[2018] 3 एस.सी.आर. 214

आयकर अधिकारी, मुंबई

बनाम

वेंकटेश परिसर सहकारी सोसाइटी लिमिटेड

(सिविल अपील क्रमांक 2706/2018)

12 मार्च, 2018

[आर एफ. नरीमन और नवीन सिन्हा, न्यायमूर्तिगण]

आयकर अधिनियम, 1961:

आयकर से छूट - पारस्परिकता के सिद्धांत के आधार पर सहकारी सोसाइटीयों द्वारा उनके सदस्यों से प्राप्त कुछ प्राप्तियां अर्थात गैर-अधिभोग शुल्क, स्थानांतरण शुल्क, सामान्य सुविधा निधि शुल्क आदि – राजस्व का पक्ष की ऐसी प्राप्तियाँ व्यावसायिक आय की प्रकृति में है, लाभ और अधिशेष उत्पन्न करने वाली हैं, जिसमे व्यावसायिकता का तत्व है एवं इसलिए यह कर के दायरे में आता है – अभिनिर्धारित: पारस्परिकता का सिद्धांत इस सिद्धांत पर आधारित है कि एक व्यक्ति स्वयं से लाभ नहीं बना सकता - सिद्धांत का सार योगदानकर्ताओं और प्रतिभागियों की समानता में निहित है जो कि लाभार्थी भी हैं - योगदानकर्ताओं और प्रतिभागियों के मध्य पूर्ण पहचान होनी चाहिए – सामान्य निधि में कोई अधिशेष आय का गठन नहीं करेगा बल्कि अचानक होने वाली घटनाओं से निपटने के लिए सामान्य निधि में केवल वृद्धि होगा - वर्तमान मामलों में प्राप्तियां का उपयोग पारस्परिक लाभ के लिए परिसर के रख रखाव, मरम्मत, बुनियादी ढाँचा एवं सामान्य सुविधाओं के प्रावधान की ओर किया गया है और इसलिए यह पारस्परिकता की परिधि में आएगा–पारस्परिकता का सिद्धांत।

गृह सोसाइटी द्वारा उस विस्तार तक प्राप्तियां, जहां तक वे महाराष्ट्र सहकारी सोसाइटी अधिनियम की धारा 79–ए के अधीन जारी सरकारी अधिसूचना दिनांक 09.08.2001 में निर्दिष्ट सीमाओं से परे है - कर की बाध्यता - अभिनिर्धारित: अधिसूचना केवल सहकारी आवास सोसाइटीयों पर लागू होती है एवं परिसर सोसाइटी पर लागू नहीं होती, जो गैर-आवासीय परिसर से बनी है - अतः वर्तमान मामले में प्राप्तियां पारस्परिकता के सिद्धांत के दायरे में आती हैं एवं इसलिए कर के दायरे में नहीं आयेंगी - महाराष्ट्र सहकारी सोसाइटी अधिनियम, 1960 –- धारा 79 ए ।

राजस्व की अपीलों को खारिज करते हुए एवं निर्धारिती - सोसाइटी की अपील को स्वीकार करते हुए न्यायालय ने

अभिनिर्धारित किया: 1.1 पारस्परिकता का सिद्धांत, लोक विधि सिद्धांतो के अनुसार, इस सिद्धांत पर आधारित है कि कोई व्यक्ति स्वयं से लाभ नहीं बना सकता। इसलिए स्वयं से प्राप्त किसी राशि को आय एवं कर योग्य नहीं माना जा सकता। पारस्परिकता के सिद्धांत का सार योगदानकर्ताओं और प्रतिभागियों की समानता में निहित है जो कि लाभार्थी भी हैं,का सार योगदानकर्ताओं और प्रतिभागियों कि समानता में निहित है, जो कि लाभार्थी भी हैं । सामान्य निधि में योगदानकर्ता अधिशेष में भाग लेने के हकदार अवश्य होने चाहिए और अधिशेष में भाग लेने वाले सामान्य निधि में योगदानकर्ता हैं। विधि इस अर्थ में योगदानकर्ताओं और प्रतिभागियों के बीच पूर्ण पहचान की परिकल्पना करती है। यह सिद्धांत अभिधारणा करता है कि जो लौटाया जाता है, वह एक सदस्य द्वारा योगदान दिया गया है। इसलिए सामान्य निधि में कोई

भी अधिशेष आय का गठन नहीं करेगा बल्कि आकस्मिक परिस्थितियों से निपटने के लिए सामान्य निधि में वृद्धि होगी। सामान्यतः पारस्परिक संगठनों की एक सामान्य विशेषता यह कही जा सकती है कि प्रतिभागियों के पास आमतौर पर सामान्य निधि के उनके हिस्से में संपत्तिक अधिकार नहीं होता है, न ही वे अपना हिस्सा बेच सकते हैं। सदस्यता के समापन से बिना कोई वित्तीय लाभ प्राप्त किए भाग लेने के अधिकार की हानि होती है। **[पैरा14] [222-इ-एच; 223-ए]**

1.2 आयकर अधिनियम की धारा **2(24)** कर योग्य आय को परिभाषित करती है। एक सहकारी सोसाइटी की व्यवसाय से हुई आय धारा **2(24) (vii)** के अधीन कर योग्य होती है और इसे पारस्परिकता के सिद्धांत से अपवर्जित रखा जाएगा। **[पैरा 14] [223-डी]**

1.3 वर्तमान मामलों में प्राप्तियां निर्विवाद रूप से पारस्परिक लाभ के लिए परिसर के रखरखाव, मरम्मत, बुनियादी ढाँचा और सामान्य सुविधाएं उपलब्ध कराने हेतु उपयोग की गई। **[पैरा 19][225-ई-एफ]**

1.4 सोसाइटी के द्वारा गैर-अधिभोग शुल्क लगाया जाता है और किसी ऐसे सदस्य द्वारा देय है जो स्वयं परिसर को धारण नहीं करता और इसे किसी तीसरे व्यक्ति को भाड़े पर दे देता है। शुल्कों का पुनः उपयोग केवल सदस्यों की सुविधाओं और सुख-सुविधाओं के सामान लाभ के लिए होता है। संपत्ति का व्ययन करने वाले सदस्य से सामान्य सुविधा निधि के लिए लिया अंश दान उसी प्रकार अचानक और नियमित होने वाले भारी मरम्मत के लिए किया जाता है जिससे सोसाइटी की संपत्तियों का निरंतर और उचित जोखिम मुक्त रखरखाव सुनिश्चित हो, जो अंततः सदस्यों के आनंद, लाभ और सुरक्षा को सुनिश्चित करता है। ये शुल्क सोसाइटी द्वारा पारित किए गए संकल्पों एवं उसके उपनियमों के अनुरूप अधिरोपित किये जाते हैं। **[पैरा 19] [225-सी-डी]**

1.5 स्थानांतरण शुल्क निवृत हो रहे सदस्य द्वारा देय है। यदि सुविधा के लिए, इसका कुछ हिस्सा अंतरिती द्वारा भुगतान किया जाता है, तो यह लाभ या व्यवसायिकता की प्रकृति का हिस्सा नहीं बनेगा क्योंकि अंतरिती को सदस्य के रूप में शामिल करने के बाद ही राशि को विनियोजित किया जाता है। दाखिला न होने की स्थिति में रकम वापस कर दी जाती है। अंतरिती को जिस क्षण सदस्य के रूप में शामिल किया जाता है, पारस्परिकता के सिद्धांत लागू हो जाते हैं। **[पैरा 19] [225-बी-सी]**

1.6 पुराने सदस्यों और नए शामिल व्यक्तियों द्वारा देय अंशदान में कोई अंतर विधि का उल्लंघन नहीं कर सकता क्योंकि पर्याप्त वर्गीकरण विद्दमान है। सदस्यता जो एक वर्ग का गठन करती है, सदस्य की व्यक्तिगत पहचान प्रासंगिक न होने से, सदस्यता में शामिल होना पारस्परिकता के सिद्धांत को स्वतः ही आकर्षित करता है। यदि किसी सोसाइटी के पास अधिशेष एफएसआई उपलब्ध है, तो वह कानून के अनुरूप नए सिरे से निर्माण करने में इसका उपयोग करने की हकदार है। स्वाभाविक रूप से ऐसे अतिरिक्त निर्माण में रखरखाव, बुनियादी ढांचे, सामान्य सुविधाओं के लिए अतिरिक्त शुल्क लगेगा। यदि सोसाइटी पहले नए सदस्यों को शामिल करती है जिनको सामान्य लाभ उठाने के लिए सामान्य निधि में योगदान करना आवश्यक है और फिर पर्ची डालकर चुनाव द्वारा उन्हें केवल अधिभोग अधिकार प्रदान करती है तथा स्वामित्व सोसाइटी के पास शेष रहता है, तब प्राप्तियों को व्यवसायिकता के साथ सोसाइटी की आय के रूप में वर्गीकृत करते हुए, पूर्व को पारस्परिकता के दायरे से बाहर रखते हुए, प्राप्ति और लागत के दो वर्ग में विभाजित नहीं किया जा सकता है। **[पैरा 20] [225-एफ-एच; 226-ए]**

आयकर आयुक्त, बिहार बनाम मेसर्स बांकीपुर क्लब लिमिटेड, **(1997) 226 आईटीआर 97 (एससी): (1997) 5 एससीसी 394 : [1997] 1 पूरक एससीआर 263 ;**
बैंगलोर क्लब बनाम आयकर आयुक्त एवं अन्य **(2013) 350 आईटीआर 509**

(एससी): (2013) 5 एससीसी 509: [2013] 1 एससीआर 267; चेम्सफोर्ड क्लब बनाम आयकर आयुक्त, **(2000) 3 एससीसी 214 - पर विश्वास किया गया।**

आयकर आयुक्त, मद्रास बनाम कुंभकोणम म्युचुअल बेनिफिट फंड लिमिटेड, **एआईआर 1965 एससी 96: [1964] 8 एससीआर 204 - विभेदित।**

आयकर आयुक्त-21 बनाम जय हिन्द सहकारी गृह निर्माण सोसाइटी, **(2012) 349 आईटीआर 541 (मुंबई)**; आयकर आयुक्त, मुंबई बनाम डी.पी. संधू ब्रदर्स चेंबूर (पी) लिमिटेड, **(2005) 273 आईटीआर 1 (एससी);** सीआईटी बनाम रॉयल वेस्टर्न इंडिया टर्फ क्लब लिमिटेड, **एआईआर 1954 एससी 85: [1954] एससीआर 289;** आयकर आयुक्त बनाम सामान्य प्रवाह उपचार संयंत्र, (ठाणे बेलापुर) एसोसिएशन, **(2010) 328 आईटीआर 362 (मुंबई) - संदर्भित।**

स्टाइल्स बनाम न्यूयॉर्क लाइफ इंश्योरेंस कंपनी, **(1889) 2 टी.सी. 460 - संदर्भित।**

2. अधिसूचना दिनांक 09.08.2001 केवल सहकारी आवास सोसाइटीयों पर लागू है और इसका परिसर सोसाइटीयों, जिनमें गैर-आवासीय परिसर शामिल हैं, के लिए कोई उपयोग नहीं है। [पैरा 24] [227-जी]

द न्यू इंडिया को-ऑपरेटिव हाउसिंग सोसाइटी बनाम महाराष्ट्र राज्य, **2013 (2) एमएचएलजे 666 - विभेदित।**

मित्तल कोर्ट परिसर सहकारी सोसाइटी लिमिटेड बनाम आयकर अधिकारी, **(2010) 320 आईटीआर 414 (मुंबई) -संदर्भित।**

<u>संदर्भित न्याय निर्णय</u>

2013 (2) एमएचएलजे 666	**विभेदित**	**पैरा 4**
[1964] 8 एससीआर 204	**विभेदित**	**पैरा 4**
(2000) 3 एससीसी 214	**पर विश्वास किया गया**	**पैरा 4**
(2010) 320 आईटीआर 414 (मुंबई)	**संदर्भित**	**पैरा 6**
(2012) 349 आईटीआर 541 (मुंबई)	**संदर्भित**	**पैरा 10**
(2005) 273 आईटीआर 1 (एससी)	**संदर्भित**	**पैरा 12**
[1954] एससीआर 289	**संदर्भित**	**पैरा 12**
[1997] 1 पूरक एससीआर 263	**संदर्भित**	**पैरा 12**
[2013] 1 एससीआर 267	**संदर्भित**	**पैरा 12**
(1889) 2 टी.सी.460	**संदर्भित**	**पैरा 15**
(2010) 328 आईटीआर 362 (मुंबई)	**संदर्भित**	**पैरा 18**

सिविल अपीलीय क्षेत्राधिकार: सिविल अपील संख्या 2706/2018

उच्च न्यायालय, मुंबई के आईटीए क्रमांक 680/2009 में पारित निर्णय एवं आदेश दिनांक 11.01.2010 से

साथ ही

सिविल अपील क्रमांक 3271, 3272 और 3827/2012, सिविल अपील क्रमांक 1180/2015, सिविल अपील क्रमांक 2997 और 8741/2017, सिविल अपील क्रमांक 2708, 2707, 2713, 2710, 2709, 2711, 2712, 2716, 2714, 2715, 2717, 2728, 2718, 2720, 2721, 2719, 2722, 2724, 2726, 2723, 2725, 2727, 2729, 2730, 2731, 2732, 2733, 2734, 2735, 2736, 2740, 2739, 2737, 2738, 2741, 2742, 2743, 2766-2767, 2747, 2744, 2768-2769, 2771-2772, 2770, 2746, 2745 और 2765/2018।

के. राधाकृष्णन, अमन सिन्हा, यशांक अध्यारू, अमन सिन्हा, अजय वोहरा, वरिष्ठ अधिवक्ता, रूपेश कुमार, शरद कुमार सिंघानिया, दीपक प्रकाश, प्रवेश ठाकुर, कु.अनिल कटियार, साश्वत पटनायक, कु.कविता झा, शिवकुमार सूरी, बी.वी. बलराम दास, फारुख ईरानी, सुब्रत बिड़ला, ,एस.सी. बिड़ला, साहिल कपूर, सुमित लालचंदानी, अनिल के. चोपड़ा, सनतकपूर, कु.अनन्या कपूर, कु.सौम्या सिंह, कश्लय पाराशर, कमल मोहन गुप्ता, एस. बासुदेवन, सौरव सूद, अंकुर सहगल, कु.आस्था मेहता, श्रीमती शैली भसीन, निखिल नैय्यर, एन.साई विनोद, धनंजय बैजल, कु. स्मृति शाह, दिव्यांशु राय, सलिल कपूर, किशलय पाराशर, रश्मिकुमार मणिलाल विठलानी, आदित्य पांडा, डॉ. शाश्वत बाजपेयी, शरद अग्रवाल, वी.एन. रघुपति, परीक्षित पी.अंगदी, मो. अपज़ल अंसारी, श्रीमती वी.डी. खन्ना, अनिल के. चोपड़ा, इमरान बर्नी, अरविंद कुमार, प्रताप वेणुगोपाल, सुश्री. कनिका कलैयारासन, मैसर्स के जे जॉन एंड कंपनी, सिद्धार्थ दवे, कु. जेन्टिबेन एओ, सेंथिल जगदीसन, नंदिनी गोरे, मनदीप कालरा, मैसर्स करंजावाला एंड कंपनी, सिद्धार्थ चौधरी, संजीब पानीगढ़ी, एस महरोत्रा, उपस्थित पक्षकारों के अधिवक्ता।

न्यायालय का निर्णय **न्यायमूर्ति नवीन सिन्हा** द्वारा पारित किया गया ।

1. विलंब माफ़ किया गया। सभी विशेष अनुमति याचिकाओं में अनुमति दी गई।

2. इस अपीलों के समूह में विचार हेतु विधि का एक सामान्य प्रश्न उत्पन्न होता है, कि क्या सहकारी सोसाइटीयों द्वारा उनके सदस्यों से कुछ प्राप्तियां अर्थात गैर-अधिभोग शुल्क, स्थानांतरण शुल्क, सामान्य सुविधा फंड शुल्क और कुछ अन्य शुल्क, पारस्परिकता के सिद्धांत पर आधारित होते हुए आयकर से मुक्त

हैं। आक्षेप इस विचार पर आधारित है कि ऐसी प्राप्तियाँ लाभ और अधिशेष उत्पन्न करने वाली, जिसमें व्यावसायिकता का तत्व होता है, व्यावसायिक आय की प्रकृति में हैं और इसलिए वह कर योग्य होती है। सिविल अपील क्रमांक 1180/2015 में निर्धारिती ने निष्कर्ष की आलोचना की है कि ऐसी प्राप्तियाँ पारस्परिकता के सिद्धांत के दायरे से परे रहते हुए, इस हद तक कि वे महाराष्ट्र सहकारी सोसाइटी अधिनियम, 1960 (इसके बाद 'अधिनियम' के रूप में संदर्भित) कि धारा 79ए के अंतर्गत जारी सरकारी अधिसूचना दिनांक 09.08.2001- में निर्दिष्ट सीमाओं से परे थी, कर योग्य थी ।

3. बेहतर विश्लेषण के लिए एसएलपी (सी) क्रमांक 30194/2010 से प्राथमिक तथ्यों पर ध्यान दिया जाएगा। मूल्यांकन अधिकारी ने यह अभिनिर्धारित किया कि सोसाइटी द्वारा उनके सदस्यों से प्राप्त गैर-अधिभोग शुल्क उस सीमा तक, जहां तक वह अधिसूचना दिनांक 09.08.2001 के अधीन अनुमत सेवा शुल्क/रखरखाव शुल्क के 10% से अधिक था, पारस्परिकता के सिद्धांत कि परिधि से बाहर होने से कर योग्य था। आयकर आयुक्त (अपील) द्वारा आदेश मान्य रखा गया। आयकर अपीलीय अधिकरण ने अभिनिर्धारित किया कि अधिसूचना दिनांक 09.08.2001 केवल सहकारी आवास सोसाइटीयों पर लागू थी और किसी परिसर सोसाइटी पर लागू नहीं होतीं। यह भी अभिनिर्धारित किया गया कि अंतरिती सदस्य द्वारा भुगतान किये गये अंतरण शुल्क कर के दायरे में आएगा क्योंकि अंतरिती के पास भुगतान के समय सदस्य का दर्जा नहीं था और, इसलिए, पारस्परिकता का सिद्धांत लागू नहीं होगा। उच्च न्यायालय ने इस निष्कर्ष को खारिज कर दिया कि अंतरिती सदस्य द्वारा किया गया भुगतान कर योग्य होगा, जबकि सरकारी अधिसूचना में वर्णित से अधिक प्राप्तियां के कर योग्य होने को मान्य रखा गया।

4. सभी अपीलों में राजस्व की ओर से उपस्थित, विद्वान वरिष्ठ अधिवक्ता, श्री के.आर. राधाकृष्णन, ने यह निवेदन किया कि पारस्परिकता समाप्त होते ही प्राप्तियां कर योग्य हो गई थी और प्राप्तियों में लाभ का एक तत्व था, साथ ही अधिशेष भी उत्पन्न करती थी, जो कि गतिविधि की प्रकृति को व्यावसायिकता प्रदान करती हैं । योगदानकर्ताओं और प्रतिभागियों के बीच सामान्य पहचान का लाभ ही अंतिम परिक्षण नहीं हो सकता। अधिकरण ने यह सही अभिनिर्धारित किया था कि अंतरिती भुगतान के समय सदस्य नहीं होने के कारण, पारस्परिकता के सिद्धांत का ऐसी प्राप्तियों पर कोई अनुप्रयोग नहीं था। पारस्परिकता के सिद्धांत को किसी संपत्ति बेच रही और फिर ऐसे खरीददारों को सदस्यों के रूप में शामिल करने वाली सोसाइटी के उच्च मूल्य प्राप्तियों की कर देयता को रोकने के लिए लागू नहीं किया जा सकता। बॉम्बे हाईकोर्ट द्वारा **द न्यू इंडिया को-ऑपरेटिव हाउसिंग सोसाइटी बनाम महाराष्ट्र राज्य**, 2013 (2) एमएचएलजे 666 में अधिसूचना दिनांक 09.08.2001 की वैधता मान्य रखे जाने से, सोसाइटीद्वारा अधिसूचना के तहत विधि में अनुमत से अधिक कोई भी प्राप्ति न केवल अवैध थी, बल्कि व्यावसायिकता के तत्व को आकर्षित करने वाले लाभ के लिए

सेवाएं प्रदान करने के समान थी और इस प्रकार कर योग्य थी। इसका कारण यह है कि यदि सोसाइटी ने एक निवासी सदस्य पर रु 1.35 प्रति वर्ग फुट/प्रति माह की दर से रखरखाव शुल्क उद्ग्रहित किया और अन्य से 7/- रुपये प्रति वर्गफुट/प्रतिमाह की बहुत अधिक दर से गैर-अधिभोग शुल्क के रूप में उद्ग्रहित किया, तो सोसाइटी लाभ कमाने के लिए व्यावसायिक रूप से कार्य कर रही थी। **आयकर आयुक्त, मद्रास बनाम कुंभकोणम म्युचुअल बेनिफिट फंड लिमिटेड**, एआईआर 1965 एससी 96 = (1964) 8 एससीआर 204, **चेम्सफोर्ड क्लब बनाम आयकर आयुक्त**, (2000) 3 एससीसी 214 पर विश्वास किया गया।

5. श्री राधाकृष्णन ने प्राप्तियों की सरकारी अधिसूचना के तहत स्वीकार्य सीमा से अधिक कर योग्यता को उचित ठहराने के लिए भारतीय संविधान के अनुच्छेद 43 बी के अधीन सहकारी सोसाइटीयों के पेशेवर प्रबंधन को अनिवार्य करने की मांग की। आगे अनुच्छेद 243ZI पर विश्वास करते हुए निवेदन किया कि आर्थिक भागीदारी को सदस्यों तक ही सीमित रखा जाना चाहिए और ऐसे अंतरिती जो सदस्य नहीं था, के लिए उसका कोई अनुप्रयोग नहीं था, जिस कारण उनसे प्राप्त प्राप्ति, पारस्परिक कर योग्य नहीं थी ।

6. प्रत्यर्थीगण की ओर से प्रस्तुत सभी तर्क को आवश्यक होने के अतिरिक्त, सुविधा के लिए एक साथ विचार किया जाएगा। **मित्तल कोर्ट परिसर सहकारी सोसाइटी लिमिटेड** बनाम **आयकर अधिकारी**, (2010) 320 आईटीआर 414 (बॉम्बे), पर विश्वास करते हुए, यह तर्क किया गया था कि अधिसूचना दिनांक 09.08.2001 अपने अनुप्रयोग में गृह सहकारी सोसाइटी के लिए ही सीमित थी और किसी परिसर सोसाइटी के लिए इसका कोई अनुप्रयोग नहीं था। इस प्रकार इस के परे हुई प्राप्तियां उस आधार पर कर योग्य नहीं थी।

7. किसी गृह सहकारी सोसाइटी द्वारा अधिसूचना दिनांक 09.08.2001 में उल्लिखित किसी राशि से परे प्राप्ति, यदि कानून के विरुद्ध थी, तो ऐसा व्यक्ति जो शुल्कों का भुगतान करने हेतु बाध्य था, के आग्रह पर कार्रवाई योग्य होगा, जैसा कि **द न्यू इंडिया कोऑपरेटिव हाउसिंग सोसाइटी (पूर्वोक्त)** में मामला था। ऐसी प्राप्तियां तब तक कर योग्य नहीं होंगी जब तक योगदानकर्ताओं और प्रतिभागियों के बीच पहचान की समानता से पारस्परिकता का सिद्धांत संतुष्ट है और सदस्यों के योगदान का उपयोग सभी सदस्यगण के सामान्य लाभ के लिए होता रहेगा ।

8. कुछ उपनियमों के तहत सदस्यता में शामिल होने से पहले स्थानांतरण शुल्क की प्राप्ति कर योग्य नहीं होगी क्योंकि व्यक्ति को सदस्यता में प्रवेश नहीं दिए जाने कि स्थिति में धन लौटा दिया गया था। सोसाइटी द्वारा सदस्यता में प्रवेश के बाद ही विनियोजन होता था। एक बार जब किसी व्यक्ति को सदस्यता में शामिल कर लिया जाता था, तो सदस्यों का एक वर्ग बनने से, और व्यक्तिगत सदस्य की पहचान अप्रासंगिक होते हुए, पारस्परिकता का सिद्धांत स्वतः ही आकर्षित हो जाता था। प्राप्ति अनिवार्य रूप से एक सदस्य से थी और यह तथ्य कि, इसका भाग अंतरिती द्वारा सुविधा के लिए भुगतान किया गया है, अप्रासंगिक था

क्योंकि अंततः उक्त राशि का उपयोग नये शामिल सदस्य को सम्मलित करते हुए सदस्यों के पारस्परिक लाभ के लिए किया गया था।

9. इसी तरह, गैर-अधिभोग शुल्क सोसाइटी के परिसर के सामान्य रखरखाव और अन्य सुविधाएं के प्रावधानों और सदस्यों को सामान्य सुविधाएं के लिए उद्ग्रहित किया गया। यह तथ्य कि ऐसे सदस्य जो स्व-अधिभोग में नहीं थे, उन्हें उच्च दर पर भुगतान करना पड़ा होगा तब तक अप्रासंगिक होगा जब तक प्राप्तियों का उपयोग सदस्यों के एक वर्ग के लाभ के लिए किया जाता था। यह राजस्व का मामला नहीं है कि ऐसी रसीदों का उपयोग सदस्यों के सामान्य लाभ के अलावा किसी अन्य उद्देश्य के लिए किया गया था। भले ही कोई राशि वित्तीय वर्ष के अंत में रखरखाव और अन्य सामान्य शुल्कों को पूरा करने के बाद अधिशेष रह गई हो, जो सोसाइटी के अधिशेष निधि का गठन सदस्यों के सामान्य लाभ के लिए और भारी मरम्मत और अन्य आकस्मिकताएं को पूरा करने के लिए उपयोग किया जायेगा और कर योग्य होने के लिए लाभ या व्यावसायिकता कि प्रकृति को प्राप्त नहीं करेगा।

10. **आयकर आयुक्त-21** बनाम **जय हिंद सहकारी गृह निर्माण सोसाइटी,** (2012) 349 आईटीआर 541 (बॉम्बे) पर विश्वास करते हुए, यह तर्क दिया गया कि गृह सोसाइटी द्वारा एक सदस्य को एफएसआई का उपयोग करके निर्माण करने कि अनुमति देने के लिए प्रीमियम प्राप्तियां भी पारस्परिकता के सिद्धांतों पर कर योग्य नहीं थी अनुमति लिए अतिरिक्त वाला सदस्य की, क्योंकि सोसाइटी द्वारा प्राप्तियों का उपयोग अतिरिक्त एफएसआई के निर्माण के कारण अतिरिक्त बोझ को कम करने सहित सोसाइटी के रखरखाव और बुनियादी ढांचे के लिए किया जाता था।

11. स्वयं सोसाइटी द्वारा अतिरिक्त उपलब्ध एफएसआई का उपयोग करते हुए नया निर्माण करना, तथा केवल उस सदस्य को अधिभोग अधिकार प्रदान करना, जिसे मौजूदा सदस्य की तुलना में अधिक सदस्यता शुल्क का भुगतान करना पड़ता होगा, इसी तरह पारस्परिकता के सिद्धांत से अलग नहीं होगा क्योंकि योगदान का अंततः उपयोग अतिरिक्त निर्माण सहित रखरखाव, मरम्मत और सोसाइटी के सदस्यों कि सुविधाओं के लिए किया जाना था। नए सदस्यों द्वारा गैर-पारस्परिक के रूप में अर्हत, के भुगतान कि सीमा तक प्राप्तियों और खर्चों के बीच कोई विभाजन नहीं हो सकता है। महत्वपूर्ण रूप से, भुगतान से पहले सदस्यता में प्रवेश और लॉटरी निकालकर परिसर का आवंटन किया गया।

12. **आयकर आयुक्त, मुंबई** बनाम **डी.पी. संधू ब्रदर्स चेंबूर (पी) लिमिटेड**, (2005) 273 आईटीआर 1 (एस सी) पर विश्वास करते हुए आगे यह निवेदन किया गया कि प्रत्येक प्राप्ति को स्वयंमेव ही आय के रूप में वर्गीकृत नहीं किया जा सकता। **सीआईटी** बनाम **रॉयल वेस्टर्न इंडिया टर्फ क्लब लिमिटेड**, एआईआर 1954 एससी 85, का संदर्भ देते हुए यह निवेदन किया गया था कि जब तक पारस्परिकता और हितों की समानता

निर्धारित करने वाले तीन परीक्षण पूरे नहीं हो जाते, तब तक पारस्परिकता के सिद्धांत की सामान्य समझ के तहत कि कोई व्यक्ति स्वयं से लाभ नहीं कमा सकता, कर की अपरिहार्यता नहीं हो सकती । **आयकर आयुक्त, बिहार** बनाम **मेसर्स बांकीपुर क्लब लिमिटेड**, (1997) 226 आईटीआर 97 (एससी) = (1997) 5 एससीसी 394 और **बैंगलोर क्लब** बनाम **आयकर आयुक्त और अन्य**, (2013) 350 आईटीआर 509 (एससी)= (2013) 5 एससीसी 509 पर भी विश्वास किया गया।

13. हमने पक्षकारों की ओर से किये गये निवेदनों पर विचार किया है।

14.पारस्परिकता का सिद्धांत, लोक विधि सिद्धांतो के अनुसार, इस सिद्धांत पर आधारित है कि कोई व्यक्ति स्वयं से लाभ नहीं बना सकता। इसलिए स्वयं से प्राप्त किसी राशि को आय एवं कर योग्य नहीं माना जा सकता। आयकर अधिनियम की धारा 2(24) कर योग्य आय को परिभाषित करती है। एक सहकारी सोसाइटी की व्यवसाय से हुई आय धारा 2(24) (vii) के अधीन कर योग्य होती है और इसे पारस्परिकता के सिद्धांत से अपवर्जित रखा जाएगा। पारस्परिकता के सिद्धांत का सार योगदानकर्ताओं और प्रतिभागियों की समानता में निहित है जो कि लाभार्थी भी हैं,का सार योगदानकर्ताओं और प्रतिभागियों कि समानता में निहित है, जो कि लाभार्थी भी हैं । सामान्य निधि में योगदानकर्ता अधिशेष में भाग लेने के हकदार अवश्य होने चाहिए और अधिशेष में भाग लेने वाले सामान्य निधि में योगदानकर्ता हैं। विधि इस अर्थ में योगदानकर्ताओं और प्रतिभागियों के बीच पूर्ण पहचान की परिकल्पना करती है। यह सिद्धांत अभिधारणा करता है कि जो लौटाया जाता है, वह एक सदस्य द्वारा योगदान दिया गया है। इसलिए सामान्य निधि में कोई भी अधिशेष आय का गठन नहीं करेगा बल्कि आकस्मिक परिस्थितियों से निपटने के लिए सामान्य निधि में वृद्धि होगी। सामान्यतः पारस्परिक संगठनों की एक सामान्य विशेषता यह कही जा सकती है कि प्रतिभागियों के पास आमतौर पर सामान्य निधि के उनके हिस्से में संपत्तिक अधिकार नहीं होता है, न ही वे अपना हिस्सा बेच सकते हैं। सदस्यता के समापन से बिना कोई वित्तीय लाभ प्राप्त किए भाग लेने के अधिकार की हानि होती है।

15. लोक-विधि पर आधारित पारस्परिकता का सिद्धांत, **स्टाइल्स बनाम न्यूयॉर्क लाइफ इंश्योरेंस कंपनी,** (1889) 2 टी.सी. 460 में स्थापित सिद्धांतों पर प्रतिपादित किया गया, जिसे लॉर्ड वॉटसन द्वारा हाउस ऑफ लॉर्ड्स में निम्नलिखित शब्दों में व्यक्त किया गया है:

> "जब बहुत से लोग किसी सामान उद्देश्य के लिए धन का योगदान करने के लिए सहमत होते हैं, जैसे उनमें से कुछ या सभी को, निश्चित या अनिश्चित घटनाओं के घटित होने पर, वार्षिकियां या पूंजी का भुगतान करना और निर्धारित करना कि उनका योगदान, जहां तक उस उद्देश्य के लिए आवश्यक नहीं है, उन्हें वापस किया जाएगा, तब मैं कल्पना नहीं कर सकता कि उन्हें व्यापारी क्यों माना जाना चाहिए, या उन्हें लौटाया गया योगदान लाभ क्यों माना जाना चाहिए।"

16. **बांकीपुर क्लब लिमिटेड** (पूर्वोक्त) में क्लब द्वारा अपने सदस्यों को प्रदान की गई सुविधाओं से उत्पन्न खर्च से अधिक प्राप्तियों के अधिशेष और उनकी पारस्परिकता के सिद्धांतों पर कर से छूट, को ध्यान में रखते हुए, यह देखा गया :-

> "20..... इन सभी मामलों में, अपीलीय न्यायाधिकरण एवं उच्च न्यायालय ने भी पाया है कि क्लबों को प्राप्त रकम पेय, जलपान या अन्य सामान की आपूर्ति के साथ-साथ किराये के लिए भवन को भाड़े पर देने या क्लबों के सदस्यों द्वारा प्रवेश के माध्यम से, आवधिक सदस्यता से प्राप्त राशि आदि केवल सदस्यों को प्रदान विशेषाधिकारों, आराम और सुख-सुविधाएँ के लिए शुल्क थे, जिनके वे क्लबों के नियमों और विनियमों के अनुसार हकदार थे। यह भी पाया गया कि विभिन्न क्लब उपरोक्त मदों पर केवल अपने सदस्यों को सामान्य विशेषाधिकार, लाभ, सुविधाएं और आवास प्रदान करने के लिए विभिन्न रकमें प्राप्त करते थे । दूसरे शब्दों में, उपरोक्त मदों में दी गई सेवाएँ किसी लाभ के उद्देश्य के साथ नहीं की गईं थी और व्यावसायिकता से दूषित नहीं थी। सुविधाएँ केवल सुगमता के तौर पर ही सदस्यों (और, कभी-कभी सुविधाओं का लाभ उठा रहे, उनके मित्र, यदि कोई हों) को पेश कि गई थी।
>
> 21. उपरोक्त निष्कर्षों के आलोक में, यह आवश्यक रूप से अनुसरण होता है कि क्लबों द्वारा उनके सदस्यों को जैसा कि यहाँ ऊपर बताया गया, क्लब की सदस्यता से जुड़े सामान्य विशेषाधिकार, लाभ और सुविधाएं, के भाग के रूप में दी गई विभिन्न सुविधाओं की प्राप्तियां, "एक व्यापारिक गतिविधि" नहीं कही जा सकतीं। अधिशेष – पारस्परिक व्यवस्था के परिणाम स्वरूप, प्राप्तियों की व्यय से अधिकता को इस अधिनियम के उद्देश्य के लिए"आय" नहीं कहा जा सकता।"

17. **बैंगलोर क्लब** (पूर्वोक्त) में, **स्टाइल्स** के संदर्भ के बाद,पारस्परिकता के सिद्धांत को आगे इस प्रकार समझाया गया:-

> "8.....सिद्धांत इस धारणा से संबंधित है कि एक व्यक्ति स्वयं से लाभ नहीं कमा सकता। स्वयं से प्राप्त एक राशि को आय नहीं माना जाता है और इसलिए यह कर के अधीन नहीं है; केवल वह आय कर के अधीन है जो अधिनियम कि धारा 2(24) की परिभाषा के अंतर्गत आती है[पारस्परिकता के सिद्धांत को शामिल करने वाली व्यापार से होने वाली आय को केवल अधिनियम की धारा 2 (24) के खंड (vii) के अंतर्गत विशेष मामलों में छूट से वंचित किया गया है]। पारस्परिकता की अवधारणा को लोगों के परिभाषित समूहों तक विस्तारित किया गया है जो समूह द्वारा नियंत्रित सामान्य लाभ के लिए एक सामान्य निधि में योगदान करते हैं। सामान्य उद्देश्य को आगे बढ़ाने के लिए आवश्यक राशि के अधिशेष किसी भी राशि को केवल सामान्य फंड की वृद्धि कहा जाता है और इस तरह न तो आय

और न ही कर योग्य माना जाता है ... .सामान्य रूप से पारस्परिक संगठनों कि आम तौर पर और लाइसेंस प्राप्त क्लबों की विशेष रूप से सामान्य विशेषता यह है कि, प्रतिभागियों के पास सामान्य निधि के उनके हिस्से में आमतौर पर संपत्ति अधिकार नहीं होती है, न ही वे अपने हिस्से को बेच सकते हैं। और जब वे सदस्य नहीं रह जाते, तब वे सदस्यता के समर्पण से वित्तीय लाभ प्राप्त किए बिना अपना भाग लेने का अधिकार खो देते हैं... ”

18.**आयकर आयुक्त बनाम सामान्य प्रवाह ट्रीटमेंट प्लांट (ठाणे बेलापुर) एसोसिएशन**, (2010) 328 आईटीआर 362 (बॉम्बे) के मामले में, निर्धारिती, जो कि ठाणे-बेलापुर क्षेत्र में संचालित उद्योगों को शामिल करते हुए, धारा 25 कंपनी अधिनियम, 1956 के तहत एक निगमित संघ है , जो कि प्रत्येक औद्योगिक इकाई की अलग अपशिष्ट उपचार सुविधा स्थापित करने की असमर्थता को देखते हुए औद्योगिक प्रवाह के लिए केंद्रीकृत उपचार सुविधा प्रदान करने की दृष्टि से स्थापित किया गया था। पारस्परिकता के सिद्धांतों को लागू करते हुए, इस प्रकार उत्पन्न अधिशेष कर के दायरे में नहीं आते, के सम्बन्ध में चंद्रचूड़, न्यायमूर्ति (वह तब जब वह थे), खण्ड पीठ के लिए बोलते हुए अभिनिर्धारित किया:-

“10. .... निर्धारिती की आय उसके सदस्यों द्वारा अभिदत्त होती है। निर्धारिती का गठन विशेष रूप से अपने सदस्यों को एक सामान्य प्रवाह सुविधा प्रदान के उद्देश्य से किया गया है। आय किसी तीसरे पक्ष के साथ लेन-देन से उत्पन्न नहीं होती है। संपूर्ण अंशदान इसके सदस्यों से ही उत्पन्न होता है और सदस्यों के लाभ के लिए एसोसिएशन के उद्देश्य को आगे बढ़ाने में ही व्यय किया जाता है। इन तथ्यों पर आयुक्त (अपील) और अधिकरण दोनों का इस निष्कर्ष पर पहुंचना न्यायानुमत था कि इस प्रकार उत्पन्न अधिशेष पारस्परिकता के सिद्धांत के दायरे में आता है और कर के दायरे में नहीं था... ”

19. वर्तमान अपीलों की कार्यवाही धारा 133(6) आयकर अधिनियम के तहत नोटिस के अनुसार मूल्यांकन अधिकारी द्वारा एकत्र की गई जानकारी के आधार पर विभिन्न मूल्यांकन वर्षों से संबंधित है। स्थानांतरण शुल्क निवृत हो रहे सदस्य द्वारा देय है। यदि सुविधा के लिए, इसका कुछ हिस्सा अंतरिती द्वारा भुगतान किया जाता है, तो यह लाभ या व्यवसायिकता की प्रकृति का हिस्सा नहीं बनेगा क्योंकि अंतरिती को सदस्य के रूप में शामिल करने के बाद ही राशि को विनियोजित किया जाता है। दाखिला न होने की स्थिति में रकम वापस कर दी जाती है। अंतरिती को जिस क्षण सदस्य के रूप में शामिल किया जाता है, पारस्परिकता के सिद्धांत लागू हो जाते हैं। सोसाइटी के द्वारा गैर-अधिभोग शुल्क लगाया जाता है और किसी ऐसे सदस्य द्वारा देय है जो स्वयं परिसर को धारण नहीं करता और इसे किसी तीसरे व्यक्ति को भाड़े पर दे देता है। शुल्कों का पुनः उपयोग केवल सदस्यों की सुविधाओं और सुख-सुविधाओं के सामान लाभ के लिए होता है। संपत्ति का

व्ययन करने वाले सदस्य से सामान्य सुविधा निधि के लिए लिया अंश दान उसी प्रकार अचानक और नियमित होने वाले भारी मरम्मत के लिए किया जाता है जिससे सोसाइटी की संपत्तियों का निरंतर और उचित जोखिम मुक्त रखरखाव सुनिश्चित हो, जो अंततः सदस्यों के आनंद, लाभ और सुरक्षा को सुनिश्चित करता है। ये शुल्क सोसाइटी द्वारा पारित किए गए संकल्पों एवं उसके उपनियमों के अनुरूप अधिरोपित किये जाते हैं। वर्तमान मामलों में प्राप्तियां निर्विवाद रूप से पारस्परिक लाभ के लिए परिसर के रखरखाव, मरम्मत, बुनियादी ढाँचा और सामान्य सुविधाएं उपलब्ध कराने हेतु उपयोग की गई।

20. पुराने सदस्यों और नए शामिल व्यक्तियों द्वारा देय अंशदान में कोई अंतर विधि का उल्लंघन नहीं कर सकता क्योंकि पर्याप्त वर्गीकरण विद्यमान है। सदस्यता जो एक वर्ग का गठन करती है, सदस्य की व्यक्तिगत पहचान प्रासंगिक न होने से, सदस्यता में शामिल होना पारस्परिकता के सिद्धांत को स्वतः ही आकर्षित करता है। यदि किसी सोसाइटी के पास अधिशेष एफएसआई उपलब्ध है, तो वह कानून के अनुरूप नए सिरे से निर्माण करने में इसका उपयोग करने की हकदार है। स्वाभाविक रूप से ऐसे अतिरिक्त निर्माण में रखरखाव, बुनियादी ढांचे, सामान्य सुविधाओं के लिए अतिरिक्त शुल्क लगेगा। यदि सोसाइटी पहले नए सदस्यों को शामिल करती है जिनको सामान्य लाभ उठाने के लिए सामान्य निधि में योगदान करना आवश्यक है और फिर पर्ची डालकर चुनाव द्वारा उन्हें केवल अधिभोग अधिकार प्रदान करती है तथा स्वामित्व सोसाइटी के पास शेष रहता है, तब प्राप्तियों को व्यवसायिकता के साथ सोसाइटी की आय के रूप में वर्गीकृत करते हुए, पूर्व को पारस्परिकता के दायरे से बाहर रखते हुए, प्राप्ति और लागत के दो वर्ग में विभाजित नहीं किया जा सकता है।

21. धारा 79 ए महाराष्ट्र सहकारी सोसाइटी अधिनियम इस प्रकार है:

> **“79 ए. जन हित में निर्देश देने की सरकार की शक्ति, आदि- (**1) यदि राज्य सरकार, रजिस्ट्रार से रिपोर्ट प्राप्त होने पर या अन्यथा संतुष्ट है, कि सार्वजनिक हित में या सहकारी उत्पादन और अन्य विकास कार्यक्रमों के उचित कार्यान्वयन को सुनिश्चित करने के लिए अनुमोदित या किए गए सरकार, या आम तौर पर समाज के व्यवसाय के उचित प्रबंधन को सुरक्षित करने के लिए, या समाज के मामलों को सदस्यों या जमाकर्ताओं या उसके लेनदारों के हितों के लिए हानिकारक तरीके से संचालित होने से रोकने के लिए, यह जारी करना आवश्यक है आम तौर पर समाजों के किसी भी वर्ग को या विशेष रूप से किसी भी समाज या समाजों को निर्देश, राज्य सरकार समय-समय पर उन्हें निर्देश जारी कर सकती है, और सभी समाज या संबंधित समाज, जैसा भी मामला हो, इसके लिए बाध्य होंगे कि ऐसे निर्देशों का पालन करें।
>
> (2) राज्य सरकार उपधारा (1) के तहत जारी किए गए किसी भी निर्देश को संशोधित या रद्द कर सकती है, और ऐसे निर्देशों को संशोधित या रद्द करने में वैसी शर्तें लगा सकती है, जैसी वह उचित समझे।
>
> (3) जहां रजिस्ट्रार इस बात से संतुष्ट है कि कोई भी व्यक्ति उप-धारा (1) और (2) के तहत सोसायटी को जारी किए गए किसी भी निर्देश या संशोधित निर्देशों का अनुपालन करने के लिए जिम्मेदार था और

वह बिना किसी अच्छे कारण या औचित्य के विफल रहा है, निर्देशों का अनुपालन करें, रजिस्ट्रार आदेश द्वारा--

(ए) यदि वह व्यक्ति सोसायटी की समिति का सदस्य है, तो उस सदस्य को समिति से हटा दें और उसके कार्यकाल की शेष अवधि के लिए किसी अन्य व्यक्ति को समिति का सदस्य नियुक्त करें और उसे इस पद के लिए आदेश की तारीख से छह साल की अवधि के लिए अयोग्य घोषित करें:

(बी) यदि व्यक्ति सोसायटी का कर्मचारी है, तो समिति को ऐसे व्यक्ति को तुरंत सोसायटी के रोजगार से हटाने का निर्देश दें, और यदि कोई सदस्य या समिति के सदस्य हैं, बिना किसी उचित कारण या औचित्य के, इस आदेश का पालन करने में असफल रहें, सदस्यों को हटा दें, अन्य व्यक्तियों को सदस्य के रूप में नियुक्त करें और उन्हें उपरोक्त खंड (ए) में दिए गए अनुसार अयोग्य घोषित करें:

बशर्ते कि, इस उपधारा के तहत कोई भी आदेश देने से पहले, रजिस्ट्रार संबंधित व्यक्ति या व्यक्तियों को सुनवाई का उचित अवसर देगा और संबद्ध संघीय सोसायटी से परामर्श करेगा।

इस धारा के तहत रजिस्ट्रार द्वारा किया गया कोई भी आदेश अंतिम होगा ।"

22. **द न्यू इंडिया को-ऑपरेटिव हाउसिंग सोसाइटी** (पूर्वोक्त) में, **सोसाइटी** द्वारा अधिसूचना में निर्दिष्ट सीमा से अधिक स्थानांतरण शुल्क लगाए जाने से व्यथित द्वारा आक्षेप किया गया, जो कि पूर्णतः एक अलग वाद हेतुक है, जिसका वर्तमान विवाद से कोई लेना-देना नहीं है।

यह राजस्व का मामला नहीं है कि ऐसी प्राप्तियों का उपयोग उन लोगों के सामान्य लाभ के लिए नहीं किया गया है जिन्होंने निधि में योगदान दिया है ।

23. प्रासंगिक उद्धरण में अधिसूचना दिनांक 09.08.2001 निम्नलिखित अनुसार है:-

आदेश

धारा 79-ए महाराष्ट्र सहकारी सोसाइटीयां अधिनियम, 1960 के तहत राज्य सरकार को प्रदत्त शक्तियों का प्रयोग करते हुए, राज्य के लोगों के व्यापक हित में निम्नलिखित आदेश जारी किये जाते हैं ।

1) Xxxxxx

2) किसी सदस्य द्वारा दूसरे के पक्ष में फ़्लैट/परिसर के साथ-साथ सहकारी आवास सोसाइटी की संपत्ति कि शेयर पूंजी/संपत्ति में अधिकार और हिस्सेदारी के, स्थानांतरण के लिए ली जाने वाली प्रीमियम की दर सोसाइटी की सामान्य बैठक पर निर्धारित किया जाना चाहिए।

24. हमें उच्च न्यायालय द्वारा लिए गए दृष्टिकोण से भिन्न दृष्टिकोण अपनाने का कोई कारण नहीं मिलता, कि अधिसूचना दिनांक 09.08.2001 केवल सहकारी आवास सोसाइटीयों पर लागू है और इसका कोई अनुप्रयोग परिसर सोसायटी में नहीं है, जिसमें गैर-आवासीय परिसर शामिल हैं ।

25. **कुम्भकोणम** (पूर्वोक्त), अपने तथ्यों पर सुभिन्न है। पारस्परिकता के सिद्धांत को उन सदस्यों के कारण अनुपयुक्त माना गया, जिन्होंने ग्राहकों के रूप में अधिशेष में योगदान नहीं दिया था और वे फिर भी भाग लेने और अधिशेष का हिस्सा प्राप्त करने के हकदार थे। **चेम्सफोर्ड क्लब** (पूर्वोक्त) में यह निर्णय दिया गया कि सदस्यों के बीच कोई लाभ उद्देश्य या लाभ का साझाकरण नहीं था। व्यवसाय से यदि कोई अधिशेष, सदस्यों द्वारा साझा नहीं किया जाता था बल्कि सदस्यों को बेहतर सुविधाएं प्रदान करने के लिए उपयोग किया जाता था। निधि में योगदानकर्ताओं और भागीदारों तथा उसके प्राप्तकर्ताओं के बीच स्पष्ट पहचान थी।

26.परिणामस्वरूप, राजस्व द्वारा प्रस्तुत सभी अपीलें ख़ारिज कर दी गई। निर्धारिती सोसाइटी द्वारा प्रस्तुत की गयी सिविल अपील क्रमांक 1180/2015 स्वीकार की गयी|

अमित सिंह सिसोदिया अपील निराकृत