार : प्र. सीआईटी (केन्द्र) मुम्बई
निर्धारिती : मेसर्स जेएसडब्ल्यू एनर्जी लिमिटेड
निर्धारिती : 2010-11 और 2011-12
पैन : AAACJ8109N

एओ ने नि.व. 2010-11 और 2011-12 क्रमशः के लिए धारा 14ए के तहत ₹ 6.93 करोड़ और ₹ 76.67 करोड़ के व्यय की नामंजूरी के बाद ₹ 726.94 करोड़ और ₹ 886.50 करोड़ की कटौती को अनुमत किया। चूँकि धारा 80आईए के तहत नामंजूर व्यय उपयुक्त व्यवसाय पर आरोप्य नहीं था, धारा 80आईए के तहत उनके प्रति कटौती की मंजूरी सही नहीं थी। एओ द्वारा कटौती की अनियमित मंजूरी के परिणामस्वरूप ₹ 27.82 करोड़ के संभव कर प्रभाव वाली ₹ 83.60 करोड़ की कटौती की अधिक अनुमति हुई। आईटीडी का उत्तर अपेक्षित था।

अधिनियम के प्रावधानों के गैर-अनुपालन के लिए निर्धारण के दौरान की गई अनुवृद्धियों/नामंजूरियों पर अनुमत कटौती ने ऐसी अनुवृद्धियों/नामंजूरियों के उद्देश्य को पराभूत कर दिया। अनुमत कटौती की राशि निर्धारितीयों द्वारा दावाकृत राशि से अधिक थी। सीबीडीटी यह जांच करने के लिए सहमत (जून 2016) हो गया कि क्या आने वाले बजट 2017 की अवधि के दौरान अधिनियम के तहत विधायी संशोधन अपेक्षित था।

2.10 आन्तरिक/निजी उपयोग के लिए विकसित संरचनात्मक सुविधा पर कटौती

धारा 80आईए कटौती मूल रूप से एक लाभ से जुड़ा प्रोत्साहन है और निजी और आन्तरिक सुविधाओं पर अनुमत नहीं है जब तक कि विशेष रूप से अनुमत न हो जैसे कि सीबीडीटी द्वारा आबद्ध पावर प्लांट। इन्फ्रास्ट्रक्चर के विकास के लिए, सार्वजनिक उपयोगिता की अवधारण सदैव वहाँ सन्निहित होती है और वैसे तो, एक सत्व द्वारा इसके अपने उपयोग के लिए एक बड़ी सड़क, बांध आदि के विकास को इन्फ्रास्ट्रक्चर का विकास नहीं कहा जा सकता। आगे, शब्दावली “बोर्ड द्वारा अधिसूचित कोई भी अन्य सार्वजनिक उपयोगिता या” को इन्फ्रास्ट्रक्चर सुविधा की परिभाषा से हटा लिया गया है जैसा कि धारा 80आईए²³ की उपधारा (4) के नीचे व्याख्या में दिया गया है, जिसने धारा 80आईए के तहत कटौती के उद्देश्य के लिए इन्फ्रास्ट्रक्चर सुविधाओं/ सार्वजनिक उपयोगिताओं के कार्यक्षेत्र को सीमित कर दिया है।

²³ 2010 का सीबीडीटी परिपत्र सं. 7 दिनांक 26 अगस्त 2002

दो राज्यों²⁴ के आठ मामलों में हमने ध्यान दिया कि उनके निजी उद्देश्यों के लिए निर्धारिती द्वारा निर्मित और प्रचालित 'रेलवे साइडिंग/जेट्टीज' से व्युत्पादित लाभोंके संदर्भ में आईडीटी ने कटौती अनुमत की, जो कि धारा 80आईए(4) की व्याख्या के अनुसार इन्फ्रास्ट्रक्चर सुविधाओं के तौरपर मानी जाने योग्य नहीं थी। इन मामलों में कटौती की अनियमित मंजूरी ने ₹ 2066.70 करोड़ के कर प्रभाव को आकृषित किया (परिशिष्ट 11)।

बॉक्स 2.9: आन्तरिक/निजी उपयोग के लिए विकसित संरचनात्मक सुविधा की कटौती पर निदर्शी मामले

क. प्रभार : प्र. सीआईटी 3, मुम्बई
निर्धारिती : मेसर्स रिलायंस पोर्ट्स एंड टर्मिनल लिमिटेड
निर्धारण वर्ष : 2006-07 से 2011-12
पैन : AABCR3873B

निर्धारण आदेशों में कटौती की मंजूरी के लिए पात्रता के मानदण्ड की जांच किए बिना एओ ने जैसे कि द्रावाकृत थे ₹ 5245.38 करोड़ की समग्र कटौती अनुमत की। गुजरात मरीटाइम बोर्ड (जीएमबी), गुजरात राज्य में इसकी रिफायनरी कॉम्प्लेक्स के पास पत्तन सिक्का पर चार आन्तरिक घाटों²⁵ के निर्माण के लिए निर्धारिती (28 जुलाई 1999) के साथ एक करार किया अन्य बातों के साथ-साथ इस शर्त पर कि केवल 25 वर्षों की अवधि के लिए वास्तविक लैंडिंग और शिपिंग शुल्क (घाट शुल्क प्रभारों) के 20 प्रतिशत के भुगतान के साथ उनके तैयार उत्पाद के निर्माण के लिए आरपीएल और आरआईएल द्वारा बंदी औद्योगिक कचची सामग्री की लैंडिंग और शिपिंग के लिए बंदी घाट थे और उनके बाद पूर्ण घाट शुल्क प्रभारों के भुगतान की दशा में आरपीएल और आरआईएल के सीमित उद्देश्य के लिए निर्धारिती घाट का उपयोग कर सकता था। जब तक लाइसेंसधारी की परियोजना जिसके लिए दी गई अनुमति रहती है या बनी रहती है, कार्य करती रही है। चूँकि घाटों को निर्धारिती कम्पनी द्वारा आंतरिक उपयोग के लिए थे और सार्वजनिक उद्देश्य के लिए नहीं थे अनुमत कटौती ठीक नहीं थी। एओ द्वारा कटौती की अनियमित मंजूरी के परिणामस्वरूप ₹ 1766.74 करोड़ के कर प्रभाव वाली ₹ 5245.38 करोड़ की आय का कम निर्धारण हुआ।

आईडीटी ने यह कहते हुए प्रक्षेप को स्वीकार नहीं किया कि धारा 80आईए के तहत कटौती को दावाकृत करने के लिए अधिनियम ने "सार्वजनिक सुविधा और "निजी सुविधा" के बीच अंतर नहीं किया। आगे, यह कहा गया कि जीएमबी ने समझौते के खण्ड 18 में यह समाविष्ट किया था कि जब वे आरपीएल/आरआईएल द्वारा उपयोग में नहीं थे तो इसके पास सुविधाओं का उपयोग करने का अधिकार था। आईडीटी ने यह भी कहा कि निर्धारिती के आंतरिक घाटों की आबद्ध पावर प्लांट से तुलना की जा सकती थी, जिन्हें कटौती के योग्य माना गया था। उत्तर तर्कसंगत नहीं था

²⁴ महाराष्ट्र(7) और पश्चिम बंगाल(1)

²⁵ बंदी घाट का अर्थ है एक "निर्माण या उनकी तैयार वस्तुओं के लिए आरपीएल और आरआईएल द्वारा बंदी औद्योगिक कचची सामग्री की लैंडिंग और शिपिंग के लिए निर्मित घाट जो कि पूर्वकथित पत्तन आधारित उद्योग नामशः आरपीएल और आरआईएल द्वारा निर्मित हैं।

क्योंकि सार्वजनिक उपयोगिताओं की संकल्पना किसी भी इन्फ्रास्ट्रक्चर (सड़क, पुल आदि) के निर्माण/विकास में सदैव सन्निहित होती है। निर्धारिती कम्पनी ने 25 वर्षों की लाइसेंस अवधि समाप्त होने के बाद भी केवल उनके आन्तरिक उपयोग के लिए घाटों का निर्माण किया था। समझौते के खण्ड 18 में, निर्धारिती ने भी बल दिया कि घाट जब रिलायंस ग्रुप ऑफ कम्पनी (आरपीएल/आरआईएल) द्वारा उपयोग में नहीं हैं, को बोर्ड को स्वयं अपने उपयोग के लिए खुले छोड़े जा सकते हैं जिसने यह दर्शाया कि जैसे कि सार्वजनिक सुविधाओं के लिए बने थे, बिना दूसरों के लिए खोले, केवल आरपीएल/आरआईएल की मांग को पूरा करने के लिए निर्मित किए गए थे कैप्टिव पावर प्लांट की आन्तरिक घाटों से आईटीडी की तुलना के संबंध में, सीबीडीटी ने विशेष रूप से स्पष्ट²⁶ किया था कि कैप्टिव पावर प्लांट में कटौती कुछ शर्तों²⁷ के अधीन होगी। अभी तक सीबीडीटी द्वारा अन्य कैप्टिव/निजी सुविधाओं के संबंध में कोई ऐसे स्पष्टीकरण जारी नहीं किए गए थे। आगे, उनके स्टैंड की पुष्टि करने की दृष्टि से जहाजों के स्वामित्व वाले अन्य निर्धारितियों की कोई भी सूची आईटीडी ने प्रस्तुत नहीं की थी जिन्होंने घाटों का उपयोग किया था जब वे आरपीएल/आरआईएल द्वारा उपयोग में नहीं थी।

ख. प्रभार : पीसीआईटी (केन्द्र) 1, मुम्बई
निर्धारिती : मेसर्स इसेल याइनिंग एंड इंडस्ट्रीज़ लिमिटेड
निर्धारण वर्ष : 2010-11 से 2012-13
पैन : AAACE6607L

एओ ने निर्धारिती कम्पनी को उपरोक्त नि.व. क्रमशः के लिए ₹ 78.44 करोड़, ₹ 130.65 करोड़ और ₹ 11.76 करोड़ की कटौती अनुमत की थी। निर्धारिती कम्पनी ने इसके अपने व्यवसाय को चलाने के लिए 'रेलवे साइडिंग' विकसित की और साइडिंग को जनता के सदस्यों द्वारा उपयोग नहीं किया था। तथापि, कटौती को नामंजूर करना चाहिए था। कटौती को नामंजूर करने में एओ की असफलता के परिणामस्वरूप ₹ 73.88 करोड़ के कर प्रभाव वाली समग्र 220.85 करोड़ की कटौती की अनियमित मंजूरी हुई। विभाग से उत्तर प्रतीक्षित था।

²⁶ फाइल सं. 178/28/2001-आईटीए 1 दिनांक 3 अक्टूबर 2001 से महासचिव, भारतीय मंडल, मुम्बई को सीबीडीटी का स्पष्टीकरण।

²⁷ (i) एक उपक्रम द्वारा संस्थापित सीपीपी भिन्न एवं पृथक है और औद्योगिक उपयोगकर्ता से ऊर्जा उत्पादन उपक्रम द्वारा वाणिज्यिक लाभ या मुनाफा के तत्व है; (ii) निर्धारण अधिकारी जाँच द्वारा यह सुनिश्चित करेगा कि सीपीपी और उसके उपक्रम के बीच संव्यवहार निकट ही है (iii) विद्युत आपूर्ति अधिनियम एवं संबंधित कानूनों के प्रावधानों के तहत कटौती का अनुदान जो अनुमत नहीं है को वैध करने के लिए नहीं लिया जायेगा। उपयोगकर्ता उपक्रम सीपीपी द्वारा किए गए व्यय को (iv) इसके अपने लाभ और हानि खाते में जमा नहीं करेगा।

ग. प्रभार : सीपीआईटी (केन्द्र)-1 कोलकाता
निर्धारिती : मेसर्स रेशमी मेटालीक्स
निर्धारण वर्ष : 2009-10 से 2012-13
पैन : AACCR7183E

एओ ने निर्धारिती को नि.व. 2009-10 से 2012-13 के लिए ₹ 80.61 करोड़ की कुल कटौती अनुमत की। निर्धारिती ने स्वयं अपने लाभ के लिए 'रेलवे साइडिंग' को विकसित किया और उसका रखरखाव और प्रचालन कर रहा था और इन्फ्रास्ट्रक्चर सुविधा सामान्य जनता के उपयोग के लिए बढ़ाई नहीं गई। वैसे तो, नि.व. 2009-10 से 2012-13 के लिए ₹ 80.61 करोड़ की अनुमति इसलिए अनियमित थी। कटौती की नांमजूरी में एओ की चूक के परिणामस्वरूप ₹ 38.91 करोड़ के कर प्रभाव वाली अभिज्ञात राशि के साथ आय का कम निर्धारण हुआ। विभाग से उत्तर प्रतीक्षित था।

सीबीडीटी ने दिनांक 27 जून 2016 के अपने ईमेल उत्तर में उठाए गए विशेष मामलों पर या इंगित सुव्यवस्थित मुद्दे पर कोई अवलोकन नहीं की। एग्जिट सम्मेलन में, सदस्य, (एएंडजे) यह जानना चाहते थे कि क्या लेखापरीक्षा को उनके क्षेत्रीय कार्यालयों जैसे प्र. सीसीआईटीज़ आदि से उत्तर प्राप्त हुआ है। उप नियंत्रक महालेखाकार (सीआरए) ने कहा कि यद्यपि हमें क्षेत्रीय स्तर पर उत्तर प्राप्त हो गया है, सीबीडीटी ने इस कथन का उत्तर नहीं दिया। उसने विस्तार से वर्णन किया कि किस प्रकार यह अनिवार्य है कि लेखापरीक्षा को उत्तर प्राप्त हो ताकि मामले को समाप्त करने से पूर्व लेखापरीक्षा प्रेक्षण पर एक सामंजस्य पर पहुँचा जाये।

सिफारिशें

(i) सीबीडीटी, व्यवसाय की अवधि के दौरान अस्थायी उत्पादों के मूल्य को निर्धारित करने के लिए जहाँ ऐसे उत्पादों का बाजार मूल्य अनिश्चित होता है, एक उचित तंत्र विकसित कर सकता है।

सीबीडीटी ने कहा (जून 2016) कि धारा 80आईए की उप धारा (8) का वर्णन शब्द 'बाजार मूल्य' को परिभाषित करता है। इस पर आधारित, स्थानीय बाज़ार परिस्थितियों को ध्यान में रखते हुए एओ आवश्यक पूछताछ कर सकता है, ताकि उचित बाज़ार मूल्य का पता चले। तथापि, एग्जिट सम्मेलन के दौरान, सीबीडीटी अस्थायी उत्पादों के मूल्य को निर्धारित करने के लिए आवश्यक यथोचित तत्परता से संबंधित मामलों की पुनः जाँच के लिए सहमत हुआ (जून 2016)।

(ii) पवन चक्की द्वारा उर्जा उत्पादन, सह-उत्पादन प्लांट द्वारा उर्जा उत्पादन जैसे विभिन्न क्षेत्रों में व्यापार की प्रवृत्ति को ध्यान में रखते हुए, सीबीडीटी धारा के तहत उचित ढंग से शब्द उपक्रम को परिभाषित करने पर विचार कर सकता है।

सीबीडीटी ने कहा (जून 2016) कि वास्तव में पैरा 2.6 सीएजी के प्रेक्षण कुछ स्वचलित मामलों में धारा 80आईए के तहत कटौती की गलत मंजूरी के संबंध में है। ऐसे दृष्टांतों से बचने के लिए शब्द 'उपक्रम' को परिभाषित करने की आवश्यकता नहीं लगती।

लेखापरीक्षा का यह मत है कि सीबीडीटी एक निर्धारिती द्वारा प्रत्येक पवन चक्की को स्वतंत्र उपक्रम के रूप में मानने की अपेक्षा उसकी पवन चक्की के समूह को एक उपक्रम के रूप में किए जाने पर विचार। कुछ निर्धारितियों द्वारा 'उपक्रम' शब्द व्यक्तिगत पवन चक्की को दर्शाने के लिए और अन्य कुछ निर्धारितियों द्वारा पवन चक्की के समूह को दर्शाने के लिए प्रयोग किया जाता है और अन्य द्वारा पवन चक्की की हानि को अन्य व्यापार से लाभ के प्रति समायोजित किया गया था। कटौती के अनभिप्रेत लाभ से बचने के लिये और अधिनियम के संभावित गलत प्रयोग को ध्यान में रखते हुये, सीबीडीटी द्वारा आवश्यक स्पष्टीकरण जारी किये जाने चाहिये।

(iii) सीबीडीटी धारा 80आईए(5) के प्रावधानों को संशोधित कर सकता है ताकि शुरूआती निर्धारण वर्ष से पूर्व की अवधि से संबंधित अग्रणीत हानि के समायोजन पर एओ द्वारा समान निर्णय लिया जाये।

सीबीडीटी ने कहा (जून 2016) कि मौजूदा नियम के अंतर्गत स्पष्टीकरण जारी करने की संभावना की जांच की जायेगी।

(iv) सीबीडीटी, अन्य स्रोतों से आय के रूप में कार्बन क्रेडिट की बिक्री आय से आय पर कर लगाने पर विचार कर सकता है।

सीबीडीटी ने कहा (जून 2016) कि इस मुद्दे कि क्या कोई वैधानिक संशोधन, अधिनियम के अंतर्गत अन्य स्रोतों से आय के रूप में कार्बन क्रेडिट की बिक्री

आय पर विचार करना आवश्यक है, की जांच आगामी बजट कार्य 2017 के दौरान की जायेगी।

(v) सीबीडीटी धारा 92ग(4) के पहले प्रावधान के समान प्रावधान शामिल करने पर इस शर्त के साथ विचार कर सकता है कि निर्धारण के दौरान एओ द्वारा किये गये संकलन पर बढ़ी हुई आय की राशि के संबंध में धारा 10ए, 10एए, 10बी या अध्याय VI-ए के अंतर्गत कोई भी कटौती अनुमत नहीं होगी।

सीबीडीटी ने कहा (जून 2016) कि इस मुद्दा कि क्या कोई वैधानिक संशोधन की अधिनियम के अंतर्गत आवश्यकता है कि आगामी बजट कार्य 2017 के दौरान जांच की जायेगी।