आयकर आयुक्त केरल और कोयंबटूर

बनाम

कृष्ण वारियर

(के.सुब्बा राव, जे.सी.शाह और एस.एम.सीकरी, जेजे.)

आयकर-कर से मुक्त-न्यास में व्यापार-लाभ का अंश धार्मिक या धर्मार्थ उददेश्य के लिए प्रयुक्त-व्यापार यदि सम्पति-भारतीय आयकर अधि.1922(11 का 1922) धारा 4(3)(1)

एक वसीयतकर्ता आयुर्वेदिक दवाओं का कारोबार कर रहा था आर्य वैद्य शाला का नाम और शैली से। उसकी इच्छा के तहत उसकी संपत्ति, व्यवसाय सहित ट्रस्ट के तहत रखी गई थी और ट्रस्ट का उद्देश्य 60 प्रतिशत का उपयोग करना था 20 वर्षों के लिए व्यवसाय का लाभ और 85 प्रतिशत उसके बाद धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए। विचाराधीन मूल्यांकन वर्ष 20 वर्षों के भीतर आता हैं उस दोरान वसीयतकर्ता की मृत्यु हो गई और प्रश्न यह था कि क्या ट्रस्ट की संपत्तियों से होने वाली आय का 60 प्रतिशत अंश धारा 4(3)(i) आयकर अधिनियम, 1922 के तहत एसेसमेंट से इनकम टैक्स मुक्त था। आयकर अधिकारियों ने छूट का दावा खारिज कर दिया और सम्पूण्र् संपत्तियां की आय का मूल्यांकन, इस आधार पर किया गया कि धारा 4(3)(i) मामले पर लागू नहीं था बल्कि केवल उपधारा (बी) प्रावधान थे और वह शर्तें निर्धारित की गईं उसके तहत अनुपालन नहीं की गई।

अभिनिर्धारित:

(i) व्यवसाय आर्य वैद्यशाला और शैली के नाम से संचालित होता था, जो धारा 4(3)(i) भारतीय आयकर अधिनयम, 1922 के तहत सम्पत्ति थी और सम्पूर्ण व्यवसाय ट्रस्ट के अन्तर्गत संचालित होता था। उसके लाभ का एक हिस्सा धार्मिक या धर्मार्थ प्रयोजन के प्रयुक्त होता था। उक्त आय, आयकर मूल्यांकन से उक्त धारा के तहत छूट प्राप्त थी।

(ii) धारा 4(3(i) की उपधारा (b) के प्रावधान केवल ऐसे व्यापार पर लागू होते हैं जो ट्रस्ट में नहीं है बल्कि धार्मिक या धर्मार्थ संस्था द्वारा संचालित है ।

(iii) पूर्णतः या आंशिक रूप से धर्म या धर्मार्थ प्रयोजनों के लिए ट्रस्ट में धार्मिक या धर्मार्थ संस्था द्वारा किया जाने वाला व्यवसाय, व्यवसाय नहीं था।

(iv) दो अभिव्यक्तियों ''सम्पूर्ण एवं ''आंशिक रूप से' धारा 4(3)(i) के समर्पण पर आधारित नहीं था, सम्पत्ति का सम्पूर्ण या आंशिक भाग। उक्त सम्पत्ति का समर्पण जिससे आय होती है उसका उपयोग पूर्ण रूप से धार्मिक या धर्मार्थ कार्यों के लिये किया जाना था या आंशिक रूप से ऐसे प्रयोजन के लिए।

(v) ''ऐसी आय'' के शुरूआती शब्दों में अभिव्यक्ति धारा 4(3)(i) के प्रावधानों के तहत अर्थ है '' ट्रस्ट के पक्ष में अर्जित या उत्पन्न होने वाली आय ''।

सिविल अपीलीय क्षेत्राधिकार: सिविल अपील, संख्या 606-610/1963|

आयकर संदर्भित मामले संख्या 16/1959 में केरल उच्च न्यायालय के 20 जनवरी, 1961 के फ़ैसले से विशेष अनुमति द्वारा अपील |

अपीलकर्ता के लिए केएन राजगोपाल शास्त्री और आरएन सच्चे (सभी अपीलों में)।

रेस्पोडेन्ट की ओर से एसटी देसाई और सरदार बहादुर (सभी अपीलों में)।

निर्णय दिनांक 29 अप्रैल 1964 को सुनाया गया ।

सुब्बा राव जे.-

विशेष अनुमति द्वारा की गई ये अपीलें धारा 4(3)(i) भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 के प्रावधानों के निर्माण पर सवाल उठाती हैं, जिसे इसके बाद अधिनियम कहा जाएगा, जो कि भारतीय आयकर (संशोधन) अधिनियम, 1953 द्वारा संशोधित किया गया है, जिसे इसके बाद संशोधन अधिनियम कहा जाएगा।

तथ्य इस प्रकार हैं-एक पी.एस.वारियार, एक प्रतिष्ठित आयुर्वेदिक चिकित्सक, "आर्य वैद्य शाला के नाम और शैली के तहत आयुर्वेदिक दवाओं का कारोबार करते थे और ''आर्य चिकित्सा शाला नाम से एक अस्पताल और ''आर्य वैद्य पाठ शाला नामक एक स्कूल भी चला रहे थे। उक्त वारियार की वसीयत निष्पादित करने के बाद 30 जनवरी, 1944 को मृत्यु हो गई, जिसमें उन्होंने आर्य वैद्य शाला सहित अपनी सम्पत्तियों के संबंध में एक ट्रस्ट बनाया था। उन्होंने उक्त वसीयत के तहत नियुक्त ट्रस्टियों को उक्त व्यवसाय का संचालन करने और आर्य वैद्य शाला, आर्य

चिकित्सा शाला और आर्य वैद्य पाठ शाला और उनके वंशजों को निश्चित अनुपात में आय वितरित करने के निर्देश दिए। मोटे तौर पर कहा गया है कि आय का 60 प्रतिशत उक्त तीन संस्थानों पर खर्च करने और 40 प्रतिशत अपने वंशजों को देने का निर्देश दिया गया था। संशोधित अधिनियम लागू होने तक आयकर विभाग ने अधिनियम की धारा 4(3)(i), के तहत 60 प्रतिशत आय के मूल्यांकन से छूट दी थी। लेकिन संशोधित अधिनियम लागू होने के बाद, जिसे 01 अप्रेल, 1952 से पूर्व व्यापी प्रभाव दिया गया था, उक्त विभाग ने आय के 60 प्रतिशत के संबंध में भी मूल्यांकन से छूट देने से इन्कार कर दिया। निर्धारण वर्ष 1954-55 और 1955-56 के लिए आयकर अधिकारी ने उक्त सम्पत्तियों से संपूर्ण आय का आंकलन किया और निर्धारण वर्ष 1952-53 और 1953-54 से संबंधित आय के संबंध में, जिसका पहले से ही आय के उक्त 60 प्रतिशत के लिए छूट देते हुए सामान्य पाठ्यक्रम में मूल्यांकन किया गया था, आयकर अधिकारी ने अधिनियम की धारा 34 के तहत नोटिस जारी किए। 28 सितम्बर, 1956 के दो अलग-अलग आदेशों द्वारा उक्त 60 प्रतिशत आय का मूल्यांकन बच निकले मूल्यांकन के आधार पर किया गया। 20 दिसम्बर, 1956 को निर्धारण वर्ष 1956-57 के लिए आयकर अधिकारी ने इसी तरह उक्त सम्पत्तियों से पूरी आय का आंकलन किया। अपीलीय सहायक आयुक्त ने मूल्यांकन के उक्त आदेशों के विरूद्व निर्धारिती द्वारा दायर की गई अपील खारिज कर दी गई। आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण, मद्रास में अपीलीय

सहायक आयुक्त के आदेशों के विरूद्व दायर अपीलों को समेकित किया गया और 28 फरवरी, 1958 के अपने आदेश द्वारा, उक्त न्यायाधिकरण ने उक्त आय के 60 प्रतिशत को मूल्यांकन से छूट देते हुए अपील की अनुमति दी। धारा 4(3)(i) आयकर अधिनियम के तहत केरल उच्च न्यायालय ने निर्देश को खारिज कर दिया गया, इसलिए वर्तमान अपील करता है।

राजस्व के विद्वान् वकील श्री राजगोपाल शास्त्री का तर्क है कि अधिनियम की धारा 4(3)(i) के तहत उक्त आय को काराधान से छूट दी गई है, जिस सम्पत्ति से आय प्राप्त होती है, उसे धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए पूरी तरह या आंशिक रूप से ट्रस्ट के तहत रखा जाएगा, जिसके नाम से व्यवसाय चलता है और आर्य वैद्य शाला की शैली ट्रस्ट में रखे जाने से व्यवसाय चलता है और आर्य वैद्य शाला की शैली ट्रस्ट में रखे जाने में सक्षम नहीं थी, कि भले ही इसे ट्रस्ट के तहत रखा जा सके। यह पूरी तरह से या आंशिक रूप से धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए ट्रस्ट में नहीं रखा गया था, केवल एक भाग के रूप में आय का धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए खर्च करने का निर्देश दिया गया था और परिस्थितियों में उपधारा-(बी) परन्तुक आकर्षित किया गया था लेकिन उसके तहत निर्धारित शर्तों का अनुपालन नहीं किया गया था।

रेस्पोडेन्ट के विद्वान् वकील श्री एस.टी. देसाई का तर्क है कि व्यापार सम्पति है अधिनियम की धारा 4(3)(i) के अर्थ् में और यह कि इसे

आंशिक रूप से धार्मिक और धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए ट्रस्ट में रखा गया है और इसलिए प्रावधान का मूल भाग मामले के तथ्यों से आकर्षित होता है और इसलिए प्रावधान को बाहर रखा गया है।

इससे पहले कि हम अधिनियम के प्रासंगिक प्रावधानों को समझें और दोनों पक्षों के तर्कों पर विचार करें, शुरूआत में वसीयत के भौतिक भाग को पढ़ना और उसके तहत बनाई गई वसीयत के दायरे का पता लगाना सुविधाजनक होगा। मामले में वसीयत को अनुबंध ए2 के रूप में चिन्हित किया गया है। वसीयत के प्रासंगिक भाग पढ़ेंगे:

> "1. पन्नियमपल्ली वारियथ मृतक पार्वती उर्फ कुंकिकुट्टी वारसियार्स के बेटे श्री संकुन्नी वारियार, जिन्हें वैद्यरत्नम श्री पी.एस. वारियार के नाम से जाना जाता है, कोट्टक्कल के पुथन वारियान और एर्नाड तालुक के देसोम के निवासी द्वारा निष्पादित वसीयत है।''
>
> "7. अनूसूची बी, सी और डी में उल्लिखित सम्पत्तियों के अलावा, मेरी अन्य सभी सम्पत्तियां, चल और अचल, मैं इसके द्वारा वसीयत में दिये गये निर्देशों के अनुसार ट्रस्टियों द्वारा प्रबंधित किये जाने वाले एक ट्रस्ट का गठन करता हूं,वे अनसूची ई में वर्णित हैं और मेरे निधन पर वे सम्पत्तियां ट्रस्टियों में निहित हो जायेगी। मेरा इरादा है कि भाग 4

और 5 (बी, सी और डी अनुसूची)में उल्लिखित सम्पत्तियों को छोड़कर, मेरी सभी सम्पत्तियां ट्रस्ट में शामिल की जाऐं और इसलिए भले ही सम्पत्ति की कुछ वस्तु अनजाने में छूट गई हो, इसे भी ट्रस्ट में शामिल माना जाएगा और ट्रस्टियों में निहित किया जाएगा।''

"8. ट्रस्ट के संबंध में प्रावधान: मैं इसके द्वारा निम्नलिखित व्यक्तियों को पहले न्यासी बोर्ड के रूप में नामित करता हूं:-

.....(सात व्यक्तियों के नाम दिये गये) |

"9. उपरोक्त ट्रस्ट का प्रबंधन और संचालन नीचे दिये गये नियमों और शर्तों के अनुसार किया जाना है:-

(ए से एफ)

.....

जी. ट्रस्ट का प्राथमिक और मुख्य उद्देश्य दो संस्थानों अर्थात् आर्य वैद्य शाला और आर्य वैद्य अस्पताल को अभी की तर्ज पर उनके दायरे और उपयोगिता को बढाने और बढाने के उद्देश्य से आगे बढ़ाना है। आर्य वैद्य शाला के कार्य में अभी शामिल हैं:-

1. आयुर्वेदिक औषधियों का निर्माण,
2. उनकी बिक्री

3. मरीजों का इलाज, उनकी क्षमता और साधन के अनुसार उन्हे मुआवजा मिलता है।

4. आर्य वैघम को जनता के लिए अधिक से अधिक उपयोगी बनाने की दृष्टि से उस पर शोध करना।

एच. आर्य वैघ अस्पताल नामक संस्था में संचालित मामले निम्नलिखित हैं-

1. गरीब मरीजों की निःशुल्क जांच करना, उनके लिए उपचार लिखना और मुफ्त दवाएं देना (बाह्य रोगी विभाग)।

2. किसी भी समय कम से कम 12 गरीब रोगियों को भर्ती करना, उन्हें आवास और भोजन देना और मुफ्त दवाएँ और उपचार भी मुफ्त देना आंतरिक रोगी विभाग)।

3. उक्त सेवाओं को आर्य वैघ की सहायता से तथा आवश्यक ऑपरेशन एलोपैथिक चिकित्सक की सहायता से करना।

4. उन सभी व्यक्तियों को उपचार और दवाएयाँ दें जो चाह रहै हैं, उनमें जो सक्षम हैं उनसे दवाओं की लागत सहित उतना पारिश्रमिक पास करें जितना वे वहन कर सकें। आर्य वैघ अस्पताल अब आर्य वैघ शाला द्वारा आपूर्ति की गई और ली गई दवाओं से चलता है और आकस्मिक खर्च अब आर्य वैघ शाला के फंड से पूरा किया जाता है।

जे. ट्रस्टियों को उपरोक्त संस्थानों को परिस्थितियों के अनुरूप संशोधनों के साथ ऊपर व्यक्त इरादों के अनुसार चलाना होगा।

के. आर्य समाज के तत्वाधान में संचालित आर्य वैघ पाठशाला में आयुर्वेद की सेवा के अनुसार आर्यवैघम की शिक्षा दी जाती है। मैं उक्त संस्थानों के खर्चों को वहन कर रहा हूं, जो इसकी आय से कवर नहीं होता, आर्य वैघ शाला के मुनाफे से।

एल. आर्य वैघा शाला के शुद्ध लाभ में से 25 प्रतिशत का व्यय आर्य वैघ शाला के विकास के लिए समर्पित किया जाना है, 25 प्रतिशत आर्य वैघ अस्पताल के खर्चों को पूरा करने के लिए और 25 प्रतिशत दोनों तवा़जियों के बीच समान रूप से विभाजित करने के लिए (यह केवल 25 वर्षों के लिए) शेष 25 प्रतिशत में से 10 प्रतिशत से अधिक नहीं होनी चाहिए आवश्यकताओं के अनुसार, आर्य वैघ पाठशाला के प्रायोजनों के लिए उपयोग किया जा सकता है। शेष राशि, यदि कोई हो,जो आर्य वैद्य पाठशाला को संवितरण के बाद 10 प्रतिशत से बाहर रह सकती है, उसका उपयोग आर्य वैघ पाठशाला के लिए ही किया जा सकता है। शेष 15 प्रतिशत ट्रस्टियों द्वारा प्रत्येक वर्ष 20 वर्षों की अवधि के लिए दो तवाज़ियों के लिए आरक्षित निधि के रूप में अनुमोदित बैंकों में जमा किया जाना है और इस प्रकार ब्याज सहित संचित निधि को दोनों तवाज़ियों के बीच समान रूप से विभाजित किया जाना है। यानी, आधे के रूप से और यह

ट्रस्टियों का कर्तव्य होगा कि वे इसे अचल संपत्तियों के अधिकार पर निवेश करें।

एम. ट्रस्टी 20 वर्ष की समाप्ति के बाद उक्त दोनों तवा़जियों को कोई राशि देने के लिए बाध्य नहीं हैं। 20 वर्षों के लिए निर्धारित और 20 वर्षों की समाप्ति के बाद जारी किए गए लाभ का 40 प्रतिशत ट्रस्टियों के विवेक के अनुसार आर्य वैद्य शाला और आर्य वैद्य अस्पताल के विकास के लिए उपयोग किया जाना है।

ई. अनुसूची: शेष सभी संपत्तियां ट्रस्ट में गठित की गईं।

वसीयत के उक्त विवरण से यह दर्शित होता है कि वसीयतकर्ता ने अपनी संपूर्ण संपत्तियों के संबंध में एक ट्रस्ट बनाया है, जिसमें अनुसूची बी, सी और डी में उल्लिखित संपत्तियां शामिल हैं और उन्हें विशेष रूप से इसके तहत नियुक्त ट्रस्टियों में निहित किया है। इस प्रकार निहित संपत्तियों में आर्य वैद्य शाला के नाम और शैली से संचालित व्यवसाय भी शामिल है। ट्रस्ट का मुख्य उद्देश्य उक्त दो संस्थानों, अर्थात् आर्य वैद्य शाला और आर्य वैद्य अस्पताल और इसके तहत उल्लिखित अन्य उद`देश्यों को आगे बढ़ाना था। उन्होंने ट्रस्टियों को व्यवसाय से होने वाली आय में से 25 प्रतिशत आर्य वैद्य शाला के विकास के लिए, 25 प्रतिशत आर्य वैद्य अस्पताल के खर्चों को पूरा करने के लिए खर्च करने का निर्देश दिया, आर्य वैद्य पाठशाला के लिए, जो 10 प्रतिशत से अधिक नहीं होनी चाहिए। 25

प्रतिशत 20 वर्षों की अवधि के लिए के वसीयतकर्ता परिवार की दो शाखाओं में समान रूप से साझा किया जाएगा और उसके बाद आर्य वैद्य शाला और आर्य वैद्य अस्पताल के प्रयोजन के लिए उपयोग किया जाएगा और 15 प्रतिशत उक्त शाखाओं को दिया जाना तय है कहने का तात्पर्य यह है कि वसीयतकर्ता की मृत्यु से 20 साल की अवधि के लिए कुल संपत्ति का 60 प्रतिशत धार्मिक और धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए उपयोग किया जाना चाहिए और उसके बाद 85 प्रतिशत उक्त उद्देश्यों के लिए उपयोग किया जाना चाहिए और बाकी गैर-धार्मिक और गैर-धर्मार्थ उद्देश्यों पर खर्च किया जाना चाहिए। इसलिए वसीयत के तहत व्यवसाय सहित ई अनुसूची संपत्तियों को ट्रस्ट के तहत रखा गया था और ट्रस्ट का उद्देश्य व्यवसाय के मुनाफे का 60 प्रतिशत 20 वर्षों के लिए और उसके बाद 85 प्रतिशत धार्मिक और धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए उपयोग करना था। विचाराधीन मूल्यांकन वर्ष वसीयतकर्ता की मृत्यु के 20 वर्षों के भीतर आते हैं और इसलिए, हम ट्रस्ट संपत्तियों से केवल 60 प्रतिशत आय से संबधित हैं। प्रश्न यह है कि क्या ट्रस्ट संपतियों से होने वाली आय का 60 प्रतिशत धारा 4(3) (i) अधिनियम तहत आयकर निर्धारण से मुक्त है। अधिनियम के प्रासंगिक प्रावधान पढ़ते हैः

धारा 4. (3) निम्नलिखत वर्गों के अंतर्गत आने वाली कोई भी आय, लाभ या प्राप्ति उन्हें प्राप्त करने वाले व्यक्ति की कुल आय में शामिल नहीं की जाएगीः

(i)पूर्ण तरह से धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए ट्रस्ट अन्य कानूनी दायित्व के तहत रखी गई संपत्ति से प्राप्त कोई भी आय, और केवल ऐसे उद्देश्यों के लिए आंशिक रूप से रखी गई संपत्ति के मामले में, लागू आय, या अंत में आवेदन के लिए अलग रखी गईः

बशर्ते कि ऐसी आय कुल आय में शामिल की जाएगी.....

(बी) किसी धार्मिक या धर्मार्थ संस्था की ओर से किए गए व्यवसाय से प्राप्त आय के मामले में-, सक्षम संस्थाएं, जब तक कि आय पूरी तरह से संस्था के प्रयोजन के लिए लागू न की जाए और या तो -

(i) व्यवसाय संस्था के प्राथमिक उद्देश्य को वास्वतिक रूप से पूरा करने के दौरान किया जाता है,या

(ii) व्यवासाय के संबंध में कार्य मुख्य रूप से संस्था के लाभार्थियों द्वारा किया जाता है।

प्रावधान का संक्षिप्त इतिहास यहां अप्रासंगिक नहीं होगा। 1953 के संशोधन अधिनियम द्वारा इस खंड में संशोधन से पहले प्रावधान एक अलग मूल खंड के रूप में था और इसे उपधारा (i-ए) के रूप में क्रमांकित किया गया था। उक्त उपधारा (i-ए) न्यायिक जांच के दायरे में आया है। राजस्व की ओर से यह तर्क दिया गया कि यद्यपि काई व्यवसाय धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए ट्रस्ट तहत रखा गया था, यह उपधारा (i-ए) के अंतर्गत आएगा और उससे होने वाली आय को तब तक आयकर से छूट

नहीं दी जा सकती जब तक कि उक्त खंड में निर्धारित शर्तों का अनुपालन नही किया जाता। चैरिटेबल गडोडिया स्वदेशी स्टोर्स बनाम आयकर आयुक्त, पंजाब, (1944) 12 आई.टी.आर. 385, में लाहोर हाई कोर्ट ने उस विवाद को खारिज कर दिया, और अस्वीकृति के लिए गए कारणों में से एक यह था कि सहायता खंड का उद्देश्य उपधारा (i) के दायरे को कम करना था। उक्त खंड को पुराने खंड में से एक परंतुक के रूप में जोड़ा गया। संभवतः इस सुझाव के आधार पर 1953 के संशोधन अधिनियम में उपधारा (i-ए) द्वारा (बी) प्रावधान प्रतिस्थापित किया गया। लेकिन यह निर्माण का कोई अनम्य नियम नहीं है कि किसी कानून में एक प्रावधान को हमेशा मुख्य अधिनियम के प्रभाव पर एक सीमा के रूप में पढ़ा जाना चाहिए। आम तौर पर स्वाभाविक धारणा यह है कि परंतुक के लिए अनुभाग के अधिनियम भाग में परंतुक की विषय-वस्तु शामिल होती है लेकिन मूल प्रवधान के साथ-साथ परंतुक की स्पष्ट भाषा यह स्थापित कर सकती है कि परंतुक मुख्य प्रावधानों का एक अर्हक खंड नहीं है,बल्कि अपने आप में एक मूल प्रावधान है। मैक्सवेल के शब्दों में, ''सत्य सिद्धांत यह है कि अधिनियमित करने वाले खंड, अपवादी खंड और प्रावधान को एक साथ लिया और समझा जाने का सही दृष्टिकोण प्रबल होना है'। इसलिए यह अनुमान लगाया गया कि हमें कोई कठिनाई नहीं है, जैसा कि हम बाद हमारे निर्णय में इंगित करेंगे। यह मानते हुए कि उक्त उपधारा (बी) प्रावधान व्यवसाय

के एक मामले से संबंधित है जो धारा 4(3)(i) मूल खंड के अर्थ के भीतर धार्मिक या धमार्थ उददेश्यों के लिए में ट्रस्ट निहित नहीं है।

इस प्रारंभिक टिप्पणी के साथ हम धारा 4(3)(i) अधिनियम की उपधारा (बी) सहित के प्रावधानों का अर्थ निकालने के लिए आगे बढ़ेगे। अन्तगर्त उपधारा (i) जहां तक यह हमारे सामने उठाए गए प्रश्न से प्रासंगिक है, छूट अर्जित करने के लिए आय पूरी तरह से या आंशिक रूप से धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए रखी गयी ट्रस्ट के तहत संपत्ति से प्राप्त की जाएगी। उपधारा (बी) के तहत उस खंड के परंतुक में, किसी धार्मिक या धर्मार्थ संस्थान की ओर से किए गए व्यवसाय से प्राप्त आय के मामले में, जब तक कि उसके तहत निर्धारित शर्तों का अनुपालन नहीं किया जाता है, उक्त आय पर छूट नहीं दी जा सकती। यदि व्यवसाय संपत्ति है और पूरी तरह या आंशिक रूप से धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए ट्रस्ट के तहत रखा जाता है, तो यह पूरी तरह से उपधारा (i) और i के मूल भाग के अंतर्गत आता है। उपधारा (बी) के प्रावधान को आकर्षित नहीं किया जा सकता है, क्योंकि प्रावधान के उस खंड के तहत उसमें उल्लिखित व्यवसाय ट्रस्ट के तहत नही रखा गया है, बल्कि एक धार्मिक या धर्मार्थ संस्थान की ओर से किया जाता है। किसी व्यवसाय को मूल उपधारा (i) का धारा 4(3) से बाहर निकालना और इसे उपधारा में रखें (बी) प्रावधान में, यह सुझाव दिया गया है कि व्यवसाय संपत्ति नहीं है और भले ही संपत्ति है, लेकिन उक्त संपत्ति धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए पूरी तरह

या आंशिक रूप से ट्रस्ट में नहीं रखी गई है। प्रोपर्टी का यह व्यवसाय अब अच्छी तरह से व्यवस्थित हो चुका है। ट्रिब्यून के ट्रस्टीज, (1939) आई.टी.आर. 415 (पी.सी.) में प्रवी काउंसिल ने बॉम्बे हाई कोर्ट द्वारा व्यक्त किए गए विचार पर सवाल नही उठाया कि ट्रिब्यूनल अखबार चलाने का व्यवसाय धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए ट्रस्ट के तहत रखी गई संपत्ति थी। श्री जे0 के0 ट्रस्ट बॉम्बे बनाम आयकर आयुक्त अतिरिक्त लाभ कर बॉम्बे, (1958) S.C.R. 65 में इस न्यायालय ने उक्त दृष्टिकोण का समर्थन किया और माना कि सम्पत्ति व्यापक आयात का एक शब्द है और यह व्यवसाय निसंदेह संपत्ति होगा जब तक कि ऐसा न हो अधिनियम में इसके विपरीत कुछ है। यदि व्यवसाय संपत्ति होता, तो इसे धार्मिक और धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए ट्रस्ट के अधीन है, चूँकि, आर्य वैद्य शाला को चलाने का व्यवसाय धार्मिक और धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए ट्रस्ट के अधीन है, उपधारा(i) के अंतर्गत आएगा। यदि उसमें निर्धारित अन्य शर्तें पूरी होतीं। (i) का धारा 4(3) अधिनियम में कहा गया है कि उक्त संपत्ति, अर्थात् व्यवसाय, पूरी तरह या आंशिक रूप से धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए रखी गई होगी। चूकि व्यवसाय में लाभ का 40 प्रतिशत धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के अलावा अन्य उद्देश्यों के लिए दिया जाएगा, इसलिए यह नही कहा जा सकता है कि व्यवसाय पूरी तरह से धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए आयोजित किया गया था। लेकिन चूकि उसके मुनाफे का 60 प्रतिशत हिस्सा धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए खर्च किया जाएगा, सवाल यह है

कि क्या यह माना जा सकता है कि व्यवसाय को आंशिक रूप से धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए ट्रस्ट में रखा गया था। राजस्व की ओर से दिया गया तर्क यह है कि उपधारा में अभिव्यक्ति "आंशिक रूप से (i) केवल उस मामले पर लागू होता है जहां संपत्ति का एक हिस्सा ट्रस्ट में निहित होता है और व्यवसाय के मामलें में यह कानूनी रूप से संभव नही है। ऐसा कहा जाता है कि एक व्यवसाय एक और अविभाज्य है और इसलिए विश्वास का विषय केवल साझेदारी की निरंतरता के दौरान या उसके विघटन के बाद किसी भागीदार को देय लाभ का हिस्सा हो सकता है। के.ए. रामाचर बनाम आयकर आयुक्त, मद्रास, (1961) 3 S.C.R. 380, डेविड बर्नोट बनाम चाल्स पी. लेनिंगर, (1932) 76 L.Ed. 665, मोहम्मद इब्राहिम रजा बनाम आयकर आयुक्त नागपुर, (1930) 57 I.ए. 260, के निर्णयों पर उक्त प्रस्ताव के समर्थन में भरोसा जताया गया है। पहले दो निर्णय एक अलग समस्या से निपटते है, अर्थात क्या एक निर्धारित किसी फर्म से मुनाफे के अपने हिस्से को किसी तीसरे पक्ष के पक्ष में स्थापित करने या सौपने के बाद उस पर कर लगाने के लिए उत्तरदायी है और अदालतों ने माना है कि अर्जित मुनाफा असाईनमेंट से पहले निर्धारित उन पर काम कर सकता था और वह उक्त मुनाफे पर कर लगाने के लिए उत्तरदायी था। तीसरे निर्णय में न्यायकि समिति ने माना कि धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए कोई वैद्य ट्रस्ट नही था, क्योकि धर्मार्थ या धर्मनिरपेक्ष उद्देश्यों के लिए आय का उपयोग समुदाय के मुखिया के पूर्ण विवेक पर छोड दिया गया था। तीनो निर्णयों

में से किसी का भी इस प्रशन पर कोई प्रभाव नही है कि क्या किसी व्यवसाय को धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए पूर्ण रूप से या आंशिक रूप से ट्रस्ट में रखा जा सकता है। उक्त प्रश्न पर विभिन्न विचारो पर विचार किया जाना आवश्यक है।

हमारे विचार में, "आंशिक रूप से" अभिव्यक्ति किसी विभाज्य भाग को संदर्भित नहीं करती है; यदि आधा घर पूरी तरह से ट्रस्ट में रखा गया है। धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्य, इसे उपधारा (i), के मूल खंड के पहले भाग द्वारा कवर किया जाएगा क्योंकि उस स्थिति में ट्रस्ट का विषय-वस्तु घर का केवल उक्त आधा हिस्सा है और वह आधा हिस्सा पूरी तरह से धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए रखा जाता है। इसलिए, अभिव्यक्ति "आंशिक रूप से", संपत्ति के अलावा किसी अन्य मामले पर लागू होनी चाहिए जिसका एक हिस्सा पूरी तरह से धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए रखा गया है। भारत में कई प्रकार के ट्रस्ट हैं जिनमें संपत्ति का पूर्ण समर्पण नहीं होता बल्कि आंशिक समर्पण होता है। एक संपत्ति पूरी तरह से किसी धार्मिक या धर्मार्थ संस्थान या किसी देवता को समर्पित की जा सकती है। यह पूर्ण समर्पण का उदाहरण है. एक संपत्ति किसी देवता को समर्पित की जा सकती है, इस शर्त के अधीन कि आय का एक हिस्सा अनुदानकर्ता के उत्तराधिकारियों को दिया जाएगा। कोई संपत्ति किसी मूर्ति या धार्मिक संस्था के पक्ष में या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए किसी व्यक्ति को दी जा सकती है या उस पर बोझ डाला जा सकता है। संपत्ति का मालिक संपत्ति को अपने

पास रख सकता है, लेकिन सुखभोग या अन्यथा के माध्यम से जनता के पक्ष में लाभकारी हित निकाल सकता है। ऐसे कई अन्य उदाहरण हो सकते हैं, जहां एक ट्रस्ट होने के बावजूद, इसमें ट्रस्ट के तहत रखी गई संपत्ति का केवल आंशिक समर्पण शामिल होता है, इस अर्थ में कि उस संपत्ति की आय का केवल एक हिस्सा धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए उपयोग किया जाता है। दो अभिव्यक्तियों "संपूर्ण" और "आंशिक रूप से" के बीच का द्वंद्व। यह पूरी संपत्ति या उसके आंशिक हिस्से के समर्पण पर आधारित नहीं है, बल्कि उक्त संपत्ति के पूरी तरह से धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए या आंशिक रूप से ऐसे उद्देश्यों के लिए समर्पण के बीच है। यदि ऐसा समझा जाता है, तो मूल उपवाक्य के दोनों अंग एक टुकड़े में गिर जाते हैं। पहला अंग पूरी तरह से धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए ट्रस्ट में रखी गई संपत्ति या उसके एक हिस्से से संबंधित है, और दूसरा अंग आंशिक रूप से धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए ट्रस्ट में रखी गई ऐसी संपत्ति से संबंधित है। प्रावधान के उक्त पढ़ने पर यह निष्कर्ष निकलता है कि आर्य वैद्य शाला का पूरा व्यवसाय अपने मुनाफे का 60 प्रतिशत यानी आय का एक हिस्सा धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए उपयोग करने के लिए ट्रस्ट में रखा गया है। इसलिए, वर्तमान मामला पूरी तरह से उपधारा (i) के धारा 4(3)के मूल भाग के दायरे में आता है।

फिर भी यह तर्क दिया जाता है कि उपधारा (बी) प्रावधान में छूट दिए जाने से पहले और सीमाएं लगाता है। लेकिन परंतुक का उक्त खंड

केवल किसी धर्मिक या धर्मार्थ संस्थान की ओर से किए गए व्यवसाय से प्राप्त आय के मामले पर लागू होता है। धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए पूर्णतया या आंशिक रूप से ट्रस्ट में रखा गया व्यवसाय किसी धार्मिक या धर्मार्थ संस्थान की ओर से किया जाने वाला व्यवसाय नही है, क्योकि व्यवसाय स्वंय ट्रस्ट में रखा जाता है। बार में उद्धत कुछ निर्णय उपधारा के मूल भाग के बीच अंतर को उजागर करते है। (i) का धारा 4(3) अधिनियम और उपधारा (बी) प्रावधान को इस स्तर पर उपयोगी रूप से संदर्भित किया जा सकता है। जहां किसी व्यवसाय को धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए ट्रस्ट मे रखा गया था, धर्म विजिया ऐजेसी बनाम आयकर आयुक्त बॉम्बे सिटी, (1960) 38 आई.टी.आर. 392, 405-466, 410, मामलें में बॉम्बे हाई कोर्ट की एक डिवीजन बैंच ने माना कि यह व्यवसाय नही था जो धार्मिक उद्देश्यों या धर्मार्थ संस्थान के लिए किया गया था जो उपधारा (बी) के प्रावधान के अर्थ में। शाह जे. ने संबंधित प्राधिकारियो और अधिनियम के प्रावधानो पर विचार करने के बाद कहाः

> "हमारे विचार से परंतुक के खंड (बी) में निर्दिष्ट व्यवसाय को धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए किया जाने वाला व्यवसाय होने की आवश्यकता नही है, बशर्ते कि यह किसी धार्मिक या धर्मार्थ संस्थान की ओर से किया गया व्यवसाय हो।''

देसाई जे., ने इस प्रकार कहाः

"संपत्ति के दायरे मे धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए पूरी तरह से उद्देश्यों के लिए पूरी तरह से ट्रस्ट के तहत रखे गए व्यवसाय शामिल है। इसका मतलब यह होना चाहिए कि खंड (i) में हमारे पास व्यवसाय की एक बहुत विस्तृत श्रैणी है जो ट्रस्ट की संपत्ति है, और हमारे पास प्रावधान (बी) में व्यवसाय की एक प्रतिबंधित और कम श्रैणी है जो किसी के द्वारा या उसकी ओर से कीजाती है। धार्मिक या धर्मार्थ संस्था।''

धर्मोदयम कम्पनी बनाम आयकर आयुक्त, केरल, (1962) 45 आई.टी.आर. 478, में केरल उच्च न्यायालय की एक डिवीजनल बैंच ने भी इसी प्रभाव को व्यक्त किया। थएगेसर धर्म वाणीकम बनाम कमिश्नर आयकर विभाग मद्रास, (1963) 50 आई.टी.आर. 798, 807, 809, में मद्रास उच्च न्यायालय की एक डिवीजन बैंच ने विभिन्न उच्च न्यायालयों के निर्णयों और अधिनियम के प्रसांगिक प्रावधानो पर विचार करने के बाद कहाः

''जब ट्रस्टी कार्य करता है, तो केवल ट्रस्ट ही कार्य करता है, क्योकि ट्रस्टी पूरी तरह से ट्रस्ट का प्रतिनिधित्व करता है। ट्रस्ट की ओर से किया जाने वाला व्यवसाय ट्रस्ट द्वारा संचालित व्यवसाय की तुलना में ऐसे व्यवसाय को इंगित करता है जो ट्रस्ट मे ट्रस्टियों द्वारा नही रखा गया है।"

इसका निष्कर्ष इस प्रकार निकलाः

"हमारी राय में धारा 4(3)(i) का प्रावधान (बी) धारा 4(3)(i) में मुख्य प्रावधान के संचालन को प्रतिबंधित नही करता है। यदि कोई ट्रस्ट व्यापार करता है और व्यापार स्वंय ट्रस्ट में रखा जाता है और ऐसे व्यवसाय से होने वाली आय को ट्रस्ट के उद्देश्यो के लिए आवेदन के लिए लागू या संचित किया जाता है। जो निश्चित रूप से धार्मिक या धर्मार्थ चरित्र का होना चाहिए धारा 4(3)(i) में निर्धारित शर्तो को पूरा किया जाता है और आय होती है कराधान से छूट। इस छूट को अस्वीकार नही किया जा सकता है,भले ही व्यवसाय ट्रस्ट की ओर से कार्य करने वाले किसी अन्य व्यक्ति द्वारा संचालित किया गया हो। धारा 4(3)(i) का प्रावधान (बी) केवल उन व्यवसायो पर लागू होता है जो इसमें शामिल नही है, इसलिए ट्रस्ट और इसके संचालन का क्षैत्र धारा 4(3)(i) में शामिल क्षेत्र से अलग और अलग है।"

परंतुक के शुरूआती शब्दो में अभिव्यक्ति ''ऐसी आय'' पर जोर दिया गया है और एक तर्क उठाया गया है कि प्रावधान मे बताई गई आय ट्रस्ट के तहत रखी गई संपत्ति से प्राप्त आय है। इसे अलग ढंग से कहने के लिए ''ऐसी आय'' अभिव्यक्ति में विशेषण ''ऐसा मूल खंड मे आय को संदर्भित करता है। विवाद में कुछ प्रशंसनीयता है, लेकिन यदि व्याख्या को स्वीकार किया जाता है, तो हम व्यवसाय और अन्य संपत्ति के बीच अंतर करने के इरादे को विधायिका के लिए जिम्मेदार ठहराएंगे, हालांकि दोनो को ट्रस्ट के तहत रखा गया है। इस भेद का कोई स्वीकार्य कारण नही है। इसके अलावा, अभिव्यक्ति ''ऐसा उपधारा के शुरूआती वाक्य में ''आय'' को भी संदर्भित कर सकता है। (3) उक्त उपधारा में कहा गया है कि इसके तहत उल्लेखित आय को कुल आय मे शामिल नही किया जाएगा लेकिन प्रावधान प्रतिबंध हटा देता है और कहता है कि यदि निर्धारित शर्ते पूरी होती है तो ऐसी आय को कुल आय में शामिल किया जाएगा। हमारा मानना है कि अभिव्यक्ति ''ऐसी आय'' का अर्थ केवल ट्रस्ट के पक्ष में अर्जित या उत्पन्न होने वाली आय है।

कानूनी स्थित को संक्षेप मे इस प्रकार बताया जा सकता है । धारा 4(3)अधिनियम का खंड (i), पूरी तरह से धार्मिक या धर्मार्थ उद्देश्यों के लिए ट्रस्ट मे रखी गई प्रत्येक संपत्ति या उसके एक आंशिक हिस्से को अपने अधिकार में लेता है। यह ऐसे प्रयोजनो के लिए केवल आंशिक रूप से रखी ऐसी संपत्ति को भी लेता है। उक्त खंड के अर्थ में व्यवसाय भी संपत्ति है। धारा 4(3)(i) के परंतुक का खंड (बी) केवल ऐसे व्यवसाय पर लागू होता है जो ट्रस्ट मे नही है बल्कि धार्मिक या धर्मार्थ संस्थानो की ओर से किया जाता है।

उपरोक्त कारणों से हमारा मानना है कि उच्च न्यायालय ने निर्देशित प्रश्न का सही उत्तर दिया है।

परिणामस्वरूप अपीलें विफल हो जाती है और जुर्माने के साथ खारिज कर दी जाती है। सुनवाई शुल्क का एक सेट।

अपील खारिज |

यह अनुवाद आर्टिफिशियल इंटेलिजेंस टूल 'सुवास' की सहायता से अनुवादक न्यायिक अधिकारी बन्ना लाल जाट (आर.जे.एस.) द्वारा किया गया है।

अस्वीकरण: यह निर्णय पक्षकार को उसकी भाषा में समझाने के सीमित उपयोग के लिए स्थानीय भाषा में अनुवादित किया गया है और किसी अन्य उद्देश्य के लिए इसका उपयोग नहीं किया जा सकता है। सभी व्यावहारिक और आधिकारिक उद्देश्यों के लिए, निर्णय का अंग्रेजी संस्करण ही प्रामाणिक होगा और निष्पादन और कार्यान्वयन के उद्देश्य से भी अंग्रेजी संस्करण ही मान्य होगा।