अध्याय VII: एक समूह कंपनी के निर्धारणों की एकीकृत लेखापरीक्षा

7.1 प्रस्तावना

बड़े कर दाता निर्धारितियों का निर्धारण एक जटिल मुद्दा है और व्यापार की विविध प्रकृति, कई कटौतियों, संबंधित पार्टियों के साथ लेन-देन, विभिन्न लेखांकन नीतियों का पालन करने और कर योग्य आय पर इसके महत्वपूर्ण प्रभाव के कारण आयकर विभाग (आईटीडी) संवेदनशील हो गया है।

हमने नमूना जांच के आधार पर अपनी विभिन्न सहायक कंपनियों के साथ समूह[113] की प्रमुख कंपनी की एकीकृत लेखापरीक्षा की। एफसी समामेलन/ डिमर्जर के कई वित्तीय लेन-देन कर रहा था, जिसका कर राजस्व और लेखापरीक्षा के महत्वपूर्ण क्षेत्र पर व्यापक प्रभाव है। वर्तमान में एफसी का निर्धारण सीआईटी (एलटीयू), मुम्बई प्रभार में, और समूह कंपनियों/संस्थाओं का निर्धारण विभिन्न प्रभारों जैसे सीआईटी-II, सीआईटी-III, सीआईटी-VIII, सीआईटी-XVII, सीआईटी (छूट) आदि करते है। समूह को मुख्य रूप से विभिन्न खंडों में वर्गीकृत किया जा सकता है जैसे तेल और गैस की निकासी, रिफाइनिंग, पैट्रोकेमिकल्स, ट्रेजरी ऑपरेशंस का व्यापार प्रमुख कंपनी करेगी और समूह के सहयोगी कम्पनियां मुख्य रूप से तेल रिटेल, गैस परिवहन, निवेश आदि कार्यक्षेत्रों में कार्यरत है। इस एकीकृत लेखापरीक्षा का प्राथमिक उद्देश्य यह पता लगाना है कि क्या गुणवत्ता निर्धारण पूरा करने के लिए आयकर विभाग विभिन्न निर्धारण प्रभार के बीच एक समूह की कंपनियों से संबंधित प्रसंगिक सूचना का आदान-प्रदान हुआ था या नहीं।

लेखापरीक्षा निष्कर्ष

7.2 एक समूह की कंपनियों के रिकॉर्ड की क्रॉस लिकिंग

धारा 143(3) प्रावधान करती है कि एओ को आय का सही निर्धारण और आकलन करना होगा और कर देय या प्रतिदेय का निर्धारण करना होगा, जैसा भी मामला हो। लेखाओं, रिकॉर्डों और रिटर्न के साथ संलग्न सभी दस्तावेजों के साथ विभिन्न प्रकार के दावों की संवीक्षा निर्धारणों में विवरण की जांच अपेक्षित है। सीबीडीटी इस संबंध में समय-समय पर निर्देश भी जारी करती है।

[113] समूह कंपनी एक समान शीर्ष कंपनी द्वारा नियंत्रित कंपनियों का संग्रह है।

सीआईटी-III, सीआईटी-VIII, सीआईटी-XVII और सीआईटी (छूट) जैसे अन्य प्रभारों में निर्धारित संबंधित दलों[114] के रिकॉर्डों का निर्धारण की एक नमूना जांच से पता चला कि एफसी ने निवेश/अचल संपत्तियों की बिक्री और खरीद, ऋणों और अग्रिमों का विस्तार, वस्तुओं और सेवाओं की बिक्री और खरीद, अन्य आय, दान आदि के रूप में संबंधित दलों के साथ कई लेन-देन किए थे। हमने एफसी के बही खाते और संबंधित दलों के बही खाते में दर्ज किए गए कुछ नमूनों में लेन-देनों में अन्तर को देखा जैसाकि नीचे तालिका 7.1 में दर्शाया गया है।

तालिका 7.1: समूह कंपनियों के रिकॉर्डों की क्रॉस लिंकिंग **(₹ करोड़ में)**

क्रम सं.	संबंधित दल का नाम	प्रभार में एओ	नि.व.	लेन-दनों की प्रकृति	एफसी की बही खाते राशि	संबंधित दलों के बही खाते में दर्ज की गए राशि	अन्तर
1	समूह कंपनी (जीसी)-1	डीसीआईटी-3 (3) (1), मुंबई	2012-13	वर्ष के दौरान एफसी द्वारा विस्तारित ऋण	2,625	2,113	512
2	जीसी-1	डीसीआईटी-3(3)(1), मुम्बई	2013-14	वर्ष के दौरान एफसी द्वारा विस्तारित ऋण	7,684	7,735.14	51.14
3	जीसी-2	डीसीआईटी-3(3)(1), मुम्बई	2012-13	एफसी द्वारा व्यावसायिक शुल्क का भुगतान	9.0	18.63	9.63
4	जीसी-2	डीसीआईटी-3(3)(1), मुम्बई	2013-14	खरीद के कारण एफसी द्वारा भुगतान	68.49	52.51	15.98

निर्धारण के रिकॉर्डों से यह देखा जाता है कि आयकर विभाग ने सीबीडीटी द्वारा वांछित सत्यता/ वास्तविकता सुनिश्चित करने के लिए संबंधित दलों के साथ उपरोक्त महत्वपूर्ण लेन-देनों को आपस में जोडने के लिए कोई प्रयास नहीं किया गया था। यह इंगित करता है कि आयकर विभाग ऐसी समूह कंपनियों के एकीकृत निर्धारण की व्यवहार्यता का अन्वेषण कर सकता है।

[114] कंपनी अधिनियम के अनुसार, किसी कंपनी के संदर्भ में संबंधित पार्टी का मतलब किसी भी कंपनी से है, जो ऐसी कंपनी को होल्डिंग, सहायक या सहयोगी कंपनी है।

आयकर विभाग ने सूचना के साझाकरण और विभिन्न निर्धारण प्रभारों में लेन-देनों की क्रॉस लिंकिंग के महत्व को स्वीकार (अप्रैल 2018) करते हुए कहा कि नि.व. 2015-16 की निर्धारण कार्यवाही के दौरान संबंधित दल के लेन-दनों (आरपीटी) के उद्देश्य के लिए निर्धारिती के बही खातों के सामंजस्य संवीक्षा की गई है। आयकर विभाग ने आगे लेन-देनों के सामंजस्य को प्रस्तुत किया जिनमें संबंधित दलों के बहीं खातों में अन्तर दर्शाए गए थे।

आयकर विभाग ने क्रम सं. 1 और 2 के संदर्भ में कहा कि निर्धारिती कंपनी को जीसी-1 की आरपीटी अनुसूची में सूचित आंकडों की तुलना में एफसी की आरपीटी अनुसूची में सूचित आंकडों के बीच के अंतर को सही कर लेने को कहा गया था। जवाब में, निर्धारिती कंपनी एफसी ने प्रस्तुत किया कि संबंधित दल लेन-देनों (आरपीटी) में अंतर "ब्याज अर्जित लेकिन देय नहीं" के कारण था।

इस संबंध में, यह कहना है कि यद्‌यपि आयकर विभाग ने राशि के अन्तर का कारण प्रस्तुत किया, इसमें निर्धारण वर्षों का विवरण नहीं दिया जिसमें उक्त मद अर्थात "ब्याज अर्जित लेकिन देय नहीं" कर को प्रयार्य होगी।

क्रम सं. 3 के सन्दर्भ में, आयकर विभाग के उत्तर दिया कि निर्धारिती कंपनी को अंतर को सही कर लेने के लिए कहा गया था और निर्धारिती ने प्रस्तुत किया कि जीसी-2 को एफसी से ₹ 27.63 करोड़ प्राप्त हुए थे जिसमें परिचालन से राजस्व के कारण ₹ 9 करोड़ और खर्चों की प्रतिपूर्ति के लिए ₹ 18.63 करोड़ शामिल थे। चूंकि एफसी ने अपनी आरपीटी अनुसूची में प्रतिपूर्ति को छोड़कर लेन-देन दर्शाए है, ₹ 18.63 करोड़ के खर्च की प्रतिपूर्ति एफसी की आरपीटी अनुसूची में परिलक्षित नहीं होता है। खर्च की प्रतिपूर्ति को व्यावसायिक शुल्क के विवरण के खर्च के विरूद्ध निवल कर दिया गया है, जिसका सत्यापन जीसी-2 की निर्धारण कार्यवाही के दौरान किया गया था। क्रम सं. 4 के संदर्भ में आयकर विभाग ने निर्धारिती के प्रस्तुतिकरण पर पक्ष रखते हुए कहा कि जीसी-2 को एफसी से ₹ 61 करोड़ प्राप्त हुए थे जिसमें ₹ 52.51 करोड़ की परिचालन से आय और ₹ 8.29 करोड़ के पट्टा किराया के प्रमुख हिस्से में ₹ 0.2 करोड़ के अन्तर को पूर्णांकित करते हुए कर लगाने की पेशकश की गई थी।

इस संबंध में, यह कहना है कि यद्‌यपि आयकर विभाग ने निर्धारिती द्‌वारा बताए गए अंतर के कारण को प्रस्तुत किया है, हालाँकि, निर्धारितियों के संस्करण स्वीकार करते हुए जिन रिकॉर्डो पर आयकर विभाग ने विश्वास किया था, लेखापरीक्षा के लिए प्रस्तुत नहीं किए गए थे। जैसे कि, लेखापरीक्षा संबंधित दल

के लेन-देनों के विवरणों को सत्यापित नहीं कर सका और इसलिए कोई भी टिप्पणी प्रस्तुत करने में अक्षम है।

संबंधित दल लेन-देनों के क्रास लिंकिंग/ सत्यापन के लिए, आयकर विभाग में सूचना साझाकरण के लिए सूचना प्रौद्योगिकी (आईटी) चालित एक तंत्र जो सूचना का प्रभावी ढंग से उपयोग करने में सक्षम होगा, को विकसित करना और संबंधित दल के महत्वपूर्ण लेन-देनों को सामजस्य में लाने की आवश्यकता है, क्योंकि यह एक निवारक के रूप में कार्य करेगा और कर योग्य आय के बचने की संभावना को भी कम करेगा। यद्यपि, लेन-देन में अन्तराल के सामंजस्य को आयकर विभाग द्वारा प्रस्तुत किया जाता है, यह महसूस किया जाता है कि इस तरह के अभ्यास नियमित रूप में किए जाने चाहिए।

7.3 असंगत निवेश से भारी लाभांश का अर्जन

लेखापरीक्षा ने चार शेयरधारकों (एसएच) के नमूना जांच के आधार पर रिकॉर्डो को भी प्रति सत्यापित किया, जो सीमित देयता भागीदारी[115] (एलएलपी) (अप्रैल 2010 में निगमित की स्थिति रखती है) प्रत्येक एफसी शेयरों का एक *प्रतिशत* से अधिक हिस्सा धारित कर रहे है। नामत: एसएच-1, (3.93 *प्रतिशत),* एसएच-2 (3.93 *प्रतिशत),* एसएच-3 (4.17 *प्रतिशत)* और एसएच-4 (3.86 *प्रतिशत)* उपरोक्त, एलएलपी के अधिकांश शेयर अन्य एलएलपी के पास थे जो समूह का हिस्सा है। क्योंकि उपरोक्त एलएलपी के मामले को संवीक्षा के लिए नहीं चुना गया था, आयकर विभाग से नि.व. 2012-13 से 2014-15 तक की आयकर विवरणियां (आईटीआर) की प्रति मांगी गई थी। इन आईटीआर में देखा गया था कि एलएलपी और एलएलपी के भागीदार के पंजीकृत कार्यालय समान थे। इस संदर्भ में, यह उन स्त्रोतों से देखा गया था। पब्लिक डोमेन में (कंपनी रजिस्ट्रार के डेटा के अनुसार) उपरोक्त पते पर, 350 से अधिक कंपनियां और एलएलपी पंजीकृत पाई गई थी लेकिन यह ज्ञात नहीं था कि क्या ये संस्थाएं नियमित रूप में अपनी आईटीआर दाखिल कर रही थी और इन संस्थाओं द्वारा नियमित व्यासायिक गतिविधियां की जा रही थी। जैसे कि ऐसी कंपनियों के पूरे ब्राहांड और उनके द्वारा प्रस्तुत की गई संयुक्त आय/हानि ज्ञात नहीं थी। इस प्रकार, कंपनियों की वास्तविकता को आयकर विभाग द्वारा सत्यापित किया जाना चाहिए।

---

[115] एलएलपी एक वैकल्पिक कॉर्पोरेट व्यवसाय रूप है जो एक कंपनी के सीमित देयता और साझेदारी के लचीलेपन का लाभ देता है। यह एक अलग वैधानिक संस्था है, जो अपनी परिसंपत्तियों को पूरी देयता है लेकिन एलएलपी में उनके समहर योगदान में साझेदारों की सीमित देयता है।

लेखापरीक्षा द्वारा दो एलएलपी नामत: एसएच-1 और एसएच-2 के संबंध में नि.व. 2012-13 के लिए आईटीआर का सत्यापन इंगित करता है कि उन्हें ₹ 102.14 करोड़ का लाभांश प्राप्त हुआ था। हालाँकि, एलएलपी की बैलेंस शीट दर्शाती है कि भागीदारों की पूंजी ₹ 0.09 करोड़ और ₹ 0.12 करोड़ और क्रमश: निवेश ₹ 0.09 करोड़ और ₹ 0.11 करोड़ था। इस प्रकार, यह प्रतीत हुआ कि बैलेंस शीट में परिलक्षित होने वाले निर्धारितियों को प्राप्त भारी लाभांश निवेश के अनुरूप नहीं था। यहां तक कि प्रति शेयर ₹ 10 के अंकित मूल्य पर, निर्धारितियों के निवेश पोर्टफोलियों को आदर्श रूप से ₹ 125 करोड़ से अधिक के निवेश को परिलक्षित करना चाहिए। यह उल्लेख करना उचित है कि संबंधित अवधि के दौरान एफसी शेयर का बाजार मूल्य ₹ 885 से ₹ 1149 के बीच रहा है। उपरोक्त स्पष्ट विसंगतियों के मद्देनजर, आयकर विभाग को निवेश के स्रोत और बही खाते में उक्त के परिलक्षित नहीं होने के कारणों को सत्यापित करने के लिए कार्रवाई प्रारंभ करना चाहिए था। इसके अलावा, दो लगातार वर्षों में भारी लाभांश (प्रति वर्ष ₹ 100 करोड़ से अधिक) की प्राप्ति के बावजूद, उपरोक्त मामले सीएएसएस चयन के तहत संवीक्षा से भी बच गए। उपरोक्त लेखापरीक्षा निष्कर्ष केवल नमूना जांच किए गए मामलों के संबंध में है। इस तरह असंगत लाभांश प्राप्तियां शेष मामलों में भी मौजूद हो सकती है, जिन्हें आयकर विभाग द्वारा सत्यापित किया जाना चाहिए।

आयकर विभाग ने जवाब में कहा कि एसएच-1, एसएच-2 और एसएच-3 के मामले संवीक्षा के लिए चयनित नहीं किए गए थे, हालाँकि मामले संवीक्षा के लिए अब चुने गए और धारा 147 (अप्रैल 2019) के तहत पुन: खोले गए हैं।

7.4 समूह कंपनियों के बीच ऋण एवं अग्रिम

7.4.1 हमने देखा कि समूह कंपनियों के बीच ऋण, अग्रिम और शेयर अंशदान के कई लेनदेन थे। सीआईटी-III प्रभार में, नि.व. 2014-15 के लिए जीसी-3, का निर्धारण पूरा करते हूए, आयकर विभाग ने अन्य बातों के साथ-साथ जीसी-4 के ₹ 9.20 लाख वरीयता शेयरों के मोचन (अक्टूबर 2013) से ₹ 90.24 करोड़ के पूंजीगत नुकसान को आगे ले जाने की अनुमति दी थी। लेखापरीक्षा जांच से पता चला कि जीसी-5 से प्राप्त (1 जनवरी 2012) इन वरीयता शेयरों में ₹ 4990 प्रति शेयर अर्थात अंकित मूल्य का 499 गुना का भारी प्रीमियम था भले ही जीसी-4 का कोई पहचान योग्य व्यवसाय नहीं था और वर्षो से अल्प आय दर्शाई थी तथा अपवाद मदों के बाद प्रति शेयर (76.44) ऋणात्मक मूल

कमाई की थी। इसके अलावा जीसी-4 निर्धारिती सहित समामेलन की प्रक्रियाधीन था।

आयकर विभाग ने जवाब (मई 2017) दिया कि उपरोक्त वरीयता शेयर जीसी-5 के निवेश प्रभाग के अविलय पर निर्धारिती द्वारा प्राप्त हुए थे और उक्त शेयरों को जीसी-4 द्वारा अधिग्रहण की लागत पर भुनाया गया था। ये शेयर दीर्घकालिक पूंजीगत सम्पत्ति होने के कारण अधिग्रहण की लागत को अनुक्रमित किया गया जिससे ₹ 90.24 करोड़ का पूंजीगत नुकसान हुआ।

आयकर विभाग का जवाब स्वीकार्य नहीं हैं क्योंकि आपत्ति, समूह कंपनियों द्वारा भुगतान (₹ 4990 प्रति शेयर) किए गए भारी प्रीमियम के संबंध में था जो मुख्य व्यापार या जीसी-4 की निवल कीमत के अनुरूप नहीं था। संयोग से यह भी देखा गया कि प्रासंगिक अवधि के दौरान, भारी कारोबार और मुनाफा कमाने वाला एफसी के शेयर लगभग ₹ 800 प्रति शेयर उधदृत किया गया था। इस पृष्टभूमि में ऋणात्मक निवल कीमत वाला जीसी-4 के वरीयता शेयरों के भारी प्रीमियम का भुगतान होना न्यायसंगत नहीं था। इसलिए, आयकर विभाग द्वारा समूह कंपनियों द्वारा भुगतान किए गए अत्यधिक प्रीमियम को अस्वीकार करने के लिए ऐसे प्राप्त/सब्सक्राइब किए गए शेयरों की पूर्ण लेखापरीक्षा ट्रेल को सत्यापित करने की अपेक्षा थी। भले ही अलग-अलग समूह कंपनियों के माध्यम से लेन-देन किया गया था, लेकिन उक्त को संबंधित प्रभारों को संदर्भित नहीं किया गया था और इसलिए यह प्रतीत हुआ कि आयकर विभाग के विभिन्न निर्धारण प्रभारों ने ऐसा कार्य किया जैसे कि वे एक ससंजक ईकाई के बजाय स्टैंडअलोन तरीके काम कर रहे थे।

7.4.2 अन्य मामलें में, यह देखा गय था कि जीसी-6 ने एफसी व संबंधित दलों (आरपी) आरपी-1, आरपी-2 से जीसी-7 के इक्विटी शेयरों की खरीद के लिए ₹ 8,304 करोड़ निवेश (नवम्बर 2012 से अप्रैल 2013 की अवधि के दौरान) किए थे। अप्रैल 2012 (जून 2013 के उच्च न्यायालय के आदेशानुसार) से जीसी-8 में जीसी-7 के विलय पर, जीसी-6 ने जीसी-9 को जीसी-8 (विलय पर प्राप्त हुए) के शेयर हस्तांतरित किए, ₹ 3321.60 करोड़ के पूंजीगत नुकसान के साथ जिसके बाद जीसी-1 में जीसी-6 का विलय (सितम्बर 2013) हो गया। इस प्रकार, कंपनियों के एक वेब के साथ शेयरों की खरीद, अदला-बदली की गई और कॉर्पोरेट पुनर्गठन की आड़ में अल्पकालिक पूंजीगत हानि (एसटीसीएल) पैदा की गई थी।

आयकर विभाग ने लेखापरीक्षा टिप्पणियों को अस्वीकार (मई 2017) करते हुए कहा कि समामेलन और समामेलित कंपनी दोनों ही औद्योगिक उपक्रम नहीं है और इस तरह की समामेलन कंपनी अधिनियम की धारा 72ए के प्रावधानों के अनुसार समामेलन करने वाले कंपनी के नुकसानों को आगे ले जाने के लिए पात्र नहीं है। साथ ही, जीसी-1 ने इस अल्पकालिक पूंजीगत हानि को न तो समंजन किया है और न ही आगे बढ़ाया है।

आयकर विभाग का जवाब मान्य नहीं था चूंकि धारा 72ए केवल व्यापारिक हानियों और अनावशोषित मूल्यह्रास को आगे ले जाने से संबंधित है और निर्धारिती को पूंजीगत हानियों को आगे ले जाने से नहीं रोकता है। यह तथ्य कि इस तरह के नुकसान का दावा प्रथम वर्ष में समामेलित कंपनी द्वारा नहीं किया गया है, शेष सात लगातार वर्षों[116] में इस तरह के एसटीसीएल का दावा करने से निर्धारिती को नहीं रोकता है। आगे इस मामलों में, आयकर विभाग को लेन-देन पर सवाल उठाना चाहिए था, जहां जीसी-7 के शेयरों को 5:3 के प्रतिकूल अनुपात में जीसी-8 के साथ अदला-बदली किया गया था, इस प्रकार जीसी-6, के लिए नुकसान पैदा कर रहा था, जो जीसी-7 के शेयरों को धारण किए हुए था।

7.4.3 हमने एफसी के निर्धारण रिकॉर्डों में देखा कि नि.व. 2011-12 के दौरान इसने जीसी-1 को ₹ 6,615 करोड़ का ब्याज रहित ऋण का विस्तार किया था। हमने आगे जीसी-1 के निर्धारण रिकॉर्डों में देखा कि इसने आरपी-3 को ऋण ₹ 2,261.85 करोड़ का विस्तार किया। हालाँकि, आयकर विभाग ने ऋण लेन-देनों की वास्तविकता के सत्यापन का कोई प्रयास नहीं किया। ऋण की वास्तविकता के सत्यापन करने के लिए, आयकर विभाग से लेखापरीक्षा के द्वारा आरपी-3 के रिकॉर्डों को मंगवाया था। इसके प्रत्युत्तर में, आयकर विभाग ने जवाब दिया कि आरपी-3 ने नि.व. 2012-13 से नि.व. 2014-15 के लिए अपने आईटीआर दर्ज नहीं किए थे क्योंकि कोई कर योग्य आय नहीं थी।

इस संबंध में, हमने यह भी देखा कि रिटर्न फाइलिंग को सुनिश्चित करने के लिए गैर-फाइलन प्रबंधन प्रणाली (एनएमएस) डेटा का प्रभावी ढंग से उपयोग नहीं किया गया है जो यह दर्शाता है कि उच्च धन मूल्य के लेन-देन को या तो पकड़ा नहीं गया था या यदि इसे पकड़ा भी गया था तो इसे डीआईटी/सीआईबी/

[116] आयकर अधिनियम की धारा 74 प्रावधान करती है कि नि.व. के तुरन्त बाद के आठ निर्धारण वर्षों (नि.व.) के लिए अल्पावधि पूंजीगत हानि (एसटीसीएल) को आगे ले जा सकते है। जिसमें नुकसान की पहले गणना की गई थी। इसके अलावा, एसटीसीएल को किसी पूंजीगत प्राप्तियों के प्रति सेट ऑफ कर सकता है।

एफआईयू[117] द्वारा आगे जांच पड़ताल के लिए उपयोग नहीं किया गया था। इसलिए, ऐसी प्रणाली को लागू करने की आवश्यकता है जो उच्च धन मूल्य लेन-देन में शामिल गैर-फाइलरों को खोजें और उनके स्त्रोतों और धन के उपयोग को सत्यापित करता है। आयकर विभाग से जवाब प्रतीक्षित है (मार्च 2019)।

7.5 फ्लैगशिप कंपनी और उसकी समूह कंपनियों के निर्धारण की गुणवत्ता

7.5.1 धारा 80-आईए के तहत कटौती की गलत अनुमति

आयकर अधिनियम की धारा 80-आईए(1) के अनुसार, जहां एक निर्धारिती की सकल कुल आय में किसी भी पात्र व्यवसाय से किसी उपक्रम या उद्यम द्वारा प्राप्त कोई लाभ या मुनाफा शामिल है निर्धारिती को कुल आय की गणना में एक कटौती की अनुमति होगी, इस तरह के व्यवसाय में प्राप्त होने वाले लाभ और मुनाफा के सौ *प्रतिशत* के बराबर राशि धारा में निर्धारित अन्य शर्तों के अधीन दस लगातार निर्धारण वर्षों के लिए है। इसके अलावा, यह व्यापार को (i) विकास शील या (ii) संचालन या रखरखाव या (iii) किसी भी बुनियादी ढाँचे की सुविधा को विकसित, संचालन और बनाए रखने वाले किसी भी उद्यम पर लागू होता है जो उस शर्त को पूरा करता है जिस शर्त के साथ इकाई ने केन्द्र सरकार या राज्य सरकार या स्थानीय प्राधिकरण या किसी अन्य वैधानिक निकाय के साथ समझौता (i) विकासशील या (ii) संचालन और रखरखाव या (iii) एक नई अवसंरचना सुविधा को विकसित, संचालित और रखरखाव के लिए किया है।

7.5.1.1 सीआईटी-III, मुम्बई प्रभार में, जीसी-2 के मामले में नि.व. 2014-15 के लिए संवीक्षा निर्धारण पूरा करते हुए, आयकर विभाग ने धारा 80-आईए के तहत ₹ 6.87 करोड़ की कटौती को अनुमति दी। निर्धारिती ने अन्य दलों के साथ एफसी द्वारा निष्पादित त्रिपक्षीय करार के खिलाफ नदी 'X' से एफसी के पेट्रोकेमिकल्स परिसर तक पाइप लाइन के माध्यम से अपरिष्कृत पानी की आपूर्ति के व्यापार में लगा हुआ था। लेखापरीक्षा जांच से पता चला कि प्रासंगिक अवधि के दौरान, निर्धारिती को एफसी से सहायक सेवाओं से ₹ 19.53 करोड़ और ₹ 17.31 करोड़ उत्पाद परिवहन सेवा शुल्क से प्राप्त हुए थे। इसके अलावा, या तो एफसी से या संबंधित कंपनियां से ₹ 84.83 करोड़ का सम्पूर्ण राजस्व प्राप्त हुआ था। यह रिकॉर्ड में उपलब्ध तथ्यों से प्रकट होता है कि निर्धारिती मुख्य रूप से एफसी के लिए उप-ठेकेदार था क्योंकि यह नगरपालिका निकाय

---

[117] डीआईटी-आयकर महानिदेशक (जांच), सीआईबी-केन्द्रीय सूचना शाखा, एफआईयू-वित्तीय आसूचना इकाई

के साथ किए गए त्रिपक्षीय करार के पक्षकार नहीं थे और इसलिए धारा 80-आईए के तहत कटौती के लिए अयोग्य था। उक्त की अननुमति की चूक के परिणामस्वरूप ₹ 2.23 करोड़ के कर का कम उद्ग्रहण सहित ₹ 6.87 करोड़ का कम निर्धारण हुआ। नि.व. 2012-13 से पहले की अवधि के लिए 80-आईए के तहत कटौती पर इसी तरह की टिप्पणी पहले से ही धारा 80-आईए पर सीएजी की निष्पादन लेखापरीक्षा रिपोर्ट में सूचना की गई थी।

आयकर विभाग ने जवाब दिया (मई 2017) कि निर्धारिती कंपनी अवसंरचना सुविधा का स्वामी है और सुविधा के लाभार्थी अर्थात एफसी से परिवहन शुल्क प्रभारित किया गया था। इसके अलावा एफसी और निध्ाररिती कंपनी के बीच दिनांक 25 अप्रैल 2008 के करार के अनुसार निर्धारिती अपनी परिवहन प्रणाली के प्रयोग द्वारा एफसी को सेवाएं प्रदान कर रहा था, इस प्रकार निर्धारिती को एफसी का उप-ठेकेदार नहीं कहा जा सकता।

आयकर विभाग का जवाब मान्य नहीं था क्योंकि निर्धारिती अपेक्षानुसार नगरपालिका निकाय के साथ त्रिपक्षीय करार में शामिल नहीं था। इसके अलावा, निजी सुविधा के मुद्दे पर जवाब शांत था जबकि अवसंरचना के विकास के लिए सार्वजनिक उपयोगिता की अवधारणा हमेशा अंतर्निहित है। निर्धारिती ने, त्वरित मामले में, व्यापक सार्वजनिक उपयोग के लिए बुनियादी ढांचा बनाने के लिए कोई निवेश नहीं किया था और केवल अपनी सहयोगी संस्था एफसी को अपरिष्कृत पानी परिवहन कर रहा था।

7.5.1.2 सीआईटी-III, मुम्बई प्रभार में, नि.व. 2012-13 के लिए जीसी-10 के मामले में, आयकर विभाग ने सकल कुल आय पर धारा 80.आईए के तहत कटौती की अनुमति दी जिसमें ₹ 6.23 करोड़ की पूंजीगत प्राप्ति और ₹ 111.29 करोड़ की अन्य स्त्रोतों से आय को शामिल किया गया था। शीर्ष "व्यापार के लाभ और प्राप्ति" के तहत आय को धारा 80-आईए के तहत कटौती को प्रतिबंधित करने को चूक के परिणामस्वरूप ₹ 117.51 करोड़ की कटौती की अधिक अनुमति, जिसके कारण ₹ 38.13 करोड़ के मैट क्रेडिट को आगे ले जाया गया। आयकर विभाग ने जवाब दिया (जुलाई 2018) कि धारा 80-आईए के तहत कुल योग्य कटौती ₹ 1,748.67 करोड़ की है और इसने ₹ 1,226.22 करोड़ सकल कुल आय को प्रतिबंधित कर दिया था।

आयकर विभाग का जवाब मान्य नहीं था चूंकि ₹ 1,748.68 करोड़ का धारा 80-आईए के तहत योग्य कटौती में से निर्धारिती की, शीर्ष "व्यापार और व्यवसाय से आय" के तहत आय केवल ₹ 1,108.17 करोड़ थीं और ₹ 6.22 करोड़ की आय पूंजीगत प्राप्तियां से संबंधित आय और अन्य स्त्रोतो से आय ₹ 111.28 करोड़ जो बुनियादी ढांचे के विकास से अर्जित आय से संबंधित नहीं थी। ₹ 1,226.28 करोड़ की कटौती की अनुमति से पूंजीगत प्राप्ति और अन्य स्त्रोतों से आय के विरूद्ध कटौती की अनुमति का परिणाम होगा जो धारा 80-आईए के तहत बुनियादी ढाँचे की सुविधाओं के विकास, संचालन और रखरखाव से आय के लिए विधायी इरादा नहीं था।

7.6 बहीखाते लाभ के निर्धारण में गलतियां

अधिनियम की धारा 115 जेबी प्रावधान करती है कि सारी आय बही खाते के लाभ की गणना के उद्देश्य के लिए लाभ और हानि लेखा के माध्यम से डाला जाएगा। यह न्यायिक[118] रूप से संघटित किया गया है कि प्राप्तियों के वर्ष में आयकर रिफंड पर प्राप्त ब्याज का हिसाब देना है।

7.6.1 सीआईटी (एलटीयू) मुम्बई प्रभार के तहत नि.व. 2009-10 से 2013-14 के एफसी के संवीक्षा निर्धारण में, हमने देखा कि निर्धारिती ने अधिनियम के सामान्य प्रावधानों के तहत आयकर रिफंड पर ब्याज प्रस्तुत किया, लेकिन इसे लाभ और हानि लेखा के माध्यम से नहीं डाला जिसके परिणाम स्वरूप उपयुक्त पांच निर्धारण वर्षों के लिए ₹ 64.80 करोड़ के मैट तहत कर के कम उद्ग्रहण के फलस्वरूप ₹ 346.57 करोड़ की बही लाभ की कम गणना हुई।

आयकर विभाग ने जवाब दिया (मई 2018) कि एओ को निर्धारिती द्वारा रखे गए सत्यपित बही खाते से परे जाने की शक्ति नहीं है। आगे यह कहा गया है कि 100 आयकर विभाग 131 में आईटीएटी मुम्बई के निर्णय के अनुसार, आयकर रिफंड पर ब्याज उस वर्ष में निर्धारित किया जाएगा जिसमें इसे प्रदान किया गया है और उस वर्ष में नहीं जिसमें देय हो जाता है, यह सामान्य प्रावधान के लिए उचित है और मैट प्रावधान के लिए नहीं है। आगे यह कहा गया कि कार्यवाही के मामले में अंतिम स्थिति तक नहीं पहुंचने के कारण, आय को सामान्य प्रावधानों के तहत प्रस्तुत किया गया था, लेकिन बही खाते में क्रेडिट नहीं किया गया।

[118] मैसर्स अवाडा ट्रेडिंग कंपनी ट्रेडिंग लिमि. (100 आई टीडी 13) के मामलों में आईटीएटी मुम्बई स्पेषल बेंच ग्रोथ एवेन्यू सेक्यूरिटीस बनाम डीसीआईटी के मामले के आईटीएटीर मुम्बई।

आयकर विभाग का जवाब मान्य नहीं था क्योंकि आयकर रिफंड पर ब्याज को अन्य स्त्रोतों से आय के तहत वर्गीकृत किया गया है और ऐसा होना लाभ और हानि लेखाओं का भाग होना चाहिए। इसके अलावा, बही खाते कंपनी अधिनियम की अनुसूची VI के भाग II के खंड 2(बी) के अनुसार तैयार नहीं किए गए थे, अन्य विषयों के अलावा जिसमें कहा गया है कि लाभ एवं हानि खाते में अनावर्ती लेनदेनों या विशिष्ट प्रकृति के लेनदेनों के संबंध में क्रेडिट या प्राप्तियां और डेबिट या व्ययों सहित प्रत्येक आर्थिक विशेषता का खुलासा किया जाएगा क्योंकि यह सीआईटी बनाम वीकेलाल इन्वेस्टमेंट कंपनी (पी.) लिमिटेड, 116 टैक्समैन, 104 के मामले में माननीय बोम्बे उच्च न्यायालय द्वारा निर्णय दिया गया था। अत: एओ को लेखाओं जो अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार तैयार नहीं किए गए थे को रद्द करने का विकल्प था।

7.6.2 सीआईटी-III मुम्बई प्रभार में, नि.व. 2014-15 के लिए जीसी-II के मामले में निर्धारण पूरा करते हुए, आयकर विभाग ने मानक परिसंपत्ति के लिए प्रावधान और अन्य स्त्रोतों से आय को लाभ बहीं में वापस जोड़ने से छोड़ दिया। इस चूक के कारण ₹ 0.18 करोड़ के कर के कम उद्ग्रहण को शामिल करते हुए ₹ 0.86 करोड़ के बही लाभ की कम गणना की गई।

आयकर विभाग ने जवाब में कहा (मई 2017) कि निर्धारिती ने एक एनबीएफसी होने के कारण आरबीआई के दिशानिर्देश के अनुसार मानक परिसंपत्तियों के लिए प्रावधान किया था। हालांकि, जैसे धारा 115 जेबी एक अलग संहिता है, उपरोक्त प्रावधान आकस्मिक प्रकृति के नहीं होने के कारण लाभ बही में जोड़ा जाना अपेक्षित है। अन्य स्रोतों से आय को लाभ और हानि लेखा के माध्यम से न लाने के संबंध में यह कहा गया कि उक्त आय वि.व. 2014-15 में बुक किया गया क्योंकि उक्त संबंध में उद्यम कोष की सूचना वित्तीय वर्ष की समाप्ति के बाद प्राप्त हुए।

आयकर विभाग का जवाब स्वीकार्य नहीं था क्योंकि यह मैसर्स सदर्न टेक्नोलॉजी लिमिटेड बनाम जॉइंट सीआईटी कोयम्बटूर 187 टैक्समैन 346 के मामलें में माननीय उच्चतम न्यायालय द्वारा निर्णय दिया गया था कि आरबीआई के दिशानिर्देशों का अधिनियम के प्रावधानों से अध्यारोहण नहीं कर सकते। इसके अलावा, यह मैसर्स ग्रोथ एवेन्यू सेक्यूरिटियां बनाम डीसीआईटी के मामले में आईटीएटी मुम्बई द्वारा निर्णय दिया गया कि मुक्त पूंजीगत प्राप्ति लाभ और हानि लेखा के माध्यम से डाला जाना चाहिए।

7.7 पूंजीगत लाभ की गणना में गलतियां

7.7.1 सीआईटी (एलटीयू) मुम्बई प्रभार में, नि.व. 2013-14 के लिए एफसी की संवीक्षा निर्धारण में, हस्तांतरण कीमत निर्धारण अधिकारी (टीपीओ) ने कहा कि विदेशी सहयोगी उद्यमों (एई) को एफसी द्वारा वरीयता शेयरों के हस्तांतरण के लेनदेन मूलत: ऋण का लेनदेन था और उक्त ऋण लेनदेन पर आदेय ब्याज की ओर ₹ 104.60 करोड़ का समायोजन किया गया। हालॉकि, निर्धारण अधिकारी (एओ) ने टीपीओ के निष्कर्षों का संज्ञान नहीं लिया और इन एई के वरीयता शेयरों के हस्तांतरण से उत्पन्न एलटीसीएल ₹ 566.85 करोड़ की अनुमति दी। इस गलती से ₹ 122.61 करोड़ का संभावित कर प्रभाव पड़ा।

आयकर विभाग ने लेखापरीक्षा आपत्ति को स्वीकार नहीं करते हुए दावा किया (मई 2018) कि अधिनियम की धारा 92सीए (4) के अनुसार एओ को टीपीओ द्वारा निर्धारित एएलपी के अनुरूप कुल आय की गणना करनी है। चूंकि, वरीयता शेयरों के मोचन पर लेन-देन मूल्य टीपीओ द्वारा स्वीकार किया गया था इसलिए निर्धारिती द्वारा दावा किए गए ₹ 566.85 करोड़ के एलटीसीएल को अस्वीकार करने का कोई अवसर नहीं था। इसके अलावा, गैर-संचयी अनिवार्य रूप से परिवर्तनीय वरीयता शेयरों में निवेश नि.व. 2009-10 में किया गया था जो टीपीओ द्वारा पुन: वर्णन किए बिना स्वीकार किया गया था।

जवाब मान्य नहीं था क्योंकि एनसीसीपी में निवेश के मुद्दे के मामले के सभी तथ्यों पर विचार करने के बाद टीपीओ द्वारा विस्तार से जांचा गया था और यह निष्कर्ष निकाला गया था कि एनसीसीपी में निवेश कुछ नहीं था बल्कि ब्याज आय को कर देयता में बचाने के लिए वरीयता शेयरों के स्वरूप के तहत अग्रिम ऋण का आपसी करार या मैसर्स मैक्डोवल कंपनी लिमिटेड बनाम सीटीओ 154 आईटीआर 148 के मामलें में माननीय उच्चतम न्यायालय के निर्णय के अनुसार, एओ को काल्पनिक एलटीसीएल को अस्वीकार करने के लिए तार्किक कार्रवाई को शुरू करना चाहिए जो निर्धारिती द्वारा प्रयोग किए गए संभाव्य युक्ति थी। अत: आयकर विभाग को राजस्व के संबंध में मुद्दे की पुन: जांच कर सकता है।

7.7.2 धारा 48 के नीचे तीसरे परन्तुक के अनुसार, सूचीकरण का लाभ सरकार द्वारा जारी किए गए पूंजी सूचक बाँडों के अलावा अन्य बांडों या डिबेचरों पर स्वीकार्य नहीं है। एफसी के मामले में, आयकर विभाग ने अधिनियम के प्रावधान के उल्लंघन में नि.व. 2012-13 के दौरान बांडों (पूंजी सूचक बांडों के अलावा) पर सूचीकरण के लाभ की अनुमति दी जो ₹ 26.78 करोड़ संभाव्य कर प्रभाव को शामिल करते हुए ₹ 123.78 करोड़ की एलटीसीएल की अनियमित गणना का उदाहरण है। आयकर विभाग का जवाब प्रतीक्षित है।

7.8 व्यासायिक आय की गलत संगणना

निर्धारण अधिकारियों से यह अपेक्षा की जाती है कि संवीक्षा निर्धारणों को पूरा करते हुए गलतियों से बचे और अपीलीय प्राधिकार के आदेशों को लागू करने में सावधानी बरतें । इसके अलावा, बोर्ड संवीक्षा निर्धारण को पूरा करते हुए आय और कर की सही गणना के लिए सभी क्षेत्रीय संरचनाओं को समय-समय पर निर्देश जारी करता है।

7.8.1 जीसी-12 (अब एफसी में विलय) के मामले में, नि.व. 2003-04 में आयकर विभाग ने कुछ खर्चों (₹ 102.28 करोड़) को राजस्व व्यय ठहराया, जिसे पूंजीगत व्यय के रूप में दावा किया गया था और उसी पर मूल्यह्रास की अनुमति दी गई। हालाँकि, अप्रैल 2015 में बोम्बे हाईकोर्ट का निर्णय जीसी-12 के पक्ष में गया और व्यय को राजस्व व्यय के रूप में अनुमति दी थी। हमने देखा कि नि.व. 2003-04 के बाद से स्वीकार्य उक्त मूल्यह्रास को नि.व. 2007-08, 2010-11 और 2012-13 में वापस नहीं ले लिया गया जिसके परिणाम स्वरूप ₹ 15.79 करोड़ की आय का कम निर्धारण तथा परिणामत: ₹ 5.30 करोड़ के कर का कम उद्ग्रहण हुआ।

आयकर विभाग ने कहा (मई 2018) के लेखापरीक्षा आपत्ति स्वीकार्य है। आगे की उपचारात्मक कार्रवाई प्रतीक्षित है।

7.8.2 हमने देखा कि नि.व. 2010-11 और 2011-12 के दौरान एफसी की एक इकाई की धारा 80-आईबी(9)[119] के तहत कटौती के लिए मूल्यह्रास पर गणना करते हुए, आयकर विभाग ने नियमित मूल्यह्रास की अनुमति देने के

---

[119] किसी उपक्रम को कटौती की राशि लाभ का सौ *प्रतिशत* होगी, यदि उपक्रम खनिज तेल के शोधन में लगा हुआ है।

अलावा संबंधित विगत वर्षों के दौरान बने संयंत्र और मशीनरी के ब्लॉक के संबंध में अतिरिक्त मूल्यह्रास की अनुमति भी दी।

हालाँकि, नि.व. 2012-13 और 2013-14 के दौरान उपरोक्त कटौती पर गणना करते हुए आयकर विभाग ने अतिरिक्त मूल्यह्रास की अनुमति के विचार को छोड़ दिया। नि.व. 2012-13 एवं 13-14 की प्रासंगिक अवधि के दौरान संयंत्र और मशीनरी के तहत निवल परिवर्तन क्रमश: ₹ 2066.40 करोड़ और ₹ 2001.95 करोड़ था।

आयकर विभाग ने जवाब दिया (मई 2018) कि अतिरिक्त मूल्यह्रास पर भी गणना किया जाता है, तो यह कर तटस्थ होगा, क्योंकि 80-आईबी (9) के तहत स्वीकार्य कटौती में कमी होगी, हालाँकि धारा 32 के तहत मूल्यह्रास में समरूपी वृद्धि होगी और परिणामस्वरूप कुल आय में परिवर्तन नहीं होगा और इसी तरह राजस्व को कोई नुकसान नहीं है।

जवाब पर पुनर्विचार की आवश्यकता है क्योंकि प्रारंभिक वर्षों में उच्च मूल्यह्रास बाद के वर्षों में कम डब्ल्यूडीवी के अग्रेनयन तथा धारा 80-आईबी (9) के तहत कटौती के कालातीत होने पर परिणामी उच्च कर योग्य आय, की ओर ले जाएगा।

7.8.3 सीआईटी-VIII, मुम्बई प्रभार में नि.व. 2013-14 के लिए निर्धारिती जीसी-13 ने ₹ 27.97 करोड़ की हानि के लिए आय की मूल विवरणी भरी थी और उक्त ₹ 18.05 करोड़ की हानि के लिए संशोधित किया गया था। हालाँकि, निर्धारण पूरा करते हुए, आयकर विभाग से आय के संशोधित विवरणी का संज्ञान लेना छूट गया। परिणामस्वरूप ₹ 3.22 करोड़ के संभावित कर प्रभाव को शामिल करते हुए ₹ 9.91 करोड़ के अधिक नुकसान का अग्रेनयन हुआ।

आयकर विभाग ने पैरा (सितम्बर 2017) को स्वीकार किया और गलती को परिशोधित किया।

7.9 निष्कर्ष

हमने देखा कि सत्यता/वास्तविकता को सुनिश्चित करने के लिए संबंधित दलों के भौतिक लेन-देनों को क्रास लिंक करने में आयकर विभाग के प्रयास में कमी थी। आयकर विभाग के अपने विभिन्न प्रभारों के बीच सूचना के साझाकरण की एक प्रणाली का अभाव है जिसके कारण समूह कंपनियों का निर्धारण स्टैंडअलोन

तरीके से पूरा होता है जिसमें महत्वपूर्ण मुद्दे गायब हो जाते है जिसका प्रभाव कर योग्य आय के निर्धारण पर पड़ता है। कॉर्पोरेट समूहों के पुनर्गठन के कारण कर विलय/अविलय के मामले में समस्या और बढ़ जाती है।

अगर यहां मजबूत/समर्पित प्रणाली होती तो निर्धारण की गुणवत्ता बेहतर होती।

आयकर विभाग में समूह कंपनियों से संबंधित सूचना साझाकरण के लिए आईटी चालित तंत्र को भी रखा जाए ताकि प्रभावशाली रूप में सूचना का उपयोग करें एवं राजस्व के रिसाव को रोक सकें।

हमने इसे जुलाई 2018 में वित्त मंत्रालय को उनकी टिप्पणियों के लिए संदर्भित किया। मंत्रालय का प्रत्युत्तर प्रतीक्षित था (मार्च 2019)।

नई दिल्ली **(संजय कुमार)**
दिनांक: 03 जुलाई 2019 **प्रधान निदेशक (प्रत्यक्ष कर-I)**

प्रतिहस्ताक्षर

नई दिल्ली **(राजीव महर्षि)**
दिनांक: 03 जुलाई 2019 **(भारत के नियंत्रक-महालेखापरीक्षक)**