



छत्तीसगढ़ उच्च न्यायालय,बिलासपुर

कर प्रकरण सं.180/2023

{आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण, रायपुर बेंच "एसएमसी", रायपुर द्वारा आईटीए सं.242/आरपीआर/2017 में पारित दिनांक 21-8-2023 के आदेश से उत्पन्न}

आदेश सुरक्षित किया गया:--16-4-2025

आदेश पारित किया गया:--09-5-2025

रामस्वरूप दास निरंजनलाल चैरिटेबल ट्रस्ट, वंदना भवन, एम.जी. रोड, रायपुर (छ.ग.) पैन: AAATR2301K, अपने ट्रस्टी सुभाष चंद अग्रवाल के माध्यम से, उम्र लगभग 66 वर्ष, पुत्र श्री निरंजन लाल अग्रवाल, निवासी मकान नं.27/607, एम.जी. रोड, वंदना बिल्डिंग, रायपुर, जिला रायपुर, छत्तीसगढ़-492001

---अपीलकर्ता

बनाम

आयकर उपायुक्त-1 (1), रायपुर (छ.ग.)

---उत्तरवादी

अपीलार्थी हेतु :श्री अंकुर अग्रवाल, अधिवक्ता।

उत्तरवादी हेतु :श्री अजय कुमारानी, अधिवक्ता,श्री अमित चौधरी, अधिवक्ता।



युगल पीठ :--

माननीय श्री संजय के. अग्रवाल न्यायाधीश

तथा

माननीय श्री दीपक कुमार तिवारी, न्यायाधीश

सी.ए.वी आदेश

संजय के. अग्रवाल, न्यायाधीश के अनुसार

1. आयकर अधिनियम, 1961 (संक्षेप में, 'अधिनियम') की धारा 260 ए के तहत प्रस्तुत इस कर अपील को निम्नलिखित महत्वपूर्ण विधिक प्रश्नों को तैयार करके सुनवाई के लिए स्वीकार किया गया:

"1. क्या न्यायाधिकरण ने आयकर आयुक्त (अपील)-1, रायपुर द्वारा यथावत रखे गए मूल्यांकन अधिकारी के दिनांक 30.03.2014 के आदेश को यथावत रखने और अपीलार्थी न्यास की आय में 2,20,250/- रुपये की अनुक्रमिक वृद्धि करने में त्रुटि की है, बिना उसके समक्ष उठाए गए आधार संख्या 2 पर विचार किए अर्थात् चूंकि अपीलार्थी न्यास को मूल्यांकन वर्ष 2011-12 के लिए आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 143(2) के तहत जारी किया गया नोटिस अवैध था, इसलिए मूल्यांकन वर्ष 2011-12 के लिए परिणामी/अनुक्रमिक मूल्यांकन भी विधि की दृष्टि में अवैध/अमान्य है?"

2. क्या न्यायाधिकरण ने यह मानने में गलती की कि धारा 2(15) का दूसरा प्रावधान [जैसा कि यह समय के सुसंगत मोड़ पर था] कर निर्धारण वर्ष 2011-12 के लिए अपीलकर्ता न्यास के मामले में लागू होगा और माननीय सर्वोच्च न्यायालय द्वारा सहायक सीआईटी बनाम अहमदाबाद शहरी विकास प्राधिकरण 2023 (7) एससीसी 249 में निर्धारित कानून के अनुसार अपीलकर्ता न्यास की आय में 2,20,250/- रुपये का अनुक्रमिक जोड़ किया गया, जिसे सीआईटी बनाम सर्वेड्स ऑफ पीपल सोसाइटी 2023 एससीसी ऑनलाइन एससी 104 में दोहराया गया।"

2. विधि के उपरोक्त प्रश्न निम्नलिखित तथ्यात्मक पृष्ठभूमि पर विचार हेतु उत्पन्न होते हैं:---

3. अपीलार्थी/करदाता ने कर निर्धारण वर्ष 2011-12 के लिए 30-9-2011 को आयकर रिटर्न दाखिल किया, जिसमें कुल आय शून्य घोषित की गई। इसके मामले को मुख्य आयकर आयुक्त, रायपुर के पूर्व अनुमोदन से अनिवार्य चयन मानदंडों के तहत जांच के लिए चुना गया और तदनुसार, अधिनियम की धारा 143(2) के तहत 26-9-2012 को नोटिस जारी किया गया, जिसे 1-10-2012 को पंजीकृत डाक द्वारा करदाता को दिया गया और उसके बाद, अधिनियम की धारा 143(3) के तहत कर निर्धारण पूरा किया गया और आयकर उपायुक्त-1(1), रायपुर द्वारा 30-3-2014 को कुल आय रु 2,20,250/- निर्धारित करते हुए कर निर्धारण आदेश पारित किया गया था। मूल्यांकन कार्यवाही के दौरान और मूल्यांकन करते समय,



मूल्यांकन अधिकारी ने देखा कि करदाता न्यास ने धर्मशाला चलाने के व्यवसाय से 15,89,163/- की राशि प्राप्त की थी और मूल्यांकन अधिकारी की आगे यह राय थी कि चूंकि करदाता एक धर्मार्थ न्यास के रूप में पंजीकृत था और वह ऐसी गतिविधियों को अंजाम दे रहा था जो अधिनियम की धारा 2(15) के दूसरे प्रावधान के अर्थ के भीतर "सामान्य सार्वजनिक उपयोगिता के किसी अन्य उद्देश्य को आगे बढ़ाने" की प्रकृति की थीं, और उसने 15,89,163/- ₹ की व्यावसायिक प्राप्तियां अर्जित की थीं, जो अधिनियम की धारा 2(15) के दूसरे प्रावधान में परिकल्पित दस लाख रुपये की निर्धारित राशि (जैसा कि विचाराधीन वर्ष के दौरान लागू था) से अधिक थी, इसलिए, इसकी गतिविधियों को केवल धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए किया गया नहीं माना जा सकता है। अंत में, मूल्यांकन अधिकारी ने अधिनियम की धारा 13(8) के साथ धारा 2(15) में निहित प्रावधानों का उल्लेख करते हुए अधिनियम की धारा 11 के तहत छूट के लिए करदाता के दावे को अस्वीकार कर दिया और उसके रु 2,20,247/- के अधिशेष को कर के दायरे में लाया।

4. कर निर्धारण अधिकारी के आदेश से व्यथित और असंतुष्ट महसूस करते हुए, करदाता ने आयकर आयुक्त (अपील)-I, रायपुर के समक्ष अपील दायर की, जिन्होंने अपील को यह कहते हुए खारिज कर दिया कि चूंकि न्यास की गतिविधियां वाणिज्यिक आधार पर संचालित की जा रही हैं और वर्ष के दौरान प्राप्तियां 10 लाख रुपये से अधिक हैं, इसलिए कर निर्धारण अधिकारी द्वारा करदाता के दावे को अस्वीकार करना उचित है और इस तरह कर निर्धारण अधिकारी द्वारा पारित कर निर्धारण आदेश को बरकरार रखा गया। उस आदेश पर सवाल उठाते हुए, अपीलकर्ता/करदाता ने आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण के समक्ष अपील दायर की, जिसने कर निर्धारण आदेश की पुष्टि की और सीआईटी (अपील) के आदेश की भी पुष्टि की, जिसमें अधिनियम की धारा 260 ए के तहत इस अपील को दायर करने के लिए दोनों अधिकारियों द्वारा लिए गए दृष्टिकोण की पुष्टि की गई।

5. अपीलार्थी/निर्धारिती न्यास की ओर से उपस्थित विद्वान अधिवक्ता श्री अंकुर अग्रवाल दो प्रकार के तर्क दिया है :---

1. अधिनियम की धारा 143(2) के तहत अपीलकर्ता/करदाता को 26-9-2012 को नोटिस जारी किया गया था और 1-10-2012 को अपीलकर्ता को दिया गया, जबकि धारा 143(2), जहां लागू है, यह अनिवार्य करती है कि नोटिस उस वित्तीय वर्ष के अंत से छह महीने के भीतर जारी किया जाना चाहिए जिसमें जवाब प्रस्तुत किया गया है अर्थात् 2011-12 और इस प्रकार इसे 30-9-2012 को या उससे पहले दिया जाना चाहिए था, जबकि इसे 1-10-2012 को दिया गया था और इस प्रकार, धारा 143(2) के तहत जारी किया गया नोटिस एक दिन के लिए रोक दिया गया था और इसलिए आपत्तिजनक आदेश को खारिज किया जाना चाहिए तथा वर्तमान अपील को अनुमति दी जानी चाहिए।

2. अधिनियम की धारा 2(15) का दूसरा प्रावधान लागू नहीं होगा क्योंकि अपीलकर्ता न्यास द्वारा प्रदान की गई सेवाएं धर्मार्थ प्रकृति की हैं और लाभ से प्रेरित नहीं हैं। वह सहायक आयकर आयुक्त (छूट) बनाम



अहमदाबाद शहरी विकास प्राधिकरण¹(कंडिका 190 और 272) के मामले में सर्वोच्च न्यायालय के निर्णय पर भरोसा करते हैं ।

6. उत्तरवादी /राजस्व की ओर से उपस्थित विद्वान अधिवक्ता श्री अजय कुमरानी ने निम्नलिखित प्रस्तुत किया:---

" 1. अधिनियम की धारा 143(2) के अंतर्गत नोटिस 26-9-2012 को जारी किया गया था और चूंकि सितम्बर, 2012 माह का अंतिम दिन रविवार था, इसलिए इसे पंजीकृत डाक द्वारा 1-10-2012 को तामील किया जाना उचित था, इस प्रकार की गई तामील विधि के अनुसार है, क्योंकि सामान्य खण्ड अधिनियम, 1897 की धारा 10 लागू होगी और चूंकि माह का अंतिम दिन अवकाश था और डाक विभाग के अनुसार यह गैर-कार्य दिवस था, इसलिए सामान्य खण्ड अधिनियम, 1897 की धारा 10 के आधार पर छह माह की अवधि की गणना में अंतिम दिन को शामिल नहीं किया जाएगा और इस प्रकार पंजीकृत डाक द्वारा जारी और तामील किया गया नोटिस समय के भीतर है और इसलिए जांच मूल्यांकन के लिए शुरू की गई कार्यवाही अनुरक्षणीय थी।

2. मूल्यांकन अधिकारी ने विचाराधीन वर्ष के लिए धर्मार्थ प्रयोजनों के लिए केवल 10 लाख की सीमा वाली धर्मशाला चलाने के कारण न्यास की रु 15.89 लाख की सकल प्राप्ति को सही रूप से अस्वीकृत कर दिया है। इसलिए, आयकर आयुक्त (अपील) के साथ-साथ आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण (आईटीएटी) द्वारा पुष्टि की गई एओ द्वारा की गई अस्वीकृति की कार्यवाई उचित है और अपील राजस्व के पक्ष में और करदाता न्यास के विरुद्ध विधि के पर्याप्त प्रश्नों का उत्तर देकर खारिज किए जाने योग्य है।"

7. हमने पक्षों के विद्वान अधिवक्ताओं को सुना है तथा उनके द्वारा ऊपर दिए गए प्रतिद्वन्द्वियों पर विचार किया है तथा अभिलेखों का भी अत्यंत सावधानी से अध्ययन किया है।

विधि के प्रथम महत्वपूर्ण प्रश्न का उत्तर

8. अधिनियम की धारा 143(2) जो प्रासंगिक समय पर लागू है, में निम्नलिखित उल्लेख है:---

"143. मूल्यांकन।—

(1)xxxxxxxxxx

(2) जहां धारा 139 के अधीन विवरणी प्रस्तुत की गई है, या धारा 142 की उपधारा (1) के अधीन नोटिस के प्रत्युत्तर में, वहां मूल्यांकन अधिकारी,—

(i) जहां उसके पास यह विश्वास करने का कारण है कि विवरणी में किया गया हानि, छूट, कटौती, भत्ता या अनुतोष का कोई दावा अग्राह्य है, वहां वह मूल्यांकनकर्ता को हानि, छूट, कटौती, भत्ता या अनुतोष के ऐसे दावे के विवरण निर्दिष्ट करते हुए एक नोटिस तामील करेगा और उससे उसमें निर्दिष्ट तिथि को ऐसे दावे के समर्थन में



उसमें निर्दिष्ट कोई साक्ष्य या विवरण प्रस्तुत करने या प्रस्तुत करवाने की अपेक्षा करेगा, या जिस पर मूल्यांकनकर्ता भरोसा कर सकता है:परंतु कि इस खंड के अधीन कोई नोटिस 1 जून, 2003 को या उसके पश्चात करदाता को नहीं दिया जाएगा;

(ii) खंड (i) में निहित किसी बात के होते हुए भी, यदि वह यह सुनिश्चित करना आवश्यक या समीचीन समझता है कि करदाता ने आय को कम नहीं बताया है या अत्यधिक हानि की गणना नहीं की है या किसी भी तरीके से कर का कम भुगतान नहीं किया है, तो करदाता को एक नोटिस देगा जिसमें उससे यह अपेक्षा की जाएगी कि वह उसमें निर्दिष्ट तिथि को अपने कार्यालय में उपस्थित हो या ऐसा कोई साक्ष्य प्रस्तुत करे या प्रस्तुत कराए जिस पर करदाता रिटर्न के समर्थन में भरोसा कर सके:परंतु कि खंड (ii) के तहत निर्धारिती को उस वित्तीय वर्ष के अंत से छह महीने की समाप्ति के पश्चात् कोई सूचना नहीं दी जाएगी जिसमें विवरणी प्रस्तुत की जाती है।"

9. अधिनियम की धारा 143 की उपधारा (2) के खंड (ii) में संलग्न प्रावधान में स्पष्ट रूप से कहा गया है कि धारा 143(2) के तहत कोई भी नोटिस करदाता को उस वित्तीय वर्ष की समाप्ति से छह महीने की समाप्ति के बाद नहीं दिया जाएगा जिसमें रिटर्न प्रस्तुत किया गया है और अधिनियम की धारा 143(2) के खंड (ii) का प्रावधान अनिवार्य है।

10. विवाद कर निर्धारण वर्ष 2011-12 का है जो वित्तीय वर्ष 2010-11 से संबंधित है और अधिनियम की धारा 143(2) के तहत पंजीकृत डाक द्वारा भेजा गया नोटिस 26-9-2012 को जारी किया गया था, जिसे करदाता/अपीलकर्ता न्यास को 1-10-2012 को दिया जाना था।

11. इस स्तर पर, महानिदेशक डाक द्वारा जारी डाकघर गाइड भाग □ में उल्लिखित अंतर्देशीय डाक से संबंधित नियमों और विनियमों पर ध्यान दिया जा सकता है, जिनमें से खंड 7 रविवार और पी.ओ. अवकाश पर किए जाने वाले व्यवसाय से संबंधित है, जो निम्नानुसार है:---

7. रविवार और पी.ओ. अवकाश के दिन किया जाने वाला कारोबार (क) रात्रिकालीन डाकघरों को छोड़कर सभी डाकघर मोबाइल डाकघर आम तौर पर रविवार और पी.ओ. अवकाश के दिन बंद रहते हैं और जनता के साथ कोई कारोबार नहीं किया जाता है। ऐसे दिनों में डाक की डिलीवरी के लिए स्ट्रीट लेटर पोस्ट बॉक्स की भी मंजूरी नहीं होती है।

(ख) जिन पत्रों पर निर्धारित विलम्ब शुल्क का भुगतान किया जाता है, उन्हें आरएमएस कार्यालयों और चयनित कार्यालयों में स्थित लेटर बॉक्स में कुछ विशेष घंटों के दौरान पोस्ट करने की सुविधा प्रदान की जाती है। ऐसी पोस्टिंग आरएमएस अनुभागों के मेल वैन के लेटर बॉक्स में भी की जा सकती है। मशीन से तैयार फ्रैंकड लेखों को पोस्ट ऑफिस के लेटर बॉक्स या मेल वैन के लेटर बॉक्स में पोस्ट नहीं किया जाना चाहिए।

(ग) पंजीकृत समाचार पत्र और पंजीकृत समाचार पत्रों के पैकेट रविवार और डाकघर अवकाश के दिन प्रेस



सॉर्टिंग ऑफिस, आरएमएस कार्यालय और रात्रि डाकघरों में बिना किसी विलम्ब शुल्क के स्वीकार किए जाते हैं।

(घ) सामान्यतः सभी आरएमएस कार्यालय रविवार और डाकघर अवकाश के दिन निर्दिष्ट समय के दौरान सामान्य विलम्ब शुल्क के भुगतान पर डाक टिकट और डाक स्टेशनरी तथा डाक प्रमाण पत्र प्रदान करते हैं और पंजीकृत लेख बुक करते हैं।

टिप्पणी 1:- डाक टिकट, पोस्टकार्ड, अंतर्देशीय पत्र तथा लिफाफे भी संयुक्त डाक तथा तार कार्यालयों की तार शाखाओं में जनता के लिए खुले समय पर बेचे जाते हैं।"

12.वर्तमान मामले में, राजस्व के विवरण के अनुसार, अधिनियम की धारा 143(2) के अंतर्गत नोटिस दिनांक 26-9-2012 को कर निर्धारण अधिकारी द्वारा पंजीकृत डाक द्वारा जारी किया गया था। दिनांक 30-9-2012 को दिनांक रविवार था। डाक विनियमों के अनुसार, रविवार को डाकघर बंद रहता है तथा उस दिन जनता के साथ कोई कारोबार नहीं किया जाता है। इसलिए, यह नोटिस 1-10-2012 को करदाता/अपीलकर्ता को दिया जाना था। हालांकि, अधिनियम की धारा 143(2) में संलग्न प्रावधान में दिए गए अधिदेश के अनुसार, जिस वित्तीय वर्ष में रिटर्न प्रस्तुत किया जाता है, उसके अंत से छह महीने की समाप्ति के बाद करदाता को कोई नोटिस नहीं दिया जाना आवश्यक था और इस प्रकार इसे 30-9-2012 को दिया जाना आवश्यक था और 30-9-2012 रविवार होने के कारण, डाकघर में जनता के साथ कोई कारोबार नहीं किया जाना था, यह 1-10-2012 को दिया जाना था और इसलिए संक्षिप्त प्रश्न यह होगा कि, क्या 30-9-2012 को रविवार होने के कारण डाकघर बंद होने और उस दिन कोई कारोबार नहीं किए जाने के कारण 1-10-2012 को दिया गया नोटिस, अधिनियम की धारा 143(2) के अर्थ के भीतर करदाता को विधिवत दिया गया कहा जा सकता है? इस प्रश्न के उत्तर में राजस्व विभाग ने सामान्य खंड अधिनियम, 1897 की धारा 10 का उल्लेख दिया है, जिसमें निम्नलिखित उल्लेख है:---

"10. समय की गणना।—(1) जहां इस अधिनियम के प्रारंभ के पश्चात बनाए गए किसी केन्द्रीय अधिनियम या विनियमन द्वारा किसी न्यायालय या कार्यालय में किसी निश्चित दिन या विहित अवधि के भीतर कोई कार्य या कार्यवाही किए जाने का निर्देश या अनुमति दी जाती है, वहां यदि न्यायालय या कार्यालय उस दिन या विहित अवधि के अंतिम दिन बंद हो तो कार्य या कार्यवाही को सम्यक् समय में किया गया या की गई माना जाएगा यदि वह उसके अगले दिन किया जाता है जिस दिन न्यायालय या कार्यालय खुला हो: परन्तु कि इस धारा की कोई बात किसी ऐसे कार्य या कार्यवाही पर लागू नहीं होगी जिस पर भारतीय परिसीमा अधिनियम, 1877 (1877 का 15) लागू होता है।

(2) यह धारा जनवरी, 1887 के चौदहवें दिन या उसके पश्चात् बनाए गए समस्त केन्द्रीय अधिनियमों तथा विनियमों पर भी लागू होती है।"



13. सामान्य खंड अधिनियम, 1897 की धारा 10 का सावधानीपूर्वक अध्ययन करने पर पता चलता है कि इसमें दो सिद्धांतों में निहित सामान्य सिद्धांत समाहित हैं – (i) लेक्स नॉन कॉगिट एड इम्पॉसिबिलिया और (कानून किसी व्यक्ति को असंभव कार्य करने के लिए बाध्य नहीं करता है) (ii) एक्टस क्यूरी रेमिनम ग्रेवबिट (न्यायालय का कार्य किसी व्यक्ति को नुकसान नहीं पहुंचाएगा)। धारा 10 में अंतर्निहित सिद्धांत यह है कि न्यायालय के कार्य से किसी व्यक्ति को नुकसान नहीं पहुंचेगा। सामान्य सिद्धांत यह है कि यदि कोई पक्ष अपने नियंत्रण से परे किसी परिस्थिति के कारण कोई कार्य करने से रोका जाता है, तो वह पहले अवसर पर ऐसा कर सकता है। उपरोक्त सिद्धांत का मुख्य उद्देश्य किसी व्यक्ति को छुट्टी के दिन जो कार्य कर सकता था, उसे अगले कार्य दिवस पर करने में सक्षम बनाना है। इसलिए, जहां न्यायालय या कार्यालय में किसी कार्य के निष्पादन के लिए एक अवधि निर्धारित की गई है, और वह अवधि किसी अवकाश के दिन समाप्त हो जाती है, तो उस कार्य को उस अवधि के भीतर किया गया माना जाना चाहिए यदि वह अगले दिन किया जाता है जिस दिन न्यायालय या कार्यालय खुला होता है। इसका कारण यह है कि विधि किसी असंभव कार्य के निष्पादन के लिए बाध्य नहीं करता है। (एच. एच. राजा हरिंदर सिंह बनाम एस. करनैल सिंह तथा अन्य देखें।)²

14. इसी प्रकार, चंगती सत्यनारायण एवं अन्य बनाम आंध्र प्रदेश राज्य³ के मामले में, सर्वोच्च न्यायालय के उनके प्रभुत्व ने एन. सुरेया रेड्डी बनाम उड़ीसा राज्य, 1985 क्रि एलजे 939 (ओआरआई) के मामले में निर्णय पर भरोसा किया, जिसमें यह अभिनिर्धारित किया गया है कि यदि अंतिम दिन रविवार या छुट्टी का दिन होता है तो प्रावधान की व्याख्या के लिए सामान्य खंड अधिनियम की धारा 10 को आकर्षित किया जाएगा और अन्यथा भी न्याय और समीचीनता के विचारों पर उसमें बताए गए सिद्धांत को लागू किया जाना चाहिए।

15. हुडा एवं अन्य बनाम डॉ. बबेश्वर कन्हार एवं अन्य⁴ के मामले में, सर्वोच्च न्यायालय के विद्वान न्यायाधीशों ने यह अभिनिर्धारित किया है कि किसी पक्ष को उसके नियंत्रण से परे कुछ परिस्थितियों द्वारा कोई कार्य करने से रोका गया है, वह पहले बाद के अवसर पर ऐसा कर सकता है। इसके अलावा यह भी अभिनिर्धारित किया गया है कि न्याय और समीचीनता के प्रत्येक विचार के लिए यह आवश्यक होगा कि सामान्य खंड अधिनियम की धारा 10 के अंतर्गत आने वाले स्वीकृत सिद्धांत को उन मामलों में लागू किया जाना चाहिए जहां यह अन्यथा लागू नहीं होता है। रिपोर्ट के कंडिका 5 में निम्नलिखित कहा गया है: ---

“5. दिनांक 30-10-2001 के पत्र के खंड 4 में जो निर्धारित किया गया है वह आवंटन को स्वीकार करने से इनकार करने के बारे में एक संचार है। यह 28-11-2001 को किया गया था। उत्तरवादी 1 को 1-12-2001 और 2-12-2001 को हुडा के कार्यालय के बंद होने और 30-11-2001 को डाक अवकाश के लिए नुकसान नहीं पहुंचाया जा सकता है। वास्तव में इन मामलों पर उनका कोई नियंत्रण नहीं था। यहां तक कि सामान्य खंड अधिनियम, 1897 की धारा 10 के तर्क को भी सेवा में लाया जा सकता है।

2 AIR1957SC271

3 (1986)3SCC141

4 (2005)1SCC191



उक्त धारा और विभिन्न अन्य अधिनियमों में विभिन्न प्रावधानों के अलावा, सामान्य सिद्धांत यह है कि किसी व्यक्ति को उसके नियंत्रण से परे कुछ परिस्थितियों के कारण कोई कार्य करने से रोका जाता है, तो वह पहले बाद के अवसर पर ऐसा कर सकता है (देखें संबाशिव चारी बनाम रामासामी रेड्डी)⁵

सिद्धांत का अंतर्निहित उद्देश्य किसी व्यक्ति को अगले कार्य दिवस पर वह करने में सक्षम बनाना है जो वह छुट्टी के दिन कर सकता था। इसलिए, जहां न्यायालय या कार्यालय में किसी कार्य के निष्पादन के लिए एक अवधि निर्धारित की गई है, और वह अवधि किसी अवकाश के दिन समाप्त हो जाती है, तो उस कार्य को उस अवधि के भीतर किया गया माना जाना चाहिए यदि वह अगले दिन किया जाता है जिस दिन न्यायालय या कार्यालय खुला होता है। इसका कारण यह है कि विधि किसी असंभव कार्य के निष्पादन के लिए बाध्य नहीं करता है। (हुसैन एली बनाम डोनज़ेल देखें।)⁶ न्याय और समीचीनता के हर विचार के लिए यह आवश्यक होगा कि सामान्य खंड अधिनियम की धारा 10 के अंतर्गत आने वाले स्वीकृत सिद्धांत को उन मामलों में लागू किया जाना चाहिए जहां यह अन्यथा लागू नहीं होता है। अंतर्निहित सिद्धांत हैं लेक्स नॉन कॉगिट एड इम्पॉसिबिलिया (कानून किसी व्यक्ति को असंभव कार्य करने के लिए बाध्य नहीं करता है) और एक्टस क्यूरीए नेमिनम ग्रेवबिट (न्यायालय का कार्य किसी व्यक्ति को नुकसान नहीं पहुंचाएगा)। उपरोक्त स्थिति के अनुसार, नीचे दिए गए मंचों द्वारा पारित आदेशों में कुछ भी गलत नहीं है। हालांकि, निर्धारित ब्याज दर थोड़ी अधिक प्रतीत होती है और इसे घटाकर 9% कर दिया गया है जिसका भुगतान 3-12-2001 से किया जाना है, अर्थात् जिस तिथि को हुडा को पत्र प्राप्त हुआ था।”

16. अंत में, मोहम्मद अयूब बनाम उत्तर प्रदेश राज्य प्रमुख सचिव एवं अन्य⁷ के माध्यम से के मामले में, जहां चिकित्सा प्रमाण पत्र के साथ आवेदन जमा करने की अंतिम तिथि 14-4-2003 थी, जो अंबेडकर जयंती के कारण राजपत्रित अवकाश था, सर्वोच्च न्यायालय के विद्वान न्यायाधीशों द्वारा यह अभिनिर्धारित किया गया है कि अंतिम तिथि एक राजपत्रित अवकाश है, उनके आवेदन पर सामान्य खंड अधिनियम की धारा 10 में निर्धारित सिद्धांतों के मद्देनजर योग्यता के आधार पर विचार किया जाना चाहिए था और निम्नानुसार देखा गया: — —

“8. सामान्य धारा अधिनियम की धारा 10 इस न्यायालय और विभिन्न उच्च न्यायालयों के समक्ष विभिन्न मामलों में विचारार्थ आई है। हरिंदर सिंह बनाम एस. करनैल सिंह [एआईआर 1957 एससी 271] में इस न्यायालय की चार न्यायाधीशों की पीठ ने धारा 10 के उद्देश्य को बहुत स्पष्ट रूप से समझाया। विद्वान न्यायाधीशों ने निम्नलिखित अभिनिर्धारित किया है: (ए. आई. आर. पी. 273, कंडिका)

5 (1898)8MLJ 265:ILR 22MAD179

6 ILR (1880)5 CAL 906:6CLR239

7 (2009)17 SCC70



"5. ... इसलिए, जहां न्यायालय या कार्यालय में किसी कार्य के निष्पादन के लिए एक अवधि निर्धारित की गई है, और वह अवधि किसी अवकाश के दिन समाप्त होती है, तो धारा के अनुसार कार्य को उस अवधि के भीतर किया गया माना जाना चाहिए, यदि वह अगले दिन किया जाता है जिस दिन न्यायालय या कार्यालय खुला होता है। इसलिए, उस धारा को लागू करने के लिए केवल यह आवश्यक है कि एक अवधि निर्धारित की जाए, और वह अवधि किसी अवकाश के दिन समाप्त हो जानी चाहिए।"

हरिंदर सिंह [एआईआर 1957 एससी 271] में निर्णय एक चुनाव विवाद के संदर्भ में दिया गया था, लेकिन इसमें बताए गए सामान्य सिद्धांत सभी मामलों पर लागू होते हैं।

9. दंड प्रक्रिया संहिता, 1973 की धारा 167 के प्रावधानों की व्याख्या करते समय भी, इस न्यायालय ने सामान्य खंड अधिनियम की धारा 10 के संबंध में उसी व्याख्या को स्वीकार किया। [देखें चंगंती सत्यनारायण बनाम ए.पी. राज्य [(1986) 3 एससीसी 141: 1986 एससीसी (क्रि) 321] (एससीसी पृष्ठ 154, रिपोर्ट का कंडिका 30)।]"

17.डॉ. बबेश्वर कन्हार केस (सुप्रा) और मोहम्मद अयूब (सुप्रा) में पूर्वोक्त निर्णयों में निर्धारित कानून के सिद्धांतों के प्रकाश में मामले के तथ्यों को देखते हुए, तत्काल मामले में, अधिनियम की धारा 143(2) के तहत नोटिस 26-9-2012 को नोटिस जारी करने के लिए निर्धारित समय के भीतर जारी किया गया था, इसे अधिनियम की धारा 143 में निहित प्रावधानों के अनुसार 30-9-2012 को या उससे पहले तामील किया जाना आवश्यक था और 30-9-2012 रविवार था, जो कि ऊपर उल्लिखित डाकघर विनियमों के अनुसार अवकाश था, इसलिए, नोटिस 1-10-2012 को सोमवार को तामील किया जाना था। हमारी सुविचारित राय में, 1-10-2012 को अधिनियम की धारा 143(2) के तहत करदाता को नोटिस की ऐसी तामील सामान्य खंड अधिनियम की धारा 10 और सर्वोच्च न्यायालय के विद्वान न्यायाधीशों द्वारा उपर्युक्त निर्णयों (सुप्रा) में निर्धारित विधि के सिद्धांतों के तहत नोटिस की वैध तामील है और इस प्रकार करदाता को समय पर तामील की गई थी और इस तरह, दोनों अपीलीय प्राधिकारियों का यह मानना पूरी तरह से उचित है कि तामील किया गया नोटिस धारा 143(2) के तहत निर्धारित परिसीमा अवधि के भीतर था। तदनुसार हम पहले महत्वपूर्ण प्रश्न का उत्तर राजस्व के पक्ष में और करदाता के विरुद्ध देते हैं।

विधि के दूसरे महत्वपूर्ण प्रश्न का उत्तर

18. न्यायालय में दिये गये तर्क पर विचार करने के लिए, अधिनियम की धारा 2(15) पर ध्यान देना उचित होगा। धारा 2(15) – जिसे पिछली बार 1983⁸ में संशोधित किया गया था, को वित्त अधिनियम, 2008

88 “लाभ के लिए कोई गतिविधि न करना” पद को हटाया गया और परिणामी धारा 2(15) इस प्रकार पढ़ी गई:

-

“2. (15) “धर्मार्थ उद्देश्य” में गरीबों की सहायता, शिक्षा, चिकित्सा सहायता और सामान्य सार्वजनिक उपयोगिता के किसी अन्य उद्देश्य की उन्नति शामिल है;”



द्वारा 1-4-2009 से पुनः संशोधित किया गया था। वित्त अधिनियम, 2009 और वित्त अधिनियम, 2010 द्वारा उसी तिथि से कुछ अन्य संशोधन भी किए गए। उक्त संशोधनों के साथ, 1-4-2009 तक, प्रावधान इस प्रकार था:---

2. (15) "धर्मार्थ उद्देश्य" में गरीबों की राहत, शिक्षा, चिकित्सा राहत, पर्यावरण का संरक्षण (वाटरशेड, वन और वन्य जीवन सहित) और कलात्मक या ऐतिहासिक रुचि के स्मारकों या स्थानों या वस्तुओं का संरक्षण और सामान्य सार्वजनिक उपयोगिता की किसी अन्य वस्तु की उन्नति शामिल है;

परंतु कि सामान्य सार्वजनिक उपयोगिता की किसी अन्य वस्तु की उन्नति धर्मार्थ उद्देश्य नहीं होगी, यदि इसमें व्यापार, वाणिज्य या कारोबार की प्रकृति में कोई गतिविधि करना, या किसी व्यापार, वाणिज्य या कारोबार के संबंध में कोई सेवा प्रदान करने की कोई गतिविधि शामिल है, उपकर या शुल्क या किसी अन्य विचार के लिए, ऐसी गतिविधि से आय के उपयोग या आवेदन, या प्रतिधारण की प्रकृति पर ध्यान दिए बिना; आगे यह भी प्रावधान है कि यदि इसमें निर्दिष्ट गतिविधियों से प्राप्तियों का कुल मूल्य पिछले वर्ष में दस लाख रुपये या उससे कम है तो पहला प्रावधान लागू नहीं होगा;"

19. दूसरे प्रावधान में, दस लाख का संदर्भ प्रतिस्थापित किया गया था, और पच्चीस लाख रुपये की संख्या वित्त अधिनियम, 2011 (1-4-2012 से) द्वारा डाली गई थी। वित्त अधिनियम, 2015 (1-4-2016 से) द्वारा, धारा 2(15) के पहले दो प्रावधान हटा दिए गए थे, और इसके बजाय, निम्नलिखित प्रावधान डाला गया था:---

परंतु कि सामान्य सार्वजनिक उपयोगिता के किसी अन्य उद्देश्य की उन्नति धर्मार्थ उद्देश्य नहीं होगी, यदि इसमें व्यापार, वाणिज्य या कारोबार की प्रकृति में कोई गतिविधि करना, या किसी व्यापार, वाणिज्य या कारोबार के संबंध में कोई सेवा प्रदान करने की कोई गतिविधि, उपकर या शुल्क या किसी अन्य विचार के लिए, ऐसी गतिविधि से आय के उपयोग या आवेदन या प्रतिधारण की प्रकृति के बावजूद, शामिल है, जब तक कि-

(i) ऐसी गतिविधि सामान्य सार्वजनिक उपयोगिता के किसी अन्य उद्देश्य की ऐसी उन्नति के वास्तविक कार्यान्वयन के दौरान की जाती है; और

(ii) पिछले वर्ष के दौरान ऐसी गतिविधि या गतिविधियों से कुल प्राप्तियां, उस पिछले वर्ष की ऐसी गतिविधि या गतिविधियों को करने वाले न्यास या संस्था की कुल प्राप्तियों के बीस प्रतिशत से अधिक नहीं हैं; "

20. अधिनियम की धारा 2(15) का ध्यानपूर्वक अध्ययन करने पर पता चलता है कि अभिव्यक्ति "धर्मार्थ उद्देश्य" को एक समावेशी परिभाषा के रूप में परिभाषित किया गया है, ताकि गरीबों को राहत, शिक्षा, योग, चिकित्सा राहत, पर्यावरण का संरक्षण (वाटरशेड, वन और वन्यजीव सहित) और कलात्मक या ऐतिहासिक रुचि के स्मारकों या स्थानों या वस्तुओं का संरक्षण, और सामान्य सार्वजनिक उपयोगिता की किसी अन्य



वस्तु की उन्नति शामिल हो। अभिव्यक्ति “सामान्य सार्वजनिक उपयोगिता की किसी अन्य वस्तु की उन्नति” पर सर्वोच्च न्यायालय ने कई निर्णयों में विचार किया है।

21. आयकर आयुक्त बनाम गुजरात समुद्री बोर्ड⁹ के मामले में, अधिनियम की धारा 2(15) में वर्णित शब्द, अर्थात्, “सामान्य सार्वजनिक उपयोगिता का कोई अन्य उद्देश्य” पर सर्वोच्च न्यायालय के माननीय न्यायाधीशों द्वारा विचार किया गया है और यह माना गया है कि उक्त अभिव्यक्ति में प्रथम दृष्टया वे सभी उद्देश्य शामिल होंगे जो सामान्य जनता के कल्याण को बढ़ावा देते हैं। माननीय न्यायाधीशों ने आगे कहा कि यदि प्राथमिक उद्देश्य और प्रमुख उद्देश्य सामान्य जनता के कल्याण को बढ़ावा देना है तो उद्देश्य धर्मार्थ उद्देश्य होगा। यह सर्वोच्च न्यायालय के माननीय न्यायाधीशों द्वारा निम्नानुसार देखा गया है:—

“13. हमने इस न्यायालय के अनेक निर्णयों का अवलोकन किया है, जिनमें धारा 2(15) के शब्दों अर्थात् “सामान्य सार्वजनिक उपयोगिता का कोई अन्य उद्देश्य” की व्याख्या की गई है। उक्त निर्णयों से यह स्पष्ट होता है कि उक्त अभिव्यक्ति का अर्थ व्यापक है। उक्त अभिव्यक्ति में “सामान्य” शब्द का अर्थ संपूर्ण वर्ग से है। इसलिए, किसी व्यक्ति या व्यक्तियों के समूह को लाभ पहुंचाने से अलग जनता या जनता के एक वर्ग को लाभ पहुंचाने के किसी उद्देश्य को आगे बढ़ाना एक धर्मार्थ उद्देश्य होगा (सीआईटी बनाम अहमदाबाद राणा जाति एसोसिएशन¹⁰)। उक्त अभिव्यक्ति में प्रथम दृष्टया वे सभी उद्देश्य शामिल होंगे जो आम जनता के कल्याण को बढ़ावा देते हैं। यह नहीं कहा जा सकता है कि कोई उद्देश्य धर्मार्थ नहीं रह जाएगा, भले ही सार्वजनिक कल्याण की सेवा करने का आशय हो। यदि प्राथमिक उद्देश्य और प्रमुख उद्देश्य आम जनता के कल्याण को बढ़ावा देना है तो उद्देश्य धर्मार्थ उद्देश्य होगा। जब किसी संस्था का उद्देश्य किसी विशेष व्यापार या उद्योग के हितों को बढ़ावा देना या उनकी रक्षा करना होता है तो वह संस्था सार्वजनिक उपयोगिता की संस्था बन जाती है, लेकिन यदि वह उक्त व्यापार या उद्योग का संचालन करने वालों के हितों को बढ़ावा देना चाहती है तो वह संस्था सार्वजनिक उपयोगिता की संस्था नहीं रह जाती (सीआईटी बनाम आंध्र चैंबर ऑफ कॉमर्स¹¹)। यदि किसी संस्था का प्राथमिक या प्रमुख उद्देश्य धर्मार्थ है, तो कोई अन्य उद्देश्य जो धर्मार्थ नहीं हो सकता है लेकिन जो प्रमुख उद्देश्य के लिए सहायक या प्रासंगिक है, वह संस्था को वैध धर्मार्थ संस्था होने से नहीं रोकेगा (सीआईटी बनाम सूरत आर्ट सिल्क क्लॉथ मैनुफैक्चरर्स एसोसिएशन¹²)।”

22. इसके अलावा, अहमदाबाद शहरी विकास प्राधिकरण मामले (सुप्रा) में सर्वोच्च न्यायालय की तीन न्यायाधीशों की पीठ ने अधिनियम की धारा 2(15) के संबंध में अपने सभी पहले के निर्णयों पर विचार किया है और निष्कर्ष इस प्रकार निकाला है:—

“IV. निष्कर्षों का सारांश

9 (2007)14SCC 704

10 (1982) 2 SCC 542:1982 SCC (TAX) 151:(1983) 140ITR 1

11 (1965) 55ITR 722

12 (1980) 25CC 31: 1980 SCC(TAX) 170: (1980)121IRT 1



269. पूर्वगामी चर्चा और विश्लेषण के मद्देनजर, "धर्मार्थ उद्देश्य" की परिवर्तित परिभाषा (1-4-2009 से प्रभावी) की व्याख्या के साथ-साथ बाद के संशोधनों और आयकर अधिनियम के अन्य संबंधित प्रावधानों के संबंध में निम्नलिखित निष्कर्ष दर्ज किए गए हैं।

ए. धारा 2(15) के तहत सामान्य परीक्षण

270. यह स्पष्ट किया जाता है कि सामान्य सार्वजनिक उपयोगिता को आगे बढ़ाने वाला कोई भी करदाता किसी भी व्यापार, वाणिज्य या व्यवसाय में संलग्न नहीं हो सकता है, या किसी भी विचार ("उपकर, या शुल्क, या किसी अन्य विचार") के लिए उससे संबंधित सेवा प्रदान नहीं कर सकता है।

271. हालांकि, सामान्य सार्वजनिक उपयोगिता के उद्देश्य को प्राप्त करने के दौरान, संबंधित न्यास, सोसायटी या अन्य ऐसा संगठन, व्यापार, वाणिज्य या कारोबार कर सकता है या इसके संबंध में सेवाएं प्रदान कर सकता है, परंतु कि (i) व्यापार, वाणिज्य या कारोबार की गतिविधियां जीपीयू के अपने उद्देश्यों की प्राप्ति से जुड़ी हों ("वास्तविक कार्यान्वयन ..." 1-4-2016 से जोड़ा गया); और (ii) इस तरह के कारोबार या वाणिज्यिक गतिविधि या इसके संबंध में सेवा से प्राप्तियां, पिछले वर्षों में संशोधित मात्राबद्ध सीमा से अधिक नहीं हैं (1-4-2009 से 10 लाख रुपये; उसके बाद 1-4-2012 से 25 लाख रुपये; और अब 1-4-2016 से पिछले वर्ष की कुल प्राप्तियों का 20%)।

272. आम तौर पर, ऐसी गतिविधि (सामान्य सार्वजनिक उपयोगिता को आगे बढ़ाना) के लिए विचार के तौर पर किसी भी राशि का प्रभार, जो लागत के आधार पर या नाममात्र लागत से अधिक है, उसे "व्यापार, वाणिज्य या व्यवसाय" या उससे संबंधित कोई सेवा नहीं माना जा सकता है। यह केवल तभी होता है जब शुल्क प्रश्नगत करदाता द्वारा वहन की गई लागत से स्पष्ट रूप से या महत्वपूर्ण रूप से अधिक हो, कि वे "व्यापार, वाणिज्य या व्यवसाय" के लिए "उपकर, या शुल्क, या किसी अन्य विचार" की शरारत के अंतर्गत आएं। इस संबंध में न्यायालय ने उदाहरणों के माध्यम से स्पष्ट किया है कि लागत या नाममात्र के आधार पर प्रदान की जाने वाली किस प्रकार की सेवाओं या वस्तुओं को सामान्यतः व्यापार, वाणिज्य या व्यवसाय की शरारत से बाहर रखा जाएगा।

273. धारा 11(4-ए) की व्याख्या धारा 2(15) के साथ सामंजस्यपूर्ण ढंग से की जानी चाहिए, जिसके साथ कोई संघर्ष नहीं है। व्यापार, वाणिज्य या व्यवसाय की प्रकृति में गतिविधि करना, या ऐसी गतिविधियों के संबंध में सेवा करना, जी. पी. यू. उद्देश्य को प्राप्त करने के क्रम में संचालित किया जाना चाहिए, और इसलिए आय, लाभ या अधिशेष या लाभ आकस्मिक होना चाहिए। धारा 11(4-ए) में अलग-अलग खाता बही रखने की आवश्यकता भी यह प्रदर्शित करने की आवश्यकता के अनुरूप है कि धारा 2(15) के प्रावधान में निर्धारित मात्रात्मक सीमा का उल्लंघन नहीं किया गया है। इसी प्रकार, धारा 13(8), धारा 10(23-सी) के सत्रहवें प्रावधान और धारा 143(3) के तीसरे प्रावधान (सभी 1-4-2009 से प्रभावी) को शामिल करने से इस व्याख्या की पुष्टि होती है और वैधानिक प्रावधानों में एकरूपता आती है।

**XXX XXX "**

23. इसके अलावा, अहमदाबाद शहरी विकास प्राधिकरण मामले (सुप्रा) में सर्वोच्च न्यायालय के माननीय न्यायाधीशों ने निम्नलिखित टिप्पणी की:---

"190. कुछ उदाहरणों के साथ व्याख्या पर इस खंड का समापन करना उपयोगी हो सकता है। गांधी शांति फाउंडेशन द्वारा महात्मा गांधी के दर्शन (सूरत आर्ट सिल्क में¹³) को संग्रहालयों और प्रदर्शनियों के माध्यम से प्रसारित करने और उनके कार्यों को नाममात्र लागत पर प्रकाशित करने का उदाहरण, स्वतः ही व्यवसाय नहीं है। इसी तरह, समाज के कमजोर वर्गों को कम लागत वाले छात्रावासों तक पहुंच प्रदान करना, जहां वसूले गए शुल्क या प्रभार लागत (प्रशासनिक व्यय सहित) और नाममात्र मार्कअप को कवर करते हैं; या कम मात्रा में विवाह हॉल किराए पर देना, फिर से लागत को कवर करने के लिए शुल्क के साथ; या रक्त बैंक सेवाएं, फिर से लागत को कवर करने के लिए शुल्क के साथ, व्यवसाय की प्रकृति की गतिविधियां नहीं हैं। फिर भी, जब संबंधित इकाई उसी कार्य को करने के लिए या उसके उद्देश्य का हिस्सा होने वाले कार्य (जैसे गांधी पर एक महंगी कॉफी टेबल बुक प्रकाशित करना, या मैरिज हॉल के मामले में, अतिरिक्त सेवाएं प्रदान करके, जो भुगतान करने में सक्षम हैं उनसे लागत और नाममात्र मार्कअप से कहीं अधिक राशि वसूलती है) के लिए वहन की गई लागत के अतिरिक्त पर्याप्त राशि वसूलती है, तो ऐसी गतिविधियां उनके संबंध में व्यापार, वाणिज्य, व्यवसाय या सेवा की प्रकृति की होती हैं। ऐसे मामले में, बाद की तरह की गतिविधियों से प्राप्तियां, जहां उच्च राशि ली जाती है, धारा 2(15) के प्रावधान (ii) द्वारा इंगित सीमा से अधिक नहीं होनी चाहिए।

एच. व्याख्या का अनुप्रयोग :

285. पुनरावृत्ति की कीमत पर, यह ध्यान दिया जा सकता है कि इस निर्णय के माध्यम से प्राप्त निष्कर्ष, न तो किसी भी करदाता (चाहे वह वैधानिक हो या गैर-वैधानिक) को सामान्य सार्वजनिक उपयोगिता के उद्देश्यों को आगे बढ़ाते हुए छूट का दावा करने से रोकता है, न ही कर अधिकारियों को भविष्य में छूट से इनकार करने से रोकता है, यदि प्रासंगिक वर्ष की प्राप्तियां मात्रात्मक सीमा से अधिक हैं। मूल्यांकन अधिकारियों को वार्षिक आधार पर रिकॉर्ड की जांच करनी चाहिए ताकि यह पता लगाया जा सके कि क्या करदाता की गतिविधियों की प्रकृति उसकी प्राप्तियों और आय के आधार पर "व्यापार, वाणिज्य या व्यवसाय" के बराबर है (अर्थात् कि क्या चार्ज की गई राशि लागत के आधार पर है, या काफी अधिक है)। यदि यह पाया जाता है कि वे "व्यापार, वाणिज्य या व्यवसाय" की प्रकृति के हैं, तो यह जांच की जानी चाहिए कि क्या धारा 2(15) के प्रावधान में निर्धारित मात्रा सीमा (समय-समय पर संशोधित) का उल्लंघन किया गया है, जिससे उन्हें छूट प्राप्त करने का अधिकार नहीं है।"

24. गुजरात मैरीटाइम बोर्ड के मामले (सुप्रा) में सर्वोच्च न्यायालय के माननीय न्यायाधीशों द्वारा निर्धारित कानून के सिद्धांतों और अहमदाबाद शहरी विकास प्राधिकरण के मामले (सुप्रा) में निर्धारित सिद्धांतों के प्रकाश में मामले के तथ्यों पर विचार करने पर यह स्पष्ट है कि वर्तमान मामले में यह विवाद का विषय नहीं है कि



करदाता न्यास की स्थापना गरीब लोगों, अनाथों, विधवाओं और वृद्ध व्यक्तियों को अनुतोष प्रदान करने और उन्हें पुनर्वास प्रदान करने के लिए "धर्मशाला" की स्थापना/प्रबंधन के उद्देश्यों से की गई थी, जो कि धर्मार्थ प्रकृति के हैं। हालांकि, तीनों प्राधिकरण इस तथ्य से काफी प्रभावित थे कि करदाता ट्रस्ट ने "धर्मशाला" को बड़े पैमाने पर जनता को किराए पर दिया था और इस तरह उसने व्यावसायिक गतिविधियों में कदम रखा था, जो दिनांक 5-12-2013 के उत्तर पर निर्भर करता है जिसमें करदाता ने इस तथ्य को स्वीकार किया था कि उसने "धर्मशाला"/परिसर को बहुआयामी उद्देश्यों के लिए 170 व्यक्तियों को किराए पर दिया था, यानी विवाह समारोह, राजनीतिक, धार्मिक और अन्य सामाजिक समारोह आदि और करदाता ने बुकिंग और रद्दीकरण शुल्क, मरम्मत शुल्क, बिजली शुल्क आदि से रसीदें उत्पन्न की थीं, जो कि उपरोक्त गतिविधियों के लिए "धर्मशाला" बुक करने वाले व्यक्तियों से सुरक्षा जमा से एकत्र/कटौती की गई थीं और इस प्रकार तीनों प्राधिकरण इस निष्कर्ष पर पहुंचे कि करदाता बहुआयामी उद्देश्यों के लिए बड़े पैमाने पर जनता को "धर्मशाला" किराए पर देने की व्यावसायिक गतिविधियों को अंजाम दे रहा था, यह आगे अभिनिर्धारित किया गया कि चूंकि विचाराधीन वर्ष के दौरान करदाता न्यास की सकल प्राप्तियां रु 15,89,163/- थी, जो अधिनियम की धारा 2(15) के दूसरे प्रावधान में परिकल्पित 10 लाख की सीमा राशि से अधिक थी, इसलिए करदाता की गतिविधियां और उनमें उत्पन्न अधिशेष अधिनियम की धारा 2(15) के प्रावधानों से प्रभावित थे।

25. अपीलकर्ता/करदाता न्यास के विद्वान अधिवक्ता का तर्क है कि तीनों प्राधिकारियों ने रु 8.55 लाख के मूल्यहास के काल्पनिक व्यय को नजरअंदाज किया है, जो विधि के सुस्थापित सिद्धांत के खिलाफ है और जिसे एम.पी. के निर्णय के आलोक में न्यास की व्यय राशि में डेबिट करने की अनुमति दी जानी चाहिए। आयकर आयुक्त बनाम रायपुर पैलोटाइन सोसायटी¹⁴ के मामले में उच्च न्यायालय ने यह माना है कि यदि किसी धर्मार्थ संस्था की आय की गणना के लिए आवश्यक कटौती के रूप में मूल्यहास की अनुमति नहीं दी जाती है, तो आय प्राप्त करने के लिए ट्रस्ट के कोष को संरक्षित करने का कोई तरीका नहीं होगा। रिपोर्ट के कंडिका 5 में यह निम्नानुसार देखा गया है:---

“5. यह विवादित नहीं था कि निर्धारिती द्वारा लेखांकन की व्यापारिक प्रणाली का पालन किया जाता था। उस मामले में, जैसा कि सीआईटी बनाम सोसाइटी ऑफ द सिस्टर्स ऑफ सेंट ऐनी, [1984] 146 आईटीआर 28 (कर) में कहा गया है, यदि किसी धर्मार्थ संस्था की आय की गणना के लिए मूल्यहास को आवश्यक कटौती के रूप में अनुमति नहीं दी जाती है, तो आय प्राप्त करने के लिए न्यास के कोष को संरक्षित करने का कोई तरीका नहीं होगा। हम उस निर्णय से सम्मानपूर्वक सहमत हैं।”

26. आयकर आयुक्त-III, पुणे बनाम राजस्थानी और गुजराती चैरिटेबल फाउंडेशन, पुणे¹⁵ के मामले में, यह अभिनिर्धारित किया गया है कि न्यास की आय की गणना सामान्य मूल्यहास के लिए भत्ता प्रदान करने और

14 1989 SCC ONLINE MP 339

15 (2018)7SCC 810



न्यास की सकल आय से कटौती करने के बाद वाणिज्यिक सिद्धांतों पर धारा 11 के तहत की जानी चाहिए। रिपोर्ट के कंडिका 2 में निम्नानुसार देखा गया है:---

“2. उच्च न्यायालयों के निर्णयों से यह देखा जा सकता है कि उच्च न्यायालयों ने मुख्य रूप से सीआईटी बनाम आईबीपीएस¹⁶(आईबीपीएस) में बॉम्बे उच्च न्यायालय के निर्णय का पालन किया है। उक्त निर्णय में, दोहरे लाभ पर आधारित विभाग के तर्क को निम्नलिखित तरीके से खारिज कर दिया गया था: (एससीसी ऑनलाइन बॉम कंडिका 6-7)

“6. ... हालांकि, न्यास की आय की गणना सामान्य मूल्यहास के लिए भत्ता और न्यास की सकल आय से कटौती के बाद वाणिज्यिक सिद्धांतों पर धारा 11 के तहत की जानी चाहिए। बंबई उच्च न्यायालय के अनिश्चित निर्णय को ध्यान में रखते हुए, हम प्रश्न 1 का उत्तर सकारात्मक अर्थात् निर्धारिती के पक्ष में तथा विभाग के विरुद्ध देते हैं।

27. निर्विवाद रूप से, अपीलकर्ता/करदाता आयकर आयुक्त, रायपुर के पास 31-3-1998 को अधिनियम की धारा 12 ए के तहत एक धर्मार्थ न्यास के रूप में पंजीकृत है। करदाता न्यास का एक उद्देश्य गरीब और बेसहारा लोगों, अनाथों, विधवाओं, अपंगों और वृद्ध व्यक्तियों को राहत देने और उनकी मदद करने के लिए धर्मशालाओं, मंदिरों, अनाथालयों या अन्य प्रतिष्ठानों की स्थापना, रखरखाव करना और अन्य उद्देश्यों के अलावा उन्हें स्वयं की कमाई के लिए पुनर्वास सहायता प्रदान करना है। सभी अधिकारी इस तथ्य से प्रभावित थे कि “धर्मशाला” को विभिन्न व्यक्तियों को किराए पर दिया गया था और इसलिए उसने वाणिज्यिक गतिविधियों में प्रवेश किया था। हालांकि, करदाता का मामला यह है कि “धर्मशाला” को लागत के आधार पर या नाममात्र लागत से अधिक पर अलग-अलग व्यक्तियों को किराए पर दिया गया था। अहमदाबाद शहरी विकास प्राधिकरण के मामले (सुप्रा) में सर्वोच्च न्यायालय ने स्पष्ट रूप से माना है कि ऐसी गतिविधि (सामान्य सार्वजनिक उपयोगिता को आगे बढ़ाना) के लिए विचार के रूप में किसी भी राशि का प्रभार, जो लागत के आधार पर या नाममात्र लागत से अधिक है, को “व्यापार, वाणिज्य या व्यवसाय” या उससे संबंधित कोई भी सेवा नहीं माना जा सकता है। यह केवल तभी होता है जब शुल्क प्रश्नगत करदाता द्वारा वहन की गई लागत से स्पष्ट रूप से या महत्वपूर्ण रूप से अधिक हो, कि वे “व्यापार, वाणिज्य या व्यवसाय” के लिए “उपकर, या शुल्क, या किसी अन्य विचार” की शरारत के अंतर्गत आएं।” इसके अलावा, यह अभिनिर्धारित किया गया है कि जहां वसूले गए शुल्क या प्रभार लागत (प्रशासनिक व्यय सहित) और नाममात्र मार्कअप को कवर करते हैं; या कम राशि के लिए विवाह हॉल किराए पर लेना, फिर से लागत को कवर करने के लिए शुल्क के साथ; या रक्त बैंक सेवाएं, फिर से लागत को कवर करने के लिए शुल्क के साथ, व्यवसाय की प्रकृति में गतिविधियां नहीं हैं और केवल तभी जब संबंधित इकाई पर्याप्त मात्रा में चार्ज करती है – उसी कार्य को करने के लिए वहन की गई लागत से अधिक, ऐसी गतिविधियां व्यापार, वाणिज्य या व्यवसाय की प्रकृति की होती हैं।



28. वर्तमान मामले में, यह करदाता का मामला है कि विवाह हॉल को किराए पर देने का काम लागत के आधार पर या नाममात्र लागत से अधिक किया गया था ताकि व्यय को कवर किया जा सके, जिस पर सभी अधिकारियों द्वारा विचार नहीं किया गया है और केवल यह मानकर कि करदाता न्यास द्वारा ₹ 15,89,163/- प्राप्त किए गए थे, अधिकारियों ने यह मान लिया है कि रु 2,20,247/- कर के लिए उत्तरदायी थे। हमारी सुविचारित राय में, धर्मशाला को न्यास विलेख में उल्लिखित धर्मार्थ उद्देश्य के लिए लागत के आधार पर या नाममात्र लागत से अधिक पर किराए पर दिया गया था ताकि करदाता द्वारा प्रदर्शित शुल्कों को कवर किया जा सके और न्यास का प्राथमिक और प्रमुख उद्देश्य धर्मार्थ था। इसके अलावा, अपीलकर्ता/करदाता द्वारा यह दर्शाया गया है कि अपीलकर्ता न्यास ने वित्तीय वर्ष 2010-11 (कर निर्धारण वर्ष 2011-12) के लिए लेखांकन की व्यापारिक प्रणाली को अपनाया है, जिसके लिए रु 8.55 लाख का मूल्यहास स्वीकार किया जाना है, जिसे अधिकारियों ने स्वीकार नहीं किया है, इसे राजस्थानी और गुजराती चैरिटेबल फाउंडेशन, पूना के मामले (सुप्रा) में सर्वोच्च न्यायालय के निर्णय और रायपुर पैलोटीन सोसायटी के मामले (सुप्रा) में म.प्र. उच्च न्यायालय के निर्णय के आलोक में काल्पनिक व्यय के रूप में मूल्यहास की अनुमति दी जानी चाहिए थी। इस प्रकार, दोनों मामलों में, विद्वान अधिकारियों का यह निष्कर्ष कि अधिनियम की धारा 2(15) का प्रावधान लागू होगा, अभिलेख पर उपलब्ध तथ्यों और विधि के विपरीत है।

29. उपर्युक्त चर्चा के तहत, हमारा यह मानना है कि तीनों प्राधिकरणों का यह मानना पूरी तरह अनुचित है कि अपीलकर्ता न्यास विभिन्न प्रयोजनों के लिए धर्मशाला को किराए पर देकर वाणिज्यिक गतिविधियां चला रहा है तथा यह मानने में गंभीर कानूनी त्रुटि हुई है कि अपीलकर्ता/करदाता न्यास वाणिज्यिक गतिविधियों में संलग्न है। तदनुसार, दूसरे महत्वपूर्ण प्रश्न का उत्तर करदाता के पक्ष में तथा राजस्व के विरुद्ध दिया जाता है।

30. निष्कर्षतः, अपील आंशिक रूप से स्वीकार किया जाता है। प्रथम सारवान प्रश्न का उत्तर राजस्व के पक्ष में तथा करदाता के विरुद्ध दिया गया है, तथा दूसरे सारवान प्रश्न का उत्तर करदाता के पक्ष में तथा राजस्व के विरुद्ध दिया गया है। परिणामस्वरूप, आक्षेपित आदेश को विधि के दूसरे सारवान प्रश्न की सीमा तक अपास्त किया जाता है तथा यह अभिनिर्धारित किया जाता है कि अपीलकर्ता/करदाता 2,20,247/- पर कर के लिए उत्तरदायी नहीं है। लागत के संबंध में कोई आदेश नहीं दिया गया है। राजस्व विभाग द्वारा दायर अपील खारिज किये जाने योग्य है तथा पक्षकारों को अपना खर्च स्वयं वहन करने का अधिकार दिया गया है।

सही/-
(संजय के. अग्रवाल)
न्यायाधीश

सही/-
(दीपक कुमार तिवारी)
न्यायाधीश



अस्वीकरण: हिन्दी भाषा में निर्णय का अनुवाद पक्षकारों के सीमित प्रयोग हेतु किया गया है ताकि वो अपनी भाषा में इसे समझ सकें एवं यह किसी अन्य प्रयोजन हेतु प्रयोग नहीं किया जाएगा । समस्त कार्यालयी एवं व्यावहारिक प्रयोजनों हेतु निर्णय का अंग्रेजी स्वरूप ही अभिप्रमाणित माना जाएगा और कार्यान्वयन तथा लागू किए जाने हेतु उसे ही वरीयता दी जाएगी।

