

અસ્વીકરણ: સ્થાનિક ભાષામાં અનુવાદિત આ ચુકાદા/હુકમનો હેતુ પક્ષકારોને તેમની ભાષામાં જાણકારી ઉપલબ્ધ કરાવવા માત્રનો છે અને તેનો અન્યથા ઉપયોગ થઈ શકશે નહિ. અન્ય તમામ વ્યવહારિક તેમજ સરકારી ઉદ્દેશો માટે મૂળ અંગ્રેજી ચુકાદો/હુકમ જ પ્રમાણિત અને માન્ય રહેશે.

DISCLAIMER: The translated judgement in vernacular language is meant for the restricted use of the litigant to understand it in his/her language and may not be used for any other purpose. For all practical and official purposes, the English version of the judgement shall be authentic and shall hold the field for the purpose of execution and implementation.

=====

ચુકાદો અનામત રાખેલ તારીખ : ૧૫/૦૭/૨૦૨૬

ચુકાદો જાહેર કરેલ તારીખ : ૧૪/૦૮/૨૦૨૬

ગુજરાત હાઈકોર્ટ, અમદાવાદ ખાતે

આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૧૨૧૭૫/૨૦૨૪
વિથ

આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૧૨૧૭૯/૨૦૨૪
વિથ

આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૧૨૪૯૨/૨૦૨૪
વિથ

આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૧૩૧૭૬/૨૦૨૪
વિથ

આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૧૪૨૫૨/૨૦૨૪
વિથ

આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૧૪૪૫૪/૨૦૨૪
વિથ

આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૧૫૦૭૬/૨૦૨૪
વિથ

આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૧૫૦૮૨/૨૦૨૪
વિથ

આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૧૫૦૮૪/૨૦૨૪
વિથ

આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૬૦૮૫/૨૦૨૫
વિથ

આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૯૬૨૨/૨૦૨૫

વિથ
આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલકેશન નં. ૧૧૫૬૦/૨૦૨૫
વિથ
આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલકેશન નં. ૭૬૪/૨૦૨૬

મંજૂરી અને સહી માટે:

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી એ. એસ. સુપેહ્યા એસડી/-

અને

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ સુશ્રી વૈભવી ડી. નાણાવટી એસડી/-

=====		
રિપોર્ટિંગ માટે મંજૂર	હા	ના
	✓	

=====

ટોરેન્ટ પાવર લિમિટેડ

વિરુદ્ધ

યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા અને અન્ય

=====

અરજદાર(રો) તરફે ઉપસ્થિતિ

એસસીએ નં. ૧૨૧૭૫ અને ૧૨૧૭૮/૨૦૨૪:

શ્રી એસ એન સોપરકર, સિનિયર એડવોકેટ સાથે શ્રી ઉચિત એન શેઠ

એસસીએ નં. ૧૨૪૮૨ અને ૧૩૧૭૬/૨૦૨૪:

શ્રી વિહમ નાનકાણી, સિનિયર એડવોકેટ સાથે શ્રી પારિતોષ ગુપ્તા અને શ્રી માહિર દાણી

એસસીએ નં. ૧૪૨૫૨/૨૦૨૪:

શ્રી વિવેક સરીન સાથે શ્રી આકાશ ગુપ્તા અને શ્રી પ્રથમ પી જોષી

એસસીએ નં. ૧૪૪૫૪/૨૦૨૪:

શ્રી તુષાર હેમાણી, સિનિયર એડવોકેટ સાથે સુશ્રી વૈભવી પરીખ

એસસીએ નં. ૧૫૦૭૬, ૧૫૦૮૨ અને ૧૫૦૮૪/૨૦૨૪:

શ્રી સુજીત ઘોષ, સિનિયર એડવોકેટ સાથે સુશ્રી મન્નત વડાઈય, સુશ્રી અંશિકા અગ્રવાલ, સુશ્રી વિધિ છાબરા, શ્રી આદિત્ય પંડ્યા અને શ્રી પારિતોષ ગુપ્તા

એસસીએ નં. ૧૧૫૬૦/૨૦૨૪:

શ્રી ભરત રાયચંદાણી સાથે શ્રી મહેશ રાયચંદાણી, સુશ્રી જાસ્મિન દીક્ષિત અને શ્રી રિતિક જૈન

એસસીએ નં. ૬૦૮૫/૨૦૨૫ – શ્રી આદિત્ય પંડ્યા

એસસીએ નં. ૮૬૨૨/૨૦૨૫ – શ્રી ધવલ શાહ

એસસીએ નં. ૭૬૪/૨૦૨૬ – શ્રી ધીનલ શાહ

સામાવાળા(ઓ) તરફે ઉપસ્થિતિ

શ્રી એન વેંકટરમણ, એડિશનલ સોલિસિટર જનરલ સાથેય શ્રી અંકિત શાહ, શ્રી ઉત્કર્ષ આર શર્મા, શ્રી તીર્થ નાયક, શ્રી શાશ્વત શુક્લા, સુશ્રી હેતલ પટેલ, સુશ્રી હેતવી સાંચેતી અને શ્રી દીપક ખાનચંદાણી, સિનિયર સ્ટેવિંગ કાઉન્સેલ્સ, શ્રી રાજ તન્ના, સુશ્રી તનુશ્રી શ્રીમાલ, સુશ્રી નિમિષા પારેખ અને શ્રી પાર્થ પટેલ, એજીપીઓ

=====

કોરમ: માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી એ. એસ. સુપેહિયા

અને

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ સુશ્રી વૈભવી ડી. નાણાવટી

કોમન સી.એ.વી. ચુકાદો

(માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી એ. એસ. સુપેહિયા દ્વારા)

૧. હાલના રિટ અરજીઓના જૂથમાં, કોર્પોરેટ ગેરંટી આપનાર અરજદારોએ સેન્ટ્રલ ગૂડ્ઝ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ રૂલ્સ, ૨૦૧૭ (ટૂંકમાં, "સીજીએસટી રૂલ્સ") ના નિયમ ૨૮(૨) અને સેન્ટ્રલ ગૂડ્ઝ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ એક્ટ, ૨૦૧૭ (ટૂંકમાં, "સીજીએસટી એક્ટ") ની કાયદેસરતા (વાયર્સ) ને પડકારી છે. સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) અને સદર એક્ટની કલમ ૧૫(૪) ની જોગવાઈઓને ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૧૪, ૧૯(૧)(જી) અને ૨૬૫ ની વિરુદ્ધ (અલ્ટ્રા વાયર્સ) જાહેર કરવા માટે આ કોર્ટ પાસેથી જાહેરનામું માંગવામાં આવ્યું છે. અરજદારોએ સેન્ટ્રલ બોર્ડ ઓફ ઇનડાયરેક્ટ ટેક્સીસ એન્ડ કસ્ટમ્સ (સીબીઆઈસી) દ્વારા જારી કરાયેલા તારીખ ૨૭.૧૦.૨૦૨૩ અને ૧૧.૦૭.૨૦૨૪ ના પરિપત્રોની માન્યતાને પણ પડકારી છે. અરજદારોનો એવો કેસ છે કે કોર્પોરેટ ગેરંટી પર સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) હેઠળ લાદવામાં આવેલ જીએસટી ગેરકાયદેસર અને મનસ્વી છે કારણ કે તે કર જવાબદારી આકર્ષિત કરતો નથી.

અરજદારો તરફે રજૂ કરવામાં આવેલી રજૂઆતો:

૨. સંબંધિત અરજદારો તરફે ઉપસ્થિત વિદ્વાન સિનિયર વકીલો અને વકીલોએ વિસ્તૃત અને લાંબી રજૂઆતો કરી છે, જે પુનરાવર્તિત પણ હતી. સંબંધિત પક્ષકારો તરફે ઉપસ્થિત તમામ વિદ્વાન વકીલોએ મેસર્સ ડી.પી. જૈન એન્ડ કંપની ઇન્ફ્રાસ્ટ્રક્ચર પ્રાઇવેટ લિમિટેડ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા અને અન્ય (રિટ પિટિશન નં. ૨૦૮૭/૨૦૨૫) ના કેસમાં બોમ્બે હાઇકોર્ટના તારીખ ૦૬.૦૫.૨૦૨૬ ના નિર્ણયનો સંદર્ભ આપ્યો છે. અમે રજૂઆતોને નીચે મુજબ સંકલિત કરી છે:

૨.૧. જીએસટી કાયદાઓ હેઠળ કોર્પોરેટ ગેરંટી "સપ્લાય" (પુરવઠો) ગણાશે નહીં તે બાબતને સમર્થન આપવા માટે નીચે મુજબની રજૂઆતો કરવામાં આવી છે:

એ) સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ નો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો છે અને એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે તેમાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયનો ઉલ્લેખ છે, અને આવી સેવાઓ અથવા માલનો વ્યવહાર સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ હેઠળ સ્વતંત્ર રીતે "સપ્લાય" બનવો આવશ્યક છે, જે સમાવેશી વ્યાખ્યા છે. તે વ્યવસાય દરમિયાન અથવા વ્યવસાયના સંવર્ધન માટે સેવાઓનો ઓળખી શકાય તેવો સપ્લાય બનવો જોઈએ. અરજદારો દ્વારા આપવામાં આવેલી કોર્પોરેટ ગેરંટી સેવાનો કરપાત્ર સપ્લાય બનશે

નહીં કારણ કે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ ની જોગવાઈ મુજબ, સેવાનો કરપાત્ર સપ્લાય બનવા માટે, (એ) સપ્લાય; (બી) સેવાઓ; (સી) સંબંધિત પક્ષકારને; અને (ડી) વ્યવસાય દરમિયાન અથવા સંવર્ધન માટે હોવું આવશ્યક છે.

બી) એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે કોર્પોરેટ ગેરંટીના કિસ્સામાં આ ચાર શરતો પૈકી કોઈપણ સંતોષાતી નથી, અને તેથી આ કરવેરો નિષ્ફળ જવો જોઈએ. આ સંદર્ભમાં ગુજરાત ચેમ્બર ઓફ કોમર્સ એન્ડ ઇન્ડસ્ટ્રી વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા, (૨૦૨૫) ૧૩૯ જીએસટીઆર ૩૯૦ ના કેસમાં આ કોર્ટના ચુકાદા પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે.

સી) સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૯ હેઠળનો કર માત્ર માલ અથવા સેવાઓના 'સપ્લાય' સાથે જોડાય છે. કોઈપણ ફી અથવા કમિશન વિના આપવામાં આવતી કોર્પોરેટ ગેરંટીમાં અવેજ સાથે અન્ય વ્યક્તિ માટે કરવામાં આવતી કોઈ પ્રવૃત્તિ સામેલ નથી, ગેરંટી આપનાર દ્વારા કોઈ ખર્ચ કરવામાં આવતો નથી, અને જ્યાં સુધી ગેરંટી લાગુ ન થાય ત્યાં સુધી કશું 'પૂરું પાડવામાં' આવતું નથી, અને તે એક સંભવિત કરાર (ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૩૧) છે, જે વ્યવસાય દરમિયાન કે વ્યવસાયના સંવર્ધન માટે નથી. તેથી તે બિલકુલ સેવા નથી.

ડી) વધુમાં એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે જો ધારાસભા કોર્પોરેટ ગેરંટીઓને સપ્લાય તરીકે ગણવા માંગતી હોત, તો તેણે તે અસર માટે સ્પષ્ટ જોગવાઈ ઘડવી જરૂરી હતી. આ બાબત ફાઈનાન્સ એક્ટ, ૨૦૨૧ દ્વારા (તારીખ ૦૧.૦૭.૨૦૧૭ થી પશ્ચાદવર્તી અસર સાથે) દાખલ કરાયેલી સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧) (એએ) દ્વારા પ્રદર્શિત થાય છે જ્યાં ધારાસભાએ, પારસ્પરિકતાના સિદ્ધાંતને પહોંચી વળવા અને વ્યક્તિ અને તેના સભ્યો વચ્ચેના વ્યવહારોને કરપાત્ર સપ્લાય તરીકે ગણવા માટે, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧)(એએ) હેઠળ સ્પષ્ટ કાનૂની ધારણા રજૂ કરી હતી. કોર્પોરેટ ગેરંટીના સંબંધમાં આવી કોઈ સમાન જોગવાઈની ગેરહાજરીમાં, એ સ્પષ્ટ છે કે આવા વ્યવહારોને માત્ર ગર્ભિત રીતે સપ્લાય તરીકે ગણી શકાય નહીં.

ઈ) સપ્લાય શબ્દની વ્યાખ્યામાં, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧) (સી) સપ્લાયને "અવેજ વિના કરવામાં આવેલી અથવા કરવા માટે સંમત થયેલી પરિશિષ્ટ ૧ માં નિર્દિષ્ટ પ્રવૃત્તિઓ" તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરે છે. આમ, આ સૂચવે છે કે પરિશિષ્ટ ૧ વિવિધ પ્રવૃત્તિઓની યાદી આપે છે, જેને અવેજ વિના કરવામાં આવે ત્યારે પણ સપ્લાય તરીકે ગણવામાં આવશે. તેનાથી વિપરીત, પરિશિષ્ટ ૧ ની એન્ટ્રી ૨ "જ્યારે વ્યવસાય દરમિયાન અથવા સંવર્ધન માટે કરવામાં આવે ત્યારે સંબંધિત વ્યક્તિઓ વચ્ચે અથવા અલગ

વ્યક્તિઓ વચ્ચે, જે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨૫ માં નિર્દિષ્ટ છે, માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો સપ્લાય" આવરી લે છે. આ તબક્કે, સુસંગત તફાવત સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧) (સી) માં વપરાયેલ 'પ્રવૃત્તિ' શબ્દ અને પરિશિષ્ટ ૧ ની એન્ટ્રી ૨ માં વપરાયેલ 'સપ્લાય' શબ્દમાં રહેલો છે. બંને જોગવાઈઓનું સંયુક્ત વાંચન સ્પષ્ટ કરે છે કે સંબંધિત વ્યક્તિઓ અને અલગ વ્યક્તિઓ વચ્ચેની દરેક પ્રવૃત્તિ માત્ર એટલા માટે "સપ્લાય" તરીકે લાયક ઠરતી નથી કારણ કે તે અવેજ વિના હાથ ધરવામાં આવે છે. તેના બદલે, પ્રવૃત્તિએ આવશ્યક ઘટકો એટલે કે વ્યવસાય દરમિયાન અથવા સંવર્ધન માટે સપ્લાયને સંતોષવા પડશે, જેથી તેને સપ્લાય તરીકે ગણી શકાય. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, જ્યારે દરેક સપ્લાય એક પ્રવૃત્તિ છે, ત્યારે દરેક પ્રવૃત્તિ સપ્લાય નથી.

એફ) ઉપરોક્ત સિદ્ધાંતને દી મેમ્બર, બોર્ડ ઓફ રેવન્યુ વિ. આર્થર પોલ બેન્થોલ, એ.આઈ.આર. ૧૯૫૬ એસ.સી. ૩૫ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના ચુકાદામાં પણ સમર્થન મળે છે, જેમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે જ્યાં ધારાસભા વિવિધ અભિવ્યક્તિઓનો ઉપયોગ કરે છે, ત્યાં ભાષાના તફાવતને ઇરાદાપૂર્વક માનવો જોઈએ અને તે મુજબ અભિવ્યક્તિઓને તેમના સંબંધિત અર્થો સોંપવા જોઈએ.

જી) એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે "સપ્લાય" નો અર્થ સપ્લાય કરવાનું કૃત્ય એટલે કે આપવું અને લેવું થાય છે. જ્યારે કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવામાં આવે છે, ત્યારે કશું સપ્લાય કરવામાં આવતું નથી અને ભવિષ્યની તારીખે ચૂકવણી કરવાનું માત્ર એક વચન, જે સંપૂર્ણપણે સંભવિત ધોરણે છે, જે સંભાવના ઊભી થઈ પણ શકે અથવા ન પણ થઈ શકે, તે વર્તમાન તારીખે સપ્લાયમાં પરિણમી શકે નહીં. આમ, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૧ પર રેવન્યુ દ્વારા મૂકવામાં આવેલો આધાર ગેરસમજભર્યો છે, જ્યારે સદર પરિશિષ્ટની એન્ટ્રી ૧ માં વાસ્તવિક સપ્લાયની જરૂર નથી, પરંતુ સદર પરિશિષ્ટની એન્ટ્રી ૨ માં સદર પરિશિષ્ટ લાગુ કરવા માટે સપ્લાય હાજર હોવો જરૂરી છે. તેથી, સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૧ ની એન્ટ્રી ૨ સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૭(૧)(સી) દ્વારા બનાવવામાં આવેલ કાનૂની ધારણા વાસ્તવિક સપ્લાયમાંથી મુક્તિ આપતી નથી અને આ પરિશિષ્ટનો એવો અર્થ કરી શકાય નહીં કે સપ્લાયને ધ્યાનમાં લીધા વિના, જીએસટી ચૂકવવાપાત્ર છે. કોઈ કૃત્ય અથવા પ્રવૃત્તિ સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૧ માં સંદર્ભ મેળવે છે તે માત્ર હકીકત, તેથી, તે માલ અથવા સેવાઓના સપ્લાયનું આવશ્યક લક્ષણ ધરાવતી હોવી જોઈએ તેવી જરૂરિયાતમાંથી મુક્તિ આપતી નથી. તે મુજબ, સંબંધિત વ્યક્તિઓ વચ્ચે કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવાનું માત્ર કૃત્ય,

સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૧ ની એન્ટ્રી ૨ સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૭(૧)(સી) લાગુ કરીને સપ્લાય તરીકે માની શકાય નહીં. રેવન્યુએ પહેલાં સ્થાપિત કરવું પડશે કે હોલિંગ કંપની અને તેની પેટાકંપની વચ્ચે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો ઓળખી શકાય તેવો સપ્લાય અસ્તિત્વ ધરાવે છે અને આવો સપ્લાય વ્યવસાય દરમિયાન અથવા સંવર્ધન માટે કરવામાં આવે છે, જે સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૧ ની એન્ટ્રી ૨ દ્વારા ખાસ જરૂરી છે.

એચ) વ્યાખ્યાને ચાર્જિંગ માળખા સાથે વાંચવી આવશ્યક છે: ત્યાં 'સપ્લાય' હોવો જોઈએ; અન્ય માટે હાથ ધરવામાં આવેલી પ્રવૃત્તિ હોવી જોઈએ અને, ડિરેક્ટોરેટ જનરલ ઓફ ગૂડ્સ એન્ડ સર્વિસીસ ટેક્સ ઇન્ટેલિજન્સ (એચક્યુએસ) વિ. ગેમ્સક્રાફ્ટ ટેકનોલોજીસ (પી.) લિમિટેડ, [૨૦૨૬] ૧૮૬ ટેક્સમેન.કોમ ૧૨૩૨ (એસસી) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણય મુજબ, સામાન્ય રીતે અવેજ અસ્તિત્વમાં હોવો જોઈએ.

આઈ) સીજીએસટી એક્ટનું પરિશિષ્ટ ૧ 'અવેજ' ને અસ્તિત્વમાં ધારતું નથી; તે અવેજ વિના કરવામાં આવતા માલ અથવા સેવાઓના ચોક્કસ સપ્લાયને સપ્લાય તરીકે માને છે જેથી તે (૧) સપ્લાયની હાલની વિષયવસ્તુ (માલ અથવા સેવાઓ) અને (૨) સપ્લાય

'વ્યવસાય દરમિયાન અથવા સંવર્ધન માટે કરવામાં આવે છે' તેવું માની લે છે. બંને ધારણાઓ નિષ્ફળ જાય છે: (૧) વિષયવસ્તુ એ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૨) સાથે વંચાણે લેતાં પરિશિષ્ટ ૩ ના ફક્ત ૬ દ્વારા બાકાત રાખવામાં આવેલ એક્શનેબલ કલેઈમ છે અને કલમ ૭(૨) બિન-અવરોધક કલમ ('પેટા-કલમ (૧) માં સમાવિષ્ટ કોઈપણ બાબત હોવા છતાં') સાથે શરૂ થાય છે, તેથી તે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧)(સી) કરતાં આગળ છે અને તેના પર પ્રબળ રહે છે; (૨) સંપૂર્ણ માલિકીની પેટાકંપની માટે વિનામૂલ્યે ગેરંટી આપવી એ શેરધારક/રોકાણ પ્રવૃત્તિ છે અને અરજદારોની મુખ્ય વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિ નથી.

જે) તદુપરાંત, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ નું માળખું પણ સ્થિતિ એકદમ સ્પષ્ટ કરે છે. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧)(એ) 'માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયના તમામ સ્વરૂપો' થી શરૂ થાય છે જે વ્યાપક વ્યાપ ધરાવે છે તેની બે શરતો છે, (૧) અવેજ અને (૨) વ્યવસાય દરમિયાન અથવા સંવર્ધન માટે. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧)(એએ) માં પણ પૂર્વ-શરત તરીકે અવેજ છે. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧)(બી) અવેજ માટે સેવાઓની આયાત સાથે સંબંધિત છે પરંતુ 'વ્યવસાય દરમિયાન અથવા સંવર્ધન માટે' ના માપદંડને માફ કરે છે.

કે) એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે પરિશિષ્ટ ર સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ હેઠળ ઘડવામાં આવ્યું છે. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧એ) ની જોગવાઈનો સંદર્ભ આપતાં, એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે તે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧) ને આધીન છે અને તેથી, જ્યાં સુધી કેસ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧) હેઠળ જોવા મળતા "સપ્લાય" શબ્દ હેઠળ ન આવે ત્યાં સુધી, સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ર સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૭(૧એ) નો કોઈ આશરો લેવાની પરવાનગી નથી.

એલ) સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ર સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૭(૧એ) માત્ર ત્યારે જ કાર્ય કરે છે જ્યારે ચોક્કસ પ્રવૃત્તિઓ અથવા વ્યવહારો પેટા-કલમ (૧) ની જોગવાઈ અનુસાર સપ્લાય બનતા હોય, અને **ગેમ્સકાફ્ટ (ઉપર મુજબ)** ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણય મુજબ, સીજીએસટી એક્ટનું પરિશિષ્ટ ર સપ્લાયનું સર્જન કરી શકતું નથી; તે માત્ર પહેલેથી અસ્તિત્વમાં હોય તેનું વર્ગીકરણ કરે છે.

એમ) એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે, વાસ્તવમાં, ૨૦૧૭ પહેલાં, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧) ના કલોઝ (ડી) હેઠળ, સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ર માં સંદર્ભિત માલના સપ્લાય અથવા સેવાઓના સપ્લાય તરીકે ગણવામાં આવતી પ્રવૃત્તિઓ

સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ ની પેટા-કલમ (૧) નીચે સામેલ કરવામાં આવી હતી. જો કે, તારીખ ૦૧.૦૭.૨૦૧૭ થી તેનો લોપ કરવામાં આવ્યો છે, જે દર્શાવે છે કે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ ની પેટા-કલમ (૧એ) ની જોગવાઈઓ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧) ને આધીન છે અને તેથી, જ્યાં સુધી પ્રવૃત્તિઓ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧) ના "સપ્લાય" શબ્દને સંતોષતી ન હોય ત્યાં સુધી, રેવન્યુ સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ ની એન્ટ્રી ૫(ઈ) ની જોગવાઈઓ લાગુ કરી શકે નહીં. કોઈપણ સંજોગોમાં, એન્ટ્રી ૫(ઈ) સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ નો ભાગ છે, જે માત્ર સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧)/(૧એ) મારફતે જ પહોંચે છે; કોઈ સપ્લાય અને કોઈ અવેજ ન હોવાથી, તે ક્યારેય અમલમાં આવતી નથી.

એન) પરિશિષ્ટ ૧ ના આર્ટિકલ ૨ નો સંદર્ભ આપતાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે "સંબંધિત વ્યક્તિઓ" શબ્દ કોર્પોરેટ ગેરંટીના કિસ્સામાં આકર્ષિત થશે નહીં. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે કોર્પોરેટ ગેરંટીના કિસ્સામાં, આવો કોઈ વ્યવહાર નથી એટલે કે ગેરંટીનો વ્યવહાર હોલ્ડિંગ કંપનીઓ દ્વારા ધિરાણ આપનાર બેંકોને આપવામાં આવે છે અને સેવાઓ, જો કોઈ હોય તો, તેમને આપવામાં આવી રહી છે અને પેટાકંપનીઓને નહીં. આ સંદર્ભમાં, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨ ના કલોઝ ૯૩ નો સંદર્ભ આપવામાં

આવ્યો છે, જે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયના "પ્રાપ્તકર્તા" (રેસિપિયન્ટ) ને વ્યાખ્યાયિત કરે છે, જે દર્શાવે છે કે ધિરાણ આપનાર બેંક સેવાઓની પ્રાપ્તકર્તા છે અને પેટાકંપનીઓ નહીં.

૨.૨. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે મૂલ્યાંકન અને કરપાત્રતા સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૩ હેઠળ સેવાઓના સપ્લાયના સમય પર આધારિત છે, અને કોર્પોરેટ ગેરંટીના કિસ્સામાં, જે સંભવિત સ્વરૂપની છે, સેવાઓના સપ્લાયનો સમય સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૩ ની જોગવાઈ હેઠળ નક્કી કરી શકાતો નથી.

૨.૩. સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ ની એન્ટ્રી ૫ ના સંદર્ભમાં, ટાટા સન્સ પ્રાઇવેટ લિમિટેડ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા અને અન્ય ૨૦૨૬ : બીએચસી-ઓએસ:૧૧૨૪૨-ડીબી ના કેસમાં બોમ્બે હાઇકોર્ટના નિર્ણય પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે. એવી દલીલ કરવામાં આવી છે કે બોમ્બે હાઇકોર્ટે ભારપૂર્વક જણાવ્યું હતું કે "જવાબદારી માટે સંમત થવું" અભિવ્યક્તિ એક સ્વતંત્ર વ્યવસ્થાનું ચિંતન કરે છે જેના હેઠળ પક્ષકારો વ્યવસાયના સામાન્ય માર્ગમાં અને આવી જવાબદારી ઉપાડવા માટે અવેજ સાથે પોતાની જાતને બાંધે છે અને તેથી, કોઈ કૃત્ય અથવા આર્થિક પરિણામનું માત્ર અસ્તિત્વ, સેવા વ્યવહારના જરૂરી કાનૂની અને વ્યાપારી લક્ષણો વિના, સેવાના કરપાત્ર સપ્લાય તરીકે આકારી શકાય

નહીં. તેથી, ન તો સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૦૨) હેઠળ સેવાઓનું અવશેષીય સ્વરૂપ કે ન તો સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ હેઠળ સપ્લાયનું વિસ્તૃત અર્થઘટન દરેક કૃત્યને, જે માલ નથી તેને આપમેળે સેવાના કરપાત્ર સપ્લાય તરીકે દર્શાવવાની પરવાનગી આપે છે.

૨.૪. તેથી "સેવા" શબ્દને "સેવાઓનો સપ્લાય" ની સંયુક્ત અભિવ્યક્તિના અભિન્ન ભાગ તરીકે સમજવો આવશ્યક છે. નોસિટુર એ સોસિસ ના સિદ્ધાંતને લાગુ કરતાં, અભિવ્યક્તિનો અર્થ તે શબ્દો અને અભિવ્યક્તિઓ પરથી રંગ મેળવે છે જેની સાથે તે સંકળાયેલ છે. આમ, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૦૨) ને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ થી અલગ કરીને વાંચી શકાય નહીં, જે સામાન્ય રીતે અવેજ માટે અને વ્યવસાય દરમિયાન અથવા સંવર્ધન માટે માલ અથવા સેવાઓના સપ્લાયનું ચિંતન કરે છે. આ અભિવ્યક્તિઓ, સમગ્ર રીતે વાંચતાં, સપ્લાયનું લક્ષણ ધરાવતા ઓળખી શકાય તેવા વ્યાપારી અથવા આર્થિક વ્યવહારની પૂર્વધારણા કરે છે અને વિષયવસ્તુ "માલ" ની વ્યાખ્યા બહાર આવે છે કે કેમ તે માત્ર નક્કી કરવા સુધી ઘટાડી શકાતી નથી.

૨.૫. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૦૨) ની જોગવાઈઓનો સંદર્ભ આપતાં, જે "સેવાઓ" ને અવશેષીય રીતે "માલ, નાણાં અને જમીનગીરીઓ સિવાયનું કશું પણ" તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરે છે, એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે તે સેવાનું સાચું સ્વરૂપ નક્કી કરવાની કસોટીને

સંતોષતી નથી. એવું સૂચવવું એ એક જોખમી દરખાસ્ત હશે કે જે બાબત "માલ" નથી તે આપમેળે એક સેવા બનશે અને પરિણામે, જીએસટી કાયદા હેઠળ કરપાત્ર સપ્લાય બનશે. આવું અર્થઘટન સેવાઓની અવશેષીય વ્યાખ્યાને જીએસટીના બંધારણીય ક્ષેત્રથી આગળ વધવા અને ભારતના બંધારણની સાતમી અનુસૂચિની સૂચિ ૨ ની એન્ટ્રી ૪૯ હેઠળ જમીન અને મકાનો પરના કર સહિત તેના દાયરાની બહાર ખાસ સાચવી રાખેલી બાબતોમાં પ્રવેશ કરવા સક્ષમ બનાવશે.

૨.૬. **ગેમ્સકાફ્ટ (ઉપર મુજબ)** ના કેસમાં માન્ય રાખવામાં આવેલા "સપ્લાય" ના વિસ્તૃત અર્થઘટનને કાયદેસર રીતે માન્ય આર્થિક સપ્લાયની પ્રથમ ઓળખ કરવાની જરૂરિયાતમાંથી મુક્તિ આપવા તરીકે સમજી શકાય નહીં. તેના બદલે, "સપ્લાય" અભિવ્યક્તિ માલ અથવા સેવાઓના આર્થિક સપ્લાય તરીકે તેમના સ્વરૂપની સ્થાપના થયા પછી વિકસતા વ્યાપારી વ્યવહારોને સમાવવા માટે પૂરતી વિશાળ રહે છે.

૨.૭. કોર્પોરેટ ગેરંટી સેવાની આર્થિક સપ્લાયના દાયરામાં આવે છે કે કેમ તે તપાસવા માટે, નીચે મુજબની રજૂઆતો કરવામાં આવી છે:

એ) જીએસટી કાયદો "આર્થિક સપ્લાય" શું બનાવે છે તે સમજાવતો નથી, કે સંબંધિત કોર્પોરેટ સંસ્થાઓ વચ્ચે હાથ ધરવામાં આવતી પ્રવૃત્તિ તેના વ્યાપારી અર્થમાં ઇન્ટ્રા-ગ્રુપ સેવા બનાવે છે કે કેમ તે નક્કી કરવા માટે સ્વતંત્ર કસોટી નિર્ધારિત કરતો નથી. જીએસટી

કાયદા હેઠળ ચોક્કસ વૈધાનિક માર્ગદર્શનની ગેરહાજરીમાં, આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યાપારી અને કરવેરા ન્યાયશાસ્ત્રની તપાસ કરવી જરૂરી બને છે, ખાસ કરીને નાણાકીય અને આર્થિક મુદ્દાઓમાં વિશેષતા ધરાવતી સંસ્થાઓ એટલે કે ઓઈસીડી (ઓર્ગેનાઈઝેશન ફોર ઇકોનોમિક કો-ઓપરેશન એન્ડ ડેવલપમેન્ટ) ના પરિપ્રેક્ષ્યની. ઓઈસીડી ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ ગાઈડલાઈન્સ, ખાસ કરીને પ્રકરણ ૭ નો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો છે, જે ઇન્ટ્રા-ગ્રુપ સેવાઓ માટેના અવેજ સાથે સંબંધિત છે.

બી) એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે રેવન્યુએ ૧% ના મૂલ્યાંકન પર પહોંચવા માટે ઓઈસીડી માર્ગદર્શિકા અને આંતરરાષ્ટ્રીય ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ માળખામાંથી ઉદ્ભવતા સિદ્ધાંતો પર આધાર રાખ્યો છે. આ પાસું પરમી જીએસટી કાઉન્સિલ મીટિંગના એજન્ડાનો ભાગ હતું, જે સેફ હાર્બર સંબંધિત ઇન્કમ ટેક્સ રૂલ્સ, ૧૯૬૨ ના નિયમ ૧૦ટીડી નો સંદર્ભ આપે છે, જેમાં કોર્પોરેટ ગેરંટી માટે લઘુત્તમ સ્પીકાર્ય કમિશન ૧% નિર્ધારિત કરવામાં આવ્યું છે.

સી) એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે રેવન્યુએ સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) હેઠળ ૧% નક્કી કરીને પોતાના મૂલ્યાંકન નિયમને ઓઈસીડી ના ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ સિદ્ધાંતો પર આધારિત કર્યો છે. તેથી રેવન્યુ માટે એવી દલીલ કરવી યોગ્ય નથી કે જ્યારે

મૂલ્યાંકન નક્કી કરવા માટે એક તરફ આ માર્ગદર્શિકા પર આધાર રાખી શકાય છે, ત્યારે બીજી તરફ એક જૂથ સંસ્થા અને બીજી વચ્ચેના મૂળભૂત વ્યવહારના વ્યાપારી અને આર્થિક સ્વરૂપને સમજવા માટે તેનો ઉપયોગ કરી શકાતો નથી.

ડી) નિર્ણાયક સ્થાનિક કાયદાકીય અથવા ન્યાયિક માર્ગદર્શનની ગેરહાજરીમાં આંતરરાષ્ટ્રીય ન્યાયશાસ્ત્રની માન્ય સ્વીકૃતિ માટે કોકા કોલા ઇન્ડિયા પ્રાઇવેટ લિમિટેડ વિ. કમિશનર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઇઝ, પુણે-૩, ૨૦૦૯ (૨૪૨) ઇએલટી ૧૬૮ ના કેસમાં બોમ્બે હાઇકોર્ટના ચુકાદા પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે અને માઇક્રો ઇન્ક લિમિટેડ વિ. આસિસ્ટન્ટ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ, ૨૦૧૬ (૧૭૬) ટીટીજે ૮ (અમદાવાદ) ના કેસમાં ટ્રિબ્યુનલના નિર્ણય પર પણ આધાર રાખવામાં આવ્યો છે.

૨.૮. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ માં જોવા મળતી "વ્યવસાય દરમિયાન અથવા સંવર્ધન માટે" અભિવ્યક્તિના સંદર્ભમાં અરજદારો તરફે નીચે મુજબની રજૂઆતો કરવામાં આવી છે:

એ) આ સંદર્ભમાં, સેન્ટ્રલ ઇલેક્ટ્રિસિટી રેગ્યુલેટરી કમિશન વિ. ધી એડિશનલ ડિરેક્ટર ડિરેક્ટોરેટ જનરલ ઓફ જીએસટી ઇન્ટેલિજન્સ અને અન્ય - ડબલ્યુ.પી.(સી) નં. ૧૦૬૮૦/૨૦૨૪ ના કેસમાં દિલ્લી હાઇકોર્ટના ચુકાદા પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે, જેમાં

દિલ્હી હાઇકોર્ટે એ દરખાસ્તને નકારી કાઢી હતી કે "માલ સિવાયનું કશું પણ" તરીકે સેવાઓની અવશેષીય વ્યાખ્યા કરપાત્ર સપ્લાય સ્થાપિત કરવા માટે આપમેળે પૂરતી હતી. હાઇકોર્ટે સદર નિર્ણયમાં ભારપૂર્વક જણાવ્યું હતું કે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ સ્વતંત્ર રીતે જરૂરી બનાવે છે કે કથિત સપ્લાય સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૭) હેઠળ સમજ્યા મુજબ "વ્યવસાય" દરમિયાન અથવા તેના સંવર્ધન માટે હોવો જોઈએ. આમ, સેવાનું અસ્તિત્વ ધારી લેવા છતાં પણ, જ્યાં સુધી આ સ્વતંત્ર વૈધાનિક જરૂરિયાત સંતોષાય નહીં ત્યાં સુધી વ્યવહાર કરપાત્ર સપ્લાય બનશે નહીં.

બી) આ સંદર્ભમાં, એડવાન્સડ લો લેક્સિકોન અને બ્લેક્સ લો ડિક્શનરીમાં "વ્યવસાય" અને "વ્યવસાયના માર્ગ" અભિવ્યક્તિઓને આભારી અર્થો પર પણ આધાર રાખવામાં આવ્યો છે. "વ્યવસાય" અભિવ્યક્તિ સંબંધિત વ્યક્તિ દ્વારા ચલાવવામાં આવતા સામાન્ય વ્યાપારી વ્યવસાયને દર્શાવે છે, જ્યારે "વ્યવસાયનો માર્ગ" સામાન્ય, સામાન્ય અથવા નિયમિત માર્ગનું ચિંતન કરે છે જેમાં આવો વ્યવસાય ચલાવવામાં આવે છે. તેથી કોઈ પ્રવૃત્તિ માત્ર એટલા માટે વ્યક્તિના વ્યવસાયનો ભાગ બનતી નથી કારણ કે તે એવી સંસ્થા માટે આકસ્મિક આર્થિક લાભ પેદા કરે છે જેમાં આવી વ્યક્તિ માલિકી હિત ધરાવે છે. જેના પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે તે સુસંગત વ્યાખ્યાઓ નીચે મુજબ

છે:

૧. પી. રામનાથ ઐયરની એડવાન્સ લો લેક્સિકોન -
"વ્યવસાયનો માર્ગ: વ્યવસાયમાં સામાન્ય રિવાજ અથવા
વ્યવસાયની ચોક્કસ લાઈન."

(૨) બ્લેક્સ લો ડિક્શનરી: - "વ્યવસાયનો માર્ગ: વેપાર અથવા
વ્યવસાયનું સંચાલન કરવામાં સામાન્ય દિનચર્યા. જેને
વ્યવસાયનો સામાન્ય માર્ગ પણ કહેવાય છે; નિયમિત
વ્યવસાયનો માર્ગ; સામાન્ય માર્ગ; નિયમિત માર્ગ."

(૩) "વ્યવસાયના સામાન્ય માર્ગ" અભિવ્યક્તિના અર્થની તપાસ
સર્વોચ્ચ અદાલત દ્વારા અનુજ જૈન વિ. એક્સિસ બેંક લિમિટેડ,
(૨૦૨૦) ૧૧૪ ટેક્સમેન.કોમ ૬૫૬ (એસસી) ના કેસમાં પણ
કરવામાં આવી હતી.

સી) કંપનીઝ એક્ટ, ૨૦૧૩ ની કલમ ૧૮૬(૨) અને ૧૮૬(૩) તેમજ
કલમ ૧૮૬(૧૧)(એ) ની જોગવાઈઓ પર આધાર રાખતાં, એવી
રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે તે અન્ય કોર્પોરેટ સંસ્થાઓ અથવા
વ્યક્તિઓને લોન, ગેરંટી અને જામીનગીરીઓ આપવાનું નિયમન
કરે છે, અને નાણાકીય મર્યાદાઓ પણ નિર્ધારિત કરે છે, જે હાજર
તમામ ડિરેક્ટરોની સંમતિ સાથે બોર્ડની બેઠકમાં ગેરંટી મંજૂર કરતા
ઠરાવ દ્વારા અનુસરવી આવશ્યક છે.

ડી) કંપનીઝ એક્ટ, ૨૦૧૩ ની કલમ ૧૮૬(૧૧)(એ) બેંકિંગ કંપની, વીમા કંપની અથવા હાઉસિંગ ફાઇનાન્સ કંપની દ્વારા "વ્યવસાયના સામાન્ય માર્ગમાં" આપવામાં આવેલી ગેરંટીને સ્પષ્ટપણે બાકાત રાખે છે. ઉપરોક્ત તફાવત સુસંગત છે કારણ કે, એવી સંસ્થાઓના કિસ્સામાં કે જેમના વ્યવસાયમાં સામાન્ય માર્ગમાં ગેરંટી અથવા જામીનગીરીઓ પૂરી પાડવાનો સમાવેશ થાય છે, કંપનીઝ એક્ટ, ૨૦૧૩ ની કલમ ૧૮૬ દ્વારા લાદવામાં આવેલા નિયંત્રણો સ્પષ્ટપણે બાકાત રાખવામાં આવ્યા છે.

ઈ) ઉપરોક્ત બાબતોને ધ્યાને લેતાં, હોલિંગ કંપની તેની પેટાકંપની માટે કોર્પોરેટ ગેરંટી આપે છે તે માત્ર હકીકત એ સાબિત કરતી નથી કે આવી ગેરંટી આપવી એ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૭) ના અર્થમાં તેનો "વ્યવસાય" બને છે. રેવન્યુ માત્ર એટલા માટે ધારી શકતી નથી કે આવી પ્રવૃત્તિ હોલિંગ કંપનીના સામાન્ય વ્યાપારી વ્યવસાયનો ભાગ બને છે કારણ કે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૭) "વ્યવસાય" ની સમાવેશી વ્યાખ્યાનો ઉપયોગ કરે છે.

એફ) વધુમાં, એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે અરજદારો નાણાં ધીરવાના વ્યવસાયમાં નથી અને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૭) માં "વ્યવસાય" શબ્દની વ્યાખ્યા આવા વ્યવહારોને આવરી શકતી નથી. આ સંદર્ભમાં, એરોકોમ કુશન્સ પ્રાઇવેટ

લિમિટેડ વિ. આસિસ્ટન્ટ કમિશનર (એન્ટી ઇવેઝન), ૨૦૨૬ :

બીએચસી-એનએજી-૩૪૮-ડીબી ના કેસમાં બોમ્બે હાઇકોર્ટના ચુકાદા પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે, જેની સામે એસએલપી ફગાવી દેવામાં આવી છે. સ્ટેટ ઓફ તમિલનાડુ અને અન્ય વિ. બોર્ડ ઓફ ટ્રસ્ટીઝ ઓફ ધી પોર્ટ ઓફ મદ્રાસ, ૧૯૯૯ (૪) એસસીસી ૬૩૦ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણય પર પણ આધાર રાખવામાં આવ્યો છે.

- જી) આ રેવન્યુના કેસમાં એક અંતર્ગત વિરોધાભાસ પણ ખુલ્લો પાડે છે. જો હોલિંગ કંપની દ્વારા આપવામાં આવેલી કોર્પોરેટ ગેરંટી તેની પેટાકંપનીના વ્યવસાયને આગળ વધારવા માટે હોય અને રેવન્યુ એવી દલીલ કરે કે પેટાકંપનીના વ્યવસાયની જાળવણી એ તેમના સામાન્ય આર્થિક હિતના કારણે હોલિંગ કંપનીના વ્યવસાયની જાળવણી છે, તો તે આ હેતુ માટે બંને સંસ્થાઓની અલગ ઓળખને અસરકારક રીતે તોડી પાડે છે. ઓળખની આવી સમાનતા સેવાના સપ્લાયર અને સેવાના પ્રાપ્તકર્તા છે તેવા એકસાથે દાવા સાથે મૂળભૂત રીતે અસંગત છે. રેવન્યુ, "વ્યવસાયના સંવર્ધન" ની સ્થાપના માટે, હોલિંગ કંપની અને તેની પેટાકંપનીને એક આર્થિક એકમ તરીકે ગણી શકે નહીં, જ્યારે કરપાત્ર સપ્લાય સ્થાપિત કરવા માટે તેમને સ્વતંત્ર સેવા પ્રદાતા અને સેવા પ્રાપ્તકર્તા તરીકે ગણી શકે નહીં.

૨.૯. એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે શેરધારક / રોકાણ પ્રવૃત્તિ 'વ્યવસાય દરમિયાન અથવા સંવર્ધન માટે' શબ્દપ્રયોગને સંતોષતી નથી. સીબીઆઈસીના પરિપત્ર ૧૯૬/૦૮/૨૦૨૩-જીએસટી, તારીખ ૧૭.૦૭.૨૦૨૩ પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે જેમાં નિર્દિષ્ટ કરવામાં આવ્યું છે કે પેટાકંપનીમાં હોલ્ડિંગ કંપની દ્વારા રાખવામાં આવેલી જામીનગીરીઓ ન તો માલ છે કે ન તો સેવાઓ છે. વધુમાં, શેર અથવા જામીનગીરીઓની ખરીદી અથવા વેચાણ, પોતે માલનો સપ્લાય કે સેવાનો સપ્લાય નથી. વ્યવહાર/પ્રવૃત્તિને સેવાઓના સપ્લાય તરીકે ગણવા માટે, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ હેઠળ વ્યાખ્યાયિત સપ્લાય હોવો આવશ્યક છે. તેથી, હોલ્ડિંગ કંપની દ્વારા પેટાકંપનીના શેર રાખવાની પ્રવૃત્તિ પોતે હોલ્ડિંગ કંપની દ્વારા સદર પેટાકંપનીને સેવાઓના સપ્લાય તરીકે ગણી શકાય નહીં અને જીએસટી હેઠળ કર લાદી શકાય નહીં.

૨.૧૦. વિનામૂલ્યે ગેરંટી એ તે સ્વીકૃત બિન-કરપાત્ર શેરહોલ્ડિંગની એક આનુષંગિક અને સુરક્ષા છે, જે માત્ર રોકાણના મૂલ્યનું રક્ષણ કરવા અને તેને વધારવા માટે આપવામાં આવે છે. જ્યારે મુખ્ય પ્રવૃત્તિ સ્વીકાર્યપણે કરપાત્ર ન હોય ત્યારે આનુષંગિક બાબત પર કર લાદી શકાય નહીં. આ સામગ્રી એક સાથે બે આધારો પૂરા પાડે છે: (એ) બિલકુલ કોઈ 'સેવા' / પ્રવૃત્તિ નથી; અને (બી) જો સપ્લાય હોય તો પણ, તે 'વ્યવસાય દરમિયાન અથવા સંવર્ધન માટે' નથી, તેથી પરિશિષ્ટ ૧ ક્રમ ૨ પોતાની

શરતો પર જ નિષ્ફળ જાય છે, જે *ગેમ્સકાફ્ટ (ઉપર મુજબ)* ના ફકરા ૫૩ ના પરિશિષ્ટ ૧ ના અપવાદનો પણ સંપૂર્ણ જવાબ છે.

૨.૧૧. એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે હોલિંગ કંપની દ્વારા કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવી એ એવી પ્રવૃત્તિ નથી કે જે પેટાકંપની સામાન્ય રીતે સ્વતંત્ર સાહસ પાસેથી મેળવી શકે, કે તે એવી પ્રવૃત્તિ નથી કે જે શેરધારકના સંબંધમાંથી સ્વાભાવિક રીતે ઉદ્ભવતી હોય. તેથી, આ પ્રવૃત્તિ ક્યારેય ઇન્ટ્રા-ગ્રુપ સેવા તરીકે લાયક ઠરશે નહીં, જે સ્થિતિ ઓઈસીડી ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ ગાઈડલાઈન્સના પ્રકરણ ૭ દ્વારા સમર્થિત છે.

૨.૧૨. ઓઈસીડી ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ ગાઈડલાઈન્સના ફકરા નં. ૭.૯ પર પણ આધાર રાખવામાં આવ્યો છે, જે "શેરહોલ્ડર પ્રવૃત્તિ" ના ખ્યાલને માન્યતા આપે છે. આને અન્ય જૂથ સંસ્થામાં તેના માલિકી હિતના કારણે પેરેન્ટ અથવા હોલિંગ કંપની દ્વારા હાથ ધરવામાં આવતી પ્રવૃત્તિ તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવે છે, જે ઇન્ટ્રા-ગ્રુપ સેવા બનતી નથી ભલે રોકાણ મેળવનાર કંપની તેમાંથી આકસ્મિક લાભ મેળવે.

૨.૧૩. સેન્ટેલ કોમ્યુનિકેશન્સ કંપની વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્ટરનલ રેવન્યુ, ૯૨૦ એફ.રડી ૧૩૩૫ (૭મો સર્કિટ ૧૯૯૦) ના કેસમાં યુનાઈટેડ સ્ટેટ્સ કોર્ટ ઓફ અપીલ્સ ફોર ધી સેવનથ સર્કિટના તારીખ ૧૭ ડિસેમ્બર, ૧૯૯૦ ના નિર્ણય પર પણ આધાર રાખવામાં આવ્યો છે. એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે શેરધારક દ્વારા કંપનીને આપવામાં આવેલી સહાય એ

સેવા ન હતી અને તેના બદલે, તે શેરધારકો દ્વારા લેવામાં આવેલું વધારાનું નાણાકીય જોખમ હતું.

૨.૧૪. કોર્પોરેટ ગેરંટી સપ્લાયના સિદ્ધાંતોમાં આવતી નથી, પરંતુ ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૨૬ ની જોગવાઈઓ પર આધારિત છે, જે ગેરંટીના કરારને કાનૂની માન્યતા આપે છે. કોર્પોરેટ ગેરંટી એ એક જ, સંકલિત વ્યવહાર છે, સેવાની એક કથિત સ્વતંત્ર સપ્લાય પર કર લાદવાના હેતુઓ માટે તેને કૃત્રિમ રીતે વિભાજિત કરી શકાય નહીં.

૨.૧૫. ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૨૬ નો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો છે. પંજાબ નેશનલ બેંક લિમિટેડ વિ. શ્રી વિક્રમ કોટન મિલ્સ અને અન્ય (૧૯૭૦) ૧ એસસીસી ૬૦ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણય પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે, જે ઠરાવે છે કે ગેરંટીનો કરાર એ એક સમવર્તી વ્યવહાર છે જેમાં ત્રણ વ્યક્તિઓની સંમતિ જરૂરી છે, અને જામીનદાર મુખ્ય દેવાદારની સ્પષ્ટ અથવા ગર્ભિત વિનંતી પર પોતાની જવાબદારી સ્વીકારે છે.

૨.૧૬. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે પેટાકંપની દ્વારા હોલિડિંગ કંપનીને કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવા માટે કરવામાં આવેલી વિનંતી એ બંને સંસ્થાઓ અને બેંક ધિરાણકર્તા વચ્ચેના એક જ, અવિભાજ્ય વ્યવહારનો અભિન્ન ભાગ છે, જેના હેઠળ જામીનદાર પેટાકંપનીની સ્પષ્ટ અથવા ગર્ભિત વિનંતી પર જવાબદારી ઉપાડે છે.

૨.૧૭. તેથી, કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટની શરતો હેઠળ અલગ કરાર બનવા માટે હોલિંગ કંપની અને પેટાકંપની વચ્ચે કોઈ અલગ ઓફર અને સ્વીકૃતિ અથવા વિચારોનું મિલન (કન્સેન્સસ એન્ડ ઇડેમ) નથી.

૨.૧૮. અરજદારોએ ઇજુસ્ટેમ જેનેરેસ / નોસિટુર એ સોસિસ ના સિદ્ધાંતનો આશરો લીધો છે અને એવી દલીલ કરવામાં આવી છે કે સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ નો ફકરો ૫(ઇ) 'કોઈ કૃત્યથી દૂર રહેવાની, અથવા કોઈ કૃત્ય અથવા પરિસ્થિતિને સહન કરવાની, અથવા કોઈ કૃત્ય કરવાની જવાબદારી સ્વીકારવી' એ ફાઇનાન્સ એક્ટ, ૧૯૯૪ ની કલમ ૬૬(ઇ) માં જાહેર-સેવા એન્ટ્રીનો જીએસટી અનુગામી છે, અને તેના પ્રકાર પરથી રંગ મેળવે છે: પરસ્પર, બિન-સ્પર્ધા પ્રકારના સંયમ અથવા સહનશીલતાની વાટાઘાટવાળી જવાબદારીઓ, જ્યાં જવાબદારી પોતે જ ખરીદેલી વસ્તુ છે. એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે ગેરંટી એ પેટાકંપની દ્વારા વાટાઘાટ કરાયેલ 'કોઈ કૃત્ય કરવાની જવાબદારી સ્વીકારવી' નથી: ગેરંટી આપનારનું વચન બેંક તરફ જાય છે, સંભવિત છે (ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૩૧), અને કોઈના દ્વારા ખરીદવામાં આવતી નથી; 'જવાબદારી' માટે કોઈ અવેજ મળતો નથી. સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ ના ફકરા ૫(ઇ) ને દરેક કરારબદ્ધ વચનને આવરી લેવા તરીકે વાંચવું એ દરેક કરારને 'સેવા' બનાવી દેશે અને બાકીની જીએસટી વ્યાખ્યાઓને અર્થહીન બનાવી દેશે.

૨.૧૯. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે અરજદારોના કેસમાં, સામાવાળાઓએ પ્લેજ કરાર પર સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) હેઠળ ૧% કર લાદ્યો છે જેના દ્વારા અરજદારોની હોલ્ડિંગ કંપનીએ કોર્પોરેટ ગેરંટી સાથે પોતાની પેટાકંપનીને શેર ગીરવે મૂક્યા છે, જે સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) ના વ્યાપની બહાર છે અને તારીખ ૨૭.૧૦.૨૦૨૩ અને ૧૧.૦૭.૨૦૨૪ ના વાદગ્રસ્ત પરિપત્રોની પણ બહાર છે.

૨.૨૦. ફીનિક્સ એઆરસી પ્રાઇવેટ લિમિટેડ વિ. કેતુલભાઈ રામુભાઈ પટેલ, (૨૦૨૧) ૨ એસસીસી ૭૯૯ અને મૈત્રેય દોશી વિ. આનંદ રાઠી ગ્લોબલ ફાઇનાન્સ લિમિટેડ, (૨૦૨૩) ૧૭ એસસીસી ૬૦૬ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના ચુકાદાઓ પર આધાર રાખીને, એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે સર્વોચ્ચ અદાલતે, ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૨૭ ની જોગવાઈઓની તપાસ કર્યા પછી, ઠરાવ્યું છે કે પ્લેજ કરારને ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૨૬ હેઠળ ગેરંટી તરીકે ગણી શકાય નહીં અને ૧% ફ્લેટ ટેક્સ લાદવો અનિવાર્યપણે રદબાતલ થવાપાત્ર છે.

૨.૨૧. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે શેર્સનું વાસ્તવિક ગીરવે મૂકવું એ ન તો માલ છે કે ન તો સેવાઓ છે, પરંતુ તેને સિક્યોરિટીઝ કોન્ટ્રેક્ટ્સ (રેગ્યુલેશન) એક્ટ, ૧૯૫૬ ની કલમ ૨(એચ) હેઠળ સમાન અર્થ

ધરાવતી સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૦૧) હેઠળ વ્યાખ્યાયિત "જમીનગીરીઓ" (સિક્યોરિટીઝ) તરીકે ગણવામાં આવશે.

૨.૨૨. આમ, એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે શેર્સ સ્પષ્ટપણે "જમીનગીરીઓ" ની વ્યાખ્યામાં સામેલ છે અને તેથી માલ તેમજ સેવાઓના દાયરામાંથી બાકાત રહે છે, અને તેથી શેર ગીરવે મૂકવા પર કર લાદવાનો પ્રશ્ન જ ઉપસ્થિત થતો નથી.

૨.૨૩. એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે રેવન્યુની રજૂઆતો, જે સર્વસંમતિને "અવેજ" તરીકે ગણે છે જે અન્યથા શોધી શકાતી નથી અને તેને માની લીધેલું મૂલ્યાંકન સોંપે છે, તે નકારી કાઢવી જોઈએ. ઓસ્ટ્રેલિયન જીએસટી ચુકાદા (જીએસટીઆર ૨૦૦૬/૧) પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે, જે ઠરાવે છે કે જો પેટાકંપની હોલ્ડિંગ કંપની દ્વારા જારી કરાયેલ ગેરંટી સંબંધમાં હોલ્ડિંગ કંપનીને ચુકવણી કરે તો પણ, આવી ચુકવણી હોલ્ડિંગ કંપની અને પેટાકંપની વચ્ચેની સ્વતંત્ર સેવા માટેના અવેજનું પ્રતિનિધિત્વ કરશે નહીં. તેના બદલે, તેને હોલ્ડિંગ કંપની દ્વારા ધિરાણકર્તાને કરવામાં આવેલા મૂળભૂત સપ્લાય માટે વધારાના અવેજ તરીકે ગણવામાં આવશે.

૨.૨૪. લેવોબ વર્લ્ડરિન્જેન બીવી અને અન્ય વિ. સ્ટેટ્સસેક્રેટારિસ વાન ફિનાન્સિયન (કેસ સી-૪૧/૦૪) ના કેસમાં યુરોપિયન સમુદાયોની ન્યાય અદાલત (પ્રથમ ચેમ્બર) ના ચુકાદા પર પણ આધાર રાખવામાં

આવ્યો છે, જેમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે આર્થિક દ્રષ્ટિકોણથી સિંગલ સપ્લાય બનતા વ્યવહારને કૃત્રિમ રીતે વિભાજિત કરી શકાય નહીં.

૨.૨૫. હોલિંગ કંપનીના નાણાકીય વજનના કારણે પેટાકંપની વધુ સારી ક્રેડિટ શરતો, ધિરાણની ઍક્સેસ અથવા અન્ય કોઈ વ્યાપારી લાભ મેળવે છે તે માત્ર હકીકત, વધુ પુરાવા વિના, એ સાબિત કરતી નથી કે હોલિંગ કંપનીએ તેને કોઈ સેવા આપી છે.

૨.૨૬. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ હેઠળની એન્ટ્રી ૫(ઇ) પણ હોલિંગ કંપની દ્વારા તેની પેટાકંપનીને આપવામાં આવતી કોર્પોરેટ ગેરંટીઓને આકર્ષિત કરતી નથી. આ સંદર્ભમાં, ૨૮મી જુએસટી કાઉન્સિલની બેઠકની મિનિટ્સ પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે. અંબુજા સિમેન્ટ્સ લિમિટેડ વિ. ચીફ કન્ટ્રોલિંગ રેવન્યુ ઓથોરિટી (સ્ટેમ્પ રેફરન્સ નં. ૭/૨૦૨૦) ના કેસમાં આ કોર્ટના નિર્ણય પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે જેમાં પુનરાવર્તન કરવામાં આવ્યું છે કે, કરવેરા કાયદાના અર્થઘટનમાં, અનુમાન, ધારણા અથવા ગર્ભિતાર્થ માટે કોઈ સ્થાન નથી અને કોર્ટે ધારાસભા દ્વારા વાસ્તવમાં વપરાયેલી ભાષાને વાજબી રીતે જોવી જોઈએ. જો ધારાસભા ઇચ્છતી હોત કે હોલિંગ કંપની દ્વારા તેની પેટાકંપની માટે કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવી એ તેના માન્ય કાનૂની અને વ્યાપારી સ્વરૂપ હોવા છતાં, એકબીજાને સેવાનો સ્વતંત્ર

કરપાત્ર સપ્લાય ગણાય, તો આવી જવાબદારી વૈધાનિક માળખામાંથી સ્પષ્ટપણે બહાર આવવી જરૂરી હતી.

૨.૨૭. કોર્પોરેટ ગેરંટીઓને એક્શનેબલ કલેઈમ (દાવો માંડી શકાય તેવા લેણાં) તરીકે ગણવા માટે નીચે મુજબની રજૂઆતો કરવામાં આવી છે:

એ) અરજદારોએ કોર્પોરેટ ગેરંટીના અમલને એક્શનેબલ કલેઈમ તરીકે પણ દાવો કર્યો છે, તેથી તે બિન-કરપાત્ર છે. એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે રેવન્યુનો દાવો જે વિવિધ ઘટકો પર આધારિત છે, એટલે કે: કોર્પોરેટ ગેરંટી ન તો 'માલ' છે (કલમ ૨(૫૨)), ન તો 'નાણાં' છે (કલમ ૨(૭૫)); ન તો 'જમીનગીરીઓ' છે (સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૦૧)); તેથી અવશેષ તરીકે 'સેવા' છે (સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૦૨); ભારતના બંધારણનો અનુચ્છેદ ૩૬૬(૨૬એ)); જે 'વ્યવસાય દરમિયાન અથવા સંવર્ધન માટે' જારી કરવામાં આવે છે (કલમ ૨(૧૭)); સંબંધિત વ્યક્તિઓ વચ્ચે, અને માનવામાં આવેલ સપ્લાય છે, તે પ્રથમ નજરે જ રદબાતલ થઈ જાય છે, જ્યારે એવું દર્શાવવામાં આવે છે કે કોર્પોરેટ ગેરંટી એક્શનેબલ કલેઈમ છે, વ્યાખ્યા મુજબ 'માલ' છે અને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૨) સાથે વંચાણો લેતાં પરિશિષ્ટ ૩ નો ફકરો ૬ તેને 'સપ્લાય' ની બહાર લઈ જાય છે.

બી) કોર્પોરેટ ગેરંટીને 'એક્શનેબલ કલેઈમ' ના દાયરામાં લાવવા માટે; અરજદારોએ ત્રણ કડીઓમાં સાંકળ સ્થાપિત કરવાનો પ્રયાસ કર્યો છે. એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે ભારતીય બંધારણનો અનુચ્છેદ ૩૬૬(૮) 'દેવું' વ્યાખ્યાયિત કરે છે જેમાં વાર્ષિકી દ્વારા મૂડી રકમ ચૂકવવાની કોઈપણ જવાબદારી સંબંધિત કોઈપણ જવાબદારી અને કોઈપણ ગેરંટી હેઠળની કોઈપણ જવાબદારીનો સમાવેશ થાય છે, અને 'દેવાના ચાર્જિસ' નું તે મુજબ અર્થઘટન કરવામાં આવશે. ખુદ બંધારણ જે જીએસટી (અનુચ્છેદ ૨૪૬એ, ૩૬૬(૧૨એ)) ને અધિકૃત કરે છે તે જાહેર કરે છે કે ગેરંટી હેઠળની જવાબદારી 'દેવું' છે; ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૮૨ અને ૨૮૩ પણ રાજ્યના ઉધાર/દેવાના માળખામાં ગેરંટી આપવાનું સ્થાન આપે છે. સંસદે વૈધાનિક રીતે પણ એ જ કહ્યું છે, અને ઈન્સોલ્વન્સી એન્ડ બેન્કરપ્સી કોડ, ૨૦૧૬ (ટૂંકમાં, "આઈબીસી") હેઠળ, 'દેવું' એટલે 'કોઈપણ વ્યક્તિ પાસેથી બાકી રહેલા દાવા સંબંધિત જવાબદારી અથવા બંધન' અને 'દાવો' માં ચૂકવણી કરવાનો અધિકાર સામેલ છે 'ભલે તે નિશ્ચિત હોય કે ન હોય, વિવાદિત હોય... સુરક્ષિત હોય કે અસુરક્ષિત' (આઈબીસી ની કલમ ૩(૬)); અને 'નાણાકીય દેવું' માં ગણતરી કરેલી વસ્તુઓ માટે 'કોઈપણ ગેરંટી અથવા ક્ષતિપૂર્તિ સંબંધિત કોઈપણ જવાબદારીની રકમ' નો સમાવેશ થાય છે (આઈબીસી ની કલમ

પ(૮)(આઈ)). બીજી કડી એવી રજૂ કરવામાં આવી છે કે દેવાનો દાવો, ભલે સંભવિત હોય, તે 'એક્શનેબલ કલેઈમ' છે. આ સંદર્ભમાં સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧) ટ્રાન્સફર ઓફ પ્રોપર્ટી એક્ટ, ૧૮૮૨ ની કલમ ૩ અપનાવે છે, જે 'એક્શનેબલ કલેઈમ' ને વ્યાખ્યાયિત કરે છે. આમ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે કલમ ૩ માં, વ્યાખ્યામાં સંભાવના સ્પષ્ટપણે નિર્ધારિત કરવામાં આવી છે. ગેરંટી આપનારની જવાબદારી માત્ર કસૂર અને માંગ પર જ સ્ફટિકીકૃત થાય છે.

સી) વધુમાં ઉપરોક્ત રજૂઆતના અનુસંધાનમાં, એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે એક્શનેબલ કલેઈમ્સ 'સપ્લાય' ના દાયરાની બહાર છે, સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૩ ના આર્ટિકલ ૬ સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૭(૨), જે જણાવે છે કે 'નિર્દિષ્ટ એક્શનેબલ કલેઈમ્સ' (સૂચિત લોટરી/શરત/જુગારના દાવા, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૦૨એ)) સિવાયના એક્શનેબલ કલેઈમ્સને 'માલનો સપ્લાય કે સેવાઓનો સપ્લાય ગણવામાં આવશે નહીં'. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૨) બિન-અવરોધક કલમથી શરૂ થાય છે અને તેથી સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧) (સી)/પરિશિષ્ટ ૧ પર પ્રબળ રહે છે. કોઈ સપ્લાય ન હોવાથી, કલમ ૮, પરિશિષ્ટ ૧, પરિશિષ્ટ ૨ ના ફકરા પ(ઈ), સીજીએસટી

રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) અને પરિપત્રો પાસે લાગુ થવા માટે કશું રહેતું નથી.

ડી) એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે સામાવાળાની દલીલો સંપૂર્ણપણે અસ્થાને છે કારણ કે ભારતના બંધારણનો અનુચ્છેદ ૩૬૬(૮) દેવાની વ્યાખ્યામાં "કોઈપણ ગેરંટી હેઠળની કોઈપણ જવાબદારી" નો સમાવેશ કરે છે. આમ, મૂળ બંધારણ પોતે સ્વીકારે છે કે ગેરંટી હેઠળ સ્વીકારવામાં આવેલી જવાબદારીઓ દેવાનું લક્ષણ ધરાવે છે, ભલે તે જવાબદારી મુખ્ય દેવાદારની કસૂર પર જ અમલવારીપાત્ર બને.

ઈ) અરજદારો વધુમાં એ હકીકત પર ભાર મૂકે છે કે ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬(૮) અથવા ઈન્સોલ્વન્સી એન્ડ બેન્કરપ્સી કોડ પર મૂકવામાં આવેલો આધાર ચોક્કસપણે "એક્શનેબલ કલેઈમ" અભિવ્યક્તિને ફરીથી વ્યાખ્યાયિત કરવાના હેતુઓ માટે નથી. તેના બદલે, કાયદાઓનો સંદર્ભ લેવાની જરૂરિયાત એ હકીકતને કારણે ઊભી થાય છે કે ટ્રાન્સફર ઓફ પ્રોપર્ટી એક્ટ હેઠળ "દેવું" શબ્દ વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યો નથી, જ્યાં સંસદ અવ્યાખ્યાયિત કાનૂની અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરતી વૈધાનિક વ્યાખ્યા અપનાવે છે, ત્યાં અર્થઘટનનો આ એક સુસ્થાપિત સિદ્ધાંત છે કે અદાલત સમાન વિષયના કાયદાઓ (ઈન પરી

મટેરિયા) અને સમાન કાનૂની સંબંધ સાથે કામ કરતા અન્ય સંલગ્ન વ્યાપારી કાયદાઓનો સંદર્ભ લઈને તેના સ્વીકૃત કાનૂની અર્થને કાયદેસર રીતે શોધી શકે છે. આ સંદર્ભમાં, હોટેલ એન્ડ રેસ્ટોરન્ટ એસોસિએશન વિ. સ્ટાર ઇન્ડિયા પ્રાઇવેટ લિમિટેડ, ૨૦૦૬ (૧૧) ટીએમઆઇ ૫૪૦ (સુપ્રીમ કોર્ટ) અને અમદાવાદ પ્રાઇવેટ પ્રાયમરી ટીચર્સ એસોસિએશન વિ. એડમિનિસ્ટ્રેટિવ ઓફિસર અને અન્ય, (૨૦૦૪) ૧ એસસીસી ૭૫૫ ના કેસોના ચુકાદાઓ પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે.

૨.૨૮. વાદગ્રસ્ત પરિપત્રો સામેનો પડકાર નીચે મુજબની રજૂઆતો પર આધારિત છે:

એ) પરિપત્ર જારી કરવાની સત્તા સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૬૮ હેઠળ સીબીઆઇસી એટલે કે સામાવાળા નં. ૩ ને આપવામાં આવી છે, જે મુજબ તે સીજીએસટી એક્ટના અર્થઘટનમાં એકરૂપતાના હેતુઓ માટે આદેશ, સૂચનાઓ અથવા નિર્દેશો જારી કરી શકે છે. જો કે, સદર કલમ બોર્ડને વહીવટી કાયદો બનાવવાની અથવા નિર્ણાયક હકીકતો પૂર્વ-નિર્ધારિત કરવાની કોઈ સત્તા આપતી નથી. તેનાથી વિપરીત, વાદગ્રસ્ત પરિપત્ર જે કરવા માંગે છે તે આપેલ વ્યવહાર કરપાત્ર છે કે નહીં, અને ત્યારબાદ કયું મૂલ્યાંકન અપનાવવું તે

અંગેની નિર્ણાયક હકીકતો પૂર્વ-નિર્ધારિત કરવા સિવાય બીજું કશું નથી.

બી) આ સંદર્ભમાં યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા અને અન્ય વિ. કારવી સ્ટોક બ્રોકિંગ લિમિટેડ, (૨૦૧૯) ૧૧ એસસીસી ૬૩૧ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણય પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે જેમાં મ્યુચ્યુઅલ ફંડ વિતરણ પર ડિસ્ટ્રિબ્યુટર્સ દ્વારા પ્રાપ્ત કમિશન પર સેવા કર ચૂકવવાની જવાબદારી અંગે સ્પષ્ટતા કરતો પરિપત્ર જારી કરવામાં આવ્યો હતો. સર્વોચ્ચ અદાલતે હાઇકોર્ટના ચુકાદાને સમર્થન આપ્યું હતું, જેણે આ આધાર પર પરિપત્રને રદ કર્યો હતો કે તે ચોક્કસ સંજોગો હેઠળ ચોક્કસ વિવાદનો નિર્ણય કરતી વખતે અર્ધ-ન્યાયિક સત્તાધિકારી દ્વારા વાપરી શકાય તેવી મુનસફી અથવા નિર્ણયને અવરોધવા સમાન છે.

સી) એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે સામાન્ય બાબત તરીકે જાહેર કરીને કે હોલિંગ કંપની દ્વારા તેની પેટાકંપની માટે કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવી એ પરિશિષ્ટ ૧ હેઠળ સેવાનો કરપાત્ર સપ્લાય બને છે, વાદગ્રસ્ત પરિપત્રો સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૬૮ ના સ્વીકાર્ય દાયરાથી આગળ વધ્યા છે અને વાસ્તવમાં સંસદના કાયદાકીય કાર્યને હડપ કરી લીધું છે. આવી પ્રવૃત્તિને સેવાનો કરપાત્ર સપ્લાય જાહેર કરતી સ્પષ્ટ વૈધાનિક જોગવાઈની ગેરહાજરીમાં, સામાવાળા

નં. ૩ કારોબારી પરિપત્રો દ્વારા, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ હેઠળ કરપાત્ર ઘટનાનો વ્યાપ બનાવી અથવા વિસ્તૃત કરી શકે નહીં. ફરીદાબાદ આયર્ન એન્ડ સ્ટીલ ટ્રેડર્સ એસોસિએશન વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા, ૨૦૦૪ (૧૭૮) ઇ.એલ.ટી. ૧૦૯૯ (દિલ્હી) ના કેસમાં દિલ્હી હાઇકોર્ટના ચુકાદા પર વધુ આધાર રાખવામાં આવ્યો છે.

ડી) ઉપરોક્ત બાબતોને ધ્યાને લેતાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે તારીખ ૨૭.૧૦.૨૦૨૩ અને ૧૧.૦૭.૨૦૨૪ ના વાદગ્રસ્ત પરિપત્રો રદ થવાને પાત્ર છે, કારણ કે તેઓ માત્ર અમલીકરણમાં એકરૂપતા સુનિશ્ચિત કરવા માંગતા નથી; તેઓ નિર્ણાયક રીતે એવી બાબતો નક્કી કરે છે જે સંપૂર્ણપણે કાયદાકીય ક્ષેત્રમાં આવે છે.

ઈ) બે સમાન સ્થિતિ ધરાવતી ગેરંટીઓ વચ્ચેનો અન્યાયી ભેદભાવ સદર પરિપત્રના ક્રમ નં. ૧ અને ૨ ના સંયુક્ત વાંચન પરથી સ્પષ્ટ થાય છે, જ્યાં ડિરેક્ટર દ્વારા બેંકને આપવામાં આવેલી વ્યક્તિગત ગેરંટી, જે સંબંધિત પક્ષકારનો વ્યવહાર પાછા છે, તેના પર કર લાદવામાં આવતો નથી. આ આવા વ્યવહારો માટે કોઈ કમિશન અથવા અવેજ વસૂલવા પર આરબીઆઈ દ્વારા લાદવામાં આવેલા નિયમનકારી પ્રતિબંધ પર આધારિત છે. આમ, વ્યવહારમાં ખુલ્લું

બજાર મૂલ્ય હોતું નથી અને પરિણામે 'શૂન્ય' કરપાત્ર મૂલ્ય સોંપે છે અને પરિણામે ડિરેક્ટર દ્વારા કંપનીને આવી સેવાઓના સપ્લાય પર કોઈ કર ચૂકવવાપાત્ર નથી. બીજી તરફ, હોલિંગ કંપની દ્વારા આપવામાં આવતી કોર્પોરેટ ગેરંટી પર સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) હેઠળ ડીમ્ડ મૂલ્યાંકન લાદવામાં આવે છે.

એફ) વધુમાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે તારીખ ૨૭.૧૦.૨૦૨૩ અને ૧૧.૦૭.૨૦૨૪ ના પરિપત્રો, જ્યાં સુધી તેઓ ગેરંટી એક વર્ષ કરતાં વધુ હોય તો ભૂતકાળ અને ભવિષ્યના વર્ષોના સંબંધમાં પણ જીએસટી લાદવા માંગે છે, ત્યાં સુધી સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૩૩) અને કલમ ૩૧ સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૧૩ થી વિપરીત હોવાથી રદ કરવા જરૂરી છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે પરિપત્રો દ્વારા આપવામાં આવેલો આવો ખુલાસો સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) ના દાયરાની બહાર જાય છે. એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે પરિપત્રો સ્પષ્ટપણે મનસ્વી છે કારણ કે દરેક કિસ્સામાં જ્યાં મુદતી લોનના સંબંધમાં કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવામાં આવે છે, ત્યાં ઉધાર લેનાર દ્વારા ઉધાર ચૂકવવા પર વર્ષ-દર-વર્ષે આવી રકમ ઘટતી જાય છે, અને ગેરંટી હેઠળની જવાબદારી પણ તે હદ સુધી ઘટશે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે મોટી સંખ્યામાં કિસ્સાઓમાં, એવું બની શકે છે કે લિક્વિડેશન પ્રક્રિયા, લોનની અગાઉથી ચુકવણી

વગેરે જેવી એક અથવા વધુ સંભવિત ઘટનાઓ બનવાના કારણે ગેરંટી તેની નિર્ધારિત મુદત માટે ચાલુ ન રહે. આમ, જ્યારે સેવાઓ સંભવિત ઘટના પર આધારિત હોય, ત્યારે જે સમયગાળા દરમિયાન સેવા પૂરી પાડવામાં આવતી નથી તે સમયગાળા માટે કથિત ડીમ્ડ અવેજ લાદી શકાય નહીં, અને આવો કરવેરો મનસ્વી છે અને તેને રદ કરવો જરૂરી છે. આ સંદર્ભમાં, કમિશનર ઓફ ઇન્ડમ ટેક્સ વિ. વિનર બિઝનેસ લિંક (પી) લિમિટેડ (૨૦૧૫) ૫૫ ટેક્સમેન.કોમ ૪૬૮ (ગુજરાત) ના કેસમાં આ કોર્ટના ચુકાદા પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે.

- જી) સ્પેશિયલ સિવિલ એપ્લિકેશન નં. ૧૪૪૫૪/૨૦૨૪ ના રિટ અરજદારો વતી, વિદેશી સંસ્થા હોય તેવા પ્રાપ્તકર્તા પર જીએસટી લાદવા સંબંધમાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે તારીખ ૨૬.૧૦.૨૦૨૩ થી નોટિફિકેશન ૧૨/૨૦૨૪ દ્વારા પશ્ચાદવર્તી રીતે બદલાયેલ સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૨૮(૨) માત્ર ત્યારે જ લાગુ પડે છે જ્યારે પ્રાપ્તકર્તા 'ભારતમાં સ્થિત' હોય, અને બંને લાભાર્થીઓ વિદેશી પેટાકંપનીઓ હોવાથી, તેમનો કેસ તારીખ ૧૧/૦૭/૨૦૨૪ ના પરિપત્ર નં. ૨૨૫/૧૯/૨૦૨૪-જીએસટી ના મુદ્દા નં. ૮ ના જવાબ દ્વારા સીધો આવરી લેવાય છે. એવી પણ દલીલ કરવામાં આવી છે કે માંગણીનો સમયગાળો નિયમ પહેલાંનો છે. માંગણી જુલાઈ ૨૦૧૭ થી માર્ચ ૨૦૨૦ સુધીની છે,

જે તારીખ ૨૬.૧૦.૨૦૨૩ ના રોજ સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) ના દાખલ થયા પહેલાંની છે; પરિપત્ર ૨૨૫/૧૯/૨૦૨૪ પોતે કહે છે કે નિયમ દાખલ થયા પહેલાંની ગેરંટીઓનું મૂલ્યાંકન સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૧) હેઠળ કરવામાં આવે છે, જે આવા વ્યવહારનું મૂલ્યાંકન કરવા માટે સક્ષમ નથી.

૨.૨૯. કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવી એ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ હેઠળ કરપાત્ર સપ્લાય બનતી નથી તેવી અરજદારની મુખ્ય રજૂઆતને નુકસાન પહોંચાડ્યા વિના, આવી કરપાત્રતા ધારી લેવા છતાં પણ, સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૨૮(૨) મૂળ કાયદાની વિરુદ્ધ (અલ્ટ્રા વાયર્સ) હોવાથી અને ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૧૪, ૧૯(૧)(જી) અને ૨૬૫ નો ભંગ કરતો હોવાથી સ્વતંત્ર રીતે રદ થવાને પાત્ર છે કારણ કે સદર નિયમ મૂલ્યાંકનના ઓઠા હેઠળ અસ્વીકાર્ય રીતે કરવેરાનું સર્જન કરે છે. આ સંદર્ભમાં નીચે મુજબની રજૂઆતો કરવામાં આવી છે:

એ) વધુમાં એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે કોર્પોરેટ ગેરંટીઓનો સમાવેશ કરીને અને સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) હેઠળ ૧% ના દરે કર લાદવાથી, તે અરજદારોના સેવાઓના સપ્લાયના મૂલ્યાંકનના અધિકારો છીનવી લે છે, ભલે કોર્પોરેટ ગેરંટીને સેવા

તરીકે ગણવામાં આવે, જે સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૩૦ અને નિયમ ૩૧ હેઠળ ઉપલબ્ધ છે.

બી) ઉપર ઉલ્લેખ કર્યા મુજબ, સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૨૮ એ માત્ર હાલના કરપાત્ર સપ્લાયનું મૂલ્ય નક્કી કરવા માટે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫ હેઠળ ઘડવામાં આવેલી એક મશીનરી જોગવાઈ છે. તેનો ઉપયોગ કરપાત્ર ઘટનાના અસ્તિત્વનું સર્જન કરવા માટે કરી શકાતો નથી. સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૨૮(૨), જો કે, એવી કાયદાકીય ધારણા પર આગળ વધે છે કે સંબંધિત વ્યક્તિઓ વચ્ચે આપવામાં આવેલી દરેક કોર્પોરેટ ગેરંટી અનિવાર્યપણે સેવાનો કરપાત્ર સપ્લાય બને છે અને સાથે સાથે તેનું કરપાત્ર મૂલ્ય નિર્ધારિત કરે છે. સારમાં, તેથી, નિયમ માત્ર હાલના કરવેરાનું મૂલ્યાંકન કરતો નથી પરંતુ કરવેરાનું જ એક આવશ્યક ઘટક પૂરું પાડે છે, જે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ અને ૯ હેઠળ ચાર્જિંગ જોગવાઈઓના ક્ષેત્રમાં સંપૂર્ણપણે આવે છે.

સી) સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) ની બંધારણીય માન્યતા પર પ્રશ્ન ઉઠાવતાં, એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે સેવાનું મૂલ્ય, જે ઓફર કરાયેલ ગેરંટીની રકમના ૧% નક્કી કરવામાં આવ્યું છે, જ્યાં કોઈ વાસ્તવિક અવેજ નથી, તે સ્પષ્ટપણે ગેરકાયદેસર છે અને તેને રદ કરવું અથવા હળવું કરવું જરૂરી છે.

ડી) ખાતું સ્વીકારે છે કે સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૨૮(૨) 'ચાર્જનું સર્જન કરતો નથી'. બરાબર એમ જ: જો ચાર્જ નિષ્ફળ જાય (કોઈ સપ્લાય નથી; પરિશિષ્ટ ૩ માંથી બાકાત; કોઈ વ્યવસાયનો માર્ગ નથી), તો મૂલ્યાંકન કરવા માટે કશું રહેતું નથી અને ખાતાની પોતાની મશીનરી પર માંગણી અસમર્થ છે: પ્રાપ્તકર્તાઓ વિદેશી છે (નિયમ ૨૮(૨) ની બહાર), માંગણીનો સમયગાળો નિયમ પહેલાંનો છે, અને તારીખ ૧૧.૦૭.૨૦૨૪ નો પરિપત્ર ૧% ની ધારણાને ભવિષ્યલક્ષી સુધી મર્યાદિત કરે છે. અલગથી, ૧% પ્રતિ વર્ષની ધારણા સ્પષ્ટપણે મનસ્વી છે; ડિરેક્ટરની અંગત ગેરંટીનું મૂલ્ય 'શૂન્ય' આંકવામાં આવે છે જ્યારે હોલ્ડિંગ કંપનીની સીજી ખર્ચ (શૂન્ય) થી અલગ રહીને, તેની મુદતના દરેક વર્ષ માટે ગેરંટી રકમના ૧% આંકવામાં આવે છે.

ઈ) આ સંદર્ભમાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે કર લાદવા માટે અમલી અને માન્ય બનવા માટે, કર/આકારણી બનાવતા કાયદામાં ચાર આવશ્યક ઘટકો પૂરા પાડવા આવશ્યક છે એટલે કે (એ) કરવેરાને આકર્ષિત કરતી કરપાત્ર ઘટના, (બી) જે વ્યક્તિ પર કર લાદવામાં આવ્યો છે એટલે કે જે કર ચૂકવવા માટે બંધાયેલી છે, (સી) જે દરે કર લાદવામાં આવ્યો છે અને (ડી) માપદંડ અથવા મૂલ્ય કે જેના પર કર જવાબદારીની ગણતરી માટે દર લાગુ કરવામાં આવશે. ઉપરોક્ત ઘટકો પૈકી કોઈપણની ગેરહાજરી

કરવેરાને અમાન્ય બનાવશે. આ સંદર્ભમાં, ગોવિંદ સરન ગંગા સરન વિ. કમિશનર ઓફ સેલ્સ ટેક્સ અને અન્ય, એ.આઈ.આર. ૧૯૮૫ એસ.સી. ૧૦૪૧ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણય પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે.

એફ) ૧% ના મૂલ્યાંકનને સીજીએસટી એક્ટ હેઠળ કોઈ કાયદાકીય અથવા વ્યાપારી પાયો નથી અને તે જમીવાળું (કોન્ફિસ્કેટોરી) છે.

જી) ઉપરોક્ત બાબતોને નુકસાન પહોંચાડ્યા વિના, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે જે આધાર પર સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૨૮(૨) વાર્ષિક એક ટકાનું માની લીધેલું મૂલ્યાંકન નિર્ધારિત કરે છે તે પોતે જ મનસ્વી છે અને ગેરંટી રકમના વાર્ષિક ૧% નું મૂલ્યાંકન સંપૂર્ણપણે જમીવાળા સ્વરૂપનું છે.

એચ) તારીખ ૦૭.૧૦.૨૦૨૩ ના રોજ યોજાયેલી પરમી જીએસટી કાઉન્સિલ મીટિંગની મિનિટ્સનો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો છે અને એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે જીએસટી કાઉન્સિલે, સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) દાખલ કરવાની ભલામણ કરતી વખતે, જીએસટી વ્યવસ્થા હેઠળ કોર્પોરેટ ગેરંટીઓનું મૂલ્ય શોધવા માટે કોઈ સ્વતંત્ર ક્વાયટ હાથ ધરી ન હતી. તેના બદલે, નિર્ધારિત બેન્ચમાર્ક ઇન્કમ-ટેક્સ રૂલ્સ, ૧૯૬૨ ના નિયમ ૧૦ટીડી હેઠળ ઘડવામાં આવેલા સેફ હાર્બર રૂલ્સમાંથી ઉછીનો

લેવામાં આવ્યો હતો અને બેંક ગેરંટી જારી કરવા માટે સામાન્ય રીતે બેંકો દ્વારા વસૂલવામાં આવતા કમિશનના સંદર્ભ સાથે પણ વાજબી હેરવવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવ્યો હતો. કાઉન્સિલે નોંધ્યું હતું કે બેંકો ૦.૫% થી ૩% સુધીના વિવિધ દરે અલગ-અલગ કમિશન વસૂલે છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે કેટલાક કિસ્સાઓમાં, બેંકો કોઈપણ કમિશન વસૂલતી ન પણ હોય અને કરદાતા કોઈપણ ખર્ચ કર્યા વિના કોર્પોરેટ ગેરંટી આપી શકે છે અને આવા કિસ્સાઓમાં, ૧% કર લાદવો અયોગ્ય છે. આ બેન્ચમાર્ક્સ પૈકી કોઈપણ હોલિંગ કંપની દ્વારા તેની પેટાકંપનીની તરફેણમાં આપવામાં આવેલી કોર્પોરેટ ગેરંટી સાથે કોઈ કાનૂની અથવા વ્યાપારી સંબંધ ધરાવતું નથી અને તેથી, ૧% કરવેરાની કાનૂની ધારણા આપીને રેવન્યુનું પગલું માત્ર મનસ્વી જ નથી પરંતુ ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૧૯(૧)(જી) નો પણ ભંગ કરે છે, અને તેને રદ કરવું અથવા હળવું કરવું જરૂરી છે. આ સંદર્ભમાં, વિપ્રો લિમિટેડ વિ. આસિસ્ટન્ટ કલેક્ટર ઓફ કર્સ, (૨૦૧૫) ૧૪ એસસીસી ૧૬૧ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણય પર અને મુંજાલ મનીષભાઈ ભટ્ટ વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા, ૨૦૨૨ (૫) ટીએમઆઈ ૩૯૭ ના કેસમાં આ કોર્ટના નિર્ણય પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે.

આઈ) ઉપરોક્ત બાબતોને ધ્યાને લેતાં, એ સ્પષ્ટ છે કે વાદગ્રસ્ત સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૨૮(૨) આ વૈકલ્પિક વહીવટી પદ્ધતિને ફરજિયાત વૈધાનિક મૂલ્યાંકન તરીકે જીએસટી વ્યવસ્થામાં રોપે છે. તેમ કરીને, તે કરપાત્ર વ્યક્તિને કથિત સપ્લાયનું વાસ્તવિક મૂલ્ય દર્શાવવાની અથવા વ્યવહારની હકીકતોને ધ્યાનમાં રાખીને બેન્યુમાર્ક લાગુ પડતો નથી તે સ્થાપિત કરવાની કોઈપણ તકથી વંચિત રાખે છે.

૨.૩૦. સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) ની પશ્ચાદવર્તી અસરના પગલાને નીચે મુજબની રજૂઆતો પર પડકારવામાં આવ્યો છે:

એ) સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) માં પશ્ચાદવર્તી સુધારો એ જ કથિત સપ્લાયના મૂલ્યાંકન માટેની વૈધાનિક મશીનરીને પશ્ચાદવર્તી રીતે બદલવા માંગે છે. અરજદારોએ તે મુજબ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૬૪(૩) ને તે મર્યાદિત હદ સુધી પડકારી છે કે તે નાગરિક અને અનિષ્ટ પરિણામો ધરાવતી નોંધપાત્ર નાણાકીય જવાબદારીઓના સર્જનમાં પરિણમતા પશ્ચાદવર્તી નિયમ બનાવવાને અધિકૃત કરે છે અને તેથી એવી રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે આવા કિસ્સાઓમાં સદર જોગવાઈને હળવી કરવામાં આવે. આ સંદર્ભમાં, સ્ટેટ ઓફ ઉત્તર પ્રદેશ અને અન્ય વિ. દીપક ફર્ટિલાઈઝર્સ એન્ડ પેટ્રોકેમિકલ કોર્પોરેશન

લિમિટેડ, (૨૦૦૭) ૧૦ એસસીસી ૩૪૨ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણય પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે.

બી) તારીખ ૨૬.૦૭.૨૦૧૮ ના નોટિફિકેશન નં. ૧૪/૨૦૧૮ પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે, અને એવી દલીલ કરવામાં આવી છે કે કેન્દ્ર સરકાર, રાજ્ય સરકાર, કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશ દ્વારા તેમના સાહસો અથવા પીએસયુ ને લોનની ગેરંટી આપવા પર જીએસટી લાદવામાંથી મુક્તિ આપવામાં આવી છે, તેથી અરજદારો સાથે ભેદભાવભર્યો વ્યવહાર કરી શકાય નહીં, અને તેઓ પણ કરમાંથી મુક્તિ મેળવવા હકદાર છે.

સી) છેલ્લે, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭૪ હેઠળ સામાવાળાઓ દ્વારા જારી કરાયેલી વાદગ્રસ્ત નોટિસોના સંદર્ભમાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭૪ ની જોગવાઈ હાલના કેસમાં આકર્ષિત થતી નથી, કારણ કે કોર્પોરેટ ગેરંટી અરજદારોની હોલ્ડિંગ કંપની દ્વારા આપવામાં આવી હતી અને તેથી, છેતરપિંડી, ઇરાદાપૂર્વકનું ખોટું નિવેદન, હકીકતો છુપાવવી અથવા કર ચોરી કરવાનો કોઈ ઇરાદો સામેલ હોવાનો કેસ કહી શકાય નહીં. વધુ ખાસ કરીને, સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) દાખલ થયા પહેલાંના સમયગાળા માટે કર લાદવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવ્યો છે. આમ, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે

કે વાદગ્રસ્ત નોટિસો કાયદેસર અમાન્ય ઠેરવી રદ થવાને પાત્ર છે, કારણ કે અરજદારોએ તેમની પેટાકંપનીઓની તરફેણમાં કોર્પોરેટ ગેરંટી આપીને કોઈ છેતરપિંડી અથવા ખોટી રજૂઆત કરી હોવાનું કહી શકાય નહીં.

રેવન્યુ તરફે રજૂ કરવામાં આવેલી રજૂઆતો :

૩. વિદ્વાન એએસજી, એન. વેંકટરમણે તેમની લાક્ષણિક શૈલીમાં ઉપરોક્ત રજૂઆતોનો જવાબ આપ્યો છે. રિટ અરજીઓનો વિરોધ કરતી વખતે અને સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) ની કાયદેસરતા (ઇન્ટ્રા વાયસી) જાળવી રાખવા માટે નીચે મુજબની રજૂઆતો કરવામાં આવી છે:

૩.૧. હાલના કેસોના જૂથમાં તમામ કોર્પોરેટ ગેરંટી સંબંધિત હોલિડિંગ કંપનીઓ દ્વારા કોઈપણ અવેજ મેળવ્યા વિના લંબાવવામાં આવી છે. આ એક બિનવિવાદાસ્પદ હકીકત છે. જીએસટી પહેલાં, વિવિધ કાયદાઓ દ્વારા ઘણા પરોક્ષ કર લાદવામાં આવતા હતા અને વસૂલવામાં આવતા હતા. અન્ય બાબતો ઉપરાંત, સેલ્સ ટેક્સ, સર્વિસ ટેક્સ, કસ્ટમ્સ ડ્યુટી અને સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ ડ્યુટી એ દેશમાં મુખ્ય ચાર પરોક્ષ કરવેરા હતા. પ્રથમ બે એટલે કે સેલ્સ ટેક્સ અને સર્વિસ ટેક્સમાં ચાર્જ શરૂ થાય તે પહેલાં એક પક્ષકાર તરફથી બીજા પક્ષકારને અવેજ આપવો ફરજિયાત હતો. આવા અવેજ વિના, વેચાણ અથવા સેવામાં વ્યવહાર પૂર્ણ થવા છતાં, કોઈ કર લાદી શકાતો નહોતો.

૩.૨. સર્વિસ ટેક્સ વ્યવસ્થા એ અવેજ-આધારિત કાયદો હતો અને કરાર-આધારિત કાયદો નહોતો. તેમાં ચાર તત્વો હાજર હોવા જરૂરી હતા. સેવાનો પ્રદાતા, સેવાનો પ્રાપ્તકર્તા, પ્રદાતા દ્વારા પ્રાપ્તકર્તાને સેવાની રજૂઆત અને સેવા માટે અવેજની ચુકવણી. એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે અગાઉની વ્યવસ્થા અને વર્તમાન જીએસટી વ્યવસ્થામાં કોર્પોરેટ ગેરંટી એ "સેવા" છે, અને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૦૨) ની વ્યાખ્યામાં આવે છે.

૩.૩. જીએસટી વ્યવસ્થામાં કરપાત્ર ઘટના એ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ હેઠળ વ્યાખ્યાયિત માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો સપ્લાય છે. જો કરપાત્ર સપ્લાય હોય, તો તે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૯ હેઠળ લાદવામાં આવતા કરને આધીન રહેશે. સેવાના સપ્લાય તરીકે કોર્પોરેટ ગેરંટી વ્યવહારો પર જીએસટી લાદવામાં આવે છે.

૩.૪. કોર્પોરેટ ગેરંટી આપનાર-હોલ્ડિંગ કંપની દ્વારા પેટાકંપનીને કોર્પોરેટ ગેરંટી મારફતે સેવાઓના સપ્લાયને સમજાવવા માટે, વિદ્વાન એએસજી દ્વારા નીચે મુજબની રજૂઆતો કરવામાં આવી છે:

એ) સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧) નો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો છે, અને એવી દલીલ કરવામાં આવી છે કે, પેટા-કલમ (એ) હેઠળ, સપ્લાય પર કર લાદવા માટે અવેજનું તત્વ અનિવાર્ય શરત (સાઈન-ક્વા-નોન) છે. જો કે, પેટા-કલમ (સી) હેઠળ,

સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૧ માં નિર્દિષ્ટ પ્રવૃત્તિઓ પર અવેજ વિના પણ કર લાદી શકાય છે. આ પ્રવૃત્તિઓ માટે, અવેજના તત્વમાંથી મુક્તિ આપવામાં આવી છે અને તેના પર કર લાદવા માટે તે અનિવાર્ય શરત નથી. પરિણામે, સંસદનો આદેશ એ છે કે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ માં અવેજ સાથે અથવા અવેજ વિના કરવામાં આવતા સપ્લાયનો સમાવેશ થાય છે.

બી) હોલિંગ કંપની અને પેટાકંપની વચ્ચેનો સપ્લાય એ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫ ના ખુલાસા (એ) હેઠળ સંબંધિત વ્યક્તિઓ વચ્ચેનો સપ્લાય ગણવામાં આવશે. પરિણામે, આવો સપ્લાય સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૧ ની આઈટમ ૨ હેઠળ આવશે અને અવેજ વિના કરવામાં આવે તો પણ કરપાત્ર રહેશે.

સી) આવા વ્યવહારોમાં મુક્ત બજાર (આર્મ્સ લેન્થ), વાસ્તવિક અવેજના અભાવને કારણે કાયદો પરિશિષ્ટ ૧ હેઠળ સંબંધિત પક્ષકારો વચ્ચેના વ્યવહારો પર કર લાદવાનો આદેશ આપે છે. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧)(સી) અને પરિશિષ્ટ ૧ ની આઈટમ ૨ લાગુ કરીને, કાયદો આ ઘણીવાર બિન-વ્યાપારી વ્યવસ્થાઓને કરપાત્ર સપ્લાય તરીકે ગણે છે, જેમાં સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૨૮(૨) કોર્પોરેટ ગેરંટી માટે રકમના ૧% અથવા વાસ્તવિક અવેજ, બેમાંથી જે વધારે હોય તે મૂલ્ય નક્કી કરે છે.

ડી) સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧એ) સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧) સિવાય સ્વતંત્ર રીતે સપ્લાય શું છે તે વ્યાખ્યાયિત કરતી નથી. તેનાથી વિપરીત, કલમ ૭(૧એ) સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧) સાથે સુમેળભરી રીતે કાર્ય કરે છે. એકવાર વ્યવહાર સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧) હેઠળ સપ્લાય તરીકે લાયક ઠરે છે, ત્યારે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧એ) ની મદદથી, સપ્લાયને માલના સપ્લાય અથવા સેવાઓના સપ્લાય તરીકે વર્ગીકૃત કરવાના હેતુ માટે, સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ નો આશરો લેવો આવશ્યક છે.

ઈ) સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧) હેઠળ સપ્લાય તરીકે લાયક ઠરતા તમામ વ્યવહારો પરિશિષ્ટ ૨ માં સ્થાન મેળવતા નથી. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧) હેઠળ કરપાત્ર સપ્લાય તરીકે લાયક ઠરવા માટે તમામ કરપાત્ર સપ્લાય માટે પરિશિષ્ટ ૨ માં નિર્ધારિત વર્ગીકરણ હોવું અનિવાર્ય શરત નથી. સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૭(૧એ) વ્યવહારોના જૂથ માટે વર્ગીકરણ સૂચવવામાં માત્ર એક આંતરિક વર્તુળ તરીકે કાર્ય કરે છે. સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ માં દર્શાવેલ વ્યવહારો જ તેના વર્ગીકરણના હેતુ માટે સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૧ પર આધાર રાખ્યો હતો.

એફ) સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ ની આઈટમ ૫ નો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો છે, અને એવી દલીલ કરવામાં આવી છે કે તે સેવાઓ તરીકે સપ્લાય ગણાશે તેવા ચોક્કસ સપ્લાયની ઓળખ કરે છે. તે પૈકી, સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ ની એન્ટ્રી ૫(ઈ) હેઠળ, "કોઈ કૃત્ય કરવા માટે સંમત થવું" ને સેવાના સપ્લાય તરીકે નિર્દિષ્ટ કરવામાં આવ્યું છે. તે પુનરાવર્તિત કરવામાં આવે છે કે કોર્પોરેટ ગેરંટી હોલ્ડિંગ કંપનીઓ દ્વારા લંબાવવામાં આવે છે અને જો તેમની પેટાકંપની લોન ચૂકવવામાં નિષ્ફળ જાય તો કસૂર થયેલી રકમ ચૂકવવા માટેની સંમતિ સિવાય બીજું કશું નથી, જે "કોઈ કૃત્ય કરવા માટે સંમત થવું" બનશે અને પરિણામે, પરિશિષ્ટ ૧ ની આઈટમ ૨ સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૭(૧)(સી) અને સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ ની એન્ટ્રી ૫(ઈ) સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૭(૧એ) હેઠળ સેવાના સપ્લાય તરીકે વર્ગીકૃત કરવામાં આવશે.

જી) એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે રેવન્યુ અરજદારની આ રજૂઆત સાથે સંપૂર્ણપણે સંમત છે કે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧એ) સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧) ને આધીન છે, અને જ્યાં સુધી કેસ કલમ ૭(૧) હેઠળ ન આવે ત્યાં સુધી, રેવન્યુ સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૭(૧એ) નો આશરો લઈ શકે નહીં. રેવન્યુ કરપાત્ર સપ્લાય સ્થાપિત કરવા માટે

સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧એ) સાથે વંચાણે લેતાં પરિશિષ્ટ ૨ ની આઈટમ ૫(ઈ) નો સીધો આશરો લેતી નથી. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે કલમ ૭(૧) માં સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧)(સી) નો સમાવેશ થાય છે, જે અવેજ વિના કરવામાં આવેલી અથવા કરવા માટે સંમત થયેલી પરિશિષ્ટ ૧ માં નિર્દિષ્ટ પ્રવૃત્તિઓને કરપાત્ર સપ્લાય તરીકે ગણે છે. સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૧ ની આઈટમ ૨ જ્યારે વ્યવસાય દરમિયાન અથવા સંવર્ધન માટે કરવામાં આવે ત્યારે સંબંધિત વ્યક્તિઓ વચ્ચે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયને કરપાત્ર સપ્લાય તરીકે ગણવાનો આદેશ આપે છે, અને હોલિંગ કંપની અને તેની પેટાકંપની સંબંધિત વ્યક્તિઓ હોવાથી, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫ ના ખુલાસા મુજબ, હોલિંગ કંપની તેની પેટાકંપનીના માલ માટે કોર્પોરેટ ગેરંટી પૂરી પાડે છે તેને પરિશિષ્ટ ૧ ની આઈટમ ૨ સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૭(૧)(સી) હેઠળ કરપાત્ર સપ્લાય તરીકે ગણવામાં આવે છે. સપ્લાય કલમ ૭(૧) માં શોધી શકાય તે પછી જ, રેવન્યુ સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ ની આઈટમ ૫(ઈ) સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૭(૧એ) નો આશરો લે છે, જે માત્ર સપ્લાયને સેવાના સપ્લાય તરીકે વર્ગીકૃત કરવાના હેતુ માટે છે કારણ કે કોર્પોરેટ ગેરંટી પૂરી પાડવી એ કોઈ કૃત્ય કરવા માટે સંમત થવા સિવાય બીજું કશું નથી.

૪. પેટાકંપની સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૯૩), જે 'પ્રાપ્તકર્તા' ને વ્યાખ્યાયિત કરે છે, તેના દાયરાની બહાર આવે છે તે અંગેની રજૂઆતોના જવાબમાં નીચે મુજબની રજૂઆતો કરવામાં આવી છે:

૪.૧. એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે સેવા પેટાકંપનીને આપવામાં આવતી હોવાથી, તેઓ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૯૩) હેઠળ સેવા પ્રાપ્તકર્તા તરીકે લાયક ઠરશે. ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૪૫ હેઠળ, સ્પષ્ટપણે જણાવવામાં આવ્યું છે કે ગેરંટીના દરેક કરારમાં, મુખ્ય દેવાદાર દ્વારા જામીનદારને નુકસાન સામે રક્ષણ આપવાનું ગર્ભિત વચન હોય છે, અને જામીનદાર ગેરંટી હેઠળ કાયદેસર રીતે ચૂકવેલી રકમ મુખ્ય દેવાદાર પાસેથી વસૂલવા માટે હકદાર છે. જો કે પેટાકંપની ગેરંટીના કરારમાં પક્ષકાર નથી, છતાં કલમ ૧૪૫ ના આધારે, હોલિંગ કંપની અને પેટાકંપની વચ્ચે ગર્ભિત કરાર છે. વધુમાં, ગેરંટીના કરારની અંતિમ લાભાર્થી પેટાકંપની હોવાથી જેને સેવા આપવામાં આવે છે, તેઓ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૯૩) હેઠળ "પ્રાપ્તકર્તા" બનશે. તદુપરાંત, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે પેટાકંપની હોલિંગ કંપનીનો સંપર્ક કરે છે અને ગેરંટી માટે વિનંતી કરે છે. સેવાની રજૂઆત માત્ર પેટાકંપની દ્વારા જ શરૂ થાય છે. પરિણામે, આ કારણોસર પણ, તેઓ પ્રાપ્તકર્તા તરીકે લાયક ઠરશે, અને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૯૩) હેઠળ કલ્પના કરાયેલ વ્યક્તિઓની ત્રણ કેટેગરીઓ ઉપરાંત, જેને સપ્લાય કરવામાં આવે છે તે વ્યક્તિનો કોઈપણ સંદર્ભ, સપ્લાયના પ્રાપ્તકર્તાના સંદર્ભ

તરીકે ગણવો જોઈએ. પરિશિષ્ટ ૧ ની આઈટમ ૨ હેઠળ, સંબંધિત વ્યક્તિઓ વચ્ચેના સપ્લાયનો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો છે. પરિણામે, પેટાકંપની આપમેળે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૯૩) હેઠળ પ્રાપ્તકર્તા તરીકે લાયક ઠરશે.

૫. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૭), જે "વ્યવસાય" અભિવ્યક્તિને વ્યાખ્યાયિત કરે છે, તેના દાયરામાં કોર્પોરેટ ગેરંટીને સમાવવા માટે, વિદ્વાન એએસજી દ્વારા નીચે મુજબની રજૂઆતો કરવામાં આવી છે:

૫.૧. વ્યવસાયની વ્યાખ્યા સ્પષ્ટ કરે છે કે કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવી એ વ્યવસાય છે. જો હોલ્ડિંગ કંપનીઓની મુખ્ય વ્યાપારી પ્રવૃત્તિ તરીકે કોર્પોરેટ ગેરંટી પૂરી પાડવામાં ન આવતી હોય તો પણ, તે તેમના મુખ્ય વેપાર અને વાણિજ્ય માટે નિઃશંકપણે આકસ્મિક અને સહાયક વ્યવહાર છે, ભલે તે કોઈપણ અવેજ વિનાનો હોય. વ્યવસાયની વ્યાખ્યા વ્યવહાર અથવા પ્રવૃત્તિ કેન્દ્રિત છે અને આવા વ્યવહાર અથવા પ્રવૃત્તિના હેતુ, જથ્થા અને આવર્તનને ધ્યાનમાં લેતી નથી. એક વખતની પ્રવૃત્તિઓ પણ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૭) હેઠળ વ્યવસાય બનશે. પરિણામે, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે કોર્પોરેટ ગેરંટી લંબાવવી એ વ્યવસાય છે અને સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ ની આઈટમ ૫(ઈ) સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૭(૧એ) અને કલમ ૭(૧)(સી) હેઠળ સપ્લાયના દાયરામાં સીધી રીતે આવશે.

૬. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧) હેઠળ કોર્પોરેટ ગેરંટીને એક્શનેબલ કલેઈમ તરીકે દાવો કરતી અરજદારોની રજૂઆતોના જવાબમાં, નીચે મુજબની રજૂઆતો કરવામાં આવી છે:

૬.૧. ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬(૮) હેઠળની દલીલ અંગે, એ ધ્યાનમાં રાખવું આવશ્યક છે કે ભારતના બંધારણનો અનુચ્છેદ ૩૬૬ "આ બંધારણમાં, જ્યાં સુધી સંદર્ભથી અન્યથા જરૂરી ન હોય ત્યાં સુધી" અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરે છે. તેથી, અનુચ્છેદ ૩૬૬(૮) હેઠળ "દેવું" ની વ્યાખ્યા બંધારણમાં અન્યત્ર વપરાયેલી "દેવું" અભિવ્યક્તિનું અર્થઘટન કરવા માટે મર્યાદિત હોવી જોઈએ. ટ્રાન્સફર ઓફ પ્રોપર્ટી એક્ટ, ૧૮૮૨ નું અર્થઘટન કરવા માટે તેને આપમેળે ટાંકી શકાય નહીં.

૬.૨. બંધારણમાં અન્ય સુસંગત અનુચ્છેદો જે "દેવું" અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરે છે તે પણ આ દરખાસ્તને સમર્થન આપે છે. ભારતના બંધારણનો અનુચ્છેદ ૧૧૨ ભારત સરકાર દ્વારા તૈયાર કરવાના વાર્ષિક નાણાકીય પત્રક સાથે સંબંધિત છે અને ભારતના બંધારણનો અનુચ્છેદ ૨૦૨ રાજ્યો દ્વારા તૈયાર કરવાના વાર્ષિક નાણાકીય પત્રકો સાથે સંબંધિત છે. અનુચ્છેદ ૧૧૨(૩) ચોક્કસ ખર્ચાઓ સૂચવે છે જે ભારતના એકત્રિત ભંડોળ (કન્સોલિડેટેડ ફંડ) પર ચાર્જ કરવામાં આવશે અને અનુચ્છેદ ૧૧૨(૩)(સી) "દેવાના ચાર્જસ" સૂચવે છે જેના માટે ભારત સરકાર જવાબદાર છે. અનુચ્છેદ ૨૦૨(૩)(સી) એ રાજ્યો માટે સમાન જોગવાઈ

છે. આ રકમો અનુચ્છેદ ૧૧૨(૨) અને ૨૦૨(૨) હેઠળ તૈયાર કરાયેલા વાર્ષિક નાણાકીય પત્રકોમાં પ્રતિબિંબિત થવી જોઈએ.

૬.૩. તેથી, જ્યારે પણ ભારત સરકાર અથવા કોઈપણ રાજ્ય સરકાર ગેરંટી જારી કરે છે, ત્યારે તેને લગતા ચાર્જસ તૈયાર કરાયેલા વાર્ષિક નાણાકીય પત્રકમાં પ્રતિબિંબિત થવા જોઈએ. આ હેતુ માટે જ "દેવાના ચાર્જસ" અભિવ્યક્તિનું અર્થઘટન કરવાના હેતુ માટે અનુચ્છેદ ૩૬૬(૮) હેઠળ "દેવું" માં કોઈપણ ગેરંટીનો સમાવેશ થાય છે.

૬.૪. પરિણામે, ટ્રાન્સફર ઓફ પ્રોપર્ટી એક્ટ, ૧૮૮૨ હેઠળ "એક્શનેબલ કલેઈમ" અભિવ્યક્તિનું અર્થઘટન કરવા માટે બંધારણમાં "દેવું" ની વ્યાખ્યા આપમેળે આચાત કરી શકાતી નથી.

૬.૫. ટ્રાન્સફર ઓફ પ્રોપર્ટી એક્ટ, ૧૮૮૨ ની કલમ ૩; આ બે દાવાઓ સાથે જોડાયેલી શરતોને આધીન, જંગમ મિલકતમાં દેવું અથવા હિતકારી હિત પૈકી કોઈ એક માટે એક્શનેબલ કલેઈમ નક્કી કરે છે, જ્યારે કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવી એ કોઈપણ કલ્પનાથી જંગમ મિલકતમાં હિતકારી હિત તરીકે ગણી શકાય નહીં. કોર્પોરેટ ગેરંટી એ પેટાકંપની દ્વારા કસૂરની હદ સુધી લેણદારને ચૂકવણી કરવાનું હોલિંડગ કંપનીનું વચન છે. લેણદાર અને પેટાકંપની, જે ઉધાર લેનાર છે, વચ્ચેનો વ્યવહાર દેવાને જન્મ આપી શકે છે. જો કે, કોર્પોરેટ ગેરંટી આપનાર, જે કસૂરના કિસ્સામાં પેટાકંપની દ્વારા

થયેલું દેવું ચૂકવવાનું માત્ર વચન આપે છે, તે દેવાદાર તરીકે લાયક ઠરશે નહીં.

૬.૬. જીએસટી કાયદા ઘડતી વખતે, સંસદનો ઇરાદો આઈબીસી ની જોગવાઈઓ મુજબ દેવાના ખ્યાલને ઉછીનો લેવાનો નહોતો, પરંતુ ટ્રાન્સફર ઓફ પ્રોપર્ટી એક્ટ, ૧૮૮૨ ને પસંદ કર્યો હતો. આઈબીસી કોડની કલમ ૩ અને ૫ નો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો છે અને એવી દલીલ કરવામાં આવી છે કે તે સ્પષ્ટ છે કે આઈબીસી ની કલમ ૫ સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૩ હેઠળ, કોર્પોરેટ ગેરંટરને દેવાદાર કરતાં અલગ ગણવામાં આવે છે અને તેને દેવાદારના દરજ્જા સમાન ગણવામાં આવતો નથી.

૬.૭. ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૨૬, ૧૨૭ અને ૧૨૮ ની જોગવાઈઓનો સંદર્ભ આપતાં એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ હેઠળ, ગેરંટર અથવા જામીનદારની ભૂમિકા કસૂરના કિસ્સામાં ત્રીજી વ્યક્તિની જવાબદારી નિભાવવાની છે. ગેરંટરોને દેવાદાર તરીકે ગણવાનો અરજદારોનો પ્રયાસ કલમ ૧૨૮ ને નિરર્થક બનાવે છે. ટૂંકમાં એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે, મુખ્ય અને પ્રાથમિક જવાબદારી હંમેશા દેવાદારની હોય છે અને દેવું હંમેશા દેવાદારના સંબંધમાં હોય છે. ગેરંટરના હાથમાં દેવાનો કોઈ દાવો હોતો નથી. ગેરંટર કસૂરના કિસ્સામાં દેવાદાર દ્વારા કરવામાં આવેલી જવાબદારી નિભાવે છે. જવાબદારી હંમેશા ત્રીજી વ્યક્તિની હોય છે. ગેરંટર સાથેનો સંબંધ કોઈ

દેવાનો દાવો ન હોવાથી, એક્શનેબલ કલેઈમની વ્યાખ્યા શરૂ થતી નથી. પરિણામે, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૨)(એ) સાથે વંચાણો લેતાં પરિશિષ્ટ ૩ હાલના કેસ સાથે કોઈ સુસંગતતા ધરાવતું નથી.

૭. સપ્લાયના મૂલ્યાંકન સાથે ઉઠાવવામાં આવેલી દલીલના જવાબમાં, વિદ્વાન એએસજી દ્વારા નીચે મુજબની રજૂઆતો કરવામાં આવી છે:

૭.૧. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫ નો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો છે જે કરપાત્ર સપ્લાયના મૂલ્ય સાથે સંબંધિત છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫(૧) ની જોગવાઈઓ નિર્ધારિત કરે છે કે ટ્રાન્ઝેક્શન વેલ્યુ એ સપ્લાયનું મૂલ્ય રહેશે અને સપ્લાય માટે વાસ્તવમાં ચૂકવેલ અથવા ચૂકવવાપાત્ર કિંમત ટ્રાન્ઝેક્શન વેલ્યુ બનાવે છે. જો કે, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫(૧) જ્યાં સપ્લાય સંબંધિત પક્ષકારો વચ્ચે હોય ત્યાં તેના દાયરામાંથી દૂર કરે છે. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, સંબંધિત પક્ષકારના વ્યવહારોમાં, ટ્રાન્ઝેક્શન વેલ્યુને કરપાત્ર સપ્લાયના મૂલ્ય તરીકે ગણી શકાય નહીં. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૮૭) હેઠળ વ્યાખ્યાયિત 'નિર્ધારિત' (પ્રિસ્ક્રાઈબ્ડ) શબ્દપ્રયોગનો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો છે અને એવી દલીલ કરવામાં આવી છે કે તેનો અર્થ કાઉન્સિલની ભલામણ પર એક્ટ હેઠળ ઘડવામાં આવેલા નિયમો થાય છે. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫(૪) અને કલમ ૧૫(૫) ના સંયુક્ત વાંચન પરથી, એવી દલીલ કરવામાં આવી છે કે સપ્લાયનું મૂલ્ય

નક્કી કરવા માટે કલમ ૧૫(૪) ના આદેશ મુજબ એક્ટ હેઠળ નિર્ધારિત નિયમોનો આશરો લેવો આવશ્યક છે કારણ કે સંબંધિત પક્ષકારોના સપ્લાય કલમ ૧૫(૧) ના દાયરાની બહાર છે અને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫(૫) સરકારને ચોક્કસ સપ્લાયને સૂચિત કરવાની અને સામાન્ય વ્યવહાર મૂલ્ય અને સ્ટાન્ડર્ડ ફોલોનેક નિયમો બંનેને બાયપાસ કરીને નિયમોમાં તેમની ચોક્કસ મૂલ્યાંકન પદ્ધતિઓ નક્કી કરવાની સત્તા આપે છે.

૭.૨. આ સંદર્ભમાં, સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૨૮ જે હાલના કેસ માટે સુસંગત છે, તેની નોંધ લેવી પડશે. નિયમ ૨૮(૨) ખાસ કરીને સંબંધિત વ્યક્તિઓ વચ્ચેના સપ્લાય અને કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવા સાથે સંબંધિત છે. તે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૬૪ હેઠળ સત્તાનો ઉપયોગ કરીને રજૂ કરવામાં આવ્યો છે. તેણે સપ્લાય એટલે કે પ્રાપ્તકર્તા વતી કોઈપણ બેંકિંગ કંપની અથવા નાણાકીય સંસ્થાને કોર્પોરેટ ગેરંટી દ્વારા સપ્લાયર દ્વારા પ્રાપ્તકર્તાને સેવાનો સપ્લાય ઓળખી કાઢ્યો છે. તેણે તે સપ્લાય માટે દર વર્ષે ઓફર કરવામાં આવેલી આવી ગેરંટીની રકમના એક ટકા, અથવા વાસ્તવિક અવેજ, બેમાંથી જે વધારે હોય તે મૂલ્ય પણ નિર્ધારિત કર્યું છે. તેથી તે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫(૫) હેઠળની ટ્વીન-ટેસ્ટ પાસ કરે છે.

૭.૩. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫(૫) અથવા કલમ ૧૬૪ હેઠળ સત્તાના ઉપયોગનો મૂળ મુદ્દો જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો છે. તેથી, કેન્દ્ર સરકાર કઈ જોગવાઈ હેઠળ પોતાની સત્તાનો ઉપયોગ કરે છે તે મહત્વનું નથી. આ કેસમાં તેણે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૬૪ હેઠળ તેમ કર્યું છે. જો કે, તે સપ્લાયની ઓળખ કરીને અને તેના માટે મૂલ્ય નિર્ધારિત કરીને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫(૫) ના આદેશને પાછા પાર કરે છે. આ સંદર્ભમાં *ગેમ્સક્રાફ્ટ (ઉપર મુજબ)* ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણય પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે.

૮. સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) માં સપ્લાયના મૂલ્યને ૧% નક્કી કરવાના સંબંધમાં નીચે મુજબની રજૂઆતો કરવામાં આવી છે:

૮.૧. તેની ઉત્પત્તિ પરમી જીએસટી કાઉન્સિલ મીટિંગમાં રહેલી છે. એજન્ડા આઈટમ્સ ૩(૨) અને ૨૦ હોલિંગ કંપની દ્વારા તેની પેટાકંપનીને આપવામાં આવતી કોર્પોરેટ ગેરંટી સહિત સંબંધિત વ્યક્તિઓ માટે આપવામાં આવતી કોર્પોરેટ ગેરંટીની કરપાત્રતા સાથે સંબંધિત હતી. એજન્ડામાં હોલિંગ અને પેટાકંપની વચ્ચેના સંબંધના વિશિષ્ટ સ્વરૂપને કારણે મુક્ત બજાર મૂલ્યોની બિન-ઉપલબ્ધતાને કારણે ફિલ્ડ ફોર્મેશન્સ દ્વારા સામનો કરવામાં આવતી મુશ્કેલીઓ સ્પષ્ટપણે સમજાવવામાં આવી હતી, તેણે આવા વ્યવહારો માટે ઇન્કમ ટેક્સ રૂલ્સ હેઠળ લઘુત્તમ સ્વીકાર્ય કમિશન/ફીને જીએસટી વ્યવસ્થામાં સેવાઓના સપ્લાયના

મૂલ્ય તરીકે અપનાવ્યું હતું. તારીખ ૦૭.૧૦.૨૦૨૩ ના રોજ યોજાયેલી પરમી જીએસટી કાઉન્સિલ મીટિંગની મિનિટ્સ ૨૨ માં, ફરરા ૪.૧૬ થી ૪.૧૮, ૨૩ માર્ચે, જીએસટી કાઉન્સિલ પરિપત્ર સાથે લો કમિટીની ભલામણો સાથે સંમત થઈ હતી. તેથી, સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) પાસે જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો હતી અને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૬૪ હેઠળ સત્તાનો ઉપયોગ કરીને નિયમ દાખલ કરવામાં આવ્યો હતો. જીએસટી કાઉન્સિલની ચર્ચાઓ એ પણ પ્રતિબિંબિત કરે છે કે મૂલ્ય શા માટે ૧% નક્કી કરવામાં આવ્યું હતું.

૯. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૩૧ નો સંદર્ભ આપતાં અરજદારોની દલીલના જવાબમાં, કે જીએસટી કાઉન્સિલ પણ સ્વીકારે છે કે બેંકો ૦.૫% થી ૩% સુધીના વિવિધ દરો વસૂલે છે અને કેટલાક કિસ્સાઓમાં કોઈ કમિશન ન પણ હોઈ શકે, અને કોઈપણ ખર્ચની ગેરહાજરીમાં, સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) હેઠળની ડીમિંગ ફિક્શન વાસ્તવિક હકીકતોને ધ્યાનમાં લીધા વિના ૧% નો નિશ્ચિત અવેજ ધારી શકતી નથી, નીચે મુજબ દલીલ કરવામાં આવી છે:

૯.૧. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૩૧ ટેક્સ ઇન્વોઈસ સાથે સંબંધિત છે અને સપ્લાયના પ્રકાર પર આધાર રાખીને, નોંધાયેલ વ્યક્તિઓએ ક્યારે ઇન્વોઈસ જારી કરવા પડશે તે નિર્ધારિત કરે છે. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૩(૨)(એ) અને કલમ ૧૩(૨)(બી) સીજીએસટી એક્ટની

કલમ ૩૧ હેઠળ નિર્ધારિત ઇન્વોઇસ જારી કરવાની તારીખના સંદર્ભમાં સપ્લાયનો સમય નિર્ધારિત કરે છે. હાલના કેસોના જૂથમાં, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૩૧ કોઈ સહાય આપતી નથી. પરિણામે, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૩(૨)(એ) અને ૧૩(૨)(બી) લાગુ પડતી નથી. જો કે, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૩(૨)(સી) કોઈપણ રીતે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૩૧ નો આશરો લેતી નથી અને સ્વતંત્ર રીતે કાર્ય કરે છે. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૩(૨)(સી) ત્યારે કાર્ય કરે છે જ્યારે કલમ ૧૩(૨)(એ) અને ૧૩(૨)(બી) લાગુ પડતી નથી અને પ્રાપ્તકર્તા તેના હિસાબી ચોપડામાં સેવાઓની પ્રાપ્તિ દર્શાવે છે તે તારીખને સેવાઓના સપ્લાયના સમય તરીકે નિર્ધારિત કરે છે.

૯.૨. તેથી, જ્યારે પેટાકંપની તેના હિસાબી ચોપડામાં હોલ્ડિંગ કંપની દ્વારા લંબાવવામાં આવેલી ગેરંટી દર્શાવે છે, ત્યારે તે તારીખ સેવાઓના સપ્લાયનો સમય બનશે.

૯.૩. આ રજૂઆતને પહોંચી વળવા માટે, અરજદારો દ્વારા એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે પેટાકંપની ક્યારેય તેના ચોપડામાં ગેરંટી દર્શાવતી નથી અને તેથી સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૩(૨)(સી) લાગુ થતી નથી. આ રજૂઆત કાયદાના આદેશથી વિપરીત છે.

૯.૪. ઇન્ડિયન એકાઉન્ટિંગ સ્ટાન્ડર્ડ્સ ૨૪ (ઇન્ડએએસ ૨૪) સંબંધિત પક્ષકારોના વ્યવહારોનું સંચાલન કરે છે, અને ઇન્ડએએસ ૨૪ નો કલોઝ

૧૮(બી)(૨) કોઈ વિવેકબુદ્ધિ છોડતો નથી. પેટાકંપનીએ આપેલી અથવા મેળવેલી દરેક ગેરંટીની વિગતો જાહેર કરવી ફરજિયાત છે. તેથી ગેરંટી પેટાકંપનીના ચોપડામાં ક્યારેય પ્રતિબિંબિત થતી નથી તેવી અરજદારોની રજૂઆત ટકી શકે નહીં. ગેરંટી નોંધવાની અને જાહેર કરવાની જવાબદારી એ પેટાકંપની પર બંધનકર્તા વૈધાનિક એકાઉન્ટિંગ આદેશ છે, અને અરજદારો તેનું પાલન કરવાનું પસંદ કરે છે કે નહીં તેના પર નિર્ભર નથી.

૯.૫. ઇન્ડએએસ ૨૪ નો કલોઝ ૧૮(બી) વધુ આગળ વધે છે, જ્યાં સુધી મૂળભૂત જવાબદારી ચાલુ રહે ત્યાં સુધી દરેક રિપોર્ટિંગ સમયગાળામાં ગેરંટી સહિતની દરેક પ્રતિબદ્ધતાના બાકી બેલેન્સની જાહેરાત ફરજિયાત બનાવે છે. તેથી પેટાકંપની દર વર્ષે, માત્ર ગેરંટીનું અસ્તિત્વ જાહેર કરવા માટે જ નહીં પરંતુ ગેરંટીની મુદત દરમિયાન તૈયાર કરાયેલા દરેક નાણાકીય નિવેદનમાં તે જે જવાબદારી સુરક્ષિત કરે છે અને તેનું બાકી બેલેન્સ નોંધવા માટે બંધાયેલી છે. આ એક સતત, પુનરાવર્તિત એકાઉન્ટિંગ જવાબદારી છે, એક વખતની જાહેરાત નથી.

૯.૬. તેથી, સપ્લાયનો સમય દરેક વર્ષે નક્કી કરવા માટે ઉપલબ્ધ છે કારણ કે જાહેરાત દરેક વર્ષે પેટાકંપની દ્વારા કરવામાં આવશે.

૯.૭. આ સંદર્ભમાં, જો સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) નું મૂલ્યાંકન કરવામાં આવે, તો નિયમ ૨૮(૨) માં વપરાયેલી ભાષા, જે સપ્લાયના

મૂલ્યને "દર વર્ષે ઓફર કરવામાં આવેલી આવી ગેરંટીની રકમના ૧%" તરીકે માને છે. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૩(૨)(સી) હેઠળ દર વર્ષે કરપાત્ર સપ્લાય શરૂ થતો હોવાથી, સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) નો ન્યાયિક રીતે એવો અર્થ કરી શકાય છે કે "આવી ગેરંટીની રકમ" અભિવ્યક્તિનો અર્થ માત્ર દરેક વર્ષે બાકી રહેલી રકમ થશે. સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૨૮(૨) તેના કુદરતી અર્થમાં આવા અર્થઘટનની મંજૂરી આપે છે.

૯.૮. ઉદાહરણ તરીકે, જો દસ વર્ષની મુદત માટે ૧૦૦ કરોડની કોર્પોરેટ ગેરંટી જારી કરવામાં આવે છે, તો ૧૦૦ કરોડના ૧૦% (દર વર્ષે ઓફર કરવામાં આવેલી આવી ગેરંટીની રકમના ૧%) પર સપ્લાયનું મૂલ્યાંકન કરવાને બદલે, પેટાકંપની દ્વારા દરેક વર્ષે ચૂકવવામાં આવેલી રકમ બાદ કર્યા પછી દર વર્ષે બાકી રહેલી ગેરંટી રકમના ૧% પર સપ્લાયનું મૂલ્યાંકન કરવામાં આવશે. જો પ્રથમ વર્ષમાં, ગેરંટીની રકમ ૧૦૦ કરોડ હોય અને ૧૦ કરોડ ચૂકવાઈ ગયા હોય, તો પેટાકંપની બીજા વર્ષમાં તેના હિસાબી ચોપડામાં ગેરંટી દ્વારા સુરક્ષિત બાકી જવાબદારી તરીકે માત્ર ૯૦ કરોડ જ નોંધશે. પરિણામે, સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૨૮(૨) ૧૦૦ કરોડની સામે ૯૦ કરોડના ૧% પર સપ્લાયનું મૂલ્ય આંકશે.

૯.૯. કુદરતી અનુમાન તરીકે, જો પેટાકંપની સાતમા વર્ષમાં જવાબદારી અગાઉથી બંધ કરે છે, તો બાકીના ત્રણ વર્ષ માટે કોઈ જવાબદારી રહેશે

નહીં અને પરિણામે, તે બાકીના ત્રણ વર્ષ માટે કોઈ ગેરંટી રકમ રહેશે નહીં. તેથી, સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૨૮(૨) માત્ર તે સમયગાળા દરમિયાન જ સપ્લાયનું મૂલ્ય આંકશે જ્યારે જવાબદારી અસ્તિત્વમાં હોય અને કોર્પોરેટ ગેરંટી દ્વારા સુરક્ષિત હોય.

૯.૧૦. ઉપરોક્ત દરખાસ્તને ધ્યાને લેતાં, વિપ્રો લિમિટેડ વિ. આસિસ્ટન્ટ કલેક્ટર ઓફ કસ્ટમ્સ, (૨૦૧૫) ૧૪ એસસીસી ૧૬૧ અને મુંજાલ મનીષભાઈ ભટ્ટ વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા, ૨૦૨૨ (૫) ટીએમઆઈ ૩૯૭ ના કેસોના નિર્ણયો પર મૂકવામાં આવેલો આધાર કોઈ પરિણામ આપશે નહીં.

૧૦. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) માં તારીખ ૧૦.૦૭.૨૦૨૪ ના રોજ તેના મૂળ દાખલ થવાની તારીખ ૨૬.૧૦.૨૦૨૩ થી સુધારો કરવામાં આવ્યો હતો. બે નિર્ણાયક સુધારા કરવામાં આવ્યા હતા. સપ્લાયનું મૂલ્ય જે ૧% નક્કી કરવામાં આવ્યું હતું તે દર વર્ષે ઓફર કરવામાં આવેલી ગેરંટીની રકમના ૧% માનવામાં આવ્યું હતું. તે કાં તો દર વર્ષે ગેરંટીના ૧% છે અથવા વાસ્તવિક અવેજ, જેમાંથી જે વધારે હોય તે છે. જો ગેરંટી આપવા માટે વધુ અવેજ માટે કરાર કરવામાં આવે છે, તો આવા વ્યવહારનું મૂલ્યાંકન ઊંચા અવેજ પર કરવામાં આવશે અને ૧% પર નહીં.

૧૧. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૩૩) હેઠળ કોર્પોરેટ ગેરંટીને 'સેવાઓનો સતત સપ્લાય' કહી શકાય નહીં તે હદ સુધીની અરજદારોની રજૂઆતોનો સામનો કરતી વખતે, નીચે મુજબ દલીલ કરવામાં આવી છે:

એ. શાબ્દિક અર્થઘટન પર, બહુવિધ વર્ષો સુધી ફેલાયેલો કોર્પોરેટ ગેરંટી વ્યવહાર સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૩૩) હેઠળ વ્યાખ્યાયિત સેવાઓનો સતત સપ્લાય બનશે નહીં કારણ કે વર્તમાન જૂથની જેમ અવેજ વિના સંબંધિત પક્ષકાર વ્યવહારમાં (પરિશિષ્ટ ૧ વ્યવહાર) "સમયાંતરે ચૂકવણીની જવાબદારીઓ" નું તત્વ ગેરહાજર રહે છે. જો કે, વ્યાખ્યાના અન્ય તત્વો સંતોષાય છે.

બી. સીજીએસટી એક્ટ હેઠળના તમામ પરિશિષ્ટ ૧ વ્યવહારોને અવેજના તત્વ વિના પણ કરપાત્ર સપ્લાય તરીકે ગણવામાં આવે છે. સેવાઓનો સતત સપ્લાય સમયાંતરે ચૂકવણીની જવાબદારીઓ ફરજિયાત બનાવતો હોવાથી, એવું માની શકાય નહીં કે પરિશિષ્ટમાં સૂચિબદ્ધ ડીમ્ડ સપ્લાય ક્યારેય સેવાઓના સતત સપ્લાય સમાન હોઈ શકે નહીં. તેથી, બંને જોગવાઈઓ સુમેળમાં કાર્ય કરે તે સુનિશ્ચિત કરવા માટે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૩૩) અને પરિશિષ્ટ ૧ નું સુમેળભર્યું અર્થઘટન કરવું પડશે.

સી. સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) હેઠળ માની લેવામાં આવેલ મૂલ્યને કોર્પોરેટ ગેરંટી વ્યવહાર માટે ડીમ્ડ અવેજ તરીકે પણ ગણવામાં આવતું હોવાથી, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૩૩) હેઠળ સેવાઓના સતત સપ્લાય માટે અનિવાર્ય શરત સમયાંતરે ચૂકવણીની જવાબદારીઓનું પાસું સ્થાપિત થાય છે. આ અર્થઘટન પરિશિષ્ટ ૧ વ્યવહારોને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૩૩), જે સેવાઓના સતત સપ્લાયને વ્યાખ્યાયિત કરે છે, તેના દાયરામાં આવવાની પણ મંજૂરી આપશે.

ડી. તેથી, અશોક લેલેન્ડ લિમિટેડ વિ. સ્ટેટ ઓફ તમિલનાડુ અને અન્ય, ૨૦૦૪ (૩) એસસીસી ૧ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યા મુજબ, કાનૂની ધારણા (ડીમિંગ ફિક્શન) ને તેના તાર્કિક અંત સુધી લઈ જવી પડશે અને આ જ દરખાસ્ત સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) પર લંબાવવી અને લાગુ કરવી જોઈએ. સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૨૮(૨) જે સંબંધિત પક્ષકારના વ્યવહારમાં મૂલ્ય ધારે છે, તેવા વ્યવહારને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૩૩) ના દાયરા અને ક્ષેત્રમાં આવવાની મંજૂરી આપવા માટે તે વ્યવહાર માટેનો અવેજ પણ માનવો જોઈએ.

ઈ. એકવાર વ્યવહાર સેવાઓના સતત સપ્લાય તરીકે લાયક ઠરે છે, ત્યારે સપ્લાય દર વર્ષે આપમેળે શરૂ થાય છે અને સપ્લાયનો

સમય ઉપર જણાવ્યા મુજબ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૩(૨)
(સી) અથવા કલમ ૧૩(૫) માં શોધી શકાય છે.

૧૨. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૦૨) હેઠળ "સેવાઓ" ની વ્યાખ્યામાંથી જમીનગીરીઓ બાકાત હોવાથી શેર્સ ગીરવે મૂકવા પર જીએસટી ન લાદવાની દલીલના જવાબમાં, નીચે મુજબની રજૂઆતો કરવામાં આવી છે:

એ) ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૨૬. કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ ગેરંટીનો કરાર અસ્તિત્વમાં હોવા માટે પૂર્વશરત તરીકે પ્લેજ (ગીરવે મૂકવું) નું અસ્તિત્વ ફરજિયાત બનાવતો નથી. તેનાથી વિપરીત, તે ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૭૨ હેઠળ વ્યાખ્યાયિત એક સ્વતંત્ર કાનૂની ખ્યાલ છે. જીએસટી હેઠળની કરપાત્ર ઘટના એ માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો સપ્લાય છે, જે આ કેસમાં, ગેરંટીના કરારના અમલ પર શરૂ થાય છે. માત્ર એટલા માટે કે ગેરંટીના કરાર હેઠળની કામગીરી એ જ ગેરંટીના કરારમાં પ્લેજ દ્વારા સુરક્ષિત કરવામાં આવી છે, તે કોઈપણ કલ્પનાથી કરપાત્ર સપ્લાય સાથે સેન્ડવીચ અથવા જોડી શકાતી નથી. પ્લેજ પ્રવૃત્તિ 'કરપાત્ર ઘટના' થી સ્વતંત્ર અને અસંબંધિત રહે છે. તે એક સ્વતંત્ર અને અલગ વ્યવહાર રહે છે, જેની કરવેરાની માન્યતા પર કોઈ અસર પડતી નથી.

બી) સ્પેશિયલ સિવિલ એપ્લિકેશન નં. ૧૨૧૭૫/૨૦૨૪ વાળી રિટ અરજીમાં કોર્પોરેટ ગેરંટીનું ડીડ પોતે દર્શાવે છે કે તે ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૨૬ હેઠળ ગેરંટીનો કરાર છે. જો કે તારીખ ૨૦.૦૩.૨૦૧૯ નો પ્લેજ કરાર શેર ગીરવે મૂકવાના કરાર તરીકે શીર્ષક ધરાવે છે, છતાં તે શેર પ્લેજ કરારમાં રહેલી અંતર્ગત કલમો પ્રતિબિંબિત કરશે કે તે ગેરંટીના કરાર સિવાય બીજું કશું નથી. પ્લેજ કરારના રેસાઈટલ્સ સ્પષ્ટ કરશે કે ઉધાર લેનાર રકમ માટે પાત્ર બને છે તે અરજદારો દ્વારા પેટાકંપનીમાં રાખવામાં આવેલા શેર ગીરવે મૂકવાની શરતે છે. પ્લેજ ઉધાર લેનારની જવાબદારીઓને સુરક્ષિત કરે છે. કસૂરના કિસ્સામાં, શેર્સ યોગ્ય રીતે જપ્ત કરી શકાય છે. આ ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૨૬ અને ૧૭૨ બંનેની શરતોને સંતોષે છે. ગેરંટર તરીકે ઊભા રહેવા સંમત થવાથી, કરપાત્ર સપ્લાય શરૂ થાય છે. ગેરંટી હેઠળની કામગીરી પ્લેજનો અમલ કરીને સુરક્ષિત કરવામાં આવે છે. અગાઉ જણાવ્યા મુજબ, જીએસટી કાયદાને વચન કેવી રીતે સુરક્ષિત છે તેની સાથે કોઈ લેવાદેવા નથી. એકવાર ગેરંટી લંબાવવામાં આવે એટલે કર ચૂકવવાની જવાબદારી ઊભી થાય છે.

સી) અરજદારોએ સિક્યોરિટી અને ગેરંટી વચ્ચે તફાવત લાવવાનો પ્રયાસ કર્યો હતો અને સર્વોચ્ચ અદાલતના ફીનિક્સ એઆરસી અને મૈત્રેય દોશી (ઉપર મુજબ) ના કેસોના નિર્ણયો પર આધાર

રાખવાનો પ્રયાસ કર્યો હતો, જે હાલના જૂથ સાથે કોઈ સુસંગતતા ધરાવતો નથી.

૧૩. એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે રેવન્યુ ઓઈસીડી કમેન્ટ્રી પ્રત્યે પસંદગીયુક્ત અભિગમ અપનાવી રહી છે. અરજદારો દ્વારા એવું સૂચવવામાં આવ્યું હતું કે ઓઈસીડી કમેન્ટ્રી હેઠળ કોર્પોરેટ ગેરંટી વ્યવહારો કરપાત્ર નથી. આ રજૂઆત તે સરળ કારણસર નકારી કાઢવા યોગ્ય છે કે સીજીએસટી એક્ટ ઓઈસીડી કમેન્ટ્રીઝના સંદર્ભમાં "સપ્લાય" ના વ્યાપને વ્યાખ્યાયિત કરતો નથી. સીજીએસટી એક્ટ એ સંસદ દ્વારા ઘડવામાં આવેલ એક સ્વતંત્ર કાયદો છે. જો સપ્લાય કાયદાની જોગવાઈઓ હેઠળ કરપાત્ર રહે છે, તો તે ઓઈસીડી કમેન્ટ્રીઝ સહિતની કોઈપણ વિરોધાભાસી સામગ્રીથી અપ્રભાવિત રહેશે.

૧૪. વાદગ્રસ્ત પરિપત્રોની માન્યતા અને કાયદેસરતાની ખાતરી આપતાં, એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે પરિપત્રો માત્ર કાયદાની સ્થિતિને પ્રતિબિંબિત કરે છે અને કાયદાથી વિપરીત નથી, અને તે કાયદાની જોગવાઈઓ સાથે સુમેળમાં જારી કરવામાં આવ્યા છે અને ફિલ્ડ ફોર્મેશનને કોઈપણ અનિશ્ચિતતા અને અસ્પષ્ટતા વિના કાયદાની જોગવાઈઓનું પાલન કરવામાં માત્ર મદદ કરે છે. તે ન તો કાયદાથી આગળ વધે છે કે ન તો કાયદાથી વિપરીત છે. પરિણામે, એવી વિનંતી કરવામાં આવે છે કે પરિપત્રો સામેનો પડકાર પણ નિષ્ફળ જવો જોઈએ. સીજીએસટી રૂલ્સના

નિયમ ૨૮(૨) અને તેના અનુગામી સુધારાઓના અમલીકરણ માટે કોલેટરલ પગલાં તરીકે પરિપત્રો તૈયાર કરવામાં આવ્યા હતા, તેથી એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે પરિણામે, પરિપત્રોના બંધનકર્તા સ્વરૂપ પર અથવા પરિપત્ર કરવેરાનું સર્જન કરી શકતો નથી અથવા પરિપત્ર કાયદાથી આગળ વધી શકતો નથી તે અંગે અરજદારો દ્વારા ટાંકવામાં આવેલા તમામ કેસ લો અપ્રસ્તુત બની જાય છે અને હાલના કેસ સાથે કોઈ સુસંગતતા ધરાવતા નથી.

૧૫. ભારતમાં સ્થિત પ્રાપ્તકર્તાઓને કરવામાં આવતા સપ્લાય પર જ કર લાદવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવ્યો હતો, જેથી નિકાસ કરાયેલા વ્યવહારોને સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) ના દાયરાની બહાર કાઢી શકાય. આ સુધારાઓ પહેલાંનો એજન્ડા ૫૩મી જીએસટી કાઉન્સિલ મીટિંગ ૨૪ ના ફક્ત ૩-૫, ૨૫ મારફતે છે, જ્યાં ૮ મુદ્દાઓ પર વિચારણા કરવામાં આવી હતી અને મુદ્દાઓને સ્પષ્ટ કરતા ડ્રાફ્ટ પરિપત્ર સાથે જીએસટી કાઉન્સિલની વિચારણા માટે ટિપ્પણીઓ રજૂ કરવામાં આવી હતી.

૧૬. તારીખ ૨૨.૦૬.૨૦૨૪ ના રોજ યોજાયેલી ૫૩મી જીએસટી કાઉન્સિલ મીટિંગની મિનિટ્સ ૨૬ નો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો છે, જેમાં ફક્ત ૪.૧૩૮ - ૪.૧૪૧, ૨૭ મારફતે, ડ્રાફ્ટ પરિપત્ર સાથે લો કમિટીની ભલામણોને જીએસટી કાઉન્સિલ દ્વારા મંજૂર કરવામાં આવી હતી. તેથી, સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) માં દાખલ કરાયેલા અનુગામી

સુધારાઓ અને તારીખ ૨૭.૧૦.૨૦૨૩ અને ૧૧.૦૭.૨૦૨૪ ના પરિપત્રો જારી કરવા એ જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો અનુસાર હતા.

૧૭. સેન્ટેલ કોમ્યુનિકેશન્સ કંપની (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં યુનાઇટેડ સ્ટેટ્સ કોર્ટ ઓફ અપીલ્સ, સેવનથ સર્કિટના નિર્ણય પર અરજદારો દ્વારા મૂકવામાં આવેલો આધાર સંપૂર્ણપણે ગેરસમજભર્યો છે. તે કોઈપણ રીતે કોર્પોરેટ ગેરંટી વ્યવહાર સાથે સંબંધિત નથી અને એમ્પ્લોયર દ્વારા કર્મચારીને આપવામાં આવતા ઇએસઓપી ની કરપાત્રતા સાથે સંબંધિત છે. આ જ કારણસર, યુનાઇટેડ સ્ટેટ્સનો નિર્ણય અલગ પડે છે. એ જ રીતે, એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે ઓસ્ટ્રેલિયન જીએસટી સત્તાવાળાઓ દ્વારા જારી કરાયેલ જાહેર ચુકાદા પર અરજદારો દ્વારા મૂકવામાં આવેલો આધાર પણ એટલો જ ગેરસમજભર્યો છે. તે સાર્વભૌમ રાષ્ટ્રે કોર્પોરેટ ગેરંટી વ્યવહારોને સેવા ન ગણીને તેના પર કર ન લાદવાનો નીતિવિષયક નિર્ણય લીધો છે. તે પોતે એવો અર્થ કરશે નહીં કે જીએસટી એક્ટ તેને સેવાઓના સપ્લાય તરીકે ગણતો નથી.

૧૮. છેલ્લે, ડી પી જૈન એન્ડ કંપની (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં બોમ્બે હાઇકોર્ટના નિર્ણયનો સંદર્ભ આપતાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે તે સાચો કાયદો ઠરાવતો નથી અને એવી વિનંતી કરવામાં આવે છે કે તેમાં વ્યક્ત કરાયેલા મંતવ્યો સ્વીકારવા યોગ્ય નથી.

૧૯. કલમ ૭૪ હેઠળ લેવાયેલા પગલાં સામેના પડકારનો જવાબ આપતાં, એવી દલીલ કરવામાં આવી છે કે અરજદારો અપીલ દાખલ કરવાનો વૈકલ્પિક ઉપાય મેળવી શકે છે.

વિશ્લેષણ અને અભિપ્રાય :

૨૦. સંબંધિત પક્ષકારો તરફે ઉપસ્થિત વિદ્વાન સિનિયર વકીલો અને વિદ્વાન વકીલોએ વિસ્તૃત રજૂઆતો કરી છે અને પુષ્કળ કેસ કાયદાઓ ટાંક્યા છે, જે પૈકી કેટલાક પુનરાવર્તિત છે. અતિશયોકિત ટાળવા માટે, અમે અમારા અભિપ્રાયને સુસંગત દલીલો પૂરતો મર્યાદિત રાખ્યો છે.

૨૧. શરૂઆતમાં, અમે સ્પષ્ટ કરી શકીએ છીએ કે જીએસટી કાઉન્સિલની સત્તાના વ્યાપ અને તેની ભલામણો સાથે જીએસટી કાયદાઓ લાગુ કરવા પાછળના કાયદાકીય ઇરાદાની *યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા અને અન્ય વિ. મોહિત મિનરલ્સ પ્રા. લિ. ડિરેક્ટર મારફતે, ૨૦૨૨ (૧૦) એસસીસી ૭૦ અને ગેમ્સકાફ્ટ (ઉપર મુજબ) ના* તાજેતરના નિર્ણયમાં સર્વોચ્ચ અદાલત દ્વારા સંપૂર્ણ તપાસ કરવામાં આવી છે. અમે તેનું પુનરાવર્તન કરીશું નહીં.

૨૨. અરજદારો, જેઓ હોલ્ડિંગ કંપનીઓ છે, તેમણે તેમની પેટાકંપનીઓની તરફેણમાં તેમના દ્વારા આપવામાં આવેલી કોર્પોરેટ ગેરંટીઓ પર સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) હેઠળ ૧% ના દરે કર લાદવાના પગલાને પડકાર્યો છે. અવેજ વિના આપવામાં આવતી કોર્પોરેટ ગેરંટી એ

કોર્પોરેટ જૂથોમાં માનક, બિન-વ્યાપારી હસ્તક્ષેપ છે. હોલ્ડિંગ કંપની તેની પેટાકંપનીઓની સરળ નાણાકીય કામગીરીને સરળ બનાવવા અને તેની ક્રેડિટ જરૂરિયાતોને સમર્થન આપવા માટે કોલેટરલ સિક્યોરિટી તરીકે નાણાકીય સંસ્થાઓની તરફેણમાં આવી ગેરંટી જારી કરે છે. નાણાકીય સંસ્થાઓની તરફેણમાં આવી વ્યવસ્થાઓ ઘણીવાર અસુરક્ષિત હોય છે, જેનો અર્થ એ થાય છે કે તે કોઈ ચોક્કસ કોર્પોરેટ સંપત્તિ સાથે બંધાયેલી હોવાને બદલે પેરેન્ટ હોલ્ડિંગ કંપનીની સામાન્ય ક્રેડિટપાત્રતા દ્વારા સમર્થિત હોય છે.

૨૩. અગાઉની સર્વિસ ટેક્સ વ્યવસ્થા હેઠળ, કોઈ પ્રવૃત્તિ પર માત્ર ત્યારે જ કરપાત્ર સેવા તરીકે કર લાદી શકાતો હતો જો તે બે વૈધાનિક તત્વો એટલે કે પ્રવૃત્તિ અને અનુરૂપ અવેજને સંતોષતી હોય. જીએસટી કાયદાઓથી વિપરીત, અગાઉની વ્યવસ્થામાં અવેજની ગેરહાજરીમાં સંબંધિત પક્ષકારો વચ્ચેના વ્યવહારો પર કર લાદવા માટે કોઈ ડીમિંગ ફિક્શન નહોતી. કોર્પોરેટ ગેરંટીના સંદર્ભમાં, સર્વોચ્ચ અદાલતે, કમિશનર ઓફ સીજીએસટી એન્ડ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ વિ. એડલવાઈસ ફાઈનાન્સિયલ સર્વિસીસ લિમિટેડ, (માનુ/એસ.સી./૦૬૪૮/૨૦૨૩) ના કેસમાં એવું ઠરાવીને આ સ્થિતિની પુષ્ટિ કરી છે કે અવેજની ગેરહાજરીમાં કોર્પોરેટ ગેરંટી પર સર્વિસ ટેક્સ વસૂલવાપાત્ર નથી.

૨૪. જીએસટી વ્યવસ્થા હેઠળ કોર્પોરેટ ગેરંટીની કરપાત્રતાની શોધખોળની યાત્રા શરૂ કરીએ તે પહેલાં, અમે સ્પષ્ટ કરી શકીએ છીએ કે પ્રી-જીએસટી વ્યવસ્થામાં, કોર્પોરેટ ગેરંટી ફાઇનાન્સ એક્ટ, ૧૯૯૪ ની કલમ ૬૫બી(જી) દ્વારા સંચાલિત થતી હતી જેમાં અવેજ માટે "પ્રવૃત્તિ" જરૂરી હતી, તેથી એડલવાર્થસ ફાઇનાન્સિયલ સર્વિસીસ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે અવેજ વિના આપવામાં આવેલી ગેરંટી સંપૂર્ણપણે કરવેરામાંથી છટકી ગઈ હતી, કારણ કે સર્વિસ ટેક્સ કાયદામાં સંબંધિત-પક્ષકાર અંગે ડીમિંગ મિકેનિઝમ નહોતી. જીએસટી વ્યવસ્થામાં, રેવન્યુના કેસ મુજબ, સર્વિસ ટેક્સ વ્યવસ્થાની આ ક્ષતિને સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ સાથે વંચાણે લેતાં પરિશિષ્ટ ૧ અને કલમ ૭(૧)(સી) દાખલ કરીને અને સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) હેઠળ નિર્ધારિત મૂલ્યાંકન દ્વારા દૂર કરવામાં આવી છે.

કોર્પોરેટ ગેરંટીનું પાસું અને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧)(સી) હેઠળ સપ્લાયનો વ્યાપ :

૨૫. કોર્પોરેટ ગેરંટીની કરપાત્રતા નક્કી કરવા માટે, કોર્પોરેટ ગેરંટીના સાચા સ્વરૂપ અને મહત્વ તેમજ તેના અમલની નજીકથી તપાસ જરૂરી છે. માળખાકીય રીતે, કોર્પોરેટ ગેરંટી એ મુખ્ય દેવાદાર, લેણદાર બેંક અને જામીનદાર એટલે કે હોલ્ડિંગ કંપનીને સામેલ કરતી ત્રિપક્ષીય વ્યવસ્થા છે. આવી વ્યવસ્થા અસરકારક રીતે ત્રણ અલગ છતાં એકબીજા સાથે જોડાયેલા કરારોને આવરી લે છે:

એ. મુખ્ય કરાર: પેટાકંપની (મુખ્ય દેવાદાર) અને લેણદાર બેંક વચ્ચેનો પ્રાથમિક કરાર.

બી. ગૌણ કરાર: લેણદાર બેંક અને જામીનદાર હોલિંગ કંપની વચ્ચેનો કોલેટરલ કરાર, જે કોર્પોરેટ ગેરંટીનો પ્રાથમિક આધાર બનાવે છે.

સી. ગર્ભિત કરાર: જામીનદાર હોલિંગ કંપની અને પેટાકંપની વચ્ચેનો એક ગર્ભિત કરાર, જે જો જામીનદારને દેવું ચૂકવવાની અથવા પૂર્ણ કરવાની ફરજ પડે તો જામીનદારને નુકસાન ભરપાઈ કરવા માટે પેટાકંપનીને કાયદેસર રીતે બાધ્ય કરે છે.

૨૬. અરજદારો દ્વારા એવો દાવો કરવામાં આવ્યો છે કે અરજદારો દ્વારા આપવામાં આવેલી કોર્પોરેટ ગેરંટી અવેજ વિનાની છે, તેથી સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૦૨) હેઠળ વ્યાખ્યાયિત "સેવા" ની વ્યાખ્યામાં આવશે નહીં. સેવાની વ્યાખ્યા ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬(૨૬એ) હેઠળ વ્યાખ્યાયિત "સેવા" ની વ્યાખ્યામાંથી ઉદ્ભવે છે, જેનો અર્થ માલ સિવાયનું કશું પણ થાય છે. ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬(૧૨) હેઠળ વ્યાખ્યાયિત "માલ" માં તમામ સામગ્રીઓ, ચીજવસ્તુઓ અને વસ્તુઓનો સમાવેશ થાય છે. આ સંદર્ભમાં, પરિશિષ્ટો સાથે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ ની જોગવાઈઓની સંપૂર્ણ તપાસ જરૂરી છે.

૨૭. અરજદારોનો એવો કેસ છે કે તેઓએ તેમની પેટાકંપનીઓની તરફેણમાં કોઈપણ અવેજ વિના કોર્પોરેટ ગેરંટી આપી છે. તેથી, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ હેઠળ પૂરા પાડવામાં આવેલ "સપ્લાય" ના વ્યાપનો સંદર્ભ લેવો જરૂરી બનશે, જે નીચે મુજબ વંચાય છે:

"કલમ ૭. સપ્લાયનો વ્યાપ. –

(૧) આ એક્ટના હેતુઓ માટે, "સપ્લાય" શબ્દપ્રયોગમાં સમાવેશ થાય છે –

(એ) વ્યવસાય દરમિયાન અથવા વ્યવસાયના સંવર્ધન માટે કોઈ વ્યક્તિ દ્વારા અવેજ માટે કરવામાં આવેલા અથવા કરવા માટે સંમત થયેલા વેચાણ, ટ્રાન્સફર, બાર્ટર, એક્સચેન્જ, લાયસન્સ, ભાડું, લીઝ અથવા નિકાલ જેવા માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયના તમામ સ્વરૂપો;

[(એએ) કોઈ વ્યક્તિ દ્વારા, જે વ્યક્તિગત નથી, તેના સભ્યો અથવા ઘટકોને અથવા તેનાથી ઊલટું, રોકડ, વિલંબિત ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન અવેજ માટે કરવામાં આવતી પ્રવૃત્તિઓ અથવા વ્યવહારો.

ખુલાસો. – આ કલમના હેતુઓ માટે, આથી સ્પષ્ટ કરવામાં આવે છે કે, હાલમાં અમલમાં રહેલા અન્ય કોઈ કાયદામાં અથવા કોઈપણ

અદાલત, ટ્રિબ્યુનલ અથવા સત્તાધિકારીના કોઈ ચુકાદા, હુકમનામા અથવા આદેશમાં સમાવિષ્ટ કોઈપણ બાબત હોવા છતાં, વ્યક્તિ અને તેના સભ્યો અથવા ઘટકોને બે અલગ વ્યક્તિઓ ગણવામાં આવશે અને પ્રવૃત્તિઓ અથવા વ્યવહારોનો સપ્લાય આવી એક વ્યક્તિ તરફથી બીજી વ્યક્તિને થયો હોવાનું ગણવામાં આવશે;]

(બી) વ્યવસાય દરમિયાન અથવા વ્યવસાયના સંવર્ધન માટે હોય કે ન હોય તે રીતે અવેજ માટે સેવાઓની આયાત; [અને]

(સી) અવેજ વિના કરવામાં આવેલી અથવા કરવા માટે સંમત થયેલી પરિશિષ્ટ ૧ માં નિર્દિષ્ટ પ્રવૃત્તિઓ; [****]

(ડી) [****].

[(૧એ) જ્યાં ચોક્કસ પ્રવૃત્તિઓ અથવા વ્યવહારો પેટા-કલમ (૧) ની જોગવાઈઓ અનુસાર સપ્લાય બને છે, ત્યાં તેમને પરિશિષ્ટ ૨ માં સંદર્ભિત માલના સપ્લાય અથવા સેવાઓના સપ્લાય તરીકે ગણવામાં આવશે.]

(૨) પેટા-કલમ (૧) માં સમાવિષ્ટ કોઈપણ બાબત હોવા છતાં, –

(એ) પરિશિષ્ટ ૩ માં નિર્દિષ્ટ પ્રવૃત્તિઓ અથવા વ્યવહારો; અથવા

(બી) કેન્દ્ર સરકાર, રાજ્ય સરકાર અથવા કોઈ સ્થાનિક સત્તામંડળ દ્વારા હાથ ધરવામાં આવતી એવી પ્રવૃત્તિઓ અથવા વ્યવહારો જેમાં તેઓ જાહેર સત્તામંડળ તરીકે રોકાયેલા હોય, જે કાઉન્સિલની ભલામણો પર સરકાર દ્વારા સૂચિત કરવામાં આવે, તેને માલનો સપ્લાય કે સેવાઓનો સપ્લાય ગણવામાં આવશે નહીં.

(૩) [પેટા-કલમો (૧), (૧એ) અને (૨)] ની જોગવાઈઓને આધીન, સરકાર, કાઉન્સિલની ભલામણો પર, જાહેરનામા દ્વારા, એવા વ્યવહારો નિર્દિષ્ટ કરી શકે છે જેને આ રીતે ગણવામાં આવશે –

(એ) માલનો સપ્લાય અને સેવાઓનો સપ્લાય નહીં; અથવા

(બી) સેવાઓનો સપ્લાય અને માલનો સપ્લાય નહીં."

૨૭.૧. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧)(સી) પરિશિષ્ટ ૧ માં નિર્દિષ્ટ પ્રવૃત્તિઓનો ઉલ્લેખ કરે છે. પરિશિષ્ટ ૧ નીચે મુજબ સામેલ છે:

"પરિશિષ્ટ ૧

[સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ જુઓ]

અવેજ વિના કરવામાં આવે તો પણ સપ્લાય તરીકે ગણવામાં આવતી પ્રવૃત્તિઓ

૧) વ્યાપારિક અસ્કયામતોનું કાયમી ટ્રાન્સફર અથવા નિકાલ જ્યાં આવી અસ્કયામતો પર ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ મેળવવામાં આવી હોય.

૨) સંબંધિત વ્યક્તિઓ વચ્ચે અથવા કલમ ૨૫ માં નિર્દિષ્ટ અલગ વ્યક્તિઓ વચ્ચે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો સપ્લાય, જ્યારે તે વ્યવસાય દરમિયાન અથવા સંવર્ધન માટે કરવામાં આવે:

પરંતુ શરત એ છે કે એમ્પ્લોયર દ્વારા કર્મચારીને નાણાકીય વર્ષમાં પચાસ હજાર રૂપિયાથી વધુ ન હોય તેવા મૂલ્યની ભેટોને માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો સપ્લાય ગણવામાં આવશે નહીં.

૩) માલનો સપ્લાય—

(એ) પ્રિન્સિપાલ દ્વારા તેના એજન્ટને જ્યાં એજન્ટ પ્રિન્સિપાલ વતી આવા માલનો સપ્લાય કરવાનું વચન આપે છે; અથવા

(બી) એજન્ટ દ્વારા તેના પ્રિન્સિપાલને જ્યાં એજન્ટ પ્રિન્સિપાલ વતી આવા માલ મેળવવાનું વચન આપે છે.

૪) કરપાત્ર વ્યક્તિ દ્વારા સંબંધિત વ્યક્તિ પાસેથી અથવા ભારતના બહારના તેના અન્ય કોઈપણ સંસ્થાન પાસેથી, વ્યવસાય દરમિયાન અથવા વ્યવસાયના સંવર્ધન માટે સેવાઓની આયાત."

૨૭.૨. સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૧ ના આર્ટિકલ ૨ સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૭(૧)(સી), એવી "પ્રવૃત્તિઓ" નિર્દિષ્ટ કરે છે જેને સંબંધિત વ્યક્તિઓ અથવા અલગ વ્યક્તિઓ વચ્ચે સેવાઓના સપ્લાય તરીકે ગણવામાં આવે છે, જ્યારે તે વ્યવસાય દરમિયાન અથવા સંવર્ધન માટે કરવામાં આવે છે, ત્યારે તે અવેજની ગેરહાજરીમાં પણ જીએસટી માટે લેવીપાત્ર બને છે.

૨૮. આ તબક્કે અમે ગેમ્સક્રાફ્ટ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના અવલોકનોનો સંદર્ભ લઈ શકીએ છીએ. સર્વોચ્ચ અદાલતે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ ના સંદર્ભમાં આ મુજબ ઠરાવ્યું છે:

"૫૧.૮. આ સ્થિતિ યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા વિ. મોહિત મિનરલ્સ પ્રા. લિ. [૧૦૯] માં સત્તાવાર રીતે પુષ્ટિ પામેલી છે, જેમાં આ અદાલતે અવલોકન કર્યું હતું કે કલમ ૭ "સપ્લાય" ને "વિશાળ પીંછીથી" વ્યાખ્યાયિત કરે છે અને સમાવેશી અને વિસ્તૃત માળખું અપનાવે છે. અદાલતે વધુમાં માન્ય રાખ્યું કે જીએસટી વ્યવસ્થા અગાઉના વેચાણ-કેન્દ્રિત કરવેરા મોડેલમાંથી નિર્ણાયક પ્રસ્થાન કરે છે અને તેના બદલે સપ્લાય-કેન્દ્રિત અને ગંતવ્ય-આધારિત માળખું અપનાવે છે. જીએસટી હેઠળ તેથી ભાર વ્યવહારોને માલ અને સેવાઓની પરંપરાગત કેટેગરીમાં સખત રીતે વિભાજિત કરવાને બદલે આર્થિક સપ્લાય પર કર લાદવા પર છે. નીચેના ફકરાઓ સુસંગત છે:

'૧૧૪. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ "સપ્લાય" શબ્દને વિશાળ પીંછીથી વ્યાખ્યાયિત કરે છે અને સમાવેશી વ્યાખ્યા પૂરી પાડે છે. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧)(બી) અવેજ માટે સેવાઓની આયાતને "સપ્લાય" ગણે છે. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧) (સી) સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૧ માંની તમામ પ્રવૃત્તિઓને આવરી લે છે, ભલે તે અવેજ માટે કરવામાં આવી હોય કે ન હોય. વધુમાં, કલમ ૭(૩) કેન્દ્ર સરકારને કયા વ્યવહારોને માલનો સપ્લાય ગણવા અને સેવાઓનો સપ્લાય નહીં, અને તેનાથી ઊલટું, તે નિર્દિષ્ટ કરવાની સત્તા આપે છે. આઈજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૪) જણાવે છે કે ભારતમાં આયાત કરાયેલ સેવાઓનો સપ્લાય "આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય" ના માર્ગમાં સેવાઓનો સપ્લાય ગણવામાં આવશે. આમ, એક ભારતીય આયાતકારને શિપિંગ સેવાનો આયાતકાર પણ ગણી શકાય છે જે આંતર-રાજ્ય સપ્લાય પર આઈજીએસટી માટે જવાબદાર છે, જો પ્રવૃત્તિ આઈજીએસટી એક્ટ અને સીજીએસટી એક્ટ માટે "સેવાની આયાત" ની વ્યાખ્યામાં આવતી હોય.'

'૧૪૧. જીએસટી કાયદાઓ વેચાણ/કન્સાઈનમેન્ટ પર કર લાદવાની અગાઉની નીતિમાંથી પ્રસ્થાન દર્શાવે છે અને સપ્લાય પર કર લાદવા પર ધ્યાન કેન્દ્રિત કરે છે. સપ્લાય-કેન્દ્રિત અને ગંતવ્ય-આધારિત કરનો ખ્યાલ વૈધાનિક જોગવાઈઓ અને

જીએસટી કાઉન્સિલ દ્વારા જારી કરાયેલ દરખાસ્તોની યોજનામાં વણાયેલો છે. આમ, માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાય પર કર બનાવવા માટે અનુચ્છેદ ૩૬૬(૧૨-એ) ના રૂપમાં બંધારણમાં સુધારો દાખલ કરવામાં આવ્યો હતો. સમયની વ્યાપારી વાસ્તવિકતામાં, માલ અને સેવાઓ વચ્ચેની વૈચારિક રેખાઓ પાતળી બની ગઈ છે. તેથી, ધ્યાન માલ અને સેવાઓ વચ્ચે સ્પષ્ટ ખાનાઓ બનાવવાના વિરોધમાં, સપ્લાયના કરવેરા પર છે. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧)(સી) અવેજ માટે સેવાઓની આયાતને ખાસ કરીને "સપ્લાય" તરીકે દર્શાવે છે. નિર્ણાયક પ્રશ્ન માત્ર એટલો જ છે કે શું સીઆઈએફ ધોરણે માલની આયાત ડીમિંગ ફિક્શન દ્વારા શિપિંગ સેવાઓની આયાત પણ બનશે.'

૫૧.૮. જીએસટી વ્યવસ્થા તેથી સપ્લાય પર કર લાદે છે અને માત્ર શીર્ષકના પરંપરાગત ટ્રાન્સફર અથવા પરંપરાગત વેચાણ વ્યવહારો પર નહીં. પરિણામે, એકવાર એક્શનેબલ ક્લેઈમ્સને "માલ" ની વ્યાખ્યામાં સ્પષ્ટપણે સામેલ કરવામાં આવે, ત્યારે કલમ ૭ હેઠળ "સપ્લાય" શબ્દપ્રયોગને જીએસટીના બંધારણીય અને વૈધાનિક માળખા સાથે સુસંગત હેતુપૂર્ણ અને વિસ્તૃત અર્થઘટન મળવું આવશ્યક છે. અન્ય કોઈપણ પ્રતિબંધિત અર્થઘટન જીએસટીના સમગ્ર માળખાને પરાજિત કરશે અને પરંપરાગત ટ્રાન્સફરના

સ્વરૂપોને અનુરૂપ ન હોય તેવા આધુનિક વ્યાપારી વ્યવહારોને
સંબોધવા માટે કરવેરાને અસમર્થ બનાવશે."

૨૯. મોહિત મિનરલ્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં નિર્ધારિત કાયદાનું પુનરાવર્તન કરતી વખતે, સર્વોચ્ચ અદાલતે ભારપૂર્વક જણાવ્યું છે કે જીએસટી વ્યવસ્થા અગાઉના વેચાણ-કેન્દ્રિત કરવેરા મોડેલમાંથી નિર્ણાયક પ્રસ્થાન દર્શાવે છે અને તેના બદલે સપ્લાય-કેન્દ્રિત અને ગંતવ્ય-આધારિત માળખું અપનાવે છે. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ ના સંદર્ભમાં પુનરાવર્તન કરવામાં આવ્યું છે કે તે "સપ્લાય" શબ્દને વિશાળ પીંછીથી વ્યાખ્યાયિત કરે છે અને સમાવેશી વ્યાખ્યા પૂરી પાડે છે, અને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧)(સી) સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૧ માંની તમામ પ્રવૃત્તિઓને આવરી લે છે, ભલે તે અવેજ માટે કરવામાં આવી હોય કે ન હોય. જીએસટી વ્યવસ્થા તેથી સપ્લાય પર કર લાદે છે અને માત્ર શીર્ષકના પરંપરાગત ટ્રાન્સફર અથવા પરંપરાગત વેચાણ વ્યવહારો પર નહીં, અને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ હેઠળ "સપ્લાય" અભિવ્યક્તિને જીએસટીના બંધારણીય અને વૈધાનિક માળખા સાથે સુસંગત હેતુપૂર્ણ અને વિસ્તૃત અર્થઘટન મળવું આવશ્યક છે. અન્ય કોઈપણ પ્રતિબંધિત અર્થઘટન જીએસટીના સમગ્ર માળખાને પરાજિત કરશે અને પરંપરાગત ટ્રાન્સફરના સ્વરૂપોને અનુરૂપ ન હોય તેવા આધુનિક વ્યાપારી વ્યવહારોને સંબોધવા માટે કરવેરાને અસમર્થ બનાવશે. જીએસટી વ્યવસ્થામાં 'પ્રવૃત્તિ' શબ્દ વ્યાખ્યાયિત નથી.

"પ્રવૃત્તિ" એ "સપ્લાય" અભિવ્યક્તિમાં સમાવિષ્ટ છે જે સમાવેશી છે અને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ માં ગણાવેલ પ્રવૃત્તિઓને આવરી લે છે.

૩૦. આ તબક્કે, અમે કોર્પોરેટ ગેરંટીના સ્વરૂપ અને કામગીરીને સમજવા માટે કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટની કલમ ૧૨૬ ની જોગવાઈઓનો સંદર્ભ લઈ શકીએ છીએ. તે નીચે મુજબ વંચાય છે:

"કલમ ૧૨૬. "ગેરંટીનો કરાર", "જમીનદાર", "મુખ્ય દેવાદાર" અને "લેણદાર".

"ગેરંટીનો કરાર" એ ત્રીજી વ્યક્તિની કસૂરના કિસ્સામાં તેના વચનનું પાલન કરવાનો અથવા તેની જવાબદારી નિભાવવાનો કરાર છે. જે વ્યક્તિ ગેરંટી આપે છે તેને "જમીનદાર" કહેવાય છે; જે વ્યક્તિની કસૂરના સંબંધમાં ગેરંટી આપવામાં આવે છે તેને "મુખ્ય દેવાદાર" કહેવાય છે, અને જે વ્યક્તિને ગેરંટી આપવામાં આવે છે તેને "લેણદાર" કહેવાય છે. ગેરંટી મૌખિક અથવા લેખિત હોઈ શકે છે."

અમે નીચે મુજબ એક ઉદાહરણ આપી શકીએ છીએ:

ઈન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટની કલમ ૧૨૬ હેઠળ, વચન મેળવનાર-વાય બેંક લોનના રૂપમાં મુખ્ય દેવાદાર-ઝેડ ને અવેજ પૂરો પાડે છે, બદલામાં, વચન આપનાર-એક્સ જો મુખ્ય દેવાદાર કસૂર કરે તો તે વચન પૂરું કરવાની જવાબદારી સ્વીકારે છે. આ વ્યવસ્થા એક્સ અને

ઝેડ ને સંબંધિત પક્ષકારો બનાવે છે, અને વાય ને લોન સુરક્ષિત કરવાની પ્રવૃત્તિ વ્યવસાયના માર્ગ દરમિયાનની પ્રવૃત્તિ હશે. આમ, ગેરંટીના મૂળ કરારમાં, પેટાકંપની તકનીકી રીતે ત્રીજા પક્ષકાર તરીકે કાર્ય કરે છે, કારણ કે પ્રાથમિક વ્યવહાર પેટાકંપનીના લાભ માટે જામીનદાર-હોલ્ડિંગ કંપની અને લેણદાર બેંક વચ્ચે સીધો થાય છે. આ માળખું ઈન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ હેઠળની વૈધાનિક વ્યાખ્યાઓ અને અધિકારો સાથે સુસંગત છે.

૩૧. હોલ્ડિંગ કંપની દ્વારા આપવામાં આવેલી કોર્પોરેટ ગેરંટીમાંથી ઉદ્ભવતી જરૂરિયાતોને વધુ સમજવા માટે, અમે ઈન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૪૦ અને ૧૪૫ નો સંદર્ભ લઈ શકીએ છીએ જે નીચે મુજબ વંચાય છે:

"કલમ ૧૪૦. ચુકવણી અથવા કામગીરી પર જામીનદારના અધિકારો. જ્યાં ગેરંટીવાળું દેવું પાકી ગયું હોય, અથવા મુખ્ય દેવાદારે ગેરંટીવાળી ફરજ બજાવવામાં કસૂર કરી હોય, ત્યારે જામીનદાર જે તમામ બાબતો માટે જવાબદાર છે તેની ચુકવણી અથવા કામગીરી કર્યા પછી, લેણદાર પાસે મુખ્ય દેવાદાર સામે જે તમામ અધિકારો હતા તે તમામ અધિકારો પ્રાપ્ત કરે છે."

"કલમ ૧૪૫ : જામીનદારને નુકસાન સામે રક્ષણ આપવાનું ગર્ભિત વચન:

ગેરંટીના દરેક કરારમાં મુખ્ય દેવાદાર દ્વારા જામીનદારને નુકસાન સામે રક્ષણ આપવાનું એક ગર્ભિત વચન હોય છે; અને જામીનદાર ગેરંટી હેઠળ કાયદેસર રીતે ચૂકવેલી રકમ મુખ્ય દેવાદાર પાસેથી વસૂલવા માટે હકદાર છે, પરંતુ તેણે ખોટી રીતે ચૂકવેલી કોઈ રકમ નહીં."

૩૨. ઉપર સંદર્ભિત ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૪૦, સબ્રોગેશન (અધિકાર સ્થાનાંતરણ) નો અધિકાર આપે છે, જ્યારે ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૪૫ માં જામીનદારને નુકસાન સામે રક્ષણ આપવાનું ગર્ભિત વચન અને મુખ્ય દેવાદાર પાસેથી રકમ વસૂલવાનો જામીનદારનો વિશેષાધિકાર સામેલ છે. એકવાર ગેરંટર હોલ્ડિંગ કંપની કસૂર કરનાર પેટાકંપનીના દેવાની પતાવટ કરે છે, તે લેણદાર બેંકના સ્થાન પર આવી જાય છે. કાયદાના અમલ દ્વારા, જામીનદાર હોલ્ડિંગ કંપની તે તમામ અધિકારો મેળવે છે જે લેણદાર બેંક પાસે મુખ્ય દેવાદાર એટલે કે પેટાકંપની સામે મૂળરૂપે હતા. આ વ્યવસ્થાને હોલ્ડિંગ કંપની દ્વારા તેની પેટાકંપનીને 'સેવાઓના સપ્લાય' તરીકે ગણવા માટે કનેક્ટિંગ લિંક બનાવે છે અને પરિણામે, તેને સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૧ ના આર્ટિકલ ૨ સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૭(૧)(સી) હેઠળ "સપ્લાય" ના વ્યાપમાં લાવે છે.

૩૩. પરિશિષ્ટ ૧ ના આર્ટિકલ ૨ માં બે અભિવ્યક્તિઓ શામેલ છે: "સંબંધિત વ્યક્તિઓ" અને "વ્યવસાય દરમિયાન અથવા સંવર્ધન માટે કરવામાં

આવેલ". આ અભિવ્યક્તિઓ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧)(સી) સાથે જોડાયેલી છે, જે અવેજ વિના કરવામાં આવેલી અથવા કરવા માટે સંમત થયેલી પ્રવૃત્તિઓનો સંદર્ભ આપે છે. કોર્પોરેટ ગેરંટીના સંદર્ભમાં અવેજના તત્વને પ્રથમ સુનિશ્ચિત કરવા માટે, ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૨૭ ની જોગવાઈઓનો સંદર્ભ લેવો યોગ્ય રહેશે, જે નીચે મુજબ વંચાય છે:

"કલમ ૧૨૭: ગેરંટી માટે અવેજ

મુખ્ય દેવાદારના લાભ માટે કરવામાં આવેલ કશું પણ, અથવા કરવામાં આવેલ કોઈપણ વચન, જામીનદાર માટે ગેરંટી આપવા માટે પૂરતો અવેજ હોઈ શકે છે."

૩૪. આ કલમ "કરેલ કશું પણ" અભિવ્યક્તિથી શરૂ થાય છે, જેનો અર્થ એ થાય છે કે મુખ્ય દેવાદારના લાભ માટે કરવામાં આવેલ કોઈપણ કૃત્ય અથવા વચન, ગેરંટી આપવા માટે જામીનદાર માટે પૂરતા અવેજ તરીકે કામ કરે છે. આમ, સેવાને વ્યાખ્યાયિત કરતી સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૦૨) માં જોવા મળતો "અવેજ" શબ્દ ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૨૭ પરથી સંતોષાય છે. ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૨૬ અને ૧૨૭ ની જોગવાઈઓનું સંયુક્ત વાંચન સ્પષ્ટ કરે છે કે જ્યારે લેણદાર-બેંક પેટાકંપની (મુખ્ય દેવાદાર) ને લોન સુવિધા પૂરી પાડે છે, ત્યારે તે ચોક્કસ કૃત્ય હોલ્ડિંગ કંપની (જામીનદાર)

સુધી પહોંચતો કાનૂની અવેજ બનાવે છે. ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૨૭ સ્થાપિત કરે છે કે ગેરંટી માટેનો અવેજ ક્રેડિટ સુવિધા આગળ ધપાવીને લેણદાર બેંક (વચન આપનાર) તરફથી સીધો પેટાકંપની (વચન મેળવનાર) તરફ વહે છે. હોલિંગ કંપની તેની પેટાકંપનીને આ લાભ મળવાના બદલામાં ગેરંટી આપે છે, જે અન્યથા લોન માટે અયોગ્ય હોઈ શકે છે.

૩૫. આમ, ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૨૬, ૧૨૭, ૧૪૦ અને ૧૪૫ ના આંતરિક વૈધાનિક ઇરાદા પરથી, અને કોર્પોરેટ ગેરંટીના સ્વરૂપની તપાસ કરતાં, એવું નિશ્ચિતપણે ઠરાવી શકાય છે કે અરજદારો – હોલિંગ કંપનીઓ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫ હેઠળના ખુલાસા મુજબ તેમની પેટાકંપનીઓ સાથે "સંબંધિત વ્યક્તિઓ" છે, અને અવેજ વિના કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવાનું તેમનું કૃત્ય સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૧, આર્ટિકલ ૨ સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૭(૧)(એ) માં કલ્પના કર્યા મુજબ વ્યવસાયના માર્ગમાં "સેવાઓનો સપ્લાય" અભિવ્યક્તિને સંતોષશે. અમે "વ્યવસાયના માર્ગ દરમિયાન" અભિવ્યક્તિ સાથે અલગથી વ્યવહાર કરીશું.

પરિશિષ્ટ-૧ ના આર્ટિકલ ૨ મુજબ હોલિંગ કંપની અને તેની પેટાકંપની સંબંધિત વ્યક્તિઓ છે કે કેમ :

૩૬. જીએસટી વ્યવસ્થામાં 'પ્રવૃત્તિ' શબ્દ વ્યાખ્યાયિત નથી. "પ્રવૃત્તિ" એ "સપ્લાય" અભિવ્યક્તિમાં સમાવિષ્ટ છે જે સમાવેશી છે અને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ માં ગણાવેલ પ્રવૃત્તિઓને આવરી લે છે. જ્યાં સુધી પરિશિષ્ટ ૧ ના આર્ટિકલ ૨ માં સમાવિષ્ટ "સંબંધિત વ્યક્તિઓ" અભિવ્યક્તિનો સંબંધ છે, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫(જ)(૫) ની જોગવાઈઓ મહત્વ ધારણ કરે છે. સુસંગત જોગવાઈ નીચે મુજબ નિર્ધારિત છે:

"કલમ ૧૫ : કરપાત્ર સપ્લાયનું મૂલ્ય(૧) માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયનું મૂલ્ય વ્યવહાર મૂલ્ય રહેશે, જે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સદર સપ્લાય માટે વાસ્તવમાં ચૂકવેલ અથવા ચૂકવવાપાત્ર કિંમત છે જ્યાં સપ્લાયર અને સપ્લાયના પ્રાપ્તકર્તા સંબંધિત નથી અને કિંમત સપ્લાય માટેનો એકમાત્ર અવેજ છે.

XXX XXX XXX

(જ) જ્યાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયનું મૂલ્ય પેટા-કલમ (૧) હેઠળ નક્કી કરી શકાતું નથી, ત્યાં તે નિર્ધારિત કરવામાં આવે તેવી રીતે નક્કી કરવામાં આવશે.

(૫) પેટા-કલમ (૧) અથવા પેટા-કલમ (જ) માં સમાવિષ્ટ કોઈપણ બાબત હોવા છતાં, કાઉન્સિલની ભલામણો પર સરકાર દ્વારા સૂચિત કરવામાં આવે તેવા સપ્લાયનું મૂલ્ય નિર્ધારિત કરવામાં આવે તેવી રીતે નક્કી કરવામાં આવશે.

ખુલાસો. – આ એક્ટના હેતુઓ માટે, –

(એ) વ્યક્તિઓને "સંબંધિત વ્યક્તિઓ" ગણવામાં આવશે જો–

(૧) આવી વ્યક્તિઓ એકબીજાના વ્યવસાયના અધિકારીઓ અથવા ડિરેક્ટરો હોય;

(૨) આવી વ્યક્તિઓ વ્યવસાયમાં કાયદેસર રીતે માન્ય ભાગીદારો હોય;

(૩) આવી વ્યક્તિઓ એમ્પ્લોયર અને કર્મચારી હોય;

(૪) કોઈપણ વ્યક્તિ પ્રત્યક્ષ કે પરોક્ષ રીતે બંનેના બાકી રહેલા મતદાન સ્ટોક અથવા શેર્સના પચીસ ટકા કે તેથી વધુની માલિકી ધરાવતી હોય, નિયંત્રિત કરતી હોય અથવા રાખતી હોય;

(૫) તેમનામાંથી એક પ્રત્યક્ષ કે પરોક્ષ રીતે બીજાને નિયંત્રિત કરતું હોય;

(૬) તે બંને પ્રત્યક્ષ કે પરોક્ષ રીતે ત્રીજી વ્યક્તિ દ્વારા નિયંત્રિત થતા હોય;

(૭) સાથે મળીને તેઓ પ્રત્યક્ષ કે પરોક્ષ રીતે ત્રીજી વ્યક્તિને નિયંત્રિત કરતા હોય; અથવા

(૮) તેઓ એક જ પરિવારના સભ્યો હોય;

(બી) "વ્યક્તિ" શબ્દમાં કાનૂની વ્યક્તિઓનો પણ સમાવેશ થાય છે;

(સી) જે વ્યક્તિઓ એકબીજાના વ્યવસાયમાં સંકળાયેલી હોય જેમાં એક વ્યક્તિ બીજી વ્યક્તિની એકમાત્ર એજન્ટ અથવા એકમાત્ર વિતરક અથવા એકમાત્ર કન્સેશનર હોય, ભલે ગમે તે રીતે વર્ણવેલ હોય, તે સંબંધિત ગણવામાં આવશે."

સીજીએસટી એક્ટની પેટા-કલમ ૫(એ)(૧) થી (૫) નો ખુલાસો હોલિંગ કંપની અને તેની પેટાકંપનીને આવરી લેશે, જે પ્રદાન કરે છે કે વ્યક્તિઓને "સંબંધિત વ્યક્તિઓ" ગણવામાં આવશે જો તેમનામાંથી એક પ્રત્યક્ષ કે પરોક્ષ રીતે બીજાને નિયંત્રિત કરે છે. આમ, કોર્પોરેટ ગેરંટીનું સ્વરૂપ અને તેના અમલની પદ્ધતિ સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૧ ના આર્ટિકલ ૨, કલમ ૧૫ અને કલમ ૧૫ ના ખુલાસા ૫(એ)(૧) થી (૫) સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૭(૧)(સી) ના ઘટકોને સંતોષશે.

હોલિંગ કંપનીઓના મુખ્ય અથવા પ્રાથમિક વ્યવસાયનું પાસું :

૩૭. અરજદારોએ એવો પણ દાવો કર્યો છે કે નાણાં ધીરવા અથવા લોન આપવી એ તેમનો મુખ્ય અથવા પ્રાથમિક વ્યવસાય ન હોવાથી, પરિશિષ્ટના આર્ટિકલ ૨ હેઠળ "વ્યવસાય દરમિયાન અથવા સંવર્ધન માટે" અભિવ્યક્તિ અને "વ્યવસાય" ની વ્યાખ્યા આકર્ષિત થશે નહીં. કલમ ૨(૧૭) હેઠળ વ્યાખ્યાયિત વ્યવસાયની વ્યાખ્યાના સંદર્ભમાં અમે આ મુદ્દાની તપાસ કરીએ તે પહેલાં, અમે બોર્ડ ઓફ ટ્રસ્ટીઝ ઓફ ધી પોર્ટ ઓફ મદ્રાસ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના ચુકાદાનો સંદર્ભ લઈ શકીએ છીએ, સર્વોચ્ચ અદાલતે તમિલનાડુ સેલ્સ ટેક્સ

એક્ટ, ૧૯૫૯ ની કલમ ૨(ડી) માં વ્યાખ્યાયિત "વ્યવસાય" શબ્દની સમાન વ્યાખ્યા સાથે વ્યવહાર કરતી વખતે આ મુજબ ઠરાવ્યું છે:

“૧૫. હવે કલમ ૨(ડી) માં અને મોટાભાગના વેચાણ વેરા કાયદાઓમાં "વ્યવસાય" ની વ્યાખ્યા એક સમાવેશી વ્યાખ્યા છે અને તેમાં 'વેપાર અથવા વ્યવસાય અથવા ઉત્પાદન વગેરે' નો સમાવેશ થાય છે. આ બાબત પોતે જ દર્શાવે છે કે ધારાસભાએ સ્વીકાર્યું છે કે 'વ્યવસાય' શબ્દ 'વેપાર, વાણિજ્ય અથવા ઉત્પાદન વગેરે' શબ્દો કરતાં વધુ વ્યાપક છે. 'વ્યવસાય' શબ્દ, જો કે વ્યાપકપણે વપરાય છે, અનિશ્ચિત અર્થ ધરાવતો શબ્દ છે. કરવેરાના કાયદાઓમાં, તે સામાન્ય રીતે વ્યવસાય, પેશાના અર્થમાં વપરાય છે – જે સામાન્ય રીતે નફાના હેતુ સાથે વ્યક્તિનો સમય, ધ્યાન અને શ્રમ રોકે છે અને વ્યવહારોનો એવો ક્રમ હોવો જોઈએ, જે કાં તો વાસ્તવમાં ચાલુ હોય અથવા નફાના હેતુ સાથે ચાલુ રાખવાની ધારણા હોય અને રમત-ગમત કે આનંદ-પ્રમોદ માટે ન હોય [સ્ટેટ ઓફ એ. પી. વિ. એચ. અબ્દુલ બક્ષી એન્ડ બ્રધર્સ, એઆઈઆર ૧૯૬૫ એસસી ૫૩૧]. ભલે આવા નફાના હેતુને વૈધાનિક રીતે 'વ્યવસાય' ની વ્યાખ્યામાંથી બાકાત રાખવામાં આવ્યો હોય, તેમ છતાં તે વ્યક્તિ 'વ્યવસાય' કરી રહ્યો હોઈ શકે છે.”

XXX XXX XXX

૧૮. અમે બંને પક્ષોના વિદ્વાન પરિષ્ઠ વકીલો દ્વારા અમારી સમક્ષ ટાંકવામાં આવેલા ચુકાદાઓને બે મૂળભૂત અને વિશિષ્ટ કેટેગરીઓમાં વર્ગીકૃત કરીશું, પ્રથમ કે જ્યાં વ્યક્તિની મુખ્ય પ્રવૃત્તિ "વ્યવસાય ચલાવવા" સમાન હતી અને બીજી કે જ્યાં તે નહોતી. પ્રથમ કેટેગરીમાં જ્યાં મુખ્ય પ્રવૃત્તિ વ્યવસાય હતી, ત્યાં ભલે નફાનો હેતુ ન હોય તેમ છતાં મુખ્ય વ્યવસાય સાથે 'સંકળાયેલા', 'આકસ્મિક' અથવા 'સહાયક' એવા ચોક્કસ વ્યવહારોને લગતા વેચાણ હોઈ શકે છે, અને એ પ્રશ્ન ઊભો થશે કે શું આ વેચાણ વેચાણ વેરા માટે જવાબદાર હતા કે નહીં. બીજી કેટેગરી એવી હશે જ્યાં સ્વીકૃતપણે મુખ્ય પ્રવૃત્તિ "વ્યવસાય ચલાવવા" સમાન નહોતી. તેમ છતાં પણ, આવી મુખ્ય પ્રવૃત્તિ સાથે સંકળાયેલા અથવા આકસ્મિક કે સહાયક એવા વેચાણના સંદર્ભમાં, એ પ્રશ્ન ઊભો થશે કે શું આવા વેચાણ વેચાણ વેરાને પાત્ર હતા કે કેમ. અમારી સમક્ષ પોર્ટ ટ્રસ્ટની રજૂઆત એવી છે કે તેનો કેસ બીજી કેટેગરી હેઠળ આવે છે અને પ્રથમ કેટેગરી હેઠળ નહીં. રાજ્ય આનાથી વિપરીત દલીલ કરે છે.

XXX XXX XXX

૨૪. કલમ ૨(ડી)(૨) માં 'આકસ્મિક' શબ્દ સામાવાળા-પોર્ટ ટ્રસ્ટ વતી ટાંકવામાં આવેલા સ્ટેટ ઓફ તમિલનાડુ વિ. બિન્ની લિમિટેડ, મદ્રાસ, ૧૯૮૦ સપ્લી. એસસીસી ૬૮૬ માં વિચારણા માટે આવ્યો હતો. કંપની કાપડના ઉત્પાદન અને વેચાણનો વ્યવસાય કરતી

હતી. તે કામદારો જોગવાઈઓ (ચીજવસ્તુઓ) ખરીદી શકે તે માટે ફેક્ટરીના પરિસરમાં એક સ્ટોર પણ ચલાવતી હતી, જેની પર કર આકારવામાં આવ્યો હતો. કામદારોને કરવામાં આવતું વેચાણ નફા વિનાના ધોરણે હતું. કંપનીએ એવી દલીલ કરી હતી કે તે તેના કામદારો માટે માત્ર એક સુવિધા ચલાવી રહી હતી અને તેનો મુખ્ય વ્યવસાય ચોક્કસપણે જોગવાઈઓ વેચવાનો નહોતો. આ મુદ્દો મદ્રાસ એક્ટની કલમ ૨(ડી) ના સુધારા પછીના વર્ષ ૧૯૬૭-૬૮ નો હતો. મુખ્ય વ્યવસાય અને જોગવાઈઓના આ વેચાણ વચ્ચે "સીધો" સંબંધ હોવો જોઈએ તેવી દલીલ આ અદાલત દ્વારા ફગાવી દેવામાં આવી હતી અને એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે આ વેચાણ મુખ્ય વ્યવસાય માટે 'આકસ્મિક' હતા અને કલમ ૨(ડી) માં 'વ્યવસાય' ની સુધારેલી વ્યાખ્યા હેઠળ આવરી લેવામાં આવ્યા હતા. ન્યાયમૂર્તિ ભગવતી (તે સમયે તેઓ જે હોદ્દા પર હતા તે મુજબ) એ રોયલ ટોકીઝ, હૈદરાબાદ વિ. એમ્પ્લોઈઝ સ્ટેટ ઇન્સ્યોરન્સ કોર્પોરેશન, ૧૯૭૮ ૪ એસસીસી ૨૦૪ : ૧૯૭૮ જીએલએચઈએલ_એસસી ૨૪૩૬૩, હૈદરાબાદ વિ. એમ્પ્લોઈઝ સ્ટેટ ઇન્સ્યોરન્સ કોર્પોરેશન, (૧૯૭૮) ૪ એસસીસી ૨૦૪ માં ન્યાયમૂર્તિ કૃષ્ણા ઐયરના અવલોકનોનો સંદર્ભ આપ્યો હતો, જે ઇએસઆઈ એક્ટ હેઠળનો નીચેની બાબતની અસર ધરાવતો ચુકાદો હતો:

"કોઈ વસ્તુ બીજી બાબત માટે આકસ્મિક છે, જો તે પ્રાથમિક તરીકે અન્ય કોઈ બાબત સાથે સંબંધિત હોય; ચોક્કસપણે, આવું કામ સંસ્થાના હેતુ માટે બિનજરૂરી કે વિરોધાભાસી ન હોવું જોઈએ પરંતુ તે તેના માટે અભિન્ન અંગ પણ હોવું જરૂરી નથી."

એ નિર્દેશિત કરવામાં આવ્યું હતું કે રોયલ ટોકીઝ, હૈદરાબાદ વિ. એમ્પ્લોઈઝ સ્ટેટ ઈન્સ્યોરન્સ કોર્પોરેશન, ૧૯૭૮ ૪ એસસીસી ૨૦૪ : ૧૯૭૮ જીએલએચઈએલ_એસસી ૨૪૩૬૩ ને લગતા કેસમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે કેન્ટીન અથવા સાયકલ સ્ટેન્ડ અથવા સિનેમા મેગેઝિન બૂથ સિનેમા થિયેટરના હેતુ માટે આકસ્મિક નહોતા તેવું માનવું અશક્ય હતું. સિનેમા દર્શકો સામાન્ય રીતે ઉપરોક્તને સુવિધાઓ, સગવડો અને ક્યારેક જરૂરિયાત તરીકે પણ જુએ છે. કાયદા દ્વારા માત્ર એટલું જ જરૂરી હતું કે કામ સંસ્થાના હેતુ માટે અપ્રસ્તુત ન હોવું જોઈએ. તેમની સમક્ષના કેસ (એટલે કે બિત્તી કેસ) ની હકીકતોનો સંદર્ભ આપતાં, આ અદાલતે ઠરાવ્યું કે જો સિનેમા-દર્શકોના લાભ માટે સિનેમા-માલિક દ્વારા જાળવવામાં આવતી કેન્ટીનને સિનેમા થિયેટરના હેતુ માટે એટલે કે થિયેટરમાં ફિલ્મો પ્રદર્શિત કરવાના વ્યવસાય માટે 'આકસ્મિક' ગણી શકાય, તો કાપડના ઉપક્રમના માલિક દ્વારા ફેક્ટરીમાં નોકરી કરતા

કામદારોને જોગવાઈઓના વેચાણ માટે ચલાવવામાં આવતા સ્ટોરને કાપડના ઉત્પાદનના વ્યવસાય માટે 'આકસ્મિક' નથી તેમ કેવી રીતે કહી શકાય તે સમજવું મુશ્કેલ હતું. [આ કેસ સ્ટેટ ઓફ તમિલનાડુ વિ. તિરુમગલ મિલ્સ લિમિટેડ, (૧૯૭૨) ૨૯ એસટીસી ૨૯૦ સાથે વિરોધાભાસમાં રહે છે, જ્યાં ટી. એન. એક્ટમાં 'વ્યવસાય' ની વ્યાખ્યાના સુધારા પહેલાં, નફાના હેતુ વિના કર્મચારીઓના લાભ માટે સ્પિનિંગ મિલ દ્વારા વ્યાજબી ભાવની દુકાન ચલાવવા દરમિયાન થયેલા વેચાણને વેચાણ વેરા માટે જવાબદાર ગણવામાં આવ્યા નહોતા]. આ જ તર્કના સમાન ધોરણે, સ્ટેટ ઓફ તમિલનાડુ વિ. શક્તિ એસ્ટેટ્સ, (૧૯૮૮) ૧ એસસીસી ૬૩૬ માં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે જ્યાં એક પેઢી દ્વારા કોફી અને એલચીનું વાવેતર કરવા માટે અનામત જંગલ ખરીદવામાં આવ્યું હતું અથવા લીઝ પર લેવામાં આવ્યું હતું અને વૃક્ષો કાપીને જંગલની પેદાશનો એક ભાગ સાફ કરવામાં આવ્યો હતો અને પછી કાપેલા વૃક્ષો અને કુદરતી વૃદ્ધિને બળતણનું લાકડું, ઈમારતી લાકડું/સ્લીપર્સ/કોલસા જેવા વિવિધ સ્વરૂપોમાં વેચવામાં આવી હતી, – તો આ વેચાણ વ્યવસાય માટે 'આકસ્મિક અથવા સહાયક' હતા. તે મહત્વહીન હતું કે આ વેચાણમાં નફાનો કોઈ હેતુ નહોતો. આ સંદર્ભમાં, એ નોંધવાનું હતું કે 'ડીલર' ની વ્યાખ્યામાં 'કેઝ્યુઅલ ડીલર' નો પણ સમાવેશ કરવામાં આવ્યો હતો અને પ્લાન્ટેશન પરિણામ આપવાનું

શરૂ કરે તે પહેલાં કરવામાં આવેલા વેચાણ પણ આવરી લેવામાં આવશે. ઈન્ડિયન એક્સપ્રેસ (પી) લિમિટેડ વિ. સ્ટેટ ઓફ તમિલનાડુ, (૧૯૮૭) ૬૭ એસટીસી ૪૭૪ (એસસી) માં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે અખબારના પ્રકાશક દ્વારા નફાના હેતુ સાથે નિયમિતપણે પસ્તી કાગળ તરીકે અખબારોની જૂની અને ન વેચાયેલી નકલોનું વેચાણ, અખબારોના પ્રિન્ટિંગ અને પ્રકાશનના મુખ્ય વ્યવસાય માટે 'આકસ્મિક' હતું અને તે વેચાણ વેરા માટે જવાબદાર હતું. આ કેસ ધી હિન્દુ વિ. સ્ટેટ ઓફ તમિલનાડુ, (૧૯૮૭) ૬૭ એસટીસી ૪૭૭ (એસસી) માં અનુસરવામાં આવ્યો હતો, જે અખબાર પ્રકાશક દ્વારા (જે સમયગાળા દરમિયાન પ્રકાશન બંધ કરવામાં આવ્યું હતું તે સમયગાળા દરમિયાન) ગ્લેઝ્ડ ન્યૂઝપ્રિન્ટના વેચાણ અને જૂના અખબારો, પ્રિન્ટ વેસ્ટ અને કટ વેસ્ટના વેચાણ સાથે સંબંધિત હતો અને આ વેચાણને અખબારના પ્રિન્ટિંગ અને પ્રકાશનના મુખ્ય વ્યવસાય માટે 'આકસ્મિક અથવા સહાયક' ગણવામાં આવ્યા હતા અને તે વેચાણ વેરા માટે જવાબદાર હતા. જો પોર્ટ ટ્રસ્ટની મુખ્ય પ્રવૃત્તિ 'વ્યવસાય' સમાન હોત તો આ કેસો અપીલકર્તા, તમિલનાડુ રાજ્ય માટે મદદરૂપ થાત.”

XXX XXX XXX

૨૮. આમ એ નોંધવામાં આવશે કે આ તમામ કેસોમાં વ્યક્તિ અથવા સંસ્થાની મુખ્ય પ્રવૃત્તિ નિઃશંકપણે 'વ્યવસાય' હતી ભલે નફાનો હેતુ કાયદા દ્વારા બાકાત રાખવામાં આવ્યો હતો અને

જોડાયેલા, આકસ્મિક અથવા સહાયક વેચાણ વૈધાનિક રીતે વ્યવસાયની વ્યાખ્યામાં સામેલ હતા. અમારી સમક્ષ પ્રશ્ન એ છે કે શું પોર્ટ ટ્રસ્ટની સ્થાપના કાયદા દ્વારા 'વ્યવસાય ચલાવવા' માટે કરવામાં આવી હતી.

૨૯. હવે અમે સામાવાળા, પોર્ટ ટ્રસ્ટ માટે ટાંકવામાં આવેલા કેસોની બીજી કેટેગરી પર આવીએ છીએ જ્યાં વ્યક્તિ અથવા સંસ્થાની મુખ્ય પ્રવૃત્તિ 'વ્યવસાય ચલાવવા' સમાન નથી. જો એમ હોય તો પ્રવૃત્તિઓ કોઈપણ વ્યવસાયથી ઘણી દૂર રહેશે. ચાલો આપણે ધારી લઈએ કે આવી "બિન-વ્યવસાયિક" પ્રવૃત્તિઓના પરિણામે (ધારો કે) અમુક ભંગાર (સ્કેપ) અથવા બિનજરૂરી સામગ્રી નીકળી શકે છે જેને જગ્યા બચાવી શકાય તે માટે સાફ કરવી જોઈએ. જો ભંગાર અથવા બિનજરૂરી સામગ્રીમાં સ્વતંત્ર વ્યવસાય ચલાવવાના ઇરાદાથી નહીં પરંતુ ભીડ ઘટાડવાના ઇરાદાથી આવા વેચાણ કરવામાં આવ્યા હોય, તો શું તેઓ વેચાણ વેરા માટે જવાબદાર રહેશે? જો આવી પરિસ્થિતિઓમાં, ભંગાર અથવા બિનજરૂરી સામગ્રીના વેચાણની પ્રવૃત્તિઓ મુખ્ય "બિન-વ્યવસાયિક" પ્રવૃત્તિની તુલનામાં પ્રવૃત્તિઓનો ખૂબ જ સૂક્ષ્મ ભાગ માત્ર હતી, તો શું તેમને કરવેરાના દાયરામાં લાવી શકાય?

૩૦. અમારા મતે, જો મુખ્ય પ્રવૃત્તિ 'વ્યવસાય' ન હોય, તો વેચાણની જોડાયેલી, આકસ્મિક (અથવા) સહાયક પ્રવૃત્તિઓ

સામાન્ય રીતે 'વ્યવસાય' સમાન રહેશે નહીં જ્યાં સુધી રેવન્યુ દ્વારા આ જોડાયેલી, આકસ્મિક અથવા સહાયક પ્રવૃત્તિઓમાં 'વ્યવસાય' ચલાવવાનો સ્વતંત્ર ઇરાદો સ્થાપિત ન થાય. ત્યારે એ શોધી કાઢવું જરૂરી બનશે કે જે વ્યવહારો જોડાયેલા, આકસ્મિક અથવા સહાયક છે તે મુખ્ય પ્રવૃત્તિઓનો માત્ર એક અતિ અલ્પ અથવા નાનો ભાગ છે કે કેમ. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, એવી ધારણા રહેશે કે વેચાણની આ જોડાયેલી, આકસ્મિક અથવા સહાયક પ્રવૃત્તિઓ 'વ્યવસાય' નથી અને આ જોડાયેલા, આકસ્મિક અને સહાયક વેચાણમાં 'વ્યવસાય' કરવાનો સ્વતંત્ર ઇરાદો સાબિત કરવાનો બોજ વિભાગ પર રહેશે. જો, ઉદાહરણ તરીકે, આ જોડાયેલા, આકસ્મિક અથવા સહાયક વ્યવહારો એટલા મોટા હોય કે જે મુખ્ય પ્રવૃત્તિને અતિ અલ્પ અથવા ખૂબ નાની બનાવી દે, તો અલબત્ત આ કેસ અગાઉ ઉલ્લેખિત પ્રથમ કેટેગરી હેઠળ આવશે.

XXX XXX XXX

૩૬. અમે નીચેના સ્પષ્ટતા અથવા ફેરફારને આધીન ઉપરોક્ત અવલોકનો સાથે સંમત છીએ. જો મુખ્ય પ્રવૃત્તિઓ 'વ્યવસાય' હોય તો તેના સંબંધમાં અથવા આકસ્મિક અથવા સહાયક વેચાણ વ્યવસાય અથવા વ્યાપારી પ્રવૃત્તિ તરીકે ઇચ્છિત હોવું જરૂરી નથી. 'વ્યવસાય' હોય તેવી અન્ય કોઈ બાબત સાથે તેમનો માત્ર સંબંધ હોવો અથવા આકસ્મિક અથવા સહાયક હોવું એ આવા વેચાણને

મુખ્ય વ્યવસાયમાં સામેલ કરવા માટે પૂરતું હતું. છેલ્લા અંશનો બીજો ભાગ જે 'પરંતુ તેનાથી વિપરીત સાચું નથી' શબ્દોથી શરૂ થાય છે, તેને એવો અર્થ કરવા માટે સુધારવાનો રહેશે કે જો પેટા-કલમ (૧) હેઠળ આવતી મુખ્ય પ્રવૃત્તિ વ્યવસાય સમાન ન હોય, તો સામાન્ય રીતે મુખ્ય પ્રવૃત્તિના સંબંધમાં કરાયેલા અથવા તેને આકસ્મિક કે સહાયક એવા આ વેચાણ 'વ્યવસાય' બનશે નહીં પરંતુ તેમ છતાં એક અપવાદ હોઈ શકે છે જ્યાં મુખ્ય "બિન-વ્યવસાયિક" પ્રવૃત્તિ સાથે જોડાયેલા અથવા આકસ્મિક કે સહાયક વેચાણ વ્યવસાય કરવાના સ્વતંત્ર ઇરાદા સાથે કરવામાં આવ્યા હોવાનું સાબિત થયું હોય અને આ અપવાદ સાબિત કરવાનો પુરાવાનો બોજ રેવન્યુ પર રહેશે. અમારા મતે, આંધ્ર પ્રદેશ હાઈકોર્ટે ઉપરોક્ત ફકરામાં એવો અર્થ નહોતો કર્યો કે જ્યાં મુખ્ય પ્રવૃત્તિઓ વ્યવસાય ન હોય ત્યાં પણ, કરદાતાએ વેચાણ સંકળાયેલ હોય તેવી જોડાયેલી, આકસ્મિક અથવા સહાયક પ્રવૃત્તિમાં વ્યવસાય ચલાવવાના ઇરાદાના અભાવને સાબિત કરવો જ જોઈએ. અપવાદરૂપ કેસોમાં એ શક્ય છે કે આવા પછીના વેચાણ પોતે જ વ્યવસાય હોઈ શકે છે જેને રેવન્યુ દ્વારા આવા સ્પષ્ટ ઇરાદા સાથે હાથ ધરવામાં આવ્યા હોવાનું સાબિત કરવામાં આવ્યું હોય. બોજ, અગાઉ જણાવ્યા મુજબ, અહીં રેવન્યુ પર રહેશે.

XXX XXX XXX

૪૪. ઉપરોક્ત જોગવાઈઓ પરથી, અમારા મતે, એ સ્પષ્ટ છે કે પોર્ટ ટ્રસ્ટ 'વ્યવસાય ચલાવવાની' કોઈ પ્રવૃત્તિમાં સામેલ નથી જેમ કે અમીનચંદ પ્યારેલાલના કેસ (એઆઈઆર ૧૯૭૫ એસસી ૧૯૩૫) (ઉપર મુજબ) માં સ્પષ્ટપણે ઠરાવવામાં આવ્યું છે અને બિનહરીફ અને બિનઉપયોગી માલ વિવિધ વૈધાનિક ચાર્જીસ, વસ્તુઓ વગેરેની પતાવટમાં વેચવામાં આવે છે અને આ વસ્તુઓનું વેચાણ પણ પોર્ટ ટ્રસ્ટની મુખ્ય પ્રવૃત્તિઓ અથવા સેવાઓનો એક અતિ અલ્પ ભાગ છે. કોઈ શંકા નથી કે, માલનું વેચાણ મુખ્ય "બિન-વ્યવસાયિક" પ્રવૃત્તિઓ સાથે જોડાયેલું અથવા આકસ્મિક અથવા સહાયક છે, પરંતુ તમિલનાડુ રાજ્ય દ્વારા પોર્ટ ટ્રસ્ટ પાસે બિનઉપયોગી/બિનહરીફ માલના વેચાણમાં વ્યવસાય ચલાવવાનો સ્વતંત્ર ઇરાદો હતો તેવી કોઈ દલીલ વિના તેમને 'વ્યવસાય' તરીકે ગણી શકાય નહીં. કારણ દર્શક નોટિસમાં વિભાગનો એવો કેસ નથી. વધુમાં હાઈકોર્ટમાં દાખલ કરાયેલી જવાબી એફિડેવિટો પરથી એ સ્પષ્ટ થાય છે કે બિનઉપયોગી અને બિનહરીફ માલમાં વ્યવસાય ચલાવવાનો પોર્ટ-ટ્રસ્ટ તરફથી કોઈ અલગ ઇરાદો હતો તેવો રાજ્યનો કેસ નથી. તેની દલીલ એવી રહી છે કે પોર્ટ ટ્રસ્ટની મુખ્ય પ્રવૃત્તિઓ 'વ્યવસાય ચલાવવા' સમાન છે અને આ વેચાણ, ભલે તે આકસ્મિક હોય, 'વ્યવસાય' શબ્દના અર્થમાં આવે છે. મુખ્ય પ્રવૃત્તિ

‘વ્યવસાય ચલાવવા’ સમાન નથી તેવા અમારા તારણને ધ્યાનમાં રાખીને આ દલીલ નિષ્ફળ જાય છે.”

૩૮. સર્વોચ્ચ અદાલતે સેલ્સ ટેક્સના સંદર્ભમાં "વ્યવસાય" ની વ્યાખ્યાની બે પ્રવૃત્તિઓમાં વિભાજિત કરીને તપાસ કરી છે, એ) વ્યક્તિની મુખ્ય પ્રવૃત્તિ નફાના હેતુ વિના હોવા છતાં "વ્યવસાય ચલાવવા" સમાન હતી, અને પ્રશ્ન એ ઊભો થશે કે શું આ વેચાણ સેલ્સ ટેક્સ માટે જવાબદાર હતા કે નહીં અને બી) જ્યાં તે નહોતી, અને જે વેચાણ આવી મુખ્ય પ્રવૃત્તિ સાથે જોડાયેલા અથવા આકસ્મિક અથવા સહાયક હતા, શું આવા વેચાણ વેચાણ વેરા માટે પાત્ર હતા. સર્વોચ્ચ અદાલતે રોયલ ટોકીઝ, હૈદરાબાદ વિ. એમ્પ્લોઈઝ સ્ટેટ ઇન્સ્યોરન્સ કોર્પોરેશન, (૧૯૭૮) ૪ એસસીસી ૨૦૪ ના કેસમાં તેના નિર્ણયનો સંદર્ભ આપ્યો છે અને અભિપ્રાય આપ્યો છે કે "૧૮... કોઈ વસ્તુ બીજી બાબત માટે આકસ્મિક છે, જો તે પ્રાથમિક તરીકે અન્ય કોઈ બાબત સાથે સંબંધિત હોય, ચોક્કસપણે, આવું કામ સંસ્થાના હેતુ માટે અપ્રસ્તુત અથવા તેનાથી વિપરીત ન હોવું જોઈએ પરંતુ તેના માટે અભિન્ન હોવું પણ જરૂરી નથી." ચુકાદાઓની શ્રેણી પર વિચાર કર્યા પછી, એવું ઠરાવવામાં આવ્યું છે કે વ્યક્તિ અથવા સંસ્થાની પ્રાથમિક પ્રવૃત્તિ નિઃશંકપણે 'વ્યવસાય' હતી, અને નફાનો હેતુ કાયદા દ્વારા બાકાત રાખવામાં આવ્યો હોવા છતાં, અને જોડાયેલા, આકસ્મિક અથવા સહાયક વેચાણ વૈધાનિક રીતે "વ્યવસાય" ની વ્યાખ્યામાં સામેલ હોવા છતાં આ સાચું રહે છે. એવું પણ ઠરાવવામાં આવ્યું છે કે "જો મુખ્ય

પ્રવૃત્તિઓ 'વ્યવસાય' હોય તો તેના સંબંધમાં અથવા આકસ્મિક અથવા સહાયક વેચાણ વ્યવસાય અથવા વ્યાપારી પ્રવૃત્તિ તરીકે ઇચ્છિત હોવું જરૂરી નથી. જો કે, 'વ્યવસાય' હોય તેવી અન્ય કોઈ બાબત સાથે તેમનો માત્ર સંબંધ હોવો અથવા આકસ્મિક અથવા સહાયક હોવું એ આવા વેચાણને મુખ્ય વ્યવસાયમાં સામેલ કરવા માટે પૂરતું હતું". સર્વોચ્ચ અદાલતે વ્યક્ત કર્યું છે કે, જો મુખ્ય પ્રવૃત્તિ 'વ્યવસાય' ન હોય, તો વેચાણની જોડાયેલી, આકસ્મિક (અથવા) સહાયક પ્રવૃત્તિઓ સામાન્ય રીતે 'વ્યવસાય' સમાન રહેશે નહીં જ્યાં સુધી રેવન્યુ દ્વારા આ જોડાયેલી, આકસ્મિક અથવા સહાયક પ્રવૃત્તિઓમાં 'વ્યવસાય' ચલાવવાનો સ્વતંત્ર ઇરાદો સ્થાપિત ન થાય, અને ત્યારે એ શોધવું જરૂરી બનશે કે જે વ્યવહારો જોડાયેલા, આકસ્મિક અથવા સહાયક છે તે મુખ્ય પ્રવૃત્તિઓનો માત્ર એક નાનો અથવા નજીવો ભાગ છે કે નહીં, અને આ જોડાયેલા, આકસ્મિક અને સહાયક વેચાણમાં 'વ્યવસાય' કરવાનો સ્વતંત્ર ઇરાદો સાબિત કરવાનો બોજો ખાતા પર રહેશે. છેવટે, સર્વોચ્ચ અદાલતે ઉપરોક્ત કેસમાં, ટ્રસ્ટીઝ ઓફ ધી પોર્ટ ઓફ મદ્રાસ વિ. મેસર્સ અમીનચંદ પ્યારેલાલ અને અન્ય (એ.આઈ.આર. ૧૯૭૫ એસ.સી. ૧૯૩૫) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણયના પ્રકાશમાં તેની વૈધાનિક ફરજ નિભાવવામાં પોર્ટ ટ્રસ્ટ દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલી પ્રવૃત્તિના સ્વરૂપની તપાસ કરતાં ઠરાવ્યું છે કે તે વ્યવસાય ચલાવવા માટે સ્થપાયેલ નથી

અને તેથી 'વ્યવસાય ચલાવવાની' કોઈ પ્રવૃત્તિમાં સામેલ હોવાનું કહી શકાય નહીં.

કલમ ૨(૧૭) હેઠળ મુખ્ય વ્યવસાયના સંદર્ભમાં કોર્પોરેટ ગેરંટીનું વિશ્લેષણ :

૩૯. માલના વેચાણની પ્રવૃત્તિ સંબંધિત સેલ્સ ટેક્સ એક્ટમાં પૂરી પાડવામાં આવેલી વ્યવસાયની વ્યાખ્યાના સંદર્ભમાં સર્વોચ્ચ અદાલત દ્વારા કરવામાં આવેલા ઉપરોક્ત અવલોકનોને ધ્યાનમાં રાખીને, "સેવાઓના સપ્લાય" ના પ્રકાશમાં જીએસટી કાયદાઓમાં પૂરી પાડવામાં આવેલી "વ્યવસાય" ની વ્યાખ્યાની તપાસ કરવાની જરૂર છે. અગાઉની ચર્ચાના અનુસંધાનમાં, અમે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૭) હેઠળ વ્યાખ્યાયિત "વ્યવસાય" ની વ્યાખ્યાની તપાસ કરી શકીએ છીએ. તેનો સુસંગત ભાગ નીચે મુજબ છે:

"૨(૧૭) "વ્યવસાય" માં સમાવેશ થાય છે –

(એ) કોઈપણ વેપાર, વાણિજ્ય, ઉત્પાદન, વ્યવસાય, વ્યવસાયિક કામગીરી, સાહસ, હોડ અથવા અન્ય કોઈ સમાન પ્રવૃત્તિ, ભલે તે નાણાકીય લાભ માટે હોય કે ન હોય;

(બી) પેટા-કલમ (એ) ના સંબંધમાં અથવા આકસ્મિક અથવા સહાયક કોઈપણ પ્રવૃત્તિ અથવા વ્યવહાર;

(સી) પેટા-કલમ (એ) ના સ્વરૂપની કોઈપણ પ્રવૃત્તિ અથવા વ્યવહાર, ભલે આવા વ્યવહારનું પ્રમાણ, આવર્તન, સાતત્ય અથવા નિયમિતતા હોય કે ન હોય"

૪૦. વ્યવસાયના સંદર્ભમાં અરજદારોની દલીલો પેટા-કલમો (એ), (બી) અને (સી) ના પ્રકાશમાં તપાસવી જરૂરી છે. એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવી એ અરજદાર-કંપનીનો મુખ્ય વ્યવસાય નથી, તેથી, કરવેરો ગેરકાયદેસર છે. વ્યાખ્યાયિત વ્યવસાય શબ્દ ખૂબ જ વિશાળ અર્થ ધરાવે છે અને સમાવેશી વ્યાખ્યાથી આગળ વધે છે. કલોઝ (એ) માં "સમાન પ્રવૃત્તિ" શબ્દપ્રયોગ, અને "સંબંધમાં અથવા આકસ્મિક અથવા સહાયક" શબ્દપ્રયોગ વેપાર, વાણિજ્ય, ઉત્પાદન, વ્યવસાય, વ્યવસાયિક કામગીરી, સાહસ, હોડ સાથે સંયોજનમાં વાંચવાના છે. બ્લેક્સ લો ડિક્શનરી ૭મી આવૃત્તિમાં, "આકસ્મિક" (ઇન્સિડેન્ટલ) ને "વધુ મહત્વની બાબતને ગોંણ; ગોંણ ભૂમિકા ધરાવતું" તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યું છે, જ્યારે "સહાયક" (એન્સિસલરી) નો અર્થ "પૂરક; ગોંણ" થાય છે. આ પ્રવૃત્તિ હોલિંગ કંપનીના મુખ્ય વ્યવસાય સાથે જોડાયેલી ક્રિયાઓને આવરી લેશે, અને મુખ્ય વ્યાપારી પ્રવૃત્તિને સમર્થન આપતી ક્રિયાઓ પણ સમાવેશ કરશે, જે તેની પેટાકંપની સાથે જોડાયેલી છે. સર્વોચ્ચ અદાલતના ઉપરોક્ત કારણોને અપનાવતાં, હોલિંગ કંપની દ્વારા કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવી એ તેની પેટાકંપનીના નાણાકીય હિતનું રક્ષણ કરવાનો એક અભિન્ન ભાગ છે.

હોલિંગ કંપનીની મુખ્ય પ્રવૃત્તિ નાણાં ધીરવાનો વ્યવસાય ન પણ હોઈ શકે, જો કે, ગેરંટી આપવી એ "વ્યવસાય" છે ભલે નફાનો હેતુ બાકાત રાખવામાં આવ્યો હોય, તે તેના વ્યાપારિક હિતનું વિસ્તરણ છે. તેની પેટાકંપનીને લોનની સુવિધા આપવામાં તેનો માત્ર સંબંધ અથવા આકસ્મિક કે સહાયક હોવું એ સેવાના સપ્લાયને "વ્યવસાય" ના દાયરામાં સામેલ કરવા માટે પૂરતું છે. આમ, હોલિંગ કંપની દ્વારા તેની પેટાકંપનીને કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવાની પ્રવૃત્તિ, જે તેને તેની વ્યાપારી પ્રવૃત્તિઓ માટે લોન મેળવવા માટે સક્ષમ બનાવે છે, તે વેપાર, વાણિજ્ય વગેરેની "સમાન પ્રવૃત્તિ" માટે આકસ્મિક પ્રવૃત્તિ હશે, અને તેથી "વ્યવસાય" તરીકે લાયક ઠરે છે. આવી પ્રવૃત્તિ નાણાકીય (આર્થિક) લાભ વિનાની પ્રવૃત્તિ હોઈ શકે છે. પ્રવૃત્તિની આવર્તન પણ અપ્રસ્તુત છે. જથ્થા, સાતત્ય અથવા આવર્તનની કોઈ ફરજિયાતતા નથી, અને એકલ અથવા અલગ વ્યવહારો પણ વ્યવસાય તરીકે ગણાય છે. અમારા દ્વારા ઠરાવ્યા મુજબ, કોર્પોરેટ ગેરંટી એ હોલિંગ કંપની દ્વારા તેની પેટાકંપનીને "સેવાઓનો સપ્લાય" છે જે લાભાર્થી છે. પેટાકંપનીની વ્યાપારિક પ્રવૃત્તિનું ભાવિ હોલિંગ કંપની દ્વારા તેને આપવામાં આવેલી ગેરંટી પર નિર્ભર છે જે તેને લોન માટે પાત્ર બનાવે છે, અને પરસ્પર, હોલિંગ કંપનીને વ્યાપાર વિસ્તરણ/પ્રવૃત્તિ દ્વારા લાભ થાય છે. આ પ્રવૃત્તિ પરિશિષ્ટ ૧ ના આર્ટિકલ ૨ ના "વ્યવસાયના માર્ગ દરમિયાન"

શબ્દપ્રયોગના ઘટકો અને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૭) હેઠળ
"વ્યવસાય" ની વ્યાખ્યાને સંતોષશે.

સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ-૨ ના આર્ટિકલ ૫(ઇ) હેઠળ સપ્લાયનો વ્યાપ :

૪૧. અરજદારો દ્વારા એવી દલીલ કરવામાં આવી છે કે હોલિંગ કંપની દ્વારા તેની પેટાકંપનીને આપવામાં આવેલી કોર્પોરેટ ગેરંટી સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ ના આર્ટિકલ ૫ ના કલોઝ (ઇ) ના દાયરામાં આવશે નહીં, કારણ કે "કોઈ કૃત્ય કરવું" શબ્દપ્રયોગને અલગથી વાંચી શકાય નહીં અને તેને "જવાબદારી સ્વીકારવી" શબ્દપ્રયોગ સાથે સંયોજનમાં વાંચવો આવશ્યક છે. વધુમાં એવી દલીલ કરવામાં આવી છે કે ન તો હોલિંગ કંપની કે ન તો પેટાકંપની કોઈ જવાબદારી માટે સંમત થાય છે અને તેથી, કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવાને સેવાઓનો સપ્લાય ગણી શકાય નહીં. જો કે અમે આ રજૂઆત સાથે સંમત છીએ, તેમ છતાં, નીચે ચર્ચા કર્યા મુજબ, કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવી એ સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ ના આર્ટિકલ ૫(ઇ) ના દાયરામાં આવશે.

૪૨. એકવાર સ્થાપિત કર્યા પછી કે પેટાકંપનીની તરફેણમાં કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવી એ પરિશિષ્ટ ૧ ના આર્ટિકલ ૨ સાથે વંચાણે લેતાં સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧)(સી) હેઠળ કલ્પના કર્યા મુજબ "સપ્લાય" ના દાયરામાં આવે છે, હવે આપણે વિચારણા કરી શકીએ છીએ કે શું કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવાની પ્રવૃત્તિ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧)(એ) ના દાયરામાં આવે છે.

૪૩. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧)(એ) નિર્ધારિત કરે છે કે જ્યાં ચોક્કસ પ્રવૃત્તિઓ અથવા વ્યવહારો પેટા-કલમ (૧) ની જોગવાઈઓ અનુસાર સપ્લાય બને છે, ત્યાં તેમને પરિશિષ્ટ ૨ માં સંદર્ભિત માલના સપ્લાય અથવા સેવાઓના સપ્લાય તરીકે ગણવામાં આવશે. પરિશિષ્ટ ૨ ના આર્ટિકલ ૫(ઇ) નો સુસંગત અર્ક, જેના પર સંબંધિત પક્ષકારો દ્વારા આધાર રાખવામાં આવ્યો છે, તે નીચે મુજબ નિર્ધારિત છે:

“પરિશિષ્ટ ૨.

[કલમ ૭ જુઓ]

માલના સપ્લાય અથવા સેવાઓના સપ્લાય તરીકે ગણવામાં આવતી પ્રવૃત્તિઓ ૧ [અથવા વ્યવહારો]

XXX XXX XXX

૫. સેવાઓનો સપ્લાય

નીચેની બાબતોને સેવાઓના સપ્લાય તરીકે ગણવામાં આવશે, એટલે કે:–

XXX XXX XXX

(ઇ) કોઈ કૃત્યથી દૂર રહેવાની, અથવા કોઈ કૃત્ય અથવા પરિસ્થિતિને સહન કરવાની, અથવા કોઈ કૃત્ય કરવાની જવાબદારી સ્વીકારવી;”

આર્ટિકલ ૫(ઇ) નિર્ધારિત કરે છે કે કોઈ કૃત્યથી દૂર રહેવાની, અથવા કોઈ કૃત્ય અથવા પરિસ્થિતિને સહન કરવાની, અથવા કોઈ કૃત્ય કરવાની જવાબદારી સ્વીકારવાને સેવાઓના સપ્લાય તરીકે ગણવામાં આવશે. જો કે, ૫(ઇ) નું વાંચન એવી છાપ આપશે કે ૫(ઇ) ના પાંચ સાધનો છે, પરંતુ વાસ્તવમાં તે ચાર છે. તે નીચે મુજબ વિભાજિત છે:

- (૧) આ માટેની જવાબદારી સ્વીકારવી
- (૨) કોઈ કૃત્યથી દૂર રહેવું, અથવા
- (૩) કોઈ કૃત્ય અથવા પરિસ્થિતિને સહન કરવી, અથવા
- (૪) કોઈ કૃત્ય કરવું”

૪૪. અભિવ્યક્તિ (૧) "કોઈ કૃત્ય અથવા પરિસ્થિતિને સહન કરવી", જો કે તેમાં "અથવા" શબ્દ છે છતાં તેને અલગ કરીને વાંચી શકાય નહીં, પરંતુ તે એક અભિવ્યક્તિનો ભાગ છે, અને એકબીજાના પૂરક છે. ત્રણ અભિવ્યક્તિઓ (૨ થી ૪) ની આગળ "આ માટેની જવાબદારી સ્વીકારવી" અભિવ્યક્તિ જોડાયેલી છે, અને તે તમામ "કરવું" શબ્દથી શરૂ થાય છે અને "અથવા" દ્વારા વિભાજિત થાય છે. આમ, શાબ્દિક અર્થમાં આર્ટિકલ ૫(ઇ) નો અર્થ થશે, "કોઈ કૃત્યથી દૂર રહેવાની જવાબદારી સ્વીકારવી", "કોઈ કૃત્ય અથવા પરિસ્થિતિને સહન કરવાની જવાબદારી સ્વીકારવી" અને "કોઈ કૃત્ય કરવાની જવાબદારી સ્વીકારવી" નો સેવાઓનો સપ્લાય. આમ, કોર્પોરેટ ગેરંટી આર્ટિકલ ૫(ઇ) હેઠળ આવશે કે નહીં તે નક્કી કરવામાં "જવાબદારી" (ઓબ્લિગેશન) શબ્દ મહત્વ ધારણ કરે છે.

૪૫. બ્લેક્સ લો ડિક્શનરી ૭મી આવૃત્તિ: ઓબ્લિગેશનને નીચે મુજબ વ્યાખ્યાયિત કરે છે:

જવાબદારી (ઓબ્લિગેશન), સંજ્ઞા. ૧. કશુંક કરવાની અથવા ન કરવાની કાનૂની અથવા નૈતિક ફરજ. ૨. ચોક્કસ વ્યક્તિ અથવા વ્યક્તિઓના જૂથ માટે ચોક્કસ રકમ ચૂકવવાની અથવા ચોક્કસ કાર્ય કરવાની જવાબદારીનો ઔપચારિક, બંધનકર્તા કરાર અથવા સ્વીકૃતિ. – જેને કાનૂની જવાબદારી પણ કહેવાય છે.

કાયદામાં જવાબદારી એ એક બંધનકર્તા કાનૂની સંબંધ (વિન્કુલમ જ્યુરીસ) છે જે એક પક્ષકારને અન્ય પક્ષકાર માટે કોઈ કૃત્ય કરવા, ચુકવણી કરવા અથવા કશુંક કરવાથી દૂર રહેવા માટે દબાણ કરે છે. તે એક અમલવારીપાત્ર સંબંધ બનાવે છે જ્યાં એક વ્યક્તિ પાસે કાનૂની ફરજ હોય છે અને બીજી વ્યક્તિ પાસે તેની પરિપૂર્ણતાની માંગ કરવાનો અનુરૂપ અધિકાર હોય છે.

૪૬. પેટાકંપની સાથે હોલ્ડિંગ કંપનીનો સંબંધ વૈધાનિક છે અને કંપનીઝ એક્ટ, ૨૦૧૩ ની કલમ ૨(૮૭) હેઠળ તેનું સ્થાન મેળવે છે, અને આમ તે વિન્કુલમ જ્યુરીસ, એક કાનૂની બંધન છે. હોલ્ડિંગ કંપની આમ તેની પેટાકંપની માટે કશુંક કરવાની અથવા ન કરવાની કાનૂની ફરજથી બંધાયેલી છે. તે કરાર દ્વારા બંધાયેલી છે અથવા તેની પેટાકંપની માટે ચોક્કસ કાર્ય કરવાની જવાબદારી સ્વીકારે છે, અને અમલવારીપાત્ર સંબંધ અને પરિપૂર્ણતાની માંગ કરવાનો અનુરૂપ અધિકાર ધરાવે છે. આમ, પેટાકંપની દ્વારા હોલ્ડિંગ કંપની પાસેથી માંગવામાં આવેલી અને તેની

નાણાકીય સુરક્ષાની પરિપૂર્ણતા માટે હોલ્ડિંગ કંપની દ્વારા સ્વીકારવામાં આવેલી કોર્પોરેટ ગેરંટી "કોઈ કૃત્ય કરવાની જવાબદારી સ્વીકારવી" અભિવ્યક્તિ હેઠળ આવશે. તેથી, પરિણામે સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ ના આર્ટિકલ ૫(ઈ) હેઠળ "સેવાઓનો સપ્લાય" ગણવામાં આવશે.

પેટાકંપની સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૯૩) હેઠળ પ્રાપ્તકર્તા બને છે કે કેમ :

૪૭. વ્યવહાર સેવાઓનો સપ્લાય બનાવે છે તે સ્થાપિત કર્યા પછી, વિચારણા માટેનો આગળનો મુદ્દો એ છે કે શું પેટાકંપનીને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૯૩) ના અર્થમાં "પ્રાપ્તકર્તા" (રેસિપિયન્ટ) કહી શકાય. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૯૩) નીચે મુજબ વંચાય છે:

"૨(૯૩) માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયના "પ્રાપ્તકર્તા" નો અર્થ થાય છે—

(એ) જ્યાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાય માટે અવેજ ચૂકવવાપાત્ર હોય, ત્યાં તે અવેજ ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ;

(બી) જ્યાં માલના સપ્લાય માટે કોઈ અવેજ ચૂકવવાપાત્ર ન હોય, ત્યાં જે વ્યક્તિને માલ પહોંચાડવામાં આવે છે અથવા ઉપલબ્ધ કરાવવામાં આવે છે, અથવા જેને માલનો કબજો અથવા ઉપયોગ આપવામાં આવે છે અથવા ઉપલબ્ધ કરાવવામાં આવે છે તે વ્યક્તિ; અને

(સી) જ્યાં સેવાના સપ્લાય માટે કોઈ અવેજ ચૂકવવાપાત્ર ન હોય, ત્યાં જે વ્યક્તિને સેવા આપવામાં આવે છે તે વ્યક્તિ,

અને જેને સપ્લાય કરવામાં આવે છે તે વ્યક્તિના કોઈપણ સંદર્ભને સપ્લાયના પ્રાપ્તકર્તાના સંદર્ભ તરીકે ગણવામાં આવશે અને તેમાં સપ્લાય કરેલા માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સંબંધમાં પ્રાપ્તકર્તા વતી તે રીતે કાર્ય કરતા એજન્ટનો સમાવેશ થશે;"

૪૮. અગાઉ ચર્ચા કર્યા મુજબ, એક્ટની કલમ ૧૪૦, જે વળતરનો અધિકાર આપે છે, તે હોલિંગ કંપની દ્વારા તેની પેટાકંપનીને સેવાઓનો સપ્લાય સ્થાપિત કરવામાં કનેક્ટિંગ લિંક તરીકે કામ કરે છે. એક્ટની કલમ ૧૪૫ સ્પષ્ટપણે પ્રદાન કરે છે કે, ગેરંટીના દરેક કરારમાં, મુખ્ય દેવાદાર દ્વારા જામીનદારને નુકસાન સામે રક્ષણ આપવાનું ગર્ભિત વચન હોય છે, અને જામીનદાર ગેરંટી હેઠળ કાયદેસર રીતે ચૂકવેલી રકમ મુખ્ય દેવાદાર પાસેથી વસૂલવા માટે હકદાર છે. કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટની કલમ ૧૪૦ સાથે વંચાણે લેતાં આ જોગવાઈઓ સ્થાપિત કરે છે કે, પેટાકંપની કોર્પોરેટ ગેરંટીના કરારમાં પક્ષકાર ન હોવા છતાં પણ, સેવાઓનો સપ્લાય આખરે પેટાકંપનીના લાભ માટે પ્રાપ્ત થાય છે અને આપવામાં આવે છે. તે મુજબ, પેટાકંપની કોર્પોરેટ ગેરંટી હેઠળ સેવાઓની "પ્રાપ્તકર્તા" બનશે, જેથી સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૯૩) ની જરૂરિયાતો સંતોષાય છે.

૪૯. કોર્પોરેટ ગેરંટીની ઓળખ અને હેતુ પેટાકંપની સાથે આંતરિક રીતે જોડાયેલા છે, જે નાણાકીય સહાય માટે લેણદાર બેંકનો સંપર્ક કરે છે. સેવાની રજૂઆત પેટાકંપનીની આવી નાણાકીય સહાયની જરૂરિયાત દ્વારા શરૂ થાય છે, જેના પરિણામે હોલિંગ કંપની દ્વારા કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવામાં આવે છે, ખાસ કરીને જ્યાં પેટાકંપની પોતાની મેળે જરૂરી નાણાકીય સહાય મેળવવામાં અસમર્થ હોય. આમ, હોલિંગ કંપની દ્વારા આપવામાં આવેલી કોર્પોરેટ ગેરંટી મારફતે સેવાઓનો સપ્લાય આખરે પેટાકંપની સાથે જમા થાય છે અને સમાપ્ત થાય છે. સેવાના અંતિમ લાભાર્થી અને પ્રાપ્તકર્તા તરીકે, પેટાકંપની સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૯૩) ના અર્થમાં "પ્રાપ્તકર્તા" તરીકે લાયક ઠરે છે.

કોર્પોરેટ ગેરંટી એક્શનેબલ ક્લેઈમ છે કે કેમ :

૫૦. અરજદારોએ એવો મુદ્દો પણ ઉઠાવ્યો છે કે શું કોર્પોરેટ ગેરંટી જારી કરવી એ "એક્શનેબલ ક્લેઈમ" બને છે અને પરિણામે, સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૩ હેઠળ "સપ્લાય" ના દાયરાની બહાર આવે છે. અરજદારોની દલીલ કોર્પોરેટ ગેરંટીના સ્વરૂપ અને કામગીરી પર આધારિત છે, જે પેટાકંપની દ્વારા કોઈપણ સમયે દેવું ચૂકવવાની સંભવિત ઘટનાને આધીન છે. અરજદારોએ આઈબીસી કોડની કલમ ૩ અને ૫ ની જોગવાઈઓ સાથે વંચાણે લેતાં બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬ મારફતે કોર્પોરેટ ગેરંટીને જોડવાનો પ્રયાસ કર્યો છે.

૫૧. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧) હેઠળ વ્યાખ્યાયિત એક્શનેબલ ક્લેઈમનો સમાન અર્થ છે જે તેને ટ્રાન્સફર ઓફ પ્રોપર્ટી એક્ટ, ૧૮૮૨ ની કલમ ૩ માં સોંપવામાં આવ્યો છે. ટ્રાન્સફર ઓફ પ્રોપર્ટી એક્ટ, ૧૮૮૨ ની કલમ ૩ એક્શનેબલ ક્લેઈમને આ મુજબ વ્યાખ્યાયિત કરે છે:

"સ્થાવર મિલકતના ગીરો દ્વારા અથવા જંગમ મિલકતના હાઈપોથીકેશન અથવા પ્લેજ દ્વારા સુરક્ષિત દેવા સિવાયના કોઈપણ દેવાનો દાવો, અથવા દાવેદારના વાસ્તવિક કે રચનાત્મક કબજામાં ન હોય તેવી જંગમ મિલકતમાં કોઈપણ હિતકારી હિતનો દાવો, જેને દીવાની અદાલતો રાહત માટેના આધાર તરીકે માન્યતા આપે છે, ભલે આપું દેવું અથવા હિતકારી હિત અસ્તિત્વમાં હોય, ઉપાર્જિત થતું હોય, શરતી હોય કે સંભવિત હોય."

૫૨. સીજીએસટી એક્ટનું પરિશિષ્ટ-૩ ચોક્કસ પ્રવૃત્તિઓ અને વ્યવહારો નિર્દિષ્ટ કરે છે જેને માલનો સપ્લાય કે સેવાઓનો સપ્લાય ગણવામાં આવતો નથી અને તેથી તે જીએસટી માટે જવાબદાર નથી. આવી એક બાકાત કેટેગરી એક્શનેબલ ક્લેઈમ્સ છે, સિવાય કે જેમને ખાસ કરીને કરવેરા હેઠળ લાવવામાં આવ્યા હોય. ગેમ્સક્રાફ્ટ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતને ગેમિંગ પ્રવૃત્તિઓ સાથે જોડાયેલા "એક્શનેબલ ક્લેઈમ" સાથે વ્યવહાર કરવાનો પ્રસંગ મળ્યો હતો. સુસંગત અવલોકનો નીચે મુજબ છે:

“૫૦.૨૩. અગાઉ જણાવ્યા મુજબ, અનુચ્છેદ ૨૪૬એ એ માલ અને સેવાઓ કરના સંદર્ભમાં કાયદા ઘડવા માટે સંસદ અને રાજ્ય વિધાનસભાઓને સક્ષમ બનાવતું એક વ્યાપક અને વિશિષ્ટ બંધારણીય માળખું રજૂ કર્યું હતું. જીએસટી વ્યવસ્થા કરપાત્ર ઘટના તરીકે "સપ્લાય" ના વ્યાપક ખ્યાલની આસપાસ કેન્દ્રિત છે અને તે અગાઉના વ્યાપારી કાયદાઓ હેઠળ માલના વેચાણને સંચાલિત કરતી પરંપરાગત વિભાવનાઓ સુધી મર્યાદિત નથી.

૫૦.૨૪. કરદાતાઓની રજૂઆત એવી ખોટી ધારણા પર આગળ વધે છે કે અનુચ્છેદ ૩૬૬(૧૨) અને ૩૬૬(૨૬એ) ઐતિહાસિક વ્યાપારી કાયદાના વર્ગીકરણ અનુસાર દરેક કાનૂની કેટેગરીને માલ અથવા સેવાઓમાં સ્થિર કરતા કઠોર ખાનાઓ બનાવે છે. ન તો અનુચ્છેદ ૩૬૬(૧૨) કે ન તો અનુચ્છેદ ૩૬૬(૨૬એ) આવા અણનમ વિભાજનનો આદેશ આપે છે. અનુચ્છેદ ૩૬૬(૨૬એ), જે "સેવાઓ" ને "માલ સિવાયનું કશું પણ" તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરે છે, તેને પૂર્વ-અસ્તિત્વમાં રહેલા વ્યાપારી કાયદાના તફાવતોને બંધારણીય બનાવવા તરીકે પણ સમજી શકાય નહીં જેથી અનુચ્છેદ ૨૪૬એ અનુસાર ઘડવામાં આવેલા જીએસટી માળખામાં સંસદની કાયદાકીય લવચીકતા છીનવી શકાય.

૫૦.૨૫. તેમ છતાં પણ, એક્શનેબલ ક્લેઈમ્સ વેપાર અને વાણિજ્યની વિષયવસ્તુ બનવા માટે સક્ષમ જંગમ માલિકી હિતો

સાથે પરંપરાગત રીતે સંકળાયેલા ઘણા લક્ષણો ધરાવે છે. એક્શનેબલ ક્લેઇમ્સ ટ્રાન્સફર ઓફ પ્રોપર્ટી એક્ટ, ૧૮૮૨ હેઠળ જંગમ મિલકતમાં ટ્રાન્સફર કરી શકાય તેવા અને સોંપી શકાય તેવા હિત તરીકે સ્પષ્ટપણે માન્ય છે. ટ્રાન્સફર ઓફ પ્રોપર્ટી એક્ટની કલમ ૧૩૦ પોતે મૂલ્ય માટે એક્શનેબલ ક્લેઇમ્સની સોંપણીનું ચિંતન કરે છે. આવા હિતો ટ્રાન્સફર, અસાઇનમેન્ટ, મૂલ્યાંકન અને વ્યાપારી વ્યવહાર માટે સક્ષમ છે અને તેથી માલમાં માલિકી હિતો સાથે પરંપરાગત રીતે સંકળાયેલી લાક્ષણિકતાઓ ધરાવે છે. તેથી જીએસટી માળખા હેઠળ "માલ" ના દાયરામાં એક્શનેબલ ક્લેઇમ્સનો સમાવેશ બંધારણીય અથવા વૈચારિક રીતે પરાયું કહી શકાય નહીં.

XXX XXX XXX

પર.૨. નોંધનીય રીતે, વ્યાખ્યા એ પણ માન્ય રાખે છે કે હિતકારી હિત "હાલનું, ઉપાર્જિત થતું, શરતી અથવા સંભવિત" હોઈ શકે છે. પરિણામે, કાયદા દ્વારા માન્ય જંગમ મિલકતમાં હિતકારી હિત અસ્તિત્વમાં આવે એટલે એક્શનેબલ ક્લેઇમ ઊભો થાય છે, ભલે તે હાલનો હોય, ઉપાર્જિત થતો હોય, શરતી હોય કે સંભવિત હોય. સહાબાજી અને જુગારના વ્યવહારોમાં, એકવાર સહભાગી અનિશ્ચિત ઘટના પર નાણાં હોડમાં મૂકે છે, ત્યારે અમલવારીપાત્ર દાવામાં પરિપક્વ થવા માટે સક્ષમ

સંભવિત હિતકારી હિત અસ્તિત્વમાં આવે છે. આવું હિત એક્શનેબલ ક્લેઈમની વૈધાનિક વ્યાખ્યામાં સીધું આવે છે.

XXX XXX XXX

પર.૧૧. એ પણ નોંધવું જોઈએ કે પરિશિષ્ટ ૨ માત્ર ચોક્કસ સપ્લાયને માલના સપ્લાય અથવા સેવાઓના સપ્લાય તરીકે વર્ગીકૃત કરે છે. તે કરપાત્ર સપ્લાયની સંપૂર્ણ સૂચિ નથી. જીએસટીની વસૂલાત કલમ ૭ હેઠળ "સપ્લાય" થવા પર ઊભી થાય છે અને માત્ર પરિશિષ્ટ ૨ હેઠળ વર્ગીકરણ પર નહીં. પરિણામે, માત્ર એટલા માટે કે સહાબાજી અને જુગારના વ્યવહારોમાં જે રીતે એક્શનેબલ-ક્લેઈમ હિતો ઉદ્ભવે છે અને કાર્ય કરે છે તે ખાસ કરીને પરિશિષ્ટ ૨ માં ગણાવેલ નથી, તેવા વ્યવહારોને સીજીએસટી એક્ટ હેઠળ કરપાત્ર સપ્લાયના દાયરામાંથી બાકાત રાખતું નથી. સહાબાજી અને જુગારની વ્યવસ્થાઓમાં, જ્યાં પ્લેટફોર્મ દ્વારા સંચાલિત સંગઠિત વ્યાપારી માળખું ખેલાડીઓની ભાગીદારી પર સંભવિત એક્શનેબલ-ક્લેઈમ હિતોને જન્મ આપે છે, આવી વ્યવસ્થાઓ પરિશિષ્ટ ૩ સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૭ હેઠળ કલ્પના કરાયેલ કરપાત્ર સપ્લાયના વ્યાપક દાયરામાં આવે છે."

૫૩. એક્શનેબલ ક્લેઈમના સંબંધમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના અવલોકનો ટ્રાન્સફર ઓફ પ્રોપર્ટી એક્ટ, ૧૮૮૨ ની કલમ ૧૩૦ સાથે વંચાણે લેતાં

ગેમિંગ પ્રવૃત્તિઓ સંબંધિત સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ-૩ સાથે વંચાણો લેતાં સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૩૧એ ની જોગવાઈઓમાં થી ઉદ્ભવે છે, જે મૂલ્ય માટે એક્શનેબલ કલેઈમ્સની સોંપણીનું ચિંતન કરે છે. આ એક સુસ્થાપિત કાનૂની દાખલો છે કે એક્શનેબલ કલેઈમ માન્ય રાખે છે કે હિતકારી હિત "હાલનું, ઉપાર્જિત થતું, શરતી અથવા સંભવિત" હોઈ શકે છે.

૫૪. હવે આપણે 'દેવું' ની વ્યાખ્યા અને કોર્પોરેટ ગેરંટીને એક્શનેબલ કલેઈમ હેઠળ લાવવાના સંદર્ભમાં અરજદારોના તર્કની કસોટી કરીશું. "દેવું" ની વ્યાખ્યા બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬(૮) માં શોધી શકાય છે. તે નીચે મુજબ વંચાય છે:

"૩૬૬. વ્યાખ્યાઓ

આ બંધારણમાં, જ્યાં સુધી સંદર્ભથી અન્યથા જરૂરી ન હોય ત્યાં સુધી, નીચેની અભિવ્યક્તિઓ અનુક્રમે તેમને સોંપવામાં આવેલા અર્થો ધરાવે છે, એટલે કે—

૮. "દેવું" માં વાર્ષિકી દ્વારા મૂડી રકમ ચૂકવવાની કોઈપણ જવાબદારી સંબંધિત કોઈપણ જવાબદારી અને કોઈપણ ગેરંટી હેઠળની કોઈપણ જવાબદારીનો સમાવેશ થાય છે, અને "દેવાના ચાર્જસ" નું તે મુજબ અર્થઘટન કરવામાં આવશે;"

૫૫. અનુચ્છેદ ૩૬૬ "આ બંધારણમાં, જ્યાં સુધી સંદર્ભથી અન્યથા જરૂરી ન હોય ત્યાં સુધી" થી શરૂ થાય છે. આમ, અનુચ્છેદ ૩૬૬ હેઠળ ગણાવેલી વ્યાખ્યાઓ ભારતના બંધારણની જોગવાઈઓને સમજવા સાથે સંબંધિત છે જેમાં આવા શબ્દો સમાવિષ્ટ છે જેને અર્થ સોંપવામાં આવ્યો છે. જીએસટી કાયદાઓમાં, "એક્શનેબલ કલેઈમ" માં જોવા મળતા 'દેવું' નો અર્થ ટ્રાન્સફર ઓફ પ્રોપર્ટી એક્ટ પરથી સમજવાનો છે, અને તેથી અરજદારો દ્વારા દાવો કરાયેલ આઈબીસી કોડ નહીં પરંતુ જીએસટી કાયદાના ઇરાદાને ધ્યાનમાં રાખીને ટીપી એક્ટ, ૧૮૮૨ ના સંદર્ભમાં અર્થઘટન કરવાનો અને સમજવાનો છે. હોલિંગ કંપની (જામીનદાર), તેની પેટાકંપની (મુખ્ય દેવાદાર) અને નાણાકીય સંસ્થા (ધિરાણકર્તા) ની ભૂમિકા અને જીએસટી કાયદા હેઠળ કોર્પોરેટ ગેરંટીનું સ્વરૂપ અને હેતુ ફક્ત ટીપી એક્ટ, ૧૮૮૨ અને ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની જોગવાઈઓનો આશરો લઈને જ તપાસવાની જરૂર છે. કોર્પોરેટ ગેરંટીના કિસ્સામાં, ગેરંટી આપનાર કસૂર થવા પર અન્ય વ્યક્તિના દેવાની પતાવટ કરવાની અથવા જવાબદારી પૂરી કરવાની જવાબદારી સ્વીકારે છે. જો કે આવી ગેરંટી એક સંભવિત જવાબદારી બનાવે છે જે ભવિષ્યમાં અમલવારીપાત્ર બની શકે છે, તે પોતે કાયદાના અર્થમાં એક્શનેબલ કલેઈમ સમાન નથી. જ્યાં સુધી પેટાકંપની કસૂર ન કરે ત્યાં સુધી હોલિંગ કંપની દેવાદાર નથી. તે તેની પેટાકંપનીમાં હિતકારી નાણાકીય હિત ધરાવે છે. પેટાકંપની દ્વારા કસૂરની અસર લેણદાર-બેંક દ્વારા હોલિંગ

કંપની પાસેથી દાવામાં પરિણમે છે. ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૨૬, ૧૨૭ અને ૧૨૮ ની જોગવાઈઓના સંયુક્ત વાંચન પરથી સ્પષ્ટ થાય છે કે જ્યારે લેણદાર-બેંક પેટાકંપની (મુખ્ય દેવાદાર) ને લોન સુવિધા પૂરી પાડે છે, ત્યારે તે ચોક્કસ કૃત્ય હોલિંગ કંપની (જામીનદાર) તરફ જતો કાનૂની અવેજ બનાવે છે, અને ગેરંટી માટેનો અવેજ ક્રેડિટ સુવિધા આગળ ધપાવીને લેણદાર બેંક (વચન આપનાર) તરફથી સીધો પેટાકંપની (વચન મેળવનાર) તરફ વહે છે. ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૨૮ હોલિંગ કંપની (જામીનદાર) ની ભૂમિકા અને જવાબદારીને મજબૂત બનાવે છે, જે મુખ્ય દેવાદાર (પેટાકંપની) સાથે સહ-વિસ્તૃત છે. આમ, પેટાકંપની દ્વારા કસૂર થવાથી હોલિંગ કંપની પાસેથી કોર્પોરેટ ગેરંટી લાગુ કરવા માટે બેંક-ધિરાણકર્તા દ્વારા પગલાં લેવામાં આવશે. દેવાની ચુકવણી માત્ર પેટાકંપની પર છે સિવાય કે તે કસૂર કરે. એક્શનેબલ કલેઈમ ચુકવણી અથવા દેવાનો દાવો કરવાના સીધા, પ્રાથમિક અધિકારનું પ્રતિનિધિત્વ કરે છે, જેની સરખામણી કોર્પોરેટ ગેરંટી સાથે કરી શકાતી નથી જે ત્રિપક્ષીય કરારમાંથી ઉદ્ભવતી મુખ્ય દેવાદારની કસૂર પર શરૂ થતી ગોણ, સંભવિત જવાબદારીમાંથી ઉદ્ભવે છે. કલમ ૩ હેઠળની વ્યાખ્યા સ્પષ્ટ કરે છે કે એક્શનેબલ કલેઈમ અસુરક્ષિત દેવાના દાવા સાથે સંબંધિત છે જે નાણાકીય જવાબદારીઓ છે જે એક્શનેબલ કલેઈમ તરીકે લાયક ઠરે છે, જેને ટીપી એક્ટ, ૧૮૮૨ ની કલમ ૧૩૦ ની જોગવાઈઓનો આશરો લઈને ટ્રાન્સફર કરી શકાય છે

જ્યારે કોર્પોરેટ ગેરંટી આકસ્મિક રીતે વેચી શકાતી નથી; કારણ કે તે ધિરાણકર્તાને આપવામાં આવેલી ચોક્કસ, બિન-ટ્રાન્સફરપાત્ર નાણાકીય ખાતરી છે. આમ, કોર્પોરેટ ગેરંટી સંભવિત સ્વરૂપની હોવા છતાં, તે ટીપી એક્ટ, ૧૮૮૨ ની કલમ ૩ હેઠળ વ્યાખ્યાયિત એક્શનેબલ કલેઈમ હેઠળ સખત અર્થમાં આવતી નથી. આઈબીસી કોડ સાથે વંચાણે લેતાં અનુચ્છેદ ૩૬૬(૮) હેઠળ 'દેવું' ની વ્યાખ્યા દ્વારા કોર્પોરેટ ગેરંટીને એક્શનેબલ કલેઈમમાં ખેંચી શકાય નહીં, પરંતુ જીએસટી કાયદાના સંદર્ભમાં તેની કાનૂની ઓળખ ટીપી એક્ટ અને કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટની જોગવાઈઓ દ્વારા સ્થાપિત થાય છે. આમ, કોર્પોરેટ ગેરંટી સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૨)(એ) સાથે વંચાણે લેતાં પરિશિષ્ટ ૩ ની પહોંચ બહાર રહેશે.

કોર્પોરેટ ગેરંટી એ શેરધારક પ્રવૃત્તિ છે કે કેમ :

૫૬. કોર્પોરેટ ગેરંટી એ શેરહોલ્ડિંગ પ્રવૃત્તિ છે તે સાબિત કરવા માટે, અરજદારોએ ઇન્કમ ટેક્સ અપીલેટ ટ્રિબ્યુનલ (આઈટીએટી), માઈકો ઇન્ક લિ. (ઉપર મુજબ) ના ચુકાદા પર આધાર રાખ્યો છે, જેમાં ટ્રિબ્યુનલે ઇન્કમ ટેક્સ એક્ટ હેઠળ સીજી ના વ્યાપની તપાસ કરતી વખતે ઠરાવ્યું છે કે પેરેન્ટ એન્ટિટી દ્વારા આપવામાં આવતી કોર્પોરેટ ગેરંટી પ્રથમ નજરે "શેરહોલ્ડર પ્રવૃત્તિ" ના સ્વરૂપની છે, કારણ કે સીજી આપવાનું પગલું હોલ્ડિંગ કંપની દ્વારા કોર્પોરેટ રોકાણોનું રક્ષણ કરવા અને નાણાં એકત્ર કરવા માટે પેટાકંપનીની સ્વતંત્ર ક્રેડિટ શક્તિના અભાવની ભરપાઈ

કરવા માટે લેવામાં આવે છે. ટ્રિબ્યુનલે સ્પષ્ટ કર્યું હતું કે "સેવાની જોગવાઈ" અને "શેરહોલ્ડર પ્રવૃત્તિ" પરસ્પર વિશિષ્ટ વિભાવનાઓ છે. જો કે, અમારા મતે, શેરહોલ્ડર પ્રવૃત્તિનો સિદ્ધાંત જીએસટી વ્યવસ્થા પર સખત અર્થમાં લાગુ કરી શકાય નહીં, અને તે સીજી ના અમલના સ્વરૂપ પર આધારિત છે. એસસીએ નં. ૧૨૧૭૫ અને ૧૨૧૭૯/૨૦૧૯ ના અરજદાર જેવા કેસ હોઈ શકે છે, જ્યાં સાથે શેર્સ ગીરવે મૂકવામાં આવ્યા હોય. નાણાં અને જામીનગીરી સંબંધિત પ્રવૃત્તિને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૫૨) હેઠળ "માલ" અને કલમ ૨(૧૦૨) હેઠળ "સેવા" ની વ્યાખ્યામાંથી બાકાત રાખવામાં આવી છે. આ તબક્કે અમે ફીનિક્સ આર્ક પ્રા. લિ. (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના પૂર્ણ બેંચના નિર્ણયનો સંદર્ભ લઈ શકીએ છીએ. સર્વોચ્ચ અદાલતે કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટની કલમ ૧૨૪, ૧૨૬ અને ૧૭૨ ની જોગવાઈઓની તપાસ કરતી વખતે ગેરંટી અને પ્લેજ વચ્ચે તફાવત કર્યો છે અને આ મુજબ ઠરાવ્યું છે:

"૨૪. ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ નું પ્રકરણ ૮ "ક્ષતિપૂર્તિ અને ગેરંટી અંગે" સાથે સંબંધિત છે. કલમ ૧૨૪ "ક્ષતિપૂર્તિનો કરાર" વ્યાખ્યાયિત કરે છે અને કલમ ૧૨૬ "ગેરંટીનો કરાર" વ્યાખ્યાયિત કરે છે. કલમ ૧૨૬ જે હાલના કેસ માટે સુસંગત છે તે નીચે મુજબ છે:

'કલમ ૧૨૬. "ગેરંટીનો કરાર", "જમીનદાર", "મુખ્ય દેવાદાર" અને "લેણદાર". – "ગેરંટીનો કરાર" એ ત્રીજી વ્યક્તિની કસૂરના કિસ્સામાં તેના વચનનું પાલન કરવાનો અથવા તેની જવાબદારી નિભાવવાનો કરાર છે. જે વ્યક્તિ ગેરંટી આપે છે તેને "જમીનદાર" કહેવાય છે; જે વ્યક્તિની કસૂરના સંબંધમાં ગેરંટી આપવામાં આવે છે તેને "મુખ્ય દેવાદાર" કહેવાય છે, અને જે વ્યક્તિને ગેરંટી આપવામાં આવે છે તેને "લેણદાર" કહેવાય છે. ગેરંટી મૌખિક અથવા લેખિત હોઈ શકે છે.'

૨૫. વ્યાખ્યા પરથી સ્પષ્ટ થાય છે કે ગેરંટીનો કરાર એ ત્રીજી વ્યક્તિની કસૂરના કિસ્સામાં તેના વચનનું પાલન કરવાનો અથવા તેની જવાબદારી નિભાવવાનો કરાર છે. હાલનો કેસ એવો કેસ નથી જ્યાં કોર્પોરેટ દેવાદારે ઉધાર લેનારની કસૂરના કિસ્સામાં વચનનું પાલન કરવાનો અથવા તેની જવાબદારી નિભાવવાનો કરાર કર્યો હોય. પ્લેજ એગ્રીમેન્ટ સિક્યોરિટી તરીકે ૪૦,૧૬૦ શેર્સ ગીરવે મૂકવા પૂરતો મર્યાદિત છે. કોર્પોરેટ દેવાદારે ક્યારેય ઉધાર લેનારની જવાબદારી નિભાવવાનું વચન આપ્યું નથી. ફેસિલિટી એગ્રીમેન્ટ જેના હેઠળ ઉધાર લેનાર નિયમો અને શરતોથી બંધાયેલો હતો અને કામગીરી માટે લોન સિક્યોરિટી ચૂકવવાની તેની જવાબદારી ધરાવતો હતો તે તમામ ફેસિલિટી એગ્રીમેન્ટમાં સમાવિષ્ટ છે. ગેરંટીના કરારમાં "ત્રીજી વ્યક્તિની કસૂરના કિસ્સામાં વચનનું પાલન

કરવાની અથવા જવાબદારી નિભાવવાની" ગેરંટી હોય છે. આમ, કલમ ૧૨૬ માં મુખ્ય શબ્દો ત્રીજી વ્યક્તિના "વચનનું પાલન કરવાનો", અથવા "જવાબદારી નિભાવવાનો" કરાર છે. "વચનનું પાલન કરવું" અથવા "જવાબદારી નિભાવવી" બંને અભિવ્યક્તિઓ "ત્રીજી વ્યક્તિ" સાથે સંબંધિત છે.

૨૬. તારીખ ૧૦.૦૧.૨૦૧૨ ના પ્લેજ કરારમાં એવો કોઈ કરાર નથી કે તારીખ ૧૨.૦૫.૨૦૧૧ ના ફેસિલિટી કરારમાં ઉધાર લેનાર દ્વારા રૂ. ૪૦ કરોડના દેવાની જવાબદારી નિભાવવા માટે જે વચન આપવામાં આવ્યું હતું તે કોર્પોરેટ દેવાદાર દ્વારા સ્વીકારવામાં આવ્યું છે. તે ઉધાર લેનાર હતો જેણે તારીખ ૧૨.૦૫.૨૦૧૧ ના ફેસિલિટી કરારમાં રૂ. ૪૦ કરોડની લોન ચૂકવવાનું વચન આપ્યું હતું અને તે ઉધાર લેનાર હતો જેણે ધિરાણકર્તા પ્રત્યેની જવાબદારી નિભાવવાનું સ્વીકાર્યું હતું. તારીખ ૧૦.૦૧.૨૦૧૨ ના પ્લેજ કરારમાં એવો કોઈ કરાર નથી કે કોર્પોરેટ દેવાદારે ત્રીજી વ્યક્તિના વચનનું પાલન કરવાનો અથવા જવાબદારી નિભાવવાનો કરાર કર્યો છે. પ્લેજ કરાર માત્ર જીઈએલ ના ૪૦,૧૬૦ શેર્સ ગીરવે મૂકવા પૂરતો મર્યાદિત છે.

૨૭. અમે ઉપર નોંધ્યું છે કે ફેસિલિટી એગ્રીમેન્ટમાં પરિશિષ્ટ ૪ દ્વારા સિક્યોરિટી ક્લિએશન છે જેમાં જીઈએલ ના ૧૦૦% ઇક્વિટી શેર ઉધાર લેનાર દ્વારા ગીરવે મૂકવામાં આવ્યા હતા અને જીઈએલ ની તમામ વર્તમાન અસ્કયામતો પર સેકન્ડ પેરી-પાસુ ચાર્જ પણ લોન

માટે સુરક્ષા તરીકે બનાવવામાં આવ્યો હતો. એવું જણાય છે કે જીઈએલ ના કેટલાક શેર કોર્પોરેટ દેવાદાર પાસે પણ હતા જે દોશિયન લિમિટેડની પેટાકંપની છે, તેથી તારીખ ૧૦.૦૧.૨૦૧૨ ના અનુગામી કરાર દ્વારા તેને વધારાની સિક્યોરિટી તરીકે ધિરાણકર્તા પાસે ગીરવે પણ મૂકવામાં આવ્યા હતા.

૨૮. સોંપનાર અને કોર્પોરેટ દેવાદાર વચ્ચે થયેલ પ્લેજ કરાર અને આપવામાં આવેલી બાંહેધરીને કલમ ૧૨૬ ના અર્થમાં ગેરંટીનો કરાર કહી શકાય નહીં.

૨૯. "પ્લેજ" અભિવ્યક્તિ સાથે ઈન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ માં અલગથી વ્યવહાર કરવામાં આવ્યો છે. કલમ ૧૭૨ નીચેના શબ્દોમાં 'પ્લેજ' ને વ્યાખ્યાયિત કરે છે:

'કલમ ૧૭૨. "પ્લેજ", "પોનર", અને "પોની" ની વ્યાખ્યા. – દેવાની ચુકવણી અથવા વચનના પાલન માટે સુરક્ષા તરીકે માલની સોંપણી (બેલમેન્ટ) ને "પ્લેજ" કહેવામાં આવે છે. આ કિસ્સામાં બેલરને "પોનર" કહેવાય છે. બેઈલીને "પોની" કહેવાય છે.'

૩૦. કોડની કલમ ૫(૮)(આઈ) માં આવતા 'ગેરંટી' અને 'ક્ષતિપૂર્તિ' શબ્દને કોડમાં વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યા નથી. કોડની કલમ ૩ પેટા-કલમ (૩૭) પ્રદાન કરે છે કે કોડમાં વપરાયેલા પરંતુ વ્યાખ્યાયિત ન થયેલા પરંતુ ઈન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ

એક્ટ, ૧૮૭૨ માં વ્યાખ્યાયિત શબ્દો અને અભિવ્યક્તિઓ અનુક્રમે તેમને સોંપાયેલા અર્થો ધરાવશે.”

૫૭. મૈત્રેય દોશી વિ. આનંદ રાહી ગ્લોબલ ફાઇનાન્સ લિ., ૨૦૨૩ (૧૭) એસસીસી ૬૦૬ ના કેસમાં આપવામાં આવેલા નિર્ણયમાં ઉપરોક્ત દષ્ટિકોણનું પુનરાવર્તન કરવામાં આવ્યું છે. સર્વોચ્ચ અદાલતે આ મુજબ ઠરાવ્યું છે:

“૩૪. શ્રી વિશ્વનાથન દ્વારા દલીલ કરવામાં આવી છે તે સાચું છે કે ક્ષતિપૂર્તિનો કરાર, ગેરંટીનો કરાર અને પ્લેજ એક અને સમાન નથી. ક્ષતિપૂર્તિનો કરાર એવો કરાર છે જેના દ્વારા એક પક્ષકાર ખુદ વચન આપનારના વર્તન દ્વારા અથવા અન્ય કોઈ વ્યક્તિના વર્તન દ્વારા તેને થયેલા નુકસાનમાંથી બીજાને બચાવવાનું વચન આપે છે. ક્ષતિપૂર્તિના કરારમાં, તેની સત્તાના દાયરામાં કાર્ય કરનાર વચન મેળવનાર વચન આપનાર પાસેથી તમામ નુકસાની અને તમામ ખર્ચાઓ વસૂલવા માટે હકદાર છે જે તે કરી શકે છે. બીજી તરફ, ગેરંટીનો કરાર એ એક વચન છે જેના દ્વારા વચન આપનાર ત્રીજી વ્યક્તિની કસૂરના કિસ્સામાં તેની જવાબદારી નિભાવવાનું વચન આપે છે. જે વ્યક્તિ ગેરંટી આપે છે તેને જામીનદાર કહેવાય છે. જે વ્યક્તિની કસૂરના સંબંધમાં ગેરંટી આપવામાં આવે છે તે મુખ્ય દેવાદાર છે અને જે વ્યક્તિને ગેરંટી આપવામાં આવે છે તે લેણદાર છે. મુખ્ય દેવાદારના લાભ માટે કરવામાં આવેલ કશું પણ અથવા

કોઈપણ વચન જામીનદાર માટે ગેરંટી આપવા માટે પૂરતો અવેજ હોઈ શકે છે. બીજી તરફ, દેવાની ચુકવણી અથવા વચનના પાલન માટે સુરક્ષા તરીકે માલની સોંપણી એ પ્લેજ છે."

૫૮. ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૭૦ હેઠળ પ્લેજ અને કલમ ૧૨૬ હેઠળ ગેરંટીના સંદર્ભમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના ઉપરોક્ત અવલોકનો દર્શાવે છે કે સર્વોચ્ચ અદાલતે સંબંધિત કરારોમાંથી ઉદ્ભવતી જવાબદારી નિભાવવાના પાસા પર તેને અલગ પાડ્યો છે. ઉપરોક્ત કેસમાં પક્ષકારો વચ્ચેના કરારના સ્વરૂપના પ્રકાશમાં, જેમાં કોર્પોરેટ દેવાદારે ઉધાર લેનારની કસૂરના કિસ્સામાં વચનનું પાલન કરવાનો અથવા તેની જવાબદારી નિભાવવાનો કરાર કર્યો "નથી", એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું છે કે ગેરંટીના કરારની વ્યાખ્યા એ ત્રીજી વ્યક્તિની કસૂરના કિસ્સામાં તેના વચનનું પાલન કરવાનો અથવા જવાબદારી નિભાવવાનો કરાર છે, જ્યારે તારીખ ૧૦.૦૧.૨૦૧૨ ના પ્લેજ કરાર મારફતે શેર ગીરવે મૂકીને કોર્પોરેટ દેવાદારે ક્યારેય ત્રીજી વ્યક્તિની જવાબદારી નિભાવવાનું વચન આપ્યું નથી. એવું ઠરાવવામાં આવ્યું છે કે ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૨૬ માં મુખ્ય શબ્દો ત્રીજી વ્યક્તિના "વચનનું પાલન કરવાનો", અથવા "જવાબદારી નિભાવવાનો" કરાર છે અને "વચનનું પાલન કરવું" અથવા "જવાબદારી નિભાવવી" બંને અભિવ્યક્તિઓ "ત્રીજી વ્યક્તિ" સાથે સંબંધિત છે. એ જ રીતે, મૈત્રેય જોશી (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં, ઉધાર લેનારે તેના પોતાના દેવાની ચુકવણી માટે

સિક્યોરિટી તરીકે શેર ગીરવે મૂક્યા હતા. કરારને કોર્પોરેટ ગેરંટીના દાયરામાં લાવવા માટે, તેના સાચા સ્વરૂપ અને મહત્વની તપાસ કરવી આવશ્યક છે. આ સંદર્ભમાં, અમે ઇન્ફાસ્ટ્રક્ચર લીઝિંગ એન્ડ ફાઇનાન્સિયલ સર્વિસીસ લિમિટેડ વિ. એચડીએફસી બેંક લિમિટેડ અને અન્ય, એ.આઈ.આર. ૨૦૨૩ એસ.સી. ૫૨૩૯ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના ચુકાદાનો સંદર્ભ લઈશું. સર્વોચ્ચ અદાલતે કરારના અર્થઘટનના સિદ્ધાંતને સ્પષ્ટ કર્યો છે. સુસંગત અવલોકનો નીચે મુજબ છે:

“૨૬. આ દસ્તાવેજોની અસર એ છે કે જેની સાથે અદાલત સંબંધિત છે. કરારના અર્થઘટનનો આ એક જાણીતો સિદ્ધાંત છે કે દસ્તાવેજનો સાર લેબલ અથવા તેના નામકરણને બદલે તેની શરતો પરથી ઓળખી શકાય છે. ચેલ્સાપુ ઉમા મહેશ્વરી અને અન્ય વિ. બુદ્ધ જગદીશ્વરરાવ અને અન્ય, ૨૦૧૫ (૧૧) એસસીઆર ૮૪૯ માં અદાલતે ઠરાવ્યું:

“આ સુસ્થાપિત છે કે દસ્તાવેજને આપવામાં આવેલું નામકરણ નિર્ણાયક પરિબળ નથી પરંતુ વ્યવહારનું સ્વરૂપ અને સાર દસ્તાવેજોની શરતોના સંદર્ભમાં નક્કી કરવાનું હોય છે અને દસ્તાવેજની ગ્રાહ્યતા સંપૂર્ણપણે તે દસ્તાવેજમાં સમાવિષ્ટ રેસાઈટ્સ પર આધારિત છે પરંતુ પ્રશ્નવાળા દસ્તાવેજને રજૂ

કરવા માંગતા પક્ષકાર દ્વારા રજૂ કરવામાં આવેલી દલીલોના આધારે નહીં."

આસામ સ્મોલ સ્કેલ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ ડેવલપમેન્ટ કોર્પોરેશન લિમિટેડ અને અન્ય વિ. જે.ડી. ફાર્માસ્યુટિકલ્સ અને અન્ય, ૨૦૦૫ (૪) સપ્લી. એસસીઆર ૨૩૨ માં અદાલતે નીચે મુજબ જણાવ્યું:

"વ્યવહારનું સ્વરૂપ તેના સારના આધારે નક્કી કરવાનું હોય છે અને વપરાયેલા નામકરણ દ્વારા નહીં. દસ્તાવેજોનું અર્થઘટન તેના સંદર્ભોને ધ્યાનમાં રાખીને કરવાનું હોય છે જેના માટે 'લેબલ્સ' બહુ સુસંગત ન હોઈ શકે."

આ વી. લક્ષ્મણ વિ. બી.આર. મંગલાગિરી અને અન્ય, ૧૯૯૪ સપ્લી (૬) એસસીઆર ૫૬૧ માં પણ જણાવવામાં આવ્યું હતું (કે "કરારમાં એડવાન્સ તરીકે આપવામાં આવેલું નામકરણ અથવા લેબલ નિર્ણાયક કે અપરિવર્તનશીલ નથી."). સ્વરૂપ કરતાં સારના આ સિદ્ધાંતને સુપર પોલી ફેબ્રિક્સ લિમિટેડ વિ. કમિશનર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ, પંજાબ, ૨૦૦૮ (૬) એસસીઆર ૧૦૭૬ માં અનુસરવામાં આવ્યો હતો.

૨૭. એક દસ્તાવેજ ચોક્કસ રીતે શૈલીયુક્ત અથવા વર્ણવેલ છે, અથવા તે ચોક્કસ અભિવ્યક્તિ અથવા શબ્દનો ઉપયોગ કરે છે તે નિર્ણાયક નથી; તે દસ્તાવેજોની તમામ શરતોની અસર છે, જે પક્ષકારોના સાચા હેતુ અને ઈરાદાને બહાર લાવે છે. તેવી જ રીતે,

કરાર અર્થઘટનનો બીજો સંલગ્ન સિદ્ધાંત એ છે કે જ્યાં વ્યવહાર એક દસ્તાવેજનો વિષય નથી, પરંતુ કેટલાક દસ્તાવેજોનો છે, જે એકબીજાનો સંદર્ભ આપે છે, અથવા બધાનું વાંચન સમગ્ર કરારનું વર્ણન કરે છે, તો પછી અદાલત માટે તે બધાને એકસાથે ધ્યાનમાં લેવાનું ખુલ્લું છે. આ સિદ્ધાંત એસ. ચટ્ટનાથ કરાયલર વિ. ધી સેન્ટ્રલ બેંક ઓફ ઈન્ડિયા અને અન્ય, ૧૯૬૫ (૩) એસસીઆર ૩૧૮ માં જણાવવામાં આવ્યો હતો જેમાં આ અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે:

"સિદ્ધાંત સુસ્થાપિત છે કે જો સમાન પક્ષકારો વચ્ચે એક કરતાં વધુ દસ્તાવેજોમાં વ્યવહાર સમાયેલ હોય તો તેમને એકસાથે વાંચવા અને અર્થઘટન કરવા જોઈએ અને તમામ હેતુઓ માટે તેમની સમાન કાનૂની અસર હોય છે જાણે કે તેઓ એક દસ્તાવેજ હોય."માનક્સ વિ. વ્હાઈટલી, [૧૯૧૨] ૧ સીએચ. ૭૩૫ માં મોલ્ટન, એલ.જે. એ જણાવ્યું:

"જ્યાં કેટલાક દસ્તાવેજો એક વ્યવહારનો ભાગ બને છે અને સમકાલીન રીતે અમલમાં આવે છે ત્યારે આ કેસ માટે સુસંગત હોય તેવા તમામ હેતુઓ માટે તેમની સમાન અસર હોય છે જાણે કે તેઓ એક જ દસ્તાવેજ હોય. દરેક દસ્તાવેજ અન્ય તમામ દસ્તાવેજો પણ અમલમાં મુકાશે તેવા વિશ્વાસ પર અમલમાં મુકાય છે અને માત્ર એક વ્યવહારના ભાગ તરીકે બોલવાનો

ઈરાદો ધરાવે છે, અને જો કોઈ પક્ષકારો પર ઇક્વિટી લાગુ કરવા માંગતું હોય તો તે સમગ્ર વ્યવહારમાંથી ઉદ્ભવતી ઇક્વિટી હોવી જોઈએ. ""

૫૯. સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યું છે કે દસ્તાવેજનો સાર લેબલ અથવા તેના નામકરણને બદલે તેની શરતો પરથી ઓળખી શકાય છે, અને જ્યાં કેટલાક દસ્તાવેજો એક વ્યવહારનો ભાગ બને છે અને સમકાલીન રીતે અમલમાં આવે છે ત્યારે આ કેસ માટે સુસંગત હોય તેવા તમામ હેતુઓ માટે તેમની સમાન અસર હોય છે જાણે કે તેઓ એક જ દસ્તાવેજ હોય. એવું ઠરાવવામાં આવ્યું છે કે જો એક દસ્તાવેજ ચોક્કસ રીતે શૈલીયુક્ત અથવા વર્ણવેલ હોય, અથવા તે ચોક્કસ અભિવ્યક્તિ અથવા શબ્દનો ઉપયોગ કરે તો તે નિર્ણાયક નથી; તે દસ્તાવેજોની તમામ શરતોની અસર છે, જે પક્ષકારોના સાચા હેતુ અને ઇરાદાને બહાર લાવે છે. તેવી જ રીતે, કરાર અર્થઘટનનો બીજો સંલગ્ન સિદ્ધાંત એ છે કે જ્યાં વ્યવહાર એક દસ્તાવેજનો વિષય નથી, પરંતુ કેટલાક દસ્તાવેજોનો છે, જે એકબીજાનો સંદર્ભ આપે છે, અથવા બધાનું વાંચન સમગ્ર કરારનું વર્ણન કરે છે, તો પછી અદાલત માટે તે બધાને એકસાથે ધ્યાનમાં લેવાનું ખુદ્દું છે.

૬૦. સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૧૨૧૭૫ અને ૧૨૧૭૯/૨૦૧૯ – (ટોરેન્ટ પાવર) ના રિટ અરજદારોના કેસમાં ઉપરોક્ત અવલોકનો લાગુ કરતાં, અરજદારોએ કોર્પોરેટ ગેરંટી આપી છે અને તારીખ ૨૦.૦૩.૨૦૧૯

નો શેર ગીરવે મૂકવાનો કરાર પણ કર્યો છે. કરારના રેસાઈટ્સ, વધુ ખાસ કરીને ફકરા ૨.૫.૧ સ્પષ્ટ કરે છે કે, કસૂરની ઘટના બન્યા પછી, સિક્યોરિટી ટ્રસ્ટી પાસે કોલેટરલના સંબંધમાં તેના અધિકારોના રક્ષણ અને અમલીકરણ માટે તેમાં નિહિત તમામ અધિકારો, સત્તાઓ અને ઉપાયોનો ઉપયોગ કરવાની તેની વિવેકબુદ્ધિથી અધિકાર રહેશે, અને તે મર્યાદા વિના અધિકાર અને સત્તાઓ અને ઉપાયોનો ઉપયોગ કરવા માટે હકદાર રહેશે, જેને પ્લેજર આથી વ્યાપારી રીતે વાજબી ગણવા માટે સંમત થાય છે "એ) કોલેટરલના સંબંધમાં ચૂકવવાપાત્ર અથવા અન્યથા કલમ/ફકરા ૨.૪ હેઠળ ચૂકવવાપાત્ર તમામ રકમ મેળવવા માટે, તમામ અથવા ગીરવે મૂકેલા શેર્સના કોઈપણ ભાગ પર મત આપવા માટે, બિન-રોકડ કોલેટરલ વેચવા માટે, અને સિક્યોરિટી ટ્રસ્ટી યોગ્ય માને તેવા અન્ય અધિકારો, સત્તાઓ અને ઉપાયોનો ઉપયોગ કરવા માટે, વગેરે.

૬૧. પ્લેજ કરારની કલમોનું એકંદર વાંચન હોલ્ડિંગ-કંપની-અરજદારના ઇરાદાને છતો કરે છે. પ્લેજ કરાર પરથી સ્પષ્ટ થાય છે કે ટોરેન્ટ પાવર લિમિટેડ (પ્લેજર) નો ઇરાદો જવાબદારીઓને સુરક્ષિત કરવાનો છે અને ધિરાણકર્તા-બેંક-આઈડીબીઆઈ પાસેથી દેવું સંતોષવા માટે તેની પેટાકંપની (જોધપુર વિન્ડ ફાર્મ્સ પ્રાઇવેટ લિમિટેડ) દ્વારા કસૂર થવા પર શેર જમીની મંજૂરી આપે છે. પ્લેજ કરારમાં આ વ્યવસ્થા/જવાબદારી કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટની કલમ ૧૨૬ અને ૧૭૨ ના ઘટકોને સંતોષે છે. જીએસટી કાયદો વચન કેવી રીતે સુરક્ષિત છે તેની સાથે અસંબંધિત હોવાથી, ગેરંટી

લંબાવવા પર કર જવાબદારી તરત જ ઊભી થાય છે. આમ, કોર્પોરેટ ગેરંટી સાથે શેર ગીરવે મૂકવાના કરારના રેસાઈટલ્સનો અમલ એ સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) હેઠળ મૂલ્યાંકનના ૧% કરવેરાને આકર્ષિત કરતો સેવાઓનો સપ્લાય છે.

સપ્લાયનો સમય અને કરપાત્ર ઘટના :

૬૨. અમે અગાઉ ઠરાવ્યું છે કે કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવી એ એક સેવા છે. હવે આપણે સેવાઓના સપ્લાયનો સમય અને કરપાત્ર ઘટનાનો મુદ્દો નક્કી કરવાનો પ્રયાસ કરીશું, જે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૩ પર આધારિત છે, જે નીચે મુજબ વંચાય છે:

"સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૩ સેવાઓના સપ્લાયના સમયનું સંચાલન કરે છે. તે નીચે મુજબ છે:

કલમ ૧૩. સેવાઓના સપ્લાયનો સમય. –

(૧) આ કલમની જોગવાઈઓ અનુસાર નિર્ધારિત કર્યા મુજબ, સપ્લાયના સમયે સેવાઓ પર કર ચૂકવવાની જવાબદારી ઊભી થશે.

(૨) સેવાઓના સપ્લાયનો સમય નીચેની તારીખો પૈકી સૌથી વહેલી તારીખ રહેશે, એટલે કે: –

(એ) સપ્લાયર દ્વારા ઇન્વોઈસ જારી કરવાની તારીખ, જો ઇન્વોઈસ કલમ ૩૧ હેઠળ નિર્ધારિત સમયગાળાની અંદર જારી કરવામાં આવ્યું

હોય અથવા ચુકવણી પ્રાપ્ત કરવાની તારીખ, બેમાંથી જે વહેલું હોય તે; અથવા

(બી) સેવા પૂરી પાડવાની તારીખ, જો ઇન્વોઈસ કલમ ૩૧ હેઠળ નિર્ધારિત સમયગાળાની અંદર જારી કરવામાં ન આવ્યું હોય અથવા ચુકવણી પ્રાપ્ત કરવાની તારીખ, બેમાંથી જે વહેલું હોય તે; અથવા

(સી) જે તારીખે પ્રાપ્તકર્તા તેના હિસાબી ચોપડામાં સેવાઓની પ્રાપ્તિ દર્શાવે છે તે તારીખ, એવા કિસ્સામાં જ્યાં કલોઝ (એ) અથવા કલોઝ (બી) ની જોગવાઈઓ લાગુ પડતી નથી

પરંતુ શરત એ છે કે જ્યાં કરપાત્ર સેવાનો સપ્લાયર ટેક્સ ઇન્વોઈસમાં દર્શાવેલ રકમ કરતાં એક હજાર રૂપિયા સુધીની વધારાની રકમ મેળવે છે, ત્યાં આવી વધારાની રકમની હદ સુધી સપ્લાયનો સમય, સદર સપ્લાયરના વિકલ્પ પર, આવી વધારાની રકમ સંબંધિત ઇન્વોઈસ જારી કરવાની તારીખ રહેશે.

ખુલાસો. – કલોઝ (એ) અને (બી) ના હેતુઓ માટે –

(૧) ઇન્વોઈસ અથવા, કેસ મુજબ, ચુકવણી દ્વારા આવરી લેવાયેલ હદ સુધી સપ્લાય થયો હોવાનું ગણવામાં આવશે;

(૨) "ચુકવણી પ્રાપ્ત કરવાની તારીખ" એ તારીખ રહેશે જે તારીખે ચુકવણી સપ્લાયરના હિસાબી ચોપડામાં દાખલ કરવામાં આવી હોય

અથવા જે તારીખે ચુકવણી તેના બેંક ખાતામાં જમા કરવામાં આવી હોય, બેમાંથી જે વહેલું હોય તે.

(૩) જે સપ્લાયના સંબંધમાં રિવર્સ ચાર્જ ધોરણે કર ચૂકવવામાં આવ્યો હોય અથવા ચૂકવવાપાત્ર હોય તેવા કિસ્સામાં, સપ્લાયનો સમય નીચેની તારીખો પૈકી વહેલી તારીખ રહેશે, એટલે કે:-(એ) પ્રાપ્તકર્તાના હિસાબી ચોપડામાં નોંધાયેલ ચુકવણીની તારીખ અથવા જે તારીખે તેના બેંક ખાતામાંથી ચુકવણી ડેબિટ કરવામાં આવી હોય, બેમાંથી જે વહેલું હોય તે; અથવા

(બી) ઇન્વોઇસ જારી કરવાની તારીખથી અથવા સપ્લાયર દ્વારા તેના બદલામાં ગમે તે નામથી ઓળખાતા અન્ય કોઈ દસ્તાવેજ જારી કરવાની તારીખથી સાઠ દિવસ પછીની તરતની તારીખ, એવા કિસ્સામાં જ્યાં સપ્લાયર દ્વારા ઇન્વોઇસ જારી કરવું જરૂરી હોય; અથવા:

(સી) પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા ઇન્વોઇસ જારી કરવાની તારીખ, એવા કિસ્સામાં જ્યાં પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા ઇન્વોઇસ જારી કરવાનું હોય:]

પરંતુ શરત એ છે કે જ્યાં કલોઝ (એ) અથવા કલોઝ (બી) [અથવા કલોઝ (સી)] હેઠળ સપ્લાયનો સમય નક્કી કરવાનું શક્ય ન હોય, ત્યાં સપ્લાયનો સમય સપ્લાયના પ્રાપ્તકર્તાના હિસાબી ચોપડામાં એન્ટ્રીની તારીખ રહેશે:

વધુમાં શરત એ છે કે સંલગ્ન સાહસો દ્વારા સપ્લાયના કિસ્સામાં, જ્યાં સેવાનો સપ્લાયર ભારત બહાર સ્થિત હોય, ત્યાં સપ્લાયનો સમય સપ્લાયના પ્રાપ્તકર્તાના હિસાબી ચોપડામાં એન્ટ્રીની તારીખ અથવા ચુકવણીની તારીખ, બેમાંથી જે વહેલું હોય તે રહેશે.

(૪) [****]

(૫) જ્યાં પેટા-કલમ (૨) અથવા પેટા-કલમ (૩) અથવા પેટા-કલમ (૪) ની જોગવાઈઓ હેઠળ સપ્લાયનો સમય નક્કી કરવાનું શક્ય ન હોય, ત્યાં સપ્લાયનો સમય—

(એ) એવા કિસ્સામાં જ્યાં સમયાંતરે રિટર્ન ફાઈલ કરવાનું હોય, આવું રિટર્ન ફાઈલ કરવાની તારીખ રહેશે; અથવા

(બી) અન્ય કોઈપણ કિસ્સામાં, જે તારીખે કર ચૂકવવામાં આવે તે તારીખ રહેશે.

(૬) કોઈપણ અવેજની વિલંબિત ચુકવણી માટે વ્યાજ, લેટ ફી અથવા પેનલ્ટી દ્વારા સપ્લાયના મૂલ્યમાં ઉમેરા સંબંધિત હોય તે હદ સુધી સપ્લાયનો સમય એ તારીખ રહેશે જે તારીખે સપ્લાયર મૂલ્યમાં આવો વધારો મેળવે છે.

*તારીખ ૧લી જુલાઈ, ૨૦૧૭ થી અમલી."

૬૩. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૩ સેવાઓના સપ્લાયનો સમય નક્કી કરે છે, જે ઇન્વોઇસ તારીખ અથવા ચુકવણી તારીખ સાથે જોડાયેલી છે, જે સેવાના વાસ્તવિક અંત સાથે જોડાયેલી રહેશે નહીં. સામાન્ય રીતે, જીએસટી કાયદાઓમાં, સેવા ત્યારે સમાપ્ત થાય છે જ્યારે કરાર હેઠળ સંમત થયેલી સેવા સંપૂર્ણપણે પૂર્ણ થઈ જાય અને કરારબદ્ધ જવાબદારીઓમાંથી મુક્તિ મળે. કોર્પોરેટ ગેરંટી એ ગેરંટી આપનાર (વચન આપનાર) દ્વારા મુખ્ય દેવાદાર/લેણદારને પૂરી પાડવામાં આવતી સેવા તરીકે ગણવામાં આવે છે. આ સેવા સત્તાવાર રીતે શરૂ થાય છે અને જે તારીખે કરાર પર હસ્તાક્ષર (અમલ) થાય છે તે ચોક્કસ તારીખે તેનો "સપ્લાયનો સમય" પૂર્ણ થાય છે, સમય જતાં નહીં. જે ક્ષણે કરાર પર હસ્તાક્ષર થાય છે, તે જ ક્ષણે લેણદારને જો કસૂર થાય તો ચુકવણીની માંગ કરવાનો તાત્કાલિક અધિકાર પ્રાપ્ત થાય છે. આ કાનૂની અધિકાર પ્રથમ દિવસે જ તુરંત સાકાર થતો હોવાથી, અમલની તારીખે કરવેરો આકર્ષિત થાય છે. જો ઉધાર લેનાર ભવિષ્યમાં કસૂર કરે અને ગેરંટી આપનારને વાસ્તવમાં બેંકને ચૂકવણી કરવી પડે, તો તે ચુકવણી માત્ર તેમના પૂર્વ-અસ્તિત્વમાં રહેલા કરારની પરિપૂર્ણતા છે. તે નવી કરપાત્ર ઘટના અથવા સેવાનું સર્જન કરતી નથી. તેથી, કોર્પોરેટ ગેરંટીના કિસ્સામાં નિયમ ૧૩(પ) હેઠળ કરપાત્ર ઘટનાના નિર્ધારણને અસમંજસની સ્થિતિમાં છોડી દેવાને બદલે, કરપાત્ર ઘટના અને

સપ્લાયનો સમય કોર્પોરેટ ગેરંટીના અમલ અને તેના આહ્વાનની સ્ફટિકીકૃત તારીખો પર નિશ્ચિત કરવાનો રહેશે.

૬૪. કોર્પોરેટ ગેરંટીના અમલના હાલના કિસ્સાઓમાં, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૩(૨)(એ) અને ૧૩(૨)(બી) ની જોગવાઈઓ લાગુ થશે નહીં, પરંતુ સપ્લાયનો સમય સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૩(૨)(સી) નો આશરો લઈને નક્કી કરવાનો રહેશે જે નિર્ધારિત કરે છે કે જે તારીખે પ્રાપ્તકર્તા તેના હિસાબી ચોપડામાં સેવાઓની પ્રાપ્તિ દર્શાવે છે તે તારીખ સેવાઓના સપ્લાયનો સમય રહેશે. પરિણામે, જ્યારે પેટાકંપની તેના હિસાબી ચોપડામાં હોલિંગ કંપની દ્વારા આપવામાં આવેલી ગેરંટી દર્શાવે છે, ત્યારે તે તારીખ સેવાઓના સપ્લાયનો સમય બનશે, અને તે તારીખ દરેક નાણાકીય વર્ષ માટેના બાકી બેલેન્સ પર સીધી અસર કરે છે. આ એક સતત, પુનરાવર્તિત એકાઉન્ટિંગ જવાબદારી છે, એક વખતની જાહેરાત નથી. તેથી, દરેક વર્ષે સપ્લાયનો સમય નક્કી કરવા માટે ઉપલબ્ધ છે કારણ કે જાહેરાત દરેક વર્ષે પેટાકંપની દ્વારા કરવામાં આવશે, જે સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) સાથે સીધો સંબંધ સ્થાપિત કરે છે જે સપ્લાયના મૂલ્યને "દર વર્ષે ઓફર કરવામાં આવેલી આવી ગેરંટીની રકમના ૧%" તરીકે માને છે. દરેક નાણાકીય વર્ષ માટે પેટાકંપની દ્વારા હિસાબી ચોપડામાં પ્રતિબિંબિત થયેલ દેવાની બાકી રકમ એ સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) હેઠળ મૂલ્યાંકન મિકેનિઝમને શરૂ કરતો સેવાઓનો સપ્લાય હશે. જ્યાં કોઈ વાસ્તવિક અવેજ સામેલ ન હોય, ત્યાં

એકવાર ગેરંટર દ્વારા કોર્પોરેટ ગેરંટી ડીડનો અમલ કરવામાં આવે એટલે ગેરંટીની જોગવાઈની પ્રવૃત્તિ સ્ફટિકીકૃત થઈ જાય છે. તે માત્ર ગેરંટીની કામગીરી છે જે સમયગાળા દરમિયાન સતત રહે છે. આમ, જામીનદાર દ્વારા લેણદાર સાથે ગેરંટીના કરારના અમલ સમયે મુખ્ય દેવાદારને ગેરંટીનો લાભ પ્રાપ્ત થાય છે.

સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૩૩) હેઠળ કોર્પોરેટ ગેરંટી સતત સપ્લાય છે કે કેમ :

૬૫. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૩૩) "સતત સપ્લાય" ને વ્યાખ્યાયિત કરે છે. તે નીચે મુજબ વંચાય છે:

"કલમ ૨(૩૩) "સેવાઓનો સતત સપ્લાય" એટલે સેવાઓનો એવો સપ્લાય જે કરાર હેઠળ, ત્રણ મહિનાથી વધુ સમયગાળા માટે સમયાંતરે ચૂકવણીની જવાબદારીઓ સાથે સતત અથવા પુનરાવર્તિત ધોરણે પૂરો પાડવામાં આવે છે, અથવા પૂરો પાડવા માટે સંમત થવામાં આવે છે અને તેમાં એવી સેવાઓના સપ્લાયનો સમાવેશ થાય છે જે સરકાર, આવી શરતોને આધીન, જાહેરનામા દ્વારા નિર્દિષ્ટ કરી શકે;"

૬૬. કોર્પોરેટ ગેરંટી સતત સપ્લાયના ઘટકોને સંતોષે છે કે કેમ તેની ચર્ચા કરવાની જરૂર છે. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૩૩) ની જોગવાઈઓનું વિભાજન ચાર પાસાઓ ખુલા પાડે છે:

એ) સેવાનો સપ્લાય સતત અથવા પુનરાવર્તિત ધોરણે પૂરો પાડવામાં આવે છે,

બી) કરાર હેઠળ,

સી) કરાર ત્રણ મહિના કરતાં વધુ સમય માટે લંબાય છે અને

ડી) સમયાંતરે ચૂકવણીની જવાબદારીઓ હોય છે."

૬૭. કોર્પોરેટ ગેરંટીમાં, જ્યાં સુધી ગેરંટી લાગુ ન થાય, રદ ન થાય, સમાપ્ત ન થાય અથવા મુક્ત ન થાય ત્યાં સુધી હોલિડિંગ કંપની પેટાકંપનીને સમર્થન આપવાની સતત જવાબદારી સ્વીકારે છે. વચન અથવા જવાબદારી અથવા સુરક્ષાની છત્રછાયા હેઠળનું રક્ષણ જ્યાં સુધી ગેરંટી રદ અથવા લાગુ ન થાય ત્યાં સુધી ગેરંટીની સમગ્ર માન્યતા દરમિયાન સતત રહે છે. જો કે, હોલિડિંગ કંપની દ્વારા પેટાકંપનીને સમયાંતરે ચૂકવણી કરવાની જવાબદારી ગેરહાજર છે, કારણ કે ગેરંટી આપનાર-હોલિડિંગ કંપની સમયાંતરે ચૂકવણીની જવાબદારીઓ સાથે સતત અથવા પુનરાવર્તિત ધોરણે સેવાનો સપ્લાય આપતી નથી, વધુ ખાસ કરીને, જ્યારે કોર્પોરેટ ગેરંટી અવેજ વિનાની હોય. કોર્પોરેટ ગેરંટી એ સતત જવાબદારી સાથેનું એક વખતનું વચન છે, સમયાંતરે ચૂકવણીનું સર્વોત્કૃષ્ટ લક્ષણ ગેરહાજર છે. જો કે રેવન્યુએ સુમેળભર્યા અર્થઘટનનો નિયમ લાગુ કરીને કોર્પોરેટ ગેરંટીને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૩૩) ના દાયરામાં લાવવાનો પ્રયાસ કર્યો છે, છતાં અમે પ્રભાવિત થયા નથી. કોર્પોરેટ ગેરંટીની છાપ,

ઈશદો અને હેતુ તેને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૩૩) હેઠળ સતત સપ્લાયની વ્યાખ્યાના દાયરામાં લાવતા નથી.

સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫ સાથે વંચાણે લેતાં સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) હેઠળ કોર્પોરેટ ગેરંટીના મૂલ્યનું નિર્ધારણ અને તેની માન્યતા :

૬૮. સ્પેશિયલ સિવિલ એપ્લિકેશન નં. ૧૫૦૮૨ અને ૧૫૦૮૪/૨૦૨૪ વાળી શીર્ષકવાળી રિટ અરજીઓમાં અરજદારે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫(૪) ની કાયદેસરતા (વાયર્સ) ને પણ પડકારી છે. કોર્પોરેટ ગેરંટીના મૂલ્યાંકન નિર્ધારણની સત્તા સાથે તેની માન્યતા ચકાસવા માટે, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૮૭), સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫(૫) અને સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮ ને સુમેળભરી રીતે વાંચવાના રહેશે. તે નીચે મુજબ વંચાય છે:

"સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૮૭) "નિર્ધારિત" નો અર્થ કાઉન્સિલની ભલામણો પર આ એક્ટ હેઠળ બનાવેલા નિયમો દ્વારા નિર્ધારિત થાય છે.

કલમ ૧૫ : કરપાત્ર સપ્લાયનું મૂલ્ય

(૧) માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયનું મૂલ્ય વ્યવહાર મૂલ્ય રહેશે, જે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સદર સપ્લાય માટે વાસ્તવમાં ચૂકવેલ અથવા ચૂકવવાપાત્ર કિંમત છે જ્યાં

સપ્લાયર અને સપ્લાયના પ્રાપ્તકર્તા સંબંધિત નથી અને કિંમત સપ્લાય માટેનો એકમાત્ર અવેજ છે.

XXXX

(જ) જ્યાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયનું મૂલ્ય પેટા-કલમ (૧) હેઠળ નક્કી કરી શકાતું નથી, ત્યાં તે નિર્ધારિત કરવામાં આવે તેવી રીતે નક્કી કરવામાં આવશે.

(પ) પેટા-કલમ (૧) અથવા પેટા-કલમ (જ) માં સમાવિષ્ટ કોઈપણ બાબત હોવા છતાં, કાઉન્સિલની ભલામણો પર સરકાર દ્વારા સૂચિત કરવામાં આવે તેવા સપ્લાયનું મૂલ્ય નિર્ધારિત કરવામાં આવે તેવી રીતે નક્કી કરવામાં આવશે.

નિયમ ૨૮. એજન્ટ સિવાયના વિશિષ્ટ અથવા સંબંધિત વ્યક્તિઓ વચ્ચે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયનું મૂલ્ય. –

[(૧)]કલમ ૨૫ ની પેટા-કલમ (જ) અને (પ) માં નિર્દિષ્ટ અલગ વ્યક્તિઓ વચ્ચે અથવા જ્યાં સપ્લાયર અને પ્રાપ્તકર્તા સંબંધિત હોય, એજન્ટ મારફતે સપ્લાય કરવામાં આવે તે સિવાય, માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયનું મૂલ્ય–

(એ) આવા સપ્લાયનું પુરું બજાર મૂલ્ય રહેશે;

(બી) જો પુરું બજાર મૂલ્ય ઉપલબ્ધ ન હોય, તો સમાન પ્રકાર અને ગુણવત્તાના માલ અથવા સેવાઓના સપ્લાયનું મૂલ્ય રહેશે;

(સી) જો કલોઝ (એ) અથવા (બી) હેઠળ મૂલ્ય નક્કી કરી શકાય તેમ ન હોય, તો તે ક્રમમાં નિયમ ૩૦ અથવા નિયમ ૩૧ લાગુ કરીને નક્કી કરાયેલ મૂલ્ય રહેશે:

પરંતુ શરત એ છે કે જ્યાં માલ પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા તે રીતે આગળ સપ્લાય કરવા માટેનો ઇરાદો હોય, ત્યાં મૂલ્ય, સપ્લાયરના વિકલ્પ પર, પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા તેના ગ્રાહકને, જે સંબંધિત વ્યક્તિ ન હોય, સમાન પ્રકાર અને ગુણવત્તાના માલના સપ્લાય માટે વસૂલવામાં આવતી કિંમતના નેવું ટકા જેટલી રકમ રહેશે:

વધુમાં શરત એ છે કે જ્યાં પ્રાપ્તકર્તા સંપૂર્ણ ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ માટે પાત્ર હોય, ત્યાં ઇન્વોઇસમાં જાહેર કરાયેલ મૂલ્ય માલ અથવા સેવાઓનું ખુદ્દું બજાર મૂલ્ય માનવામાં આવશે.

[(૨) પેટા-નિયમ (૧) માં સમાવિષ્ટ કોઈપણ બાબત હોવા છતાં, સદર પ્રાપ્તકર્તા વતી કોઈપણ બેંકિંગ કંપની અથવા નાણાકીય સંસ્થાને કોર્પોરેટ ગેરંટી પૂરી પાડીને સંબંધિત વ્યક્તિ હોય તેવા ૨[ભારતમાં સ્થિત] પ્રાપ્તકર્તાને સપ્લાયર દ્વારા સેવાઓના સપ્લાયનું મૂલ્ય, દર વર્ષે ઓફર કરવામાં આવેલી આવી ગેરંટીની રકમના એક ટકા, અથવા વાસ્તવિક અવેજ, બેમાંથી જે વધારે હોય તે માનવામાં આવશે.]

[પરંતુ શરત એ છે કે જ્યાં પ્રાપ્તકર્તા સંપૂર્ણ ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ માટે પાત્ર હોય, ત્યાં ઇન્વોઇસમાં જાહેર કરાયેલ મૂલ્ય સેવાઓના સદર સપ્લાયનું મૂલ્ય માનવામાં આવશે.]

૧. તારીખ ૨૬.૧૦.૨૦૨૩ ના નોટિફિકેશન નં. ૫૨/૨૦૨૧ – સીટી દ્વારા દાખલ કરવામાં આવેલ.

૨. તારીખ ૧૦.૦૭.૨૦૨૪ ના નોટિફિકેશન નં. ૧૨/૨૦૨૪ – સીટી દ્વારા તારીખ ૨૬.૧૦.૨૦૨૩ થી અમલી રીતે દાખલ કરવામાં આવેલ.

"

૬૯. સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૨૮(૨) તારીખ ૨૬.૧૦.૨૦૨૩ ના નોટિફિકેશન નં. ૫૨/૨૦૨૩ દ્વારા તારીખ ૨૬.૧૦.૨૦૨૩ થી કાયદામાં દાખલ કરવામાં આવ્યો હતો. "દર વર્ષે" (પર એનમ) ની શરત તારીખ ૧૦.૦૭.૨૦૨૪ ના નોટિફિકેશન નં. ૧૨/૨૦૨૪ દ્વારા તે જ તારીખથી, એટલે કે ૨૬.૧૦.૨૦૨૩ થી દાખલ કરવામાં આવી હતી. ૨૬ ઓક્ટોબર, ૨૦૨૩ ના રોજ સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) ના પરિચય પહેલાં, જીએસટી માળખામાં બિન-નાણાકીય કોર્પોરેટ ગેરંટીઓનું મૂલ્યાંકન કરવા માટે કોઈ ચોક્કસ મશીનરી જોગવાઈ નહોતી.

૭૦. સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૨૮ અલગ અથવા સંબંધિત વ્યક્તિઓ વચ્ચે માલ અને સેવાઓના સપ્લાયના મૂલ્યાંકનનું સંચાલન કરે છે. સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૨૮(૧)(એ) મુખ્ય માપદંડ તરીકે "ખુદા

બજાર મૂલ્ય" ને નિર્ધારિત કરે છે. તે એક જ સમયે સમાન સપ્લાય મેળવવા માટે ચૂકવવાપાત્ર નાણાંમાં સંપૂર્ણ મૂલ્ય (કર સિવાય) તરીકે વ્યાખ્યાયિત થયેલ છે, જો કે વ્યવહાર અસંબંધિત વ્યક્તિઓ વચ્ચે હોય અને કિંમત એકમાત્ર અવેજ હોય.

૭૧. આ તબક્કે, અમે ફરીથી ગેમ્સકાફ્ટ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના અવલોકનો ઉછીના લઈ શકીએ છીએ:

"૫૩. જીએસટી વ્યવસ્થા હેઠળ કોઈ વ્યવહાર કરપાત્ર સપ્લાય બનવા માટે, સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૧ હેઠળ ખાસ આવરી લેવાયેલા કિસ્સાઓ સિવાય સામાન્ય રીતે અવેજ અસ્તિત્વમાં હોવો જોઈએ. જીએસટી માળખા હેઠળ મૂલ્યાંકન માટેનું વૈધાનિક માપદંડ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫ દ્વારા સંચાલિત થાય છે, જે પ્રદાન કરે છે કે સપ્લાયનું મૂલ્ય સામાન્ય રીતે "વ્યવહાર મૂલ્ય" રહેશે, એટલે કે, જ્યાં સપ્લાયર અને પ્રાપ્તકર્તા સંબંધિત ન હોય અને કિંમત સપ્લાય માટેનો એકમાત્ર અવેજ હોય ત્યાં સપ્લાય માટે વાસ્તવમાં ચૂકવેલ અથવા ચૂકવવાપાત્ર કિંમત. કલમ ૨(૩૧) માં સમાવિષ્ટ "અવેજ" ની વ્યાખ્યા પણ એટલી જ મહત્વપૂર્ણ છે, જે વિશાળ કંપનવિસ્તારની ભાષા અપનાવે છે.....

XXX XXX XXX

૫૮. નિયમ ૩૧એ સામેનો આગળનો પડકાર એ આધારે છે કે તે મૂળ કાયદાની કોઈ જોગવાઈમાં શોધી શકાતો નથી અને પરિણામે વધુ પડતું

પ્રત્યાયોજન (એક્સેસિવ ડેલિગેશન) બને છે. તેથી સદર પડકારની તપાસ સીજીએસટી એક્ટ હેઠળ પ્રત્યાયોજિત કાયદા અને મૂલ્યાંકનનું સંચાલન કરતા વૈધાનિક માળખાની પૃષ્ઠભૂમિમાં થવી જોઈએ. સુસંગત જોગવાઈઓ નીચે મુજબ વંચાય છે:

કલમ ૧૫(૪)

"જ્યાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયનું મૂલ્ય પેટા-કલમ (૧) હેઠળ નક્કી કરી શકાતું નથી, ત્યાં તે નિર્ધારિત કરવામાં આવે તેવી રીતે નક્કી કરવામાં આવશે.

કલમ ૧૫(૫)

"પેટા-કલમ (૧) અથવા પેટા-કલમ (૪) માં સમાવિષ્ટ કોઈપણ બાબત હોવા છતાં, કાઉન્સિલની ભલામણો પર સરકાર દ્વારા સૂચિત કરવામાં આવે તેવા સપ્લાયનું મૂલ્ય નિર્ધારિત કરવામાં આવે તેવી રીતે નક્કી કરવામાં આવશે.

કલમ ૨(૮૭)

"નિર્ધારિત" નો અર્થ જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો પર આ એક્ટ હેઠળ બનાવેલા નિયમો દ્વારા નિર્ધારિત થાય છે.

કલમ ૧૬૪. નિયમો બનાવવાની સરકારની સત્તા. -

(૧) સરકાર, કાઉન્સિલની ભલામણો પર, જાહેરનામા દ્વારા, આ એક્ટની જોગવાઈઓ પાર પાડવા માટે નિયમો બનાવી શકે છે.

(૨) પેટા-કલમ (૧) ની જોગવાઈઓની સામાન્યતાને નુકસાન પહોંચાડ્યા વિના, સરકાર તે તમામ અથવા કોઈપણ બાબતો માટે નિયમો બનાવી શકે છે જે આ એક્ટ દ્વારા નિર્ધારિત કરવાની જરૂર છે અથવા નિર્ધારિત કરી શકાય છે અથવા જેના સંબંધમાં નિયમો દ્વારા જોગવાઈઓ કરવાની છે અથવા કરી શકાય છે.

(૩) આ કલમ દ્વારા આપવામાં આવેલી નિયમો બનાવવાની સત્તામાં આ એક્ટની જોગવાઈઓ અમલમાં આવે તે તારીખ કરતાં પહેલાંની ન હોય તેવી તારીખથી નિયમો અથવા તે પૈકીના કોઈપણ નિયમને પશ્ચાદ્વર્તી અસર આપવાની સત્તાનો સમાવેશ થશે.

(૪) પેટા-કલમ (૧) અથવા પેટા-કલમ (૨) હેઠળ બનાવેલા કોઈપણ નિયમો એવી જોગવાઈ કરી શકે છે કે તેના ઉલ્લંઘન બદલ દસ હજાર રૂપિયાથી વધુ ન હોય તેટલો દંડ થશે.

પટ.૧. કલમ ૧૫(૪) જ્યાં કલમ ૧૫(૧) હેઠળ મૂલ્ય નક્કી કરી શકાતું નથી ત્યાં મૂલ્યાંકન પદ્ધતિ નિર્ધારિત કરવાની સત્તા આપે છે. કલમ ૧૫(૫) સરકારને, જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો પર, કલમ ૧૫(૧) હોવા છતાં સૂચિત સપ્લાય માટે મૂલ્યાંકન પદ્ધતિ નિર્ધારિત કરવાની વધુ સત્તા આપે છે. કલમ ૨(૮૭) "નિર્ધારિત" શબ્દપ્રયોગને

જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો પર એક્ટ હેઠળ બનાવેલા નિયમો દ્વારા નિર્ધારિત તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરે છે. કલમ ૧૬૪ એક્ટ અમલમાં આવ્યા પછી, પશ્ચાદવર્તી અસર સાથે અથવા અન્ય કોઈ તારીખથી પણ, એક્ટની જોગવાઈઓને પાર પાડવા માટે સામાન્ય નિયમ બનાવવાની સત્તા આપે છે.

૫૮.૨. કલમ ૧૫(૪), ૧૫(૫), ૧૬૪ અને કલમ ૨(૮૭) નું સંયુક્ત વાંચન એક સામાન્ય વૈધાનિક કડી દર્શાવે છે, એટલે કે જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણની જરૂરિયાત. પરિણામે, નિયમ ૩૧એ તેનો સ્ત્રોત કલમ ૧૫(૪), કલમ ૧૫(૫), અથવા કલમ ૧૬૪ હેઠળની સામાન્ય નિયમ બનાવવાની સત્તામાં શોધે છે કે કેમ, પાયાની વૈધાનિક જરૂરિયાત સમાન અને અકબંધ રહે છે. એકવાર એ સ્થાપિત થઈ જાય કે નિયમ ૩૧એ જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો અનુસાર દાખલ કરવામાં આવ્યો હતો, ત્યારે પ્રત્યાયોજિત સત્તાના ચોક્કસ સ્ત્રોત અંગેનો વિવાદ તેનું ઘણું મહત્વ ગુમાવી દે છે.

XXX XXX XXX

કલમ ૧૫(૪) નો વ્યાપ અને ક્ષેત્ર

૬૦. કલમ ૧૫ હેઠળનું વૈધાનિક માળખું સામાન્ય વ્યવહાર-મૂલ્ય સિદ્ધાંતો તેમજ પ્રત્યાયોજિત કાયદા દ્વારા કાર્યરત વિશેષ નિર્ધારિત મૂલ્યાંકન પદ્ધતિઓ બંનેનું ચિંતન કરે છે. કલમ ૧૫(૫), ખાસ કરીને,

કાયદાકીય માન્યતાને પ્રતિબિંબિત કરે છે કે સપ્લાયના ચોક્કસ વર્ગોને તેમના વિશિષ્ટ વ્યાપારી માળખા અને મૂલ્યાંકનમાં વ્યવહારિક મુશ્કેલીઓને ધ્યાનમાં રાખીને વિશિષ્ટ મૂલ્યાંકન પદ્ધતિઓની જરૂર પડી શકે છે. આ જોગવાઈ કલમ ૧૫(૧) હેઠળ કલ્પના કરાયેલ સામાન્ય વ્યવહાર-મૂલ્ય માળખાથી સ્વતંત્ર રીતે કાર્ય કરે છે અને જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો પર સૂચિત સપ્લાયના સંબંધમાં વિશેષ મૂલ્યાંકન મિકેનિઝમ્સની નિર્ધારિત કરવાની મંજૂરી આપે છે. આવી વિશેષ નિર્ધારિત મૂલ્યાંકન પદ્ધતિઓ સપ્લાયના સૂચિત વર્ગના સંદર્ભમાં પ્રબળ રહે છે અને કલમ ૧૫(૧) અથવા ૧૫(૪) સાથે સંઘર્ષમાં કાર્ય કરતી નથી, જે બંને પોતપોતાના ક્ષેત્રોમાં કાર્ય કરવાનું ચાલુ રાખે છે. આવા મૂલ્યાંકન મિકેનિઝમ્સ કાયદાકીય અને નાણાકીય નીતિની બાબતો બનાવે છે અને જ્યાં સુધી અંતર્ગત કરપાત્ર ઘટના સાથે વાજબી સંબંધ અસ્તિત્વમાં હોય ત્યાં સુધી કરના પ્રમાણીકરણ માટેના ધોરણો અને પદ્ધતિઓ ઘડવામાં ધારાસભા પાસે નોંધપાત્ર મોકળાશ હોય છે. કલમ ૧૫(૧), ૧૫(૪) અને ૧૫(૫) ની જોગવાઈઓનું તેથી સુમેળભર્યું અર્થઘટન કરવું આવશ્યક છે જેથી જીએસટી વ્યવસ્થા હેઠળ કલ્પના કરાયેલ વૈધાનિક મૂલ્યાંકન માળખાને સંપૂર્ણ અસર આપી શકાય....."

૭૨. સર્વોચ્ચ અદાલત સમક્ષ, કરદાતાઓ દ્વારા સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫(૫) અને નિયમ ૩૧એ ની કાયદેસરતા (વાયર્સ) પણ ઉઠાવવામાં આવી હતી. સર્વોચ્ચ અદાલતે સીજીએસટી એક્ટના નિયમ ૩૧એ અને

કલમ ૧૫(૫) ની જોગવાઈઓની માન્યતાને સમર્થન આપ્યું છે. એવું ઠરાવવામાં આવ્યું છે કે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫ હેઠળ જીએસટી મૂલ્યાંકન માળખું સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫(૧) હેઠળના સામાન્ય વ્યવહાર-મૂલ્ય સિદ્ધાંતો અને અનન્ય અથવા જટિલ વ્યાપારી સપ્લાય માટે કલમ ૧૫(૪) અને ૧૫(૫) હેઠળ નિર્ધારિત વિશિષ્ટ મૂલ્યાંકન પદ્ધતિઓના સુમેળભર્યા સંયોજન દ્વારા કાર્ય કરે છે. તેણે વધુમાં ઠરાવ્યું કે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫(૪), ૧૫(૫), ૧૬૪ અને ૨(૮૭) નું સંયુક્ત વાંચન દર્શાવે છે કે આવા કોઈપણ મૂલ્યાંકન નિયમને ઘડવા માટેની પાયાની વૈધાનિક જરૂરિયાત એ જીએસટી કાઉન્સિલની ફરજિયાત ભલામણ છે. કારણ કે ધારાસભા આ સ્વતંત્ર મિકેનિઝમ્સ સૂચવવા માટે વિશાળ નાણાકીય મોકળાશ ધરાવે છે, સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૩૧એ માટે પ્રત્યાયોજિત સત્તાના ચોક્કસ સ્ત્રોત અંગેનો કોઈપણ વિવાદ તેનું કાનૂની મહત્વ ગુમાવી દે છે જ્યારે એ સ્થાપિત થાય કે નિયમ જીએસટી કાઉન્સિલની સ્પષ્ટ ભલામણ અનુસાર રજૂ કરવામાં આવ્યો હતો. આમ, સર્વોચ્ચ અદાલતના ઉપરોક્ત અવલોકનો નિયમ ૨૮(૨) અને કલમ ૧૫(૪) ની કાયદેસરતાના પડકારને પણ લાગુ પડે છે. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૮૭), કલમ ૧૫(૫) ની જોગવાઈઓનું સહિયારું વાંચન સ્પષ્ટ કરે છે કે કોર્પોરેટ ગેરંટીના સપ્લાયનું મૂલ્યાંકન હોલિડિંગ કંપની અને પેટાકંપની જેવી સંબંધિત વ્યક્તિઓ વચ્ચે સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) માં પરિણમે છે. સર્વોચ્ચ

અદાલતના અવલોકનોને ધ્યાનમાં રાખીને, અમે સીજીએસટી એક્ટના નિયમ ૨૮(૨) અને કલમ ૧૫(૪) ની માન્યતાને સમર્થન આપીએ છીએ.

સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) હેઠળ કોર્પોરેટ ગેરંટીનું મૂલ્ય નક્કી કરવા માટે સત્તા અને અધિકારનો સ્ત્રોત :

૭૩. અરજદારોએ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૬૪ હેઠળ જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણ પર ૧% ડીમ્ડ મૂલ્યના નિર્ધારણ અને તેના કામગીરીના વ્યાપક ક્ષેત્ર પર પ્રશ્ન ઉઠાવ્યો છે. તેઓએ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫(૫) હેઠળ જરૂરી જાહેરનામાની ગેરહાજરીના આધારે સીજીએસટી એક્ટના નિયમ ૨૮(૨) ની માન્યતાને પણ પડકારી છે. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૯, જે ચાર્જિંગ કલમ છે તે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫ હેઠળ નક્કી કરાયેલ મૂલ્ય પર માલ અને સેવા કર વસૂલવાનું નિર્ધારિત કરે છે. આમ, સીજીએસટી એક્ટની ચાર્જિંગ કલમ ૯ માલ અને સેવાઓના સપ્લાયના મૂલ્યનું નિર્ધારણ સક્ષમ બનાવે છે. પડકારનો જવાબ ગેમ્સકાફ્ટ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણયમાં રહેલો છે. સુસંગત અવલોકનો આ મુજબ વંચાય છે:

"કલમ ૧૬૪ હેઠળ સ્વતંત્ર નિયમ બનાવવાની સત્તા

કર.કલમ ૧૫(૪) થી સ્વતંત્ર રીતે પણ, નિયમ ૩૧એ કલમ ૧૬૪ હેઠળ ટકી શકે છે. કલમ ૧૬૪(૧) સરકારને એક્ટની જોગવાઈઓને પાર પાડવા માટે નિયમો બનાવવાની સત્તા આપે છે, જ્યારે કલમ ૧૬૪(૨) ખાસ કરીને એવી બાબતોના સંબંધમાં નિયમો ઘડવાની સત્તા આપે છે જે નિર્ધારિત કરવાની જરૂર છે અથવા કરી શકાય છે. નિયમ ૩૧એ માત્ર કલમ ૧૫ હેઠળ કલ્પના કરાયેલ મૂલ્યાંકન મિકેનિઝમને અમલમાં મૂકે છે અને કાર્યરત કરે છે, તેથી આ નિયમ કલમ ૧૬૪ ના દાયરામાં સીધો આવે છે. તેથી, કલમ ૧૫(૪) લાગુ ન પડે તેવું માની લઈએ તો પણ, નિયમ ૩૧એ કલમ ૧૬૪ હેઠળ પ્રત્યાયોજિત કાયદાના માન્ય ઉપયોગ તરીકે ટકી રહેશે.

કર.૧. એ પણ એટલું જ સુસ્થાપિત છે કે જ્યાં મૂળ કાયદો નિર્દિષ્ટ અગાઉની તારીખથી આવા નિયમો અમલમાં લાવવાની સત્તા સાથે નિયમ બનાવવાની સત્તા આપે છે, ત્યાં પ્રત્યાયોજિત કાયદો માન્ય રીતે પશ્ચાદવર્તી રીતે કાર્ય કરી શકે છે. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૬૪ સરકારને એક્ટની જોગવાઈઓને પાર પાડવા માટે નિયમો ઘડવાની સત્તા આપે છે એટલું જ નહીં પરંતુ તેમાં નિર્ધારિત મર્યાદાઓની અંદર આવા નિયમોની પશ્ચાદવર્તી કામગીરીને સ્પષ્ટપણે અધિકૃત પણ કરે છે. પરિણામે, નિયમ ૩૧એ સામે માત્ર એ આધારે પડકાર આપી શકાય નહીં કે મૂલ્યાંકન મિકેનિઝમ પશ્ચાદવર્તી રીતે કાર્ય કરે છે. આ સંદર્ભમાં, સ્ટેટ ઓફ મધ્યપ્રદેશ વિ. ટીકમદાસ [૧૧૩] માં આ અદાલતના ત્રણ-

ન્યાયાધીશોની બેંચના નિર્ણયનો સંદર્ભ લઈ શકાય છે, જેમાં નીચે મુજબ ઠરાવવામાં આવ્યું હતું:

'પ. ચાલો આપણે હરીફ દલીલોની તપાસ કરીએ અને સંક્ષિપ્તમાં દરેકની સફળતા ચકાસીએ. સૌ પ્રથમ, આપણે નિયમ બનાવવાની સત્તાનો વ્યાપ અને ક્ષેત્ર, તેના પરની મર્યાદાઓ અને આવા નિયમોની પશ્ચાદવર્તી કામગીરી સુનિશ્ચિત કરવાની રહેશે. એમાં કોઈ શંકા નથી કે સાર્વભૌમ ધારાસભા દ્વારા બનાવવામાં આવેલા કાયદાથી વિપરીત, પ્રત્યાયોજિત વ્યક્તિ દ્વારા બનાવવામાં આવેલ ગૌણ કાયદો પશ્ચાદવર્તી અસર ધરાવી શકતો નથી સિવાય કે સંબંધિત કાયદામાં નિયમ બનાવવાની સત્તા સ્પષ્ટપણે અથવા જરૂરી ગર્ભિતાર્થ દ્વારા આ સંદર્ભમાં સત્તા આપે. આ સંબંધમાં રાજ્યના વકીલ દ્વારા કલમ ૬૨(જી) અને (એચ) અને ૬૩ તરફ અમારું ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું છે. રાજ્ય સરકાર એક્ટની જોગવાઈઓ પાર પાડવાના હેતુ માટે નિયમો બનાવી શકે છે (કલમ ૬૨). આવા નિયમો ફીની રકમ, લાઈસન્સના નિયમો અને શરતો અને ફીના સ્કેલ અને આવા લાઈસન્સના સંબંધમાં ચૂકવવાપાત્ર ફી નક્કી કરવાની રીતનું નિયમન કરી શકે છે [૬૨(જી) અને (એચ)]. આ જોગવાઈ, પોતે, પશ્ચાદવર્તી નિયમો બનાવવાની સત્તા સ્પષ્ટપણે આપતી નથી. પરંતુ કલમ ૬૩ ખાસ જણાવે છે કે 'આ એક્ટ હેઠળ બનાવેલા તમામ નિયમો અને જારી કરાયેલા જાહેરનામા સરકારી ગેઝેટમાં પ્રકાશિત કરવામાં આવશે, અને આવા પ્રકાશનની તારીખથી અથવા તે સંદર્ભમાં નિર્દિષ્ટ

કરવામાં આવે તેવી અન્ય તારીખથી અમલમાં આવશે.' સ્પષ્ટપણે ધારાસભાએ તેના પ્રતિનિધિ, રાજ્ય સરકારને માત્ર નિયમો બનાવવાની સત્તા આપી નથી પરંતુ પ્રતિનિધિ દ્વારા નિર્દિષ્ટ કરવામાં આવે તેવી તારીખથી તેનો અમલ કરવાની સત્તા આપી છે. ગૌણ કાયદા સંબંધિત આ જોગવાઈ માત્ર નિયમો બનાવવાની સત્તાનું જ ચિંતન કરતી નથી પરંતુ અગાઉની કોઈપણ તારીખથી તેને અમલમાં લાવવાની સત્તાનું પણ ચિંતન કરે છે. તેથી નિયમ જ ના સુધારાની અસરને આગળ વધારવી એ યોજના માટે અયોગ્ય નથી કે કલમ ૬૨ ની વિરુદ્ધ (અલ્ટ્રા વાયર્સ) નથી.'

[૧૧૩] (૧૯૭૫) ૨ એસસીસી ૧૦૦

કલમ ૧૫(૫) હેઠળ જાહેરનામાની ગેરહાજરીની અસર

૬૩. કલમ ૧૫(૫) બિન-અપરોધક કલમથી શરૂ થાય છે અને જણાવ્યા મુજબ સરકારને, કાઉન્સિલની ભલામણો પર, સૂચિત સપ્લાયના સંદર્ભમાં વિશેષ મૂલ્યાંકન મિકેનિઝમ્સ નિર્ધારિત કરવા સક્ષમ બનાવે છે. આ જોગવાઈ કલમ ૧૫(૧) હેઠળ કલ્પના કરાયેલ સામાન્ય વ્યવહાર-મૂલ્ય માળખાથી સ્વતંત્ર રીતે કાર્ય કરે છે અને કાયદાકીય માન્યતાને પ્રતિબિંબિત કરે છે કે સપ્લાયના ચોક્કસ વર્ગોને તેમના વિશિષ્ટ વ્યાપારી માળખા અને આકારણીમાં વ્યવહારિક મુશ્કેલીઓને ધ્યાનમાં રાખીને વિશિષ્ટ મૂલ્યાંકન પદ્ધતિઓની જરૂર પડી શકે છે. આ ઉપરોક્ત વૈધાનિક સંદર્ભમાં છે કે નિયમ દાખલ કરતા પહેલાં કલમ ૧૫(૫) હેઠળ સુસંગત

સપ્લાયની ઓળખ કરતા અગાઉના જાહેરનામાની ગેરહાજરી અંગે કરદાતાઓ દ્વારા ઉઠાવવામાં આવેલા વાંધાની તપાસ કરવાની જરૂર છે.

૬૩.૧. એકવાર નિયમ ૩૧એ કલમ ૧૫(૪) અને ૧૬૪ માં સ્વતંત્ર રીતે શોધી શકાય તેવો જણાયા પછી કરદાતાઓની દલીલ ટકી શકે નહીં. કોઈપણ સંજોગોમાં, આ નિયમ દેખીતી રીતે જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો પર આધારિત છે અને તેથી કલમ ૧૫(૪), ૧૫(૫) અને ૧૬૪ સમાન રીતે પાયાની વૈધાનિક જરૂરિયાતને સંતોષે છે. એકવાર મૂળભૂત વૈધાનિક જરૂરિયાતો પૂર્ણ થઈ જાય અને નિયમ અન્યથા વૈધાનિક નિયમ બનાવવાની સત્તામાં શોધી શકાય તેવો હોય, તો પ્રત્યાયોજિત સત્તા જે ચોક્કસ વૈધાનિક ચેનલ મારફતે વાપરવામાં આવી હતી તે પોતે નિયમને અમાન્ય બનાવી શકતી નથી."

૭૪. સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યા મુજબ કોર્પોરેટ ગેરંટીની સેવાના સપ્લાયના મૂલ્યાંકન નિર્ધારણની સત્તાનો સ્ત્રોત સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૬૪ સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૨(૮૭) હેઠળ નિર્ધારિતની વ્યાખ્યા સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૧૫(૫) ની વૈધાનિક જોગવાઈઓમાં સમાવિષ્ટ છે. સપ્લાયના મૂલ્યાંકનને ૧% નક્કી કરવાની ઉત્પત્તિ પરમી જીએસટી કાઉન્સિલની બેઠકમાં રહેલી છે. સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યું છે કે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫(૫) બિન-અવરોધક કલમથી શરૂ થાય છે જે સરકારને, કાઉન્સિલની ભલામણો પર, સૂચિત સપ્લાયના સંદર્ભમાં

વિશેષ મૂલ્યાંકન મિકેનિઝમ્સ નિર્ધારિત કરવા સક્ષમ બનાવે છે. એવું ઠરાવવામાં આવ્યું છે કે આ જોગવાઈ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫(૧) હેઠળ કલ્પના કરાયેલ સામાન્ય વ્યવહાર-મૂલ્ય માળખાથી સ્વતંત્ર રીતે કાર્ય કરે છે અને કાયદાકીય માન્યતાને પ્રતિબિંબિત કરે છે કે સપ્લાયના ચોક્કસ વર્ગોને તેમના વિશિષ્ટ વ્યાપારી માળખા અને આકારણીમાં વ્યવહારિક મુશ્કેલીઓને ધ્યાનમાં રાખીને વિશિષ્ટ મૂલ્યાંકન પદ્ધતિઓની જરૂર પડી શકે છે. ગેમ્સક્રાફ્ટ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં કરદાતાઓ દ્વારા જાહેરનામાની ગેરહાજરી અંગે ઉઠાવવામાં આવેલો વાંધો સર્વોચ્ચ અદાલત દ્વારા એવું ઠરાવીને નકારી કાઢવામાં આવ્યો છે કે એકવાર સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૩૧એ દેખીતી રીતે જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો પર આધારિત છે અને તેથી સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫(૪), ૧૫(૫) અને ૧૬૪ સમાન રીતે પાયાની વૈધાનિક જરૂરિયાતને સંતોષે છે. એ પણ ભારપૂર્વક જણાવવામાં આવ્યું છે કે એકવાર મૂળભૂત વૈધાનિક જરૂરિયાતો પૂર્ણ થઈ જાય અને નિયમ અન્યથા વૈધાનિક નિયમ બનાવવાની સત્તામાં શોધી શકાય તેવો હોય, તો પ્રત્યાયોજિત સત્તા જે ચોક્કસ વૈધાનિક ચેનલ મારફતે વાપરવામાં આવી હતી તે પોતે નિયમને અમાન્ય બનાવી શકતી નથી. સર્વોચ્ચ અદાલતે કાનૂની દાખલાનું પુનરાવર્તન કર્યું છે કે જ્યાં મૂળ કાયદો ચોક્કસ અગાઉની તારીખથી આવા નિયમો અમલમાં લાવવાની સત્તા સાથે નિયમ બનાવવાની સત્તા આપે છે, ત્યાં પ્રત્યાયોજિત કાયદો માન્ય રીતે પશ્ચાદવર્તી રીતે કાર્ય કરી શકે છે, અને

જીએસટી કાઉન્સિલની સત્તાઓની પુષ્ટિ કરી છે કે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૬૪ સરકારને એક્ટની જોગવાઈઓ પાર પાડવા માટે નિયમો ઘડવાની સત્તા આપે છે એટલું જ નહીં પરંતુ તેમાં નિર્ધારિત મર્યાદાઓની અંદર આવા નિયમોની પશ્ચાદવર્તી કામગીરીને સ્પષ્ટપણે અધિકૃત પણ કરે છે. આમ, સર્વોચ્ચ અદાલતનું ઉપરોક્ત અવલોકન જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો અપનાવવાની અને જાહેરનામાની ગેરહાજરીમાં પણ તેને કાયદામાં સમાવિષ્ટ કરવાની સત્તાના ઉપયોગ પર શંકા માટે કોઈ સ્થાન છોડતું નથી.

ટાંકવામાં આવેલા કેસ લો ની ચર્ચા :

૭૫. સંબંધિત પક્ષકારો તરફે ઉપસ્થિત વિદ્વાન વકીલો દ્વારા અમારી સમક્ષ અસંખ્ય નિર્ણયો ટાંકવામાં આવ્યા હતા. લંબાણ ટાળવા માટે, અમે સુસંગત કેસ કાયદાઓ સાથે વ્યવહાર કરવાનું પસંદ કર્યું છે. અરજદારો તરફે ઉપસ્થિત વિદ્વાન વરિષ્ઠ વકીલો દ્વારા જેના પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે અને ટાંકવામાં આવ્યો છે તે નિર્ણયથી અમે શરૂઆત કરી શકીએ છીએ.

૭૬. અરજદારોએ ડી પી જૈન એન્ડ કંપની (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં બોમ્બે હાઈકોર્ટના નિર્ણય પર વ્યાપકપણે તેમનો કેસ આધારિત રાખ્યો છે. એડલવાઈસ ફાઈનાન્સિયલ સર્વિસીસ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે આપેલા નિર્ણયને લાગુ કરવાની હદ સુધી લેવાયેલા દૃષ્ટિકોણ સાથે અમે આદરપૂર્વક અસંમત છીએ, કારણ કે સદર કેસમાં નિર્ણય

અગાઉની સર્વિસ ટેક્સ વ્યવસ્થા હેઠળ આપવામાં આવ્યો છે જ્યાં અવેજ ફરજિયાત હતો. ફાઇનાન્સ એક્ટ, ૧૯૯૪ ની કલમ ૬૫બી(જજ) હેઠળ, અવેજનું તત્વ "સેવા" ની વ્યાખ્યામાં આંતરિક રીતે જડાયેલું હતું, જેનો અર્થ એ થાય છે કે અવેજ વિના લંબાવવામાં આવેલી કોર્પોરેટ ગેરંટી પર કર લાદી શકાય નહીં- એક કડક વૈધાનિક સંદર્ભ જે વર્તમાન માળખાને લાગુ પડતો નથી. ફાઇનાન્સ એક્ટ, ૧૯૯૪ થી વિપરીત, સીજીએસટી એક્ટ, જેમાં સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૧ સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૭(૧)(સી) સમાવિષ્ટ છે, એક વિશિષ્ટ ડીમિંગ ફિક્શન છે જે અવેજની ગેરહાજરીમાં પણ સંબંધિત વ્યક્તિઓ વચ્ચેના ચોક્કસ સપ્લાય પર કર લાદે છે.

૭૭. આર્થર પોલ બેન્થોલ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલત દ્વારા નિર્ધારિત કાયદાની દરખાસ્ત પર કોઈ વિવાદ હોઈ શકે નહીં, જેના દ્વારા સર્વોચ્ચ અદાલતે બે સતત જોગવાઈઓમાં બે શબ્દોના અર્થના સંદર્ભિત અર્થઘટનને સ્પષ્ટ કર્યું છે. જો કે, કલમ ૭ ની વૈધાનિક જોગવાઈઓમાં આવું અર્થઘટન અપનાવી શકાય નહીં, કારણ કે આવી કોઈ અનિવાર્યતા ઊભી થતી નથી.

૭૮. શ્રી વિક્રમ કોટન મિલ્સ અને અન્ય (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં, સર્વોચ્ચ અદાલતે, કંપનીઝ એક્ટ, ૨૦૧૩ ની કલમ ૩૯૧ હેઠળ કંપની અને લેણદારો વચ્ચે સમાધાનની યોજના સાથે કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટની કલમ ૧૨૬

ની જોગવાઈઓની તપાસ કરતી વખતે, ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૨૪ હેઠળ ક્ષતિપૂર્તિના કરાર અને કલમ ૧૨૬, જે ગેરંટીના કરારને વ્યાખ્યાયિત કરે છે, વચ્ચેનો તફાવત સ્પષ્ટ કર્યો છે. તેથી, તે જીએસટી વ્યવસ્થાને લાગુ પડશે નહીં.

૭૯. ગુજરાત ચેમ્બર ઓફ કોમર્સ એન્ડ ઇન્ડસ્ટ્રી અને અન્ય (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં, આ કોર્ટની ડિવિઝન બેંચે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ ના પરિશિષ્ટ ૨ અને પરિશિષ્ટ ૩ હેઠળ સપ્લાયના ખ્યાલના વ્યાપની તપાસ કરી છે. ડિવિઝન બેંચે ફાળવણી મેળવનાર/ભાડુઆતની તરફેણમાં ૯૯ વર્ષના સમયગાળા માટે લીઝ ડીડનો અમલ કરીને જીઆઈડીસી દ્વારા જમીન સંપાદન કરવાના સંદર્ભમાં કાયદાને સ્પષ્ટ કર્યો છે, અને આવા વ્યવહાર પર ૧૮% કર લાદવાના જીએસટી સત્તાવાળાઓના પગલાં અંગે ઠરાવ્યું છે કે જીઆઈડીસી દ્વારા ફાળવવામાં આવેલા જમીનના પ્લોટના લીઝહોલ્ડ અધિકારોનું વેચાણ અને ટ્રાન્સફર દ્વારા અવેજ માટે ત્રીજા પક્ષકારને સોંપણી એ સ્થાવર મિલકતમાંથી ઉદ્ભવતા લાભોની સોંપણી, વેચાણ અથવા ટ્રાન્સફર રહેશે અને તે મૂળ ફાળવણી મેળવનાર/ભાડુઆતના સ્થાને જીઆઈડીસીનો ભાડુઆત બનશે. આવા સંજોગોમાં, સપ્લાયનો વ્યાપ નિર્ધારિત કરતી સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧)(એ) ની જોગવાઈઓ, પરિશિષ્ટ ૨ ના કલોઝ પ(બી) અને પરિશિષ્ટ ૩ ના કલોઝ પ સાથે વંચાણે લેતાં, જમીન અને મકાનના લીઝહોલ્ડ અધિકારોની સોંપણીના આવા વ્યવહારને લાગુ થશે નહીં, અને

તે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૯ હેઠળ પૂરા પાડવામાં આવેલ જીએસટીની વસૂલાતને આધીન રહેશે નહીં. આ કોર્ટની ડિવિઝન બેંચ દ્વારા નિર્ધારિત કાયદાની દરખાસ્ત, સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૧ અને ૨ સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૭, અને સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) સાથે વંચાણે લેતાં ઇન્ડિયન કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૧૨૪, ૧૨૬ અને ૧૪૦ ની જોગવાઈઓના પ્રકાશમાં હાલના અરજદારોના બચાવમાં આવી શકે નહીં. કોર્પોરેટ ગેરંટીનું સ્વરૂપ અને કામગીરી અને તેનો અમલ એ ત્રીજા પક્ષકારને ભાડુઆત અથવા સોંપનાર દ્વારા સ્થાવર મિલકતમાંથી ઉદ્ભવતા લાભોની સોંપણી, વેચાણ અથવા ટ્રાન્સફર સાથે સરખાવી શકાય નહીં, જે ડિવિઝન બેંચ સમક્ષ વિચારણા હેઠળની વિષયવસ્તુ હતી.

૮૦. ટાટા સન્સ પ્રાઇવેટ લિમિટેડ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં બોમ્બે હાઇકોર્ટના ચુકાદા પર મૂકવામાં આવેલો આધાર પણ અરજદારોના બચાવમાં આવશે નહીં, કારણ કે બોમ્બે હાઇકોર્ટે સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૧૪૨(૧) સાથે વંચાણે લેતાં સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭૪(૧) હેઠળ જારી કરાયેલ આદેશ/કારણ દર્શક નોટિસ અને મુદ્દાની તપાસ કરી છે. સંબંધિત પક્ષકારો વચ્ચેના વિવાદની તપાસ કરતી વખતે, જે પ્રતિકૂળ આર્બિટ્રલ એવોર્ડ અને ટાટા સન્સ સામે શરૂ કરાયેલી અમલીકરણ કાર્યવાહી સાથે સંબંધિત હતો, અને જે આખરે ડોકોમો સાથે સમાધાનમાં સમાપ્ત થયો હતો, રેવન્યુએ તેને ટાટા સન્સ દ્વારા સેવાઓની આયાત

તરીકે કરપાત્ર કરવાનો પ્રયાસ કર્યો હતો કારણ કે ડોકોમો ટાટા સન્સ દ્વારા કરારના ભંગને સહન કરવા સંમત થયું હતું અને તમામ અમલીકરણ કાર્યવાહી પાછી ખેંચીને એક કૃત્ય કરવા સંમત થયું હતું. બોમ્બે હાઇકોર્ટે, તારીખ ૦૩.૦૮.૨૦૨૨ ના પરિપત્ર પર આધાર રાખીને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ ની એન્ટ્રી ૫(ઇ) હેઠળ કરપાત્રતા સ્પષ્ટ કરી હતી અને આ મુદ્દાની તપાસ કરી હતી. બોમ્બે હાઇકોર્ટે ઠરાવ્યું છે કે ડોકોમોએ ટીએસપીએલ દ્વારા કરારબદ્ધ કસૂરની સહનશીલતાના તેના કૃત્ય મારફતે સપ્લાય પૂરો પાડ્યો છે, સાથે સાથે કોઈપણ કાર્યવાહી શરૂ કરવાથી દૂર રહેવાની જવાબદારી સ્વીકારી છે, અને તે સીજીએસટી એક્ટ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૭(૧એ) હેઠળ કલ્પના કર્યા મુજબ 'સપ્લાય' ની વ્યાખ્યાના દાયરામાં સીધું આવતું જણાય છે, અને ઉપર સંદર્ભિત નુકસાની એ ટીએસપીએલ દ્વારા તેના વ્યવસાયના માર્ગ અને સંવર્ધન માટે ડોકોમોને ચૂકવવામાં આવેલ 'અવેજ' છે. આમ, ડોકોમો દ્વારા ટીએસપીએલને સદર 'સપ્લાય' કલમ ૭ ના પરિશિષ્ટ ૨ ના ક્રમ નં. ૫ ની એન્ટ્રી નં.(ઇ) ના દાયરામાં "સેવાઓનો સપ્લાય, એટલે કે કોઈ કૃત્યથી દૂર રહેવાની, અથવા કોઈ કૃત્ય અથવા પરિસ્થિતિને સહન કરવાની, અથવા કોઈ કૃત્ય કરવાની જવાબદારી સ્વીકારવી" તરીકે આવશે.

૮૧. બોમ્બે હાઇકોર્ટે ઠરાવ્યું છે કે એન્ટ્રી ૫(ઇ) માં ઉલ્લેખિત પરિબલો મુખ્ય જોગવાઈ, એટલે કે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ ના દાયરા અને/અથવા સંદર્ભની બહાર વાંચી શકાય નહીં, જેમ કે અમે ઉપર નોંધ્યું છે. જોગવાઈ

સિવાય એન્ટ્રી ૫(ઇ) વાંચવી એ આ જોગવાઈના ભૂલભરેલા વાંચન સમાન હશે, જે રેવન્યુ દ્વારા લાગુ કરવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવ્યો છે.

૮૨. એવું ઠરાવવામાં આવ્યું છે કે જ્યારે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ પોતે આકર્ષિત થતી નથી, ત્યારે સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ ની એન્ટ્રી ૫(ઇ) અને આઈજીએસટી એક્ટની અનુરૂપ જોગવાઈઓનો કોઈ પ્રશ્ન જ ઉપસ્થિત થતો નથી. હાલના કેસમાં બોમ્બે હાઈકોર્ટ દ્વારા જાહેર કરાયેલ કાયદાની દરખાસ્ત પર કોઈ વિવાદ હોઈ શકે નહીં. ઉપર ચર્ચા કર્યા મુજબ, કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવી એ કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટની કલમ ૧૨૬, ૧૨૭ અને ૧૨૮ ની જોગવાઈઓ સાથે વંચાણે લેતાં સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ હેઠળ પરિશિષ્ટ ૨ ની એન્ટ્રી ૫(ઇ) ના ઘટકોને સંતોષશે.

૮૩. જ્યાં સુધી બોમ્બે હાઈકોર્ટ, નાગપુર બેંચના *એરોકોમ ફુશન્સ પ્રાઇવેટ લિમિટેડ (ઉપર મુજબ)* ના કેસમાં નિર્ણયનો સંબંધ છે, હકીકતો સૂચવે છે કે બોમ્બે હાઈકોર્ટે લીઝહોલ્ડ અધિકારો સંબંધિત સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૨ ના કલોઝ ૨(બી) અને કલમ ૭ ના સંદર્ભમાં વંચાણે લેતાં સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭૪(૧) હેઠળ જારી કરાયેલી કારણ દર્શક નોટિસની તપાસ કરી હતી, અને *ગુજરાત ચેમ્બર ઓફ કોમર્સ એન્ડ ઇન્ડસ્ટ્રી (ઉપર મુજબ)* ના કેસમાં આ કોર્ટના નિર્ણય પર આધાર રાખીને સદર ચુકાદો આપવામાં આવ્યો હતો.

૮૪. અનુજ જૈન (ઉપર મુજબ) ના નિર્ણય પર મૂકવામાં આવેલો આધાર અરજદારોના બચાવમાં આવી શકે નહીં, કારણ કે તે આઈબીસી ની જોગવાઈઓ અને આઈબીસી ની કલમ ૩(૧૦) હેઠળ પૂરી પાડવામાં આવેલી દેવાની વ્યાખ્યા સાથે સંબંધિત છે, જ્યારે હાલના કેસમાં, અગાઉ ચર્ચા કર્યા મુજબ, દેવાની વ્યાખ્યા આઈબીસી ની જોગવાઈઓમાંથી ઉછીની લઈ શકાતી નથી પરંતુ કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટની જોગવાઈઓ સાથે વંચાણે લેતાં ટ્રાન્સફર ઓફ પ્રોપર્ટી એક્ટની જોગવાઈઓ પૂરતી મર્યાદિત રાખવી જરૂરી છે.

૮૫. સેન્ટ્રલ ઇલેક્ટ્રીસિટી રેગ્યુલેટરી કમિશન (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં, દિલ્લી હાઈકોર્ટે, ઇલેક્ટ્રીસિટી એક્ટ, ૨૦૦૩ હેઠળ સેન્ટ્રલ ઇલેક્ટ્રીસિટી રેગ્યુલેટરી કમિશન દ્વારા પ્રાપ્ત ફી અને જીએસટી કાયદા હેઠળ કર લાદવાના મુદ્દાની તપાસ કરતી વખતે, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૭) અને ૨(૩૧) હેઠળ "વ્યવસાય" અને "અવેજ" ની વ્યાખ્યાઓ તેમજ કલમ ૭, પરિશિષ્ટ ૨ અને પરિશિષ્ટ ૩ ની જોગવાઈઓને ધ્યાનમાં લીધા પછી ઠરાવ્યું છે કે કમિશનમાં વૈધાનિક રીતે નિહિત નિયમનની સત્તા સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૭)(એ) માં ગણાવેલી કોઈપણ પ્રવૃત્તિના દાયરામાં આવી શકે નહીં.

૮૬. દિલ્લી હાઈકોર્ટે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૭)(આઈ) ની જોગવાઈઓ પર પણ વિચાર કર્યો છે, જેમાં કેન્દ્ર અથવા રાજ્ય સરકારો

અથવા સ્થાનિક સત્તામંડળ દ્વારા હાથ ધરવામાં આવતી પ્રવૃત્તિઓ અથવા વ્યવહારોનો સમાવેશ થાય છે, અને એવો નિષ્કર્ષ કાઢ્યો છે કે સદર કલોઝ લાગુ થશે નહીં કારણ કે કમિશન ઇલેક્ટ્રિસિટી એક્ટ હેઠળ રચાયેલ છે અને તેને કેન્દ્ર અથવા રાજ્ય સરકારો સાથે સરખાવી શકાય નહીં.

૮૭. દિલ્લી હાઇકોર્ટે અવેજની વ્યાખ્યા પર પણ વિચાર કર્યો છે અને ઠરાવ્યું છે કે તે માલના સપ્લાયના પ્રેરણા માટે અથવા તેના જવાબમાં કરવામાં આવતી ચુકવણીની વાત કરે છે. અમારી સમક્ષના કેસોમાં, કોર્પોરેટ ગેરંટી કોઈપણ અવેજ વિના આપવામાં આવી છે, અને તેથી તે સીજીએસટી એક્ટના પરિશિષ્ટ ૧, આર્ટિકલ ૨ સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૭(૧)(સી) ની જોગવાઈઓ હેઠળ આવે છે, જે દિલ્લી હાઇકોર્ટ સમક્ષનો કેસ નહોતો.

૮૮. સ્ટાર ઇન્ડિયા પ્રાઇવેટ લિમિટેડ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં, સર્વોચ્ચ અદાલત દ્વારા નિર્ધારિત કાયદો જીએસટી વ્યવસ્થામાં હાલના કેસની હકીકતોને દૂરથી પણ લાગુ પડશે નહીં. સર્વોચ્ચ અદાલતે, અમદાવાદ પ્રાઇવેટ પ્રાયમરી ટીચર્સ એસોસિએશન (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં, સમાન ઉદ્દેશ્ય ધરાવતા અથવા સમાન પ્રણાલીનો ભાગ બનતા અન્ય કાયદાઓના સંદર્ભમાં સમાન કાયદાકીય અર્થઘટન (પરી મટેરિયા) નો સિદ્ધાંત લાગુ કર્યો છે. સદર ચુકાદામાં સર્વોચ્ચ અદાલત દ્વારા નિર્ધારિત કાયદા પર કોઈ વિવાદ હોઈ શકે નહીં, પરંતુ તે હાલના કેસમાં લાગુ પડશે નહીં.

૮૯. જ્યાં સુધી અંબુજા સિમેન્ટ્સ લિમિટેડ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં આર/સ્ટેમ્પ રેફરન્સ નં. ૧/૨૦૨૦ માં આ કોર્ટની ડિવિઝન બેંચના નિર્ણયનો સંબંધ છે, આ કોર્ટે કરવેરા કાયદાના અર્થઘટનના સિદ્ધાંતો પરના ચુકાદાઓની શ્રેણી પર વિચાર કર્યા પછી પુનરાવર્તન કર્યું છે કે નાણાકીય અથવા અન્ય કાયદાઓ માટે અર્થઘટનનો મૂળભૂત નિયમ એ છે કે કાયદાનો અર્થ અને ઇરાદો અદાલત દ્વારા ન્યાયી અથવા યોગ્ય શું છે તે અંગેના કોઈ વિચારો પરથી મેળવવાને બદલે તેમાં વપરાયેલી સાદી અને અસ્પષ્ટ અભિવ્યક્તિ પરથી એકત્રિત કરવો જોઈએ. અમે કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ તેમજ ટ્રાન્સફર ઓફ પ્રોપર્ટી એક્ટની જોગવાઈઓ સાથે સુમેળ સાધીને જીએસટી વ્યવસ્થાની વૈધાનિક જોગવાઈઓની કામગીરીની તપાસ કરી છે. તેથી, ડિવિઝન બેંચના અવલોકનો, જે સ્ટેમ્પ એક્ટના એક જ કાયદા પૂરતા મર્યાદિત છે, તે સખત અર્થમાં લાગુ પડશે નહીં. અમે ટ્રાન્સફર ઓફ પ્રોપર્ટી એક્ટ અને કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટ સાથે વંચાણે લેતાં જીએસટી એક્ટની વૈધાનિક જોગવાઈઓ પર આ સિદ્ધાંત લાગુ કરીને તેને ઉછીનો લીધો છે.

૯૦. કોકા કોલા ઇન્ડિયા પ્રાઇવેટ લિમિટેડ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં, બોમ્બે હાઇકોર્ટે, સેનવેટ ક્રેડિટ રૂલ્સ, ૨૦૦૪ (ટૂંકમાં, "રૂલ્સ, ૨૦૦૪") ના નિયમ ૨(એલ) હેઠળ વ્યાખ્યાયિત "વ્યવસાય" ના સંદર્ભમાં સર્વિસ ટેક્સ અને ઇનપુટ સેવાઓની સેનવેટ ક્રેડિટ સંબંધિત જોગવાઈઓની તપાસ કરતી વખતે, સોડા વોટરની જાહેરાતોના સંદર્ભમાં કોકા કોલા

ઇન્ડિયા પ્રાઇવેટ લિમિટેડ દ્વારા મેળવેલી જાહેરાત અને માર્કેટિંગની સેવાઓ રૂલ્સ, ૨૦૦૪ ના નિયમ ૨(એલ) માં વ્યાખ્યાયિત "ઇનપુટ સેવાઓ" શબ્દોની વ્યાખ્યા દ્વારા આવરી લેવાય છે કે નહીં તે મુદ્દે સંબંધિત પક્ષકારો વચ્ચેના વિવાદની તપાસ કરી છે. બોમ્બે હાઇકોર્ટે વેટ સંબંધિત ઓઇસીડી દ્વારા જારી કરાયેલ માર્ગદર્શિકા પર વિચાર કર્યો છે અને અવલોકન કર્યું છે કે જો કે ભારત ઓઇસીડી મોડેલ પર હસ્તાક્ષર કરનાર નથી, છતાં તે ગંતવ્ય-આધારિત વપરાશ કરનું સમાન મોડેલ અપનાવે છે, જે આંતરરાષ્ટ્રીય ધોરણોને અનુરૂપ છે, અને તેથી ઓઇસીડી માર્ગદર્શિકા સુરક્ષિત રીતે ધ્યાનમાં લઈ શકાય છે. અમે ઓઇસીડી માર્ગદર્શિકા સંબંધિત બોમ્બે હાઇકોર્ટ દ્વારા કરવામાં આવેલા અવલોકનો સાથે સંમત છીએ; જો કે, ભલે માર્ગદર્શિકા સુરક્ષિત રીતે ધ્યાનમાં લઈ શકાય, છતાં રેવન્યુને ઓઇસીડી માર્ગદર્શિકાના જ્ઞાનને અપનાવવાની ફરજ પાડી શકાય નહીં, જે તેના હિત વિરુદ્ધ હશે અને ભારતના કરવેરા માળખાને પણ લાગુ પડશે નહીં.

૯૧. કારવી સ્ટોક બ્રોકિંગ લિમિટેડ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં, ફાઇનાન્સ એક્ટની કલમ ૬૬ ની પેટા-કલમ (૨) હેઠળ જારી કરાયેલ જાહેરનામા, પરિપત્રો, માર્ગદર્શિકાઓ અને આદેશોના સંદર્ભમાં સર્વોચ્ચ અદાલતનો ચુકાદો હાલના રિટ અરજદારોના કેસને દૂરથી પણ લાગુ પડશે નહીં. પરિપત્ર જારી કરવામાં જીએસટી કાઉન્સિલની સત્તા અને ક્ષમતાને પડકારતી વખતે, ફરીદાબાદ આયર્ન એન્ડ સ્ટીલ ટ્રેડર્સ એસોસિએશન

(ઉપર મુજબ) ના કેસમાં દિલ્લી હાઇકોર્ટના નિર્ણય પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે. અમે ગેમ્સકાફ્ટ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં તાજેતરના નિર્ણય પર આધાર રાખીને આવી સત્તાઓ અને અધિકાર સાથે અગાઉથી જ વ્યવહાર કર્યો છે. એવું ઠરાવવામાં આવ્યું છે કે પરિપત્રો આકારણી સ્વરૂપની જોગવાઈઓને સ્પષ્ટ કરીને આકારણી સત્તાધિકારી તેમજ એપેલેટ ઓથોરિટીની નિર્ણાયક સત્તાઓ છીનવી શકતા નથી. ફ્રીદાબાદ આયર્ન એન્ડ સ્ટીલ ટ્રેડર્સ એસોસિએશન (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં, દિલ્લી હાઇકોર્ટે ઠરાવ્યું છે કે બોર્ડ દ્વારા જારી કરાયેલા પરિપત્રો અથવા સૂચનાઓ વિભાગીય અધિકારીઓ પર માત્ર ત્યારે જ બંધનકર્તા છે જ્યારે તેઓ તેમની વહીવટી ક્ષમતામાં કાર્ય કરે છે અને આવા પરિપત્રો એક્ટ હેઠળના અધિકારીઓ અથવા એપેલેટ ઓથોરિટીના અર્ધ-ન્યાયિક કાર્યોને નિયંત્રિત કરી શકતા નથી. ગેમ્સકાફ્ટ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં, સર્વોચ્ચ અદાલતે, એક્શનેબલ કલેઈમ્સની કરપાત્રતાની તપાસ કરતી વખતે, ઠરાવ્યું છે કે ટ્રાન્સફર ઓફ પ્રોપર્ટી એક્ટ સહિત સામાન્ય કાયદા હેઠળની પ્રક્રિયાગત અને મૂળભૂત ઔપચારિકતાઓ જીએસટીના હેતુ માટે અપ્રસ્તુત છે, કારણ કે જીએસટી એ સપ્લાય પરનો કર છે અને મિલકત કાયદાના કડક અર્થ માં ટ્રાન્સફર પરનો કર નથી. દિલ્લી હાઇકોર્ટનો આ ચુકાદો પણ હાલના કેસને લાગુ પડશે નહીં, કારણ કે અહીં સામેલ મુદ્દો એ છે કે શું અવેજ વિના આપવામાં આવેલી કોર્પોરેટ ગેરંટી સપ્લાય છે, અને તેને સહાબાજી અને જુગારમાંથી ઉદ્ભવતા એક્શનેબલ

કલેઈમ્સ સાથે સરખાવી શકાય નહીં, જે ગેમ્સકાફ્ટ (ઉપર મુજબ) માં વિચારણા હેઠળની વિષયવસ્તુ હતી.

૯૨. અરજદારોએ આઈટીએટી અમદાવાદના માઈક્રો ઇન્ક લિમિટેડ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં નિર્ણય પર ભારે આધાર રાખ્યો છે. સદર નિર્ણય ઓઈસીડી માર્ગદર્શિકા અપનાવવાનો પણ સંદર્ભ આપે છે, જે મુદ્દા સાથે અમે અગાઉ વ્યવહાર કર્યો છે. ટ્રિબ્યુનલે, ઓઈસીડી માર્ગદર્શિકા પર વિચાર કરતી વખતે, ઠરાવ્યું છે કે કરદાતા દ્વારા જારી કરાયેલી કોર્પોરેટ ગેરંટી અર્ધ-મૂડી (ક્વાસી-કેપિટલ) અથવા શેરહોલ્ડર પ્રવૃત્તિના સ્વરૂપમાં હતી અને, સદર કારણસર, આવી ગેરંટી જારી કરવાને સેવાઓના વ્યાપમાંથી અને પરિણામે, ઇન્કમ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૯૨(બી) હેઠળ આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારોના વ્યાપમાંથી બાકાત રાખવાની હતી. અમે અગાઉ ઓઈસીડી માર્ગદર્શિકા અને કોર્પોરેટ ગેરંટીઓના મૂલ્યાંકન નક્કી કરવામાં જીએસટી કાઉન્સિલ દ્વારા મુક્ત બજાર ભાવ (આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસ) અપનાવવાની ચર્ચા કરી છે. ઇન્કમ ટેક્સ એક્ટની જોગવાઈઓના સંદર્ભમાં કોર્પોરેટ ગેરંટીનો અમલ અને સંચાલન સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭ ની જોગવાઈઓ હેઠળ કલ્પના કરાયેલ "સેવાઓનો સપ્લાય" શબ્દપ્રયોગને પ્રતિબંધિત કરી શકતું નથી, અને સદર નિર્ણય કોર્પોરેટ ગેરંટીઓને લાગુ પડશે નહીં, જેને જીએસટી વ્યવસ્થા હેઠળ કરપાત્ર બનાવવામાં આવી છે.

૯૩. અરજદારોએ *ગોવિંદ સરન ગંગા સરન (ઉપર મુજબ)* ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણય પર પણ આધાર રાખ્યો છે. સર્વોચ્ચ અદાલતે કરવેરા કાયદાના ચાર આવશ્યક ઘટકો નિર્ધારિત કર્યા છે: પ્રથમ, કરપાત્ર ઘટના; બીજું, જે વ્યક્તિ પર કર લાદવામાં આવ્યો છે; ત્રીજું, કરનો માપદંડ; અને ચોથું, કરનો દર. આ ઘટકો કાયદામાં જ સ્પષ્ટ અને અસ્પષ્ટ હોવા જોઈએ, અને માપદંડ અથવા દરમાં કોઈપણ અસ્પષ્ટતા કરવેરાને ગેરબંધારણીય અને અમાન્ય બનાવશે. આ સિદ્ધાંત સર્વોચ્ચ અદાલત અને અન્ય વડી અદાલતો દ્વારા સતત અનુસરવામાં આવ્યો છે, અને આ જ ચોક્કસ ફોર્મ્યુલા હાલના કેસને લાગુ પડે છે, જેમાં અવેજ વિનાની કોર્પોરેટ ગેરંટી પર વાદગ્રસ્ત પરિપત્ર અને નિયમો હેઠળ કર લાદવામાં આવી રહ્યો છે, જે સીજીએસટી એક્ટની જોગવાઈઓની વિરુદ્ધ (*અલ્ટ્રા વાયસી*) છે. અમે શોધી કાઢ્યું છે કે સર્વોચ્ચ અદાલતના અવલોકનો કોર્પોરેટ ગેરંટીઓની કર જવાબદારી અને કરપાત્રતા પર સીધા લાગુ પડશે, જે ઉપર જણાવ્યા મુજબ કાયદાઓની વિવિધ જોગવાઈઓની સંપૂર્ણ તપાસને આધીન કરવામાં આવી છે.

૯૪. જ્યાં સુધી *વિનર બિઝનેસ લિંક પ્રાઇવેટ લિમિટેડ (ઉપર મુજબ)* ના નિર્ણય પર મૂકવામાં આવેલા આધારનો સંબંધ છે, જેમાં અદાલતે રાકેશ શાંતિલાલ મરડિયા વિ. ડેપ્યુટી સીઆઈટી, [૨૦૧૨] ૨૬ ટેક્સમેન.કોમ ૨૫૩ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે નિર્ધારિત મેચિંગ સિદ્ધાંત અપનાવ્યો છે, તે કોર્પોરેટ ગેરંટીઓને લાગુ પડશે નહીં.

૯૫. લેવોબ વર્ગેકરિન્જેન બીવી અને અન્ય (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં યુરોપિયન કોર્ટ ઓફ જસ્ટિસ (પ્રથમ ચેમ્બર) નો ચુકાદો સંયુક્ત સપ્લાય (કમ્પોઝિટ સપ્લાય) સાથે સંબંધિત છે અને પ્રમાણભૂત સોફ્ટવેર પેકેજના સપ્લાયના સંદર્ભમાં છઠ્ઠી નિર્દેશિકા (વેલ્યુ એડેડ ટેક્સની સામાન્ય સિસ્ટમ – આકારણીનો સમાન આધાર) ના આર્ટિકલ ૬(૧) ના સંદર્ભ સાથે આપવામાં આવ્યો હતો. તેમાં નિર્ધારિત કાયદાની દરખાસ્ત જીએસટી વ્યવસ્થાને, વધુ ખાસ કરીને, કોર્પોરેટ ગેરંટીની કામગીરીને લાગુ પડશે નહીં.

૯૬. યુરોપિયન સમુદાયોની ન્યાય અદાલતે (પ્રથમ ચેમ્બર) છઠ્ઠી નિર્દેશિકામાં ઉલ્લેખિત સંયુક્ત સપ્લાયના પ્રકાશમાં વ્યક્તિગત સપ્લાયના સ્વરૂપ અને પાત્રને ધ્યાનમાં રાખીને પોતાનો અભિપ્રાય રચ્યો હતો અને ચુકાદો આપ્યો હતો, જે જીએસટી વ્યવસ્થાની યોજનામાં જોવા મળતો નથી.

૯૭. સેન્ટેલ કોમ્યુનિકેશન કંપની (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં યુનાઇટેડ સ્ટેટ્સ કોર્ટ ઓફ અપીલ્સ, સેવનથ સર્કિટનો નિર્ણય અને તેમાં ચર્ચાયેલ કાયદો કોર્પોરેટ ગેરંટીની કામગીરીને લાગુ પડશે નહીં, કારણ કે યુએસ કોર્ટ ઓફ અપીલ્સ દ્વારા જે મુદ્દાની તપાસ કરવામાં આવી છે તે ઇએસઓપી સાથે સંબંધિત છે. ૧૯૫૪ ના ઇન્ટરનલ રેવન્યુ કોડની કલમ ૮૩ નું અર્થઘટન વોરંટના ટ્રાન્સફર અને સેવાઓના પ્રદર્શનના સંબંધમાં તેમાં વપરાયેલી અભિવ્યક્તિ સાથે સંબંધિત છે, જેમાં ત્રણ સ્ટોકહોલ્ડરોએ વોરંટનો

ઉપયોગ કરવા પર કરપાત્ર આવક મેળવી હતી, અને સેન્ટલે તે જ વર્ષમાં અનુરૂપ કપાત માટે હકદારીનો દાવો કર્યો હતો. યુએસ કોર્ટ ઓફ અપીલ્સે, સેવાઓના પ્રદર્શનના સંબંધમાં ચૂકવવામાં આવેલી કોઈપણ રકમ અંગે કલમ ૮૩(૨) ની જોગવાઈઓની તપાસ કરતી વખતે, જેના દ્વારા આવી સેવાઓ આપનાર વ્યક્તિની કુલ આવકમાં મિલકતનો સમાવેશ કરવામાં આવશે, ત્રણ સ્ટોકહોલ્ડરો દ્વારા આપવામાં આવેલી ગેરંટી વિશે અભિપ્રાય આપ્યો હતો, અને તે મુજબ, એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે તેઓ આવી ગેરંટી આપીને મૂડીમાં વધારાનું યોગદાન આપી રહ્યા હતા. યુએસ કોર્ટ ઓફ અપીલ્સનો નિર્ણય જીએસટી વ્યવસ્થાની જોગવાઈઓ સાથે દૂરથી પણ જોડાતો નથી.

૯૮. અરજદારોએ યુનાઈટેડ કોર્ટ ઓફ અપીલ અને ઓસ્ટ્રેલિયન જીએસટી રૂલિંગ્સ પર પણ આધાર રાખ્યો છે. આ કાયદાનો એક સુસ્થાપિત સિદ્ધાંત છે કે જ્યારે વિદેશી ચુકાદાઓ અદાલતોને માર્ગદર્શન આપી શકે છે અને બંધારણીય અથવા વૈધાનિક અવરોધોને ઉકેલવામાં મદદ કરી શકે છે, ત્યારે જો તેમનો આધાર ભારતીય બંધારણમાં સમાવિષ્ટ મૂળભૂત સિદ્ધાંતોને ઢાંકી દેતો હોય તો તેમનો રેશિયો ડેસિડેન્ડી અપનાવી શકાતો નથી. ન્યાયિક ઉધાર લેવાની પ્રથા સાવચેતીપૂર્વકની તપાસની માંગ કરે છે જેથી ખાતરી કરી શકાય કે વિદેશી કાનૂની સિદ્ધાંતો સ્થાનિક સિદ્ધાંતો અને ભારતના વિવિધ સામાજિક માળખા સાથે એકીકૃત રીતે સુસંગત રહે. આ સંદર્ભમાં વિંદ્યાન એએસજી દ્વારા કરવામાં આવેલી રજૂઆતો સાથે

અમે સંમત છીએ. સેન્ટેલ કોમ્યુનિકેશન્સ કંપનીના કેસમાં યુનાઇટેડ સ્ટેટ્સ કોર્ટ ઓફ અપીલ્સ, સેવનથ સર્કિટનો નિર્ણય જીએસટી વ્યવસ્થાની વૈધાનિક યોજનાને, ખાસ કરીને કોર્પોરેટ ગેરંટીઓને લાગુ પડશે નહીં, પરંતુ તે એમ્પ્લોયર દ્વારા કર્મચારીને પૂરા પાડવામાં આવતા કર્મચારી સ્ટોક માલિકી યોજના ની કરપાત્રતા સાથે સંબંધિત છે.

૯૯. તેવી જ રીતે, ઓસ્ટ્રેલિયન જીએસટી સત્તાવાળાઓ દ્વારા જારી કરાયેલ ચુકાદો અરજદારોના બચાવમાં આવી શકે નહીં, કારણ કે ભારત દ્વારા ઘડવામાં આવેલી અને અપનાવવામાં આવેલી જીએસટી વ્યવસ્થા અલગ ક્ષેત્રમાં કાર્ય કરે છે, અને તે કરપાત્ર ક્ષેત્રની અંદર કોર્પોરેટ ગેરંટી સહિતની વિવિધ સેવાઓને આવરી લે છે. તેથી ઓસ્ટ્રેલિયા દ્વારા અપનાવવામાં આવેલી કરવેરા નીતિની જીએસટી વ્યવસ્થા પર કોઈ અસર પડશે નહીં.

કોર્પોરેટ ગેરંટી પર ૧% મૂલ્યાંકનની માન્યતા :

૧૦૦. વૈધાનિક જોગવાઈઓ અને અમારી સમક્ષ ટાંકવામાં આવેલા કેસ કાયદાના ઉપરોક્ત વિસ્તૃત વિશ્લેષણ પછી, હવે અમે અમારી સમક્ષ ઉઠાવવામાં આવેલા મુખ્ય મુદ્દા એટલે કે ૧% નું સમાન મૂલ્યાંકન નક્કી કરતા સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) ની બંધારણીય માન્યતાની તપાસ કરવાનો પ્રયાસ કરીશું.

૧૦૧. જીએસટી કાઉન્સિલની પરમી મિનિટ્સ દર્શાવે છે કે કાઉન્સિલે બેંક ગેરંટી માટે વિવિધ બેંકો દ્વારા ૦.૫% થી ૩% સુધી વસૂલવામાં આવતા

કમિશન પર ચર્ચા કર્યા પછી, અને આવા ચાર્જના અભાવે, ઇન્કમ ટેક્સ રૂલ્સ, ૧૯૬૨ ના નિયમ ૧૦ટીડી હેઠળ સેફ હાર્બર નિયમ અપનાવીને, ગેરંટી રકમના એક ટકા ન્યૂનતમ સ્વીકાર્ય કમિશન/ફી સૂચવવામાં આવી હતી, જે ત્યારબાદ મંજૂર કરવામાં આવી હતી, અને સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) માં સામેલ કરવામાં આવી છે. અરજદારોએ એવો આક્ષેપ કરીને સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) માં મૂલ્યાંકનના ૧% ના નિર્ધારણને પણ પડકાર્યો છે કે તે ડીમિંગ ફિક્શન લાગુ કરીને નક્કી કરી શકાતું નથી.

૧૦૨. ૧% ની ડીમિંગ ફિક્શન પૂરી પાડવા માટે, અમે હવે અશોક લેલેન્ડ લિમિટેડ વિ. સ્ટેટ ઓફ તમિલનાડુ, (૨૦૦૪) ૩ એસસીસી ૧ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતની પૂર્ણ બેંચનો સંદર્ભ લઈશું. સેન્ટ્રલ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૫૬ ની કલમ ૬એ(૨) હેઠળ બનાવેલ કાનૂની ધારણાને કારણે આંતર-રાજ્ય કર વ્યવહાર આંતર-રાજ્ય વેચાણ સમાન હતો કે કેમ તે મુદ્દા પર વિચાર કરતી વખતે સર્વોચ્ચ અદાલતે આ મુજબ ઠરાવ્યું છે:

“કાનૂની ધારણા (લીગલ ફિક્શન)”

૬૫. પ્રશ્ન એ ઊભો થાય છે કે શું ચોક્કસ આંતર-રાજ્ય વ્યવહાર આંતર-રાજ્ય વેચાણ સમાન છે કે માત્ર સ્ટોકનું ટ્રાન્સફર છે તે નક્કી કરવા માટે કાનૂની ધારણા લાગુ કરી શકાય છે. અનેક કેસોમાં કાનૂની ધારણાઓ લાગુ કરવામાં આવી છે.

૬૬. ગેનન ડંકરલી એન્ડ કંપની વિ. સ્ટેટ ઓફ રાજસ્થાન [(૧૯૯૩) ૧ એસસીસી ૩૬૪] (એસસીસી પૃષ્ઠ ૩૮૮-૯૦, ફકરા ૩૫, ૩૬ અને ૩૮) માં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે:

બે અલગ કરારો ધરાવતા આવા કરારોને (સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ એક્ટની) કલમ ૩, ૪ અને ૫ લાગુ પડતી હોવાથી, આ જોગવાઈઓ એવા કરારને લાગુ પડશે જે, સિંગલ અને અવિભાજ્ય હોવા છતાં, છેતાલીસમા સુધારા દ્વારા રજૂ કરાયેલ કાનૂની ધારણા દ્વારા, એવા કરારમાં બદલાઈ ગયો છે જે માલના વેચાણ માટે અને શ્રમ અને સેવાઓ માટે વિભાજ્ય છે. આવા માની લીધેલા વેચાણમાં વર્ક્સ કોન્ટ્રેક્ટના અમલમાં સામેલ માલના વેચાણના તમામ લક્ષણો હોય છે જ્યાં કરાર માલના વેચાણ માટે અને શ્રમ અને સેવાઓના સપ્લાય માટે વિભાજ્ય હોય છે. સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ એક્ટની કલમ ૧૪ અને ૧૫ વર્ક્સ કોન્ટ્રેક્ટના અમલમાં સામેલ માલમાં મિલકતના ટ્રાન્સફરથી પરિણમતા માની લીધેલા વેચાણને પણ લાગુ પડશે. વર્ક્સ કોન્ટ્રેક્ટના અમલમાં સામેલ માલમાં મિલકતના ટ્રાન્સફરનો સમાવેશ કરવા માટે સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૫૬ ની કલમ ૨(જી) માં સમાવિષ્ટ વેચાણની વ્યાખ્યામાં કોઈ સુધારાની ગેરહાજરી, તેથી, આવા ટ્રાન્સફર માટે સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ એક્ટની કલમ ૩, ૪ અને ૫ અને કલમ ૧૪ અને ૧૫ ની લાગુ પડવાની ક્ષમતાને કોઈપણ રીતે અસર કરતી નથી.

૬૭. સ્ટેટ ઓફ બોમ્બે વિ. પાંડુરંગ વિનાયક [(૧૯૫૩) ૧ એસસીસી ૪૨૫ : એઆઈઆર ૧૯૫૩ એસસી ૨૪૪ : ૧૯૫૩ કિ એલજે ૧૦૯૪] ના ફક્ત ૫ માં ઠરાવવામાં આવ્યું હતું: (એઆઈઆર પૃષ્ઠ ૨૪૬)'

૫. જ્યારે કોઈ કાયદો ઘડે છે કે કશુંક કરવામાં આવ્યું હોવાનું માનવામાં આવશે, જે હકીકતમાં અને સત્યમાં કરવામાં આવ્યું નહોતું, ત્યારે અદાલત કયા હેતુઓ માટે અને કઈ વ્યક્તિઓ વચ્ચે વૈધાનિક ધારણાનો આશરો લેવાનો છે તે નક્કી કરવા માટે હકદાર અને બંધાયેલી છે અને વૈધાનિક ધારણાને સંપૂર્ણ અસર આપવી જોઈએ અને તેને તેના તાર્કિક નિષ્કર્ષ સુધી લઈ જવી જોઈએ.'

૬૮. કાનૂની ધારણાનો ઉપયોગ ઘણી રીતે થઈ શકે છે જેમાં "માનવામાં આવેલ" (ડીમ્ડ) શબ્દનો ઉપયોગ થાય છે. જો કે, કોન્સોલિડેટેડ કોફી લિમિટેડ વિ. કોફી બોર્ડ [(૧૯૮૦) ૩ એસસીસી ૩૫૮ : ૧૯૮૦ એસસીસી (ટેક્સ) ૨૭૯] (એસસીસી પૃષ્ઠ ૩૭૧-૭૨, ફક્ત ૧૧) માં ઠરાવ્યા મુજબ,

માત્ર "ડીમ્ડ" શબ્દનો ઉપયોગ કાનૂની ધારણા સ્થાપિત કરવા માટે પૂરતો નથી, જેમાં જણાવાયું છે કે: 'આધુનિક કાયદાઓમાં જુદા જુદા અર્થોમાં 'ડીમ્ડ' શબ્દનો ઘણો ઉપયોગ થાય છે અને એવું નથી કે કાલ્પનિકતા બનાવવાના હેતુથી દરેક વખતે ડીમિંગ જોગવાઈ કરવામાં આવે છે. જે સ્પષ્ટ છે અથવા જે અનિશ્ચિત છે તેનો સમાવેશ કરવા માટે અથવા

કાયદાના હેતુ માટે શબ્દ અથવા શબ્દસમૂહનું કૃત્રિમ અર્થઘટન લાદવા માટે ડીમિંગ જોગવાઈ કરવામાં આવી શકે છે જે અન્યથા પ્રવર્તતી ન હોત, પરંતુ દરેક કિસ્સામાં એ પ્રશ્ન હશે કે કાયદા ઘડનારે કયા ઉદ્દેશ્ય સાથે આવી ડીમિંગ જોગવાઈ કરી છે.'

૬૯. સેન્ટ ઓબિન વિ. એટર્ની જનરલ [(૧૯૫૧) ૨ ઓલ ઈઆર ૪૭૩ : ૧૯૫૨ એસી ૧૫ (એચએલ)] માં લેવાયેલી સ્થિતિને અદાલતે વધુ ટાંકી છે જેમાં લોર્ડ રેડકિલફે નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું હતું: (ઓલ ઈઆર પૃષ્ઠ ૪૮૮ એફ-૭)'આધુનિક કાયદામાં 'ડીમ્ડ' શબ્દનો ઘણો ઉપયોગ થાય છે. કેટલીકવાર તેનો ઉપયોગ કાયદાના હેતુઓ માટે શબ્દ અથવા શબ્દસમૂહનું કૃત્રિમ અર્થઘટન લાદવા માટે થાય છે જે અન્યથા પ્રવર્તશે નહીં. કેટલીકવાર તેનો ઉપયોગ ચોક્કસ અર્થઘટનને શંકાથી પર રાખવા માટે થાય છે જે અન્યથા અનિશ્ચિત હોઈ શકે છે. કેટલીકવાર તેનો ઉપયોગ એક વ્યાપક વર્ણન આપવા માટે થાય છે જેમાં જે સ્પષ્ટ છે, જે અનિશ્ચિત છે અને સામાન્ય અર્થમાં જે અશક્ય છે તેનો સમાવેશ થાય છે.'

૭૦. ભાવનગર યુનિવર્સિટી વિ. પાલિતાણા શુગર મિલ (પી) લિ. [(૨૦૦૩) ૨ એસસીસી ૧૧૧] (એસસીસી ૧૧૧ પૃષ્ઠ ૧૨૩ પર) માં એવું જણાવવામાં આવ્યું હતું કે કાયદામાં કાનૂની ધારણા બનાવવાનો હેતુ અને ઉદ્દેશ્ય જાણીતો છે. પરંતુ જ્યારે કાનૂની ધારણા બનાવવામાં આવે છે ત્યારે તેને તેની સંપૂર્ણ અસર આપવી આવશ્યક છે. ઈસ્ટ એન્ડ ડ્વેલિંગ્સ

કંપની લિ. વિ. ફિન્સબરી બોરો કાઉન્સિલ [(૧૯૫૧) ૨ ઓલ ઇઆર ૫૮૭ : ૧૯૫૨ એસી ૧૦૯ (એચએલ)] (ઓલ ઇઆર પૃષ્ઠ ૫૯૯ બી-સી)માં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું:

“જો તમને કોઈ કાલ્પનિક પરિસ્થિતિને વાસ્તવિક ગણવાનો નિર્દેશ આપવામાં આવ્યો હોય, તો તેમ કરવા પર પ્રતિબંધ ન હોય ત્યાં સુધી, તમારે ચોક્કસપણે એવાં પરિણામો અને આનુષંગિક બાબતોને પણ વાસ્તવિક તરીકે જ કલ્પવાં જોઈએ કે જે, જો આવી કલ્પિત પરિસ્થિતિ વાસ્તવમાં અસ્તિત્વમાં હોત, તો અનિવાર્યપણે તેમાંથી જ નીપજ્યાં હોત અથવા તેની સાથે જોડાયેલાં હોત. આ કેસમાં તે પૈકીની એક બાબત ૧૯૩૯ ના ભાડાના સ્તરમાંથી મુક્તિ છે. કાયદો કહે છે કે તમારે ચોક્કસ પરિસ્થિતિની કલ્પના કરવી જ જોઈએ; તે એવું નથી કહેતો કે, તેમ કર્યા પછી, જ્યારે તે પરિસ્થિતિના અનિવાર્ય આનુષંગિક પરિણામોની વાત આવે ત્યારે તમારે તમારી કલ્પનાને અચકાવા દેવી જોઈએ.”

(આ પણ જુઓ: આઈટીડબલ્યુ સિન્નોડ ઇન્ડિયા લિમિટેડ વિ. સીસીઈ [(૨૦૦૪) ૩ એસસીસી ૪૮ : (૨૦૦૩) ૯ સ્કેલ ૭૨૦] સ્કેલ : એસસીસી ફરો ૫૮.)

૭૧. આ નિર્ણયો, તેથી, દર્શાવે છે કે જ્યારે પણ કોઈ કાયદા દ્વારા કાનૂની ધારણા બનાવવામાં આવે છે, ત્યારે તેને સંપૂર્ણ અસર આપવામાં આવશે.”

૧૦૩. લાગુ કરવા જેવું નોંધપાત્ર અવલોકન એ છે કે "જે સ્પષ્ટ છે અથવા જે અનિશ્ચિત છે તેનો સમાવેશ કરવા માટે અથવા કાયદાના હેતુ માટે શબ્દ અથવા શબ્દસમૂહનું કૃત્રિમ અર્થઘટન લાદવા માટે ડીમિંગ જોગવાઈ કરવામાં આવી શકે છે જે અન્યથા પ્રવર્તતી ન હોત, પરંતુ દરેક કિસ્સામાં, એ પ્રશ્ન હશે કે કાયદા ઘડનારે કયા ઉદ્દેશ્ય સાથે આવી ડીમિંગ જોગવાઈ કરી છે", અને તે "જ્યારે પણ કાયદા દ્વારા કાનૂની ધારણા બનાવવામાં આવે છે, ત્યારે તેને સંપૂર્ણ અસર આપવામાં આવશે. આમ, કાયદામાં ડીમિંગ ફિક્શન લાગુ કરવા અથવા પૂરી પાડવા માટેનું સર્વોત્કૃષ્ટ લક્ષણ એ કાયદાના અસરકારક કાર્યમાં સામેલ અનિશ્ચિતતાનું તત્વ છે. ૧% ની ડીમિંગ ફિક્શન પૂરી પાડવા પાછળનો મૂળ ઉદ્દેશ્ય કોર્પોરેટ ગેરંટીના અનિશ્ચિત મૂલ્યની હકીકતને ધ્યાનમાં રાખીને તપાસવાની જરૂર છે.

૧૦૪. અમે અગાઉ ઠરાવ્યા મુજબ કોર્પોરેટ ગેરંટીના સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) હેઠળનું મૂલ્યાંકન સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૮૭) હેઠળ નિર્ધારિતની વ્યાખ્યા સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૧૫(૫) ની જોગવાઈઓમાંથી ઉદ્ભવે છે, અને તે (એ) ખુદ્દું બજાર મૂલ્ય, (બી) સમાન પ્રકાર અને ગુણવત્તાનું મૂલ્ય, અને (સી) પડતર વત્તા ૧૦% નિર્ધારિત કરે છે. જ્યારે સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૨૮(૨) કાનૂની ધારણા પર આધારિત છે. જો કે, સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) નો પ્રોવાઈસો મૂલ્યાંકનને વધુ રસપ્રદ બનાવે છે. સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) નો પ્રોવાઈસો એવા કિસ્સાઓમાં જ્યાં પ્રાપ્તકર્તા સંપૂર્ણ આઈટીસી

માટે પાત્ર હોય ત્યાં ઇન્વોઇસમાં જાહેર કરાયેલ મૂલ્યને સેવાઓના સપ્લાયનું મૂલ્ય માનવાની ડીમિંગ ફિક્શન ફરીથી નિર્ધારિત કરે છે. નિયમ ૨૮(૧)(બી) "સમાન પ્રકાર અને ગુણવત્તા" ની સેવાઓના સપ્લાય પર આધારિત મૂલ્યાંકન નિર્દિષ્ટ કરે છે. લાયક બનવા માટે, તુલનાત્મક સેવા લાક્ષણિકતાઓ, કાર્યક્ષમતા, જોખમ પ્રોફાઇલ્સ અને વ્યાપારી પ્રતિષ્ઠાના સંદર્ભમાં વ્યવહાર સાથે નજીકથી મળતી આવતી હોવી જોઈએ. જો કે, કોર્પોરેટ ગેરંટી એ સંપૂર્ણપણે એન્ટિટી-વિશિષ્ટ જોખમ લક્ષણો દ્વારા સંચાલિત અત્યંત વિશિષ્ટ સાધનો હોવાથી, વ્યવહારિક કોર્પોરેટ પરિદ્રશ્યમાં સમાન અથવા નજીકથી મેળ ખાતી પ્રોક્સીની ઓળખ કરવી સામાન્ય રીતે અશક્ય છે. પરિણામે, સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૧)(બી) હેઠળનું મૂલ્યાંકન નિષ્ફળ જશે. તુલનાત્મક પદ્ધતિઓના બિન-નિર્ધારણ પર, સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૨૮(૧)(સી) જે એક અવશેષીય પદ્ધતિ છે, નિર્દેશ આપે છે કે ક્રમિક ક્રમમાં નિયમ ૩૦ (પડતર-આધારિત મૂલ્યાંકન) અથવા નિયમ ૩૧ (અવશેષીય પદ્ધતિ) લાગુ કરીને મૂલ્ય નક્કી કરવામાં આવે. સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૩૧ સ્પષ્ટપણે પ્રદાન કરે છે કે સેવાઓના સપ્લાયના કિસ્સામાં, સપ્લાયર નિયમ ૩૦ ની પડતર-આધારિત મશીનરીને સંપૂર્ણપણે બાયપાસ કરી શકે છે અને સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૩૧ નો સીધો વિકલ્પ પસંદ કરી શકે છે. આ પદ્ધતિ હેઠળ, "વાજબી માધ્યમો" નો ઉપયોગ કરીને મૂલ્ય નક્કી કરવું આવશ્યક છે જે

સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫ ના વૈધાનિક સિદ્ધાંતો અને સીજીએસટી રૂલ્સના પ્રકરણ ૫ ની સામાન્ય જોગવાઈઓ સાથે સંપૂર્ણપણે સુસંગત રહે. જ્યાં કોર્પોરેટ ગેરંટીના અત્યંત વિશિષ્ટ સ્વરૂપને કારણે સામાન્ય બજાર બેન્યુમાર્ક્સ નિષ્ફળ જાય છે, ત્યાં કાયદેસર રીતે યોગ્ય મૂલ્યાંકન પદ્ધતિઓનું અનુકૂળન "વાજબી માધ્યમો" તરીકે અર્થઘટન કરવા માટે સ્વીકાર્ય છે. કાઉન્સિલે સેફ્ટ હાર્બર નિયમ અપનાવ્યો છે જ્યાં પ્રાપ્તકર્તા પેટાકંપની સંપૂર્ણ ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ (આઈટીસી) માટે હકદાર હોય, ત્યાં મૂલ્યાંકન બિન-વિવાદાસ્પદ છે કારણ કે ઇન્પોઈસમાં જાહેર કરાયેલ મૂલ્ય માલ અથવા સેવાઓનું ખુણું બજાર મૂલ્ય માનવામાં આવશે. સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૧) ના બીજા પ્રોવાઈસો હેઠળ, નજીવા અથવા શૂન્ય મૂલ્ય સહિત ઇન્પોઈસ પર જાહેર કરાયેલ કોઈપણ મૂલ્ય કાયદેસર રીતે ખુણું બજાર મૂલ્ય માનવામાં આવે છે, જે વ્યવહારને આવક-તટસ્થ (રેવન્યુ-ન્યુટ્રલ) બનાવે છે, જે સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) ના પ્રોવાઈસો જેવું જ છે.

૧૦૫. જો કે, સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૨૮(૨), જે બિન-અવરોધક કલમથી શરૂ થાય છે તે સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૧) હેઠળ નિર્ધારિત આ લવચીકતાને સંપૂર્ણપણે બાયપાસ કરે છે, અને કોર્પોરેટ ગેરંટી માટે કરપાત્ર મૂલ્ય ઓફર કરાયેલ કુલ ગેરંટી રકમના ૧%, અથવા વાસ્તવિક અવેજ, બેમાંથી જે વધારે હોય તે માનવું ફરજિયાત છે. કોર્પોરેટ ગેરંટીનું આ સપાટ ૧% જીએસટી મૂલ્યાંકન ઇન્કમ ટેક્સ રૂલ્સ, ૧૯૬૨

ની સેફ હાર્બર જોગવાઈઓના નિયમ ૧૦ટીડી થી તદ્દન વિપરીત છે, જે પાત્ર આંતરરાષ્ટ્રીય કોર્પોરેટ ગેરંટીઓ માટે ગેરંટી રકમ પર ન્યૂનતમ ૧% કમિશન ફરજિયાત બનાવે છે, પરંતુ કરદાતાઓ માટે સંપૂર્ણપણે વૈકલ્પિક છે, કારણ કે તે કર નિશ્ચિતતા પ્રદાન કરવા અને ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ (ટીપી) મુકદ્દમા ટાળવા માટે રચાયેલ સરળીકરણ પદ્ધતિ તરીકે સેવા આપે છે. તેનાથી વિપરીત, સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) હેઠળ સમાન મિકેનિઝમ અથવા વિકલ્પ અસ્તિત્વમાં નથી.

૧૦૬. જીએસટી કાઉન્સિલે તેની બેઠકમાં સ્વીકાર્યું છે કે મુક્ત બજાર આધારિત (આર્મ્સ-લેન્થ) કોર્પોરેટ ગેરંટી ફી '૦.૫% અને ૩%' ની વચ્ચે હોય છે. નિયમ ૨૮ માં "ઓફર કરવામાં આવેલી આવી ગેરંટીની રકમના એક ટકા ૨[દર વર્ષે], અથવા વાસ્તવિક અવેજ, બેમાંથી જે વધારે હોય તે માનવામાં આવશે" વાક્ય સમાવિષ્ટ છે. આ તબક્કે અમે *વિપ્રો લિમિટેડ (ઉપર મુજબ)*, [૨૦૧૫] ૧૪ એસસીસી ૧૬૧ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલત દ્વારા સ્પષ્ટ કરાયેલા કાયદાનું પુનરાવર્તન કરી શકીએ છીએ. જો વાસ્તવિક મૂલ્ય/વ્યવહાર મૂલ્ય નક્કી કરી શકાય તેવું હોય તો પણ માલના ફી ઓન બોર્ડ (એફઓબી) મૂલ્ય પર ૧% નો સમાન ચાર્જ લાદતી સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૯(૨) પ્રોવાઈસો ૨ (૨) સાથે વંચાણે લેતાં નિયમ ૯(૨)(બી) ની જોગવાઈઓની તપાસ કરતી વખતે, સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યું છે કે તે કસ્ટમ્સ એક્ટ અને નિયમો હેઠળ મૂલ્યાંકનના મૂળભૂત સિદ્ધાંતનું ઉલ્લંઘન કરે છે અને તે મનસ્વી, અતાર્કિક

અને ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૧૪ નું ઉલ્લંઘન કરે છે. જો કે, સર્વોચ્ચ અદાલત દ્વારા વધુમાં સ્પષ્ટ કરવામાં આવ્યું હતું કે જો વાસ્તવિક મૂલ્યો નક્કી કરી શકાય તેવા ન હોય, તો એફઓબી ના ૧% નો સમાન ચાર્જ લાગુ કરી શકાય છે. સદર અવલોકનો કસ્ટમ્સ એક્ટની કલમ ૧૪ ના સંદર્ભમાં કરવામાં આવ્યા છે, જે વ્યવહાર મૂલ્યનો ખ્યાલ રજૂ કરે છે. આમ, સર્વોચ્ચ અદાલતે નીચે મુજબ અવલોકન કરીને સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૯(૨) ની જોગવાઈઓને મર્યાદિત અર્થઘટન (રીડ ડાઉન) કર્યું છે:

“૨૬) માલના મૂલ્યાંકન પર પહોંચવા માટે એક્ટ તેમજ નિયમોમાં સમાવિષ્ટ યોજનાની ઉપરોક્ત તપાસ પરથી, એ સ્પષ્ટ થાય છે કે જ્યાં પણ માલ અથવા સેવાઓની વાસ્તવિક કિંમત ઉપલબ્ધ હોય, તે નિર્ણાયક પરિબલ રહેશે. માત્ર વાસ્તવિક ખર્ચની ગેરહાજરીમાં જ, કાલ્પનિક ખર્ચ અપનાવવાનો રહેશે. અહીં ફરીથી, આ યોજના પૂરતો સંદેશ આપે છે કે માલ અથવા સેવાઓના મૂલ્ય તેમજ ખર્ચ અને સેવાઓ પર પહોંચવાનો પ્રયાસ કરવાનો છે જે માલની વાસ્તવિક કિંમત અથવા ખર્ચ અને સેવાઓની વાસ્તવિક કિંમત સાથે લગભગ નજીકની સમાનતા ધરાવે છે. તેથી જ કમ સમાન માલની કિંમતથી સમાન માલ તરફ અને પછી કપાતપાત્ર મૂલ્ય અને છેલ્લા ઉપાય તરીકે શ્રેષ્ઠ નિર્ણય આકારણી તરફ જાય છે.

૩૧) તેનાથી વિપરીત, જો કે, તારીખ ૦૫.૦૭.૧૯૯૦ ના વાદગ્રસ્ત સુધારાએ આયાતના સ્થળે આયાતી માલના વિતરણ સાથે સંકળાયેલા લોડિંગ, અનલોડિંગ અને હેન્ડલિંગ ચાર્જસના સમાવેશનો સમગ્ર આધાર બદલી નાખ્યો છે. જ્યારે પેટા-નિયમ (૨) ના કલોઝ (એ) અને (સી) માં નિર્ધારિત અન્ય બે ખર્ચાઓ, એટલે કે પરિવહન ખર્ચ અને વીમા ખર્ચનો સંબંધ છે ત્યાં સુધી મૂળભૂત સિદ્ધાંત અથવા આધાર યથાવત રહે છે. આ બે ખર્ચાઓના સંદર્ભમાં, જો વાસ્તવિક ખર્ચ નક્કી કરી શકાય તેમ ન હોય તો જ તે લાગુ થશે તેવું નિર્દિષ્ટ કરીને જોગવાઈ જાળવી રાખવામાં આવી છે. તેનાથી વિપરીત, જ્યાં સુધી લોડિંગ, અનલોડિંગ અને હેન્ડલિંગ ચાર્જસનો સંબંધ છે ત્યાં સુધી સંપૂર્ણ વિચલન અને પ્રસ્થાન છે. પ્રોવાઈસો હવે વાસ્તવિક ખર્ચ નક્કી કરી શકાય તેવો છે કે નહીં તે ધ્યાનમાં લીધા વિના માલના ફ્રી ઓન બોર્ડ મૂલ્યના ૧% નિર્ધારિત કરે છે. ઉપર વિગતવાર નિયમોની કલમ ૧૪ ની યોજનાનો સંદર્ભ લીધા પછી, આને સ્વીકારી શકાય નહીં. આ પ્રોવાઈસો, લોડિંગ, અનલોડિંગ અને હેન્ડલિંગ ચાર્જસના ખર્ચના ઉમેરા અંગે એવા કિસ્સાઓમાં પણ કાલ્પનિકતા રજૂ કરે છે જ્યાં આવા ખાતા પર ચૂકવવામાં આવેલ વાસ્તવિક ખર્ચ ઉપલબ્ધ અને નક્કી કરી શકાય તેવો હોય. દેખીતી રીતે, તે કલમ ૧૪ ની જોગવાઈઓની વિરુદ્ધ છે અને સ્પષ્ટપણે આ

જોગવાઈની વિરુદ્ધ (અલ્ટ્રા વાયર્સ) હશે. અમારો એવો પણ અભિપ્રાય છે કે જ્યારે ચૂકવવામાં આવેલા વાસ્તવિક ચાર્જસ ઉપલબ્ધ અને નક્કી કરી શકાય તેવા હોય, ત્યારે લોડિંગ, અનલોડિંગ અને હેન્ડલિંગ ચાર્જસના કથિત ખર્ચ પર પહોંચવા માટે કાલ્પનિકતા દાખલ કરવી એ સ્પષ્ટપણે મનસ્વી છે અને પ્રાપ્ત કરવા માંગતા ઉદ્દેશ્યો સાથે કોઈ સંબંધ નથી. તેનાથી વિપરીત, તે કલમ ૧૪ પાછળના ઉદ્દેશ્યની વિરુદ્ધ જાય છે એટલે કે ચૂકવેલ અથવા ચૂકવવાપાત્ર વાસ્તવિક ખર્ચ સ્વીકારવો અને તેની ગેરહાજરીમાં પણ વાસ્તવિક ખર્ચની સૌથી નજીક હોય તેવા ખર્ચ પર પહોંચવું. ફ્રી ઓન બોર્ડ મૂલ્યના ૧% નો ઉમેરો આમ, સંજોગોમાં, સ્પષ્ટપણે મનસ્વી અને અતાર્કિક છે અને બંધારણના અનુચ્છેદ ૧૪ નું ઉલ્લંઘન કરશે.

૩૨) અમે શોધી કાઢ્યું છે કે હાઈકોર્ટે ઉપરોક્ત ઢ્રષ્ટિકોણથી બાબતની તપાસ કરવાને બદલે, નિયમો બનાવવા માટે નિયમ બનાવનાર સત્તાધિકારીની સત્તાઓ પર આધાર રાખ્યો છે. કોઈ શંકા નથી, નિયમ બનાવનાર સત્તાધિકારી પાસે નિયમો બનાવવાની સત્તા છે પરંતુ આવી સત્તાનો ઉપયોગ એવા નિયમો બનાવીને કરવાનો હોય છે જે એક્ટની યોજના સાથે સુસંગત હોય અને કાયદાની મુખ્ય જોગવાઈઓ સાથે વિરોધાભાસી ન હોય. આવી જોગવાઈ માન્ય રહેશે અને હેન્ડલિંગ ચાર્જસ વગેરે નક્કી કરવામાં ૧% એફ.ઓ.બી. મૂલ્ય માત્ર એવા કિસ્સાઓમાં જ વાજબી ઠેરવી શકાય જ્યાં વાસ્તવિક ખર્ચ

નક્કી કરી શકાય તેમ ન હોય. હાઈકોર્ટ એ મુદ્દો ચૂકી ગઈ કે ગાર્ડન સિલ્ક મિલ્સ લિમિટેડનો કેસ આ અદાલત દ્વારા એવા પરિદ્રશ્યમાં નક્કી કરવામાં આવ્યો હતો જ્યાં વાસ્તવિક ખર્ચ નક્કી કરી શકાય તેમ નહોતો. તેથી જ અમે ટિપ્પણી કરીએ છીએ કે નિયમ ૯ ના પેટા-નિયમ (૨) ના પ્રોવાઈસોમાં પ્રથમ સુધારો જે તારીખ ૧૯.૧૨.૧૯૮૯ ના જાહેરનામા દ્વારા સામેલ કરવામાં આવ્યો હતો તે વાજબી ઠરશે. જો કે, વાદગ્રસ્ત જોગવાઈ સ્પષ્ટપણે કસોટીમાં નિષ્ફળ જાય છે.

૩૬) તેથી, અમારો અભિપ્રાય છે કે તારીખ ૦૫.૦૭.૧૯૯૦ ના નોટિફિકેશન દ્વારા રજૂ કરાયેલ વાદગ્રસ્ત સુધારો, એટલે કે નિયમ ૯ ના પેટા-નિયમ (૨) નો પ્રોવાઈસો (૨), તે વર્તમાન સ્વરૂપમાં અસ્તિત્વમાં છે તે મુજબ કાયદામાં ટકી શકે તેમ નથી અને ખામીયુક્ત છે અને તેનો અર્થ એવો મર્યાદિત (રીડ ડાઉન) કરવો પડશે કે આ કલમ માત્ર ત્યારે જ લાગુ થશે જ્યારે કલોઝ (બી) માં સંદર્ભિત વાસ્તવિક ચાર્જસ નક્કી કરી શકાય તેવા ન હોય.”

૧૦૭. મુંજાલ મનીષભાઈ ભટ્ટ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં આ કોર્ટની કોઓર્ડિનેટ બેંચે વિપ્રો લિમિટેડ (ઉપર મુજબ) ના કાયદાના સિદ્ધાંતને અનુસર્યો છે, જેમાં ડિવિઝન બેંચે જમીનના પ્લોટ પર બંગલાના બાંધકામ માટે બિલ્ડરો સાથેના કરારના સંદર્ભમાં સીજીએસટી ની કલમ ૭(૨)

સાથે વંચાણે લેતાં પરિશિષ્ટ ૩ ની એન્ટ્રી નં. ૫ અને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૯(૧) અને કલમ ૧૫ ની જોગવાઈઓની તપાસ કરી છે. કરારમાં જીએસટી સહિત કર ચૂકવવાની જવાબદારીનો ઉલ્લેખ હતો. કરની જવાબદારી ચૂકવવાનો આવો કરાર સદ્ભાવનાપૂર્ણ માન્યતા સાથે કરવામાં આવ્યો હતો કે કરદાતા બંગલાના બાંધકામ માટે ચૂકવવાપાત્ર અવેજ પર જીએસટી હેઠળ કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર રહેશે, કારણ કે તે જીએસટી કાયદા હેઠળ બાંધકામ સેવાનો સપ્લાય બનશે. કોઓર્ડિનેટ બેંચ સમક્ષ જે મુદ્દો ઉભો થયો હતો તે જમીન માટે તેમજ બંગલાના બાંધકામ માટે ચૂકવવાપાત્ર અવેજ પર કર ચૂકવવા માટે જીએસટી સત્તાવાળાઓ દ્વારા લેવામાં આવેલા વાંધા સંબંધિત હતો. કપાતનો પ્રમાણભૂત દર પૂરો પાડીને આવી જવાબદારી નિર્ધારિત કરતા તારીખ ૨૮.૦૬.૨૦૧૭ ના નોટિફિકેશન નં. ૧૧/૨૦૧૭ ની માન્યતાની તપાસ કરતી વખતે, કોઓર્ડિનેટ બેંચે ઠરાવ્યું છે કે તારીખ ૨૮.૦૬.૨૦૧૭ ના નોટિફિકેશનના ફકરા નં. ૨ અને સમાંતર રાજ્ય કર જાહેરનામામાં આદેશિત ડીમિંગ ફિક્શનને એ અસરથી રીડ ડાઉન કરવામાં આવે કે ૧/૩ ભાગની ડીમિંગ ફિક્શન પ્રકૃતિમાં ફરજિયાત રહેશે નહીં, અને તે કરપાત્ર વ્યક્તિના વિકલ્પ પર માત્ર એવા કિસ્સાઓમાં જ ઉપલબ્ધ રહેશે જ્યાં જમીનનું વાસ્તવિક મૂલ્ય અથવા જમીનમાં અવિભાજિત હિસ્સો નક્કી કરી શકાય તેમ ન હોય. ડિવિઝન બેંચ દ્વારા જારી કરાયેલા નિર્દેશો નીચેના અવલોકનો પર આધારિત છે:

“૧૦૯. આમ, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫(૫) હેઠળનું નિર્ધારણ નિયમો દ્વારા થવું જોઈએ અને જાહેરનામા દ્વારા નહીં. ભલે ગમે તે હોય, જ્યાં પણ પ્રત્યાયોજિત કાયદાને સીજીએસટી એક્ટની જોગવાઈઓની વિરુદ્ધ તેમજ ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૧૪ નું ઉલ્લંઘન કરતો હોવાનું પડકારવામાં આવે છે, ત્યારે સરકાર પાસે પ્રત્યાયોજિત કાયદાનો આવો ભાગ જારી કરવાની ક્ષમતા હતી તેવા માત્ર આધારે તેનો બચાવ કરી શકાય નહીં. જો એવું માની લેવામાં આવે કે સરકાર પાસે સપ્લાય માટે માની લીધેલું મૂલ્ય નક્કી કરવાની સત્તા હતી, તો પણ જો ડીમિંગ ફિક્શન મનસ્વી અને કાયદાની યોજના વિરુદ્ધ જણાય, તો તેને ચોક્કસપણે અલ્ટ્રા વાયર્સ ગણી શકાય. વિપ્રો લિમિટેડ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના ચુકાદા દ્વારા અમારા દૃષ્ટિકોણને સમર્થન મળે છે જેમાં નીચે મુજબ અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું:’

૩૪. અમે શોધી કાઢ્યું છે કે હાઈકોર્ટે ઉપરોક્ત દ્રષ્ટિકોણથી બાબતની તપાસ કરવાને બદલે, નિયમો બનાવવા માટે નિયમ બનાવનાર સત્તાધિકારીની સત્તાઓ પર આધાર રાખ્યો છે. કોઈ શંકા નથી, નિયમ બનાવનાર સત્તાધિકારી પાસે નિયમો બનાવવાની સત્તા છે પરંતુ આવી સત્તાનો ઉપયોગ એવા નિયમો બનાવીને કરવાનો હોય છે જે એક્ટની યોજના સાથે સુસંગત હોય અને કાયદાની મુખ્ય જોગવાઈઓ સાથે વિરોધાભાસી ન હોય.

આવી જોગવાઈ માન્ય રહેશે અને હેન્ડલિંગ ચાર્જસ વગેરે નક્કી કરવામાં ૧% એફઓબી મૂલ્ય માત્ર એવા કિસ્સાઓમાં જ વાજબી ઠેરવી શકાય જ્યાં વાસ્તવિક ખર્ચ નક્કી કરી શકાય તેમ ન હોય. હાઈકોર્ટ એ મુદ્દો ચૂકી ગઈ કે ગાર્ડન સિલ્ક મિલ્સ લિમિટેડ કેસ [ગાર્ડન સિલ્ક મિલ્સ લિમિટેડ વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા, (૧૯૯૯) ૮ એસસીસી ૭૪૪ : એઆઈઆર ૨૦૦૦ એસસી ૩૩] આ અદાલત દ્વારા એવા પરિદ્રશ્યમાં નક્કી કરવામાં આવ્યો હતો જ્યાં વાસ્તવિક ખર્ચ નક્કી કરી શકાય તેમ નહોતો. તેથી જ અમે ટિપ્પણી કરીએ છીએ કે નિયમ ૯ ના પેટા-નિયમ (૨) ના પ્રોવાઈસોમાં પ્રથમ સુધારો જે તારીખ ૧૯-૧૨-૧૯૮૯ ના જાહેરનામા દ્વારા સામેલ કરવામાં આવ્યો હતો તે કદાચ વાજબી ઠરી શકે. જો કે, વાદગ્રસ્ત જોગવાઈ સ્પષ્ટપણે કસોટીમાં નિષ્ફળ જાય છે.'

XXXX XXXXX

૧૧૨. અન્યથા પણ, કોઈપણ સપ્લાય વ્યવહાર માટે પરોક્ષ અવેજ મેળવવાની શક્યતાને નકારી શકાય નહીં. જો આપેલ કેસમાં એવું જણાય કે સપ્લાયર દ્વારા જાહેર કરાયેલ બાંધકામ સેવાનું મૂલ્ય સાચું મૂલ્ય નથી કારણ કે અન્ય અવેજ પરોક્ષ રીતે પ્રાપ્ત થયો છે, તો સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૫(જ) લાગુ થશે જે નીચે મુજબ વંચાય

છે:'

૧૫(૪) જ્યાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયનું મૂલ્ય પેટા-કલમ (૧) હેઠળ નક્કી કરી શકાતું નથી, ત્યાં તે નિર્ધારિત કરવામાં આવે તેવી રીતે નક્કી કરવામાં આવશે.'

૧૧૩. તેથી, એવા કિસ્સામાં પણ જ્યાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયનું મૂલ્ય પેટા-કલમ (૧) હેઠળ નક્કી કરી શકાતું નથી, ત્યાં તે નિર્ધારિત રીતે નક્કી કરી શકાય છે. કલમ ૧૫(૪) અનુસાર ઘડવામાં આવેલા મૂલ્યાંકન નિયમો સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમો ૨૭ થી ૩૧ માં સમાવિષ્ટ છે. નિયમ ૨૭ એવા કિસ્સાઓ સાથે વ્યવહાર કરે છે જ્યાં અવેજ સંપૂર્ણપણે નાણાંના રૂપમાં ન હોય. નિયમ ૨૮ એવા કિસ્સાઓ સાથે વ્યવહાર કરે છે જ્યાં વ્યવહાર સંબંધિત વ્યક્તિ સાથે હોય. નિયમ ૨૯ એજન્ટ મારફતે સપ્લાય કરાયેલા અથવા પ્રાપ્ત થયેલા માલના સંબંધમાં છે. આ નિયમો વર્તમાન રિટ અરજીઓ માટે સુસંગત નથી. જો કે જીએસટી રૂલ્સના અનુક્રમે નિયમ ૩૦ અને ૩૧ સુસંગત છે અને નીચે મુજબ વંચાય છે:

"૩૦. પડતર પર આધારિત માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયનું મૂલ્ય. – જ્યાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયનું મૂલ્ય આ પ્રકરણના અગાઉના કોઈપણ નિયમો દ્વારા નક્કી કરી શકાય તેમ નથી, ત્યાં મૂલ્ય આવા માલના ઉત્પાદન

અથવા નિર્માણ ખર્ચ અથવા આવા માલના સંપાદન ખર્ચ અથવા
આવી સેવાઓ પૂરી પાડવાના ખર્ચના એકસો દસ ટકા રહેશે."

"૩૧. માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયનું મૂલ્ય નક્કી
કરવા માટેની અવશોષીય પદ્ધતિ.-જ્યાં માલ અથવા સેવાઓ
અથવા બંનેના સપ્લાયનું મૂલ્ય નિયમો ૨૭ થી ૩૦ હેઠળ નક્કી
કરી શકાતું નથી, ત્યાં તે કલમ ૧૫ ના સિદ્ધાંતો અને સામાન્ય
જોગવાઈઓ અને આ પ્રકરણની જોગવાઈઓ સાથે સુસંગત વાજબી
માધ્યમોનો ઉપયોગ કરીને નક્કી કરવામાં આવશે:

પરંતુ શરત એ છે કે સેવાઓના સપ્લાયના કિસ્સામાં, સપ્લાયર નિયમ
૩૦ ને અવગણીને આ નિયમનો વિકલ્પ પસંદ કરી શકે છે."

XXX XXX XXX

૧૧૫. આમ, બાંધકામ તરફ કરારમાં સોંપાયેલ મૂલ્યની શુદ્ધતા પર
શંકા હોય તેવા કિસ્સામાં પણ રેવન્યુ ઉપાયવિહીન નથી. જો એ
સ્થાપિત થાય કે આવું મૂલ્ય સેવા માટે એકમાત્ર અવેજ નહોતું, તો
મૂલ્યાંકન નિયમોનો આશરો લઈ શકાય છે અને પડતર વત્તા નફા
પદ્ધતિ અથવા કાયદાના સિદ્ધાંતો અને જોગવાઈઓ સાથે સુસંગત
વાજબી મૂલ્ય લાગુ કરીને મૂલ્ય મેળવી શકાય છે.

૧૧૬. જ્યારે મૂલ્ય નિર્ધારણ માટે આવી વિગતવાર વૈધાનિક પદ્ધતિ ઉપલબ્ધ હોય ત્યારે વાદગ્રસ્ત ડીમિંગ ફિક્શનને એ આધારે વાજબી ઠેરવી શકાય નહીં કે તેનો અર્થ કરચોરી અટકાવવાનો છે જ્યારે વાસ્તવમાં આવી ધારણા મનસ્વી પરિણામો તરફ દોરી જાય છે.

XXXX XXXX

૧૨૨. પરિણામે, તારીખ ૨૮.૬.૨૦૧૭ ના જાહેરનામા નં. ૧૧/૨૦૧૭-સેન્ટ્રલ ટેક્સ (રેટ) નો વાદગ્રસ્ત ફકરો ૨ અને ગુજરાત ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસીસ ટેક્સ એક્ટ, ૨૦૧૭ હેઠળનું સમાન જાહેરનામું, જે જમીનના મૂલ્ય તરફ કુલ અવેજના ૧/૩ ભાગની કપાતનો ફરજિયાત નિશ્ચિત દર પૂરો પાડે છે તે જીએસટી કાયદાની જોગવાઈઓ તેમજ યોજનાની વિરુદ્ધ (અલ્ટ્રા વાયર્સ) છે. કપાતના આવા ફરજિયાત સમાન દરનો અમલ ભેદભાવપૂર્ણ, મનસ્વી અને ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૧૪ નું ઉલ્લંઘન કરનાર છે.

૧૨૩. જ્યારે અમે આપો નિષ્કર્ષ કાઢીએ છીએ, ત્યારે પ્રશ્ન એ છે કે શું વાદગ્રસ્ત ફકરા ૨ ને રદ કરવાની જરૂર છે કે તેને રીડ ડાઉન કરીને બચાવી શકાય છે. અમારા સુવિચારિત મતમાં, જ્યારે જમીનના મૂલ્ય માટે ૧/૩ ભાગની ફરજિયાત કપાત જાળવી રાખવી એવા કિસ્સાઓમાં ટકી શકે તેમ નથી જ્યાં જમીનનું મૂલ્ય સ્પષ્ટપણે નક્કી કરી શકાય તેવું હોય અથવા જ્યાં બાંધકામ સેવાનું મૂલ્ય મૂલ્યાંકન

નિયમોની મદદથી મેળવી શકાય તેમ હોય, ત્યારે આવી કપાત ખાસ કરીને એવા કિસ્સાઓમાં કરપાત્ર વ્યક્તિના વિકલ્પ પર આપી શકાય છે જ્યાં જમીનનું વાસ્તવિક મૂલ્ય અથવા જમીનનો અવિભાજિત હિસ્સો નક્કી કરી શકાય તેમ ન હોય.

૧૨૪. તારીખ ૨૮મી જૂન ૨૦૧૭ ના નોટિફિકેશન નં. ૧૧/૨૦૧૭- સેન્ટ્રલ ટેક્સ (રેટ) ના વાદગ્રસ્ત ફકરા ૨ અને સમાંતર રાજ્ય કર જાહેરનામાને એ અસરથી રીડ ડાઉન કરવામાં આવે છે કે ૧/૩ ભાગની ડીમિંગ ફિક્શન પ્રકૃતિમાં ફરજિયાત રહેશે નહીં. તે કરપાત્ર વ્યક્તિના વિકલ્પ પર માત્ર એવા કિસ્સાઓમાં જ ઉપલબ્ધ રહેશે જ્યાં જમીનનું વાસ્તવિક મૂલ્ય અથવા જમીનમાં અવિભાજિત હિસ્સો નક્કી કરી શકાય તેમ ન હોય.”

૧૦૮. વિપ્રો લિમિટેડ (ઉપર મુજબ) અને મુંજાલ મનીષભાઈ ભટ્ટ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલત દ્વારા નિર્ધારિત કાયદાના ઉપરોક્ત સિદ્ધાંતને મૂલ્યાંકનના ૧% ના ફ્લેટ દરના નિર્ધારણના સંદર્ભમાં લાગુ કરતાં, એ વાતનો ઇનકાર કરી શકાય નહીં કે ૧% નું મૂલ્યાંકન '૦.૫% અને ૩%' ની વચ્ચેની ફી શ્રેણીને ધ્યાનમાં રાખીને નક્કી કરવામાં આવ્યું છે. તારીખ ૦૭મી ઓક્ટોબર, ૨૦૨૩ ના રોજ યોજાયેલી તેની ૫૨મી બેઠકમાં જીએસટી કાઉન્સિલ દ્વારા સ્વીકારવામાં આવ્યા મુજબ, ફિલ્ડ ફોર્મેશન્સ તેમજ કરદાતાઓને કોર્પોરેટ ગેરંટીઓની સેવાઓના સપ્લાય

માટે ખુદા બજાર મૂલ્ય પર પહોંચવું મુશ્કેલ જણાય છે, અને ૧% ના નિશ્ચિત દરે પહોંચવા માટે, સેફ હાર્બર નિયમ અપનાવીને ૦.૫% થી ૩% વચ્ચેના કમિશન/ચાર્જની શ્રેણી ધ્યાનમાં લેવામાં આવી છે. જીએસટી કાઉન્સિલે એ બાબત પણ ધ્યાનમાં લીધી છે કે એવા કિસ્સાઓ હોઈ શકે છે, જ્યાં કંપની સાથે બેંકો/નાણાકીય સંસ્થાઓના લાંબા ગાળાના સંબંધોને કારણે, કોઈ ચાર્જની ગેરહાજરી હશે. આમ, જીએસટી કાઉન્સિલ ગેરંટી પરના શુલ્કના અનિશ્ચિત/અભાવવાળા સ્વરૂપ/દર વિશેની હકીકતોથી વાકેફ હતી, અને તે મુજબ ન્યૂનતમ સ્વીકાર્ય કમિશન/ફી ૧% નક્કી કરી છે, જે સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) માં દાખલ કરવામાં આવી છે. સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) ની જોગવાઈમાં, પ્રતિ વર્ષ એક ટકાની ડીમિંગ ફિક્શન પછી, "વાસ્તવિક અવેજ" શબ્દપ્રયોગ "અથવા" શબ્દ દ્વારા અલગ કરવામાં આવ્યો છે, અને ત્યારબાદ "બેમાંથી જે વધારે હોય તે" આવે છે. જો "વાસ્તવિક અવેજ" ૧ ટકા કરતાં ઓછો હોઈ શકે તો પણ કોર્પોરેટ ગેરંટીના મૂલ્યના બેન્ચમાર્કને ૧ ટકા નક્કી કરવાનું ગેરવાજબી અને મનસ્વી જણાય છે. વિપ્રો લિમિટેડ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે સ્પષ્ટ કર્યું છે કે જો વાસ્તવિક મૂલ્યો નક્કી કરી શકાય તેવા ન હોય, તો સમાન ચાર્જ લાગુ કરી શકાય છે. આ ત્યારે લાગુ થશે, જ્યાં કોઈ ચાર્જ/કમિશનની ગેરહાજરી હોય, અને "કોર્પોરેટ ગેરંટી" ની સેવાનો સપ્લાય હોય. હાલની રિટ અરજીઓમાં એ સ્થાપિત થયું છે કે કોર્પોરેટ ગેરંટી પર ચાર્જ/કમિશન ૦.૨૫% થી ૦.૩%

સુધીની છે. આવા સંજોગોમાં ફ્લેટ ૧% અને તેથી વધુનું નિર્ધારણ સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૩૦ અને ૩૧ સાથે પણ અથડાશે. અરજદારોને કમિશન/ચાર્જ ૧% કરતાં ઓછો હોવા છતાં, ૧% મૂલ્ય પર જીએસટી ચૂકવવાની ફરજ પાડવામાં આવે છે. રેવન્યુ દ્વારા એવા આધારે ફ્લેટ ૧% મૂલ્યાંકનને વાજબી ઠેરવવાનો પ્રયાસ પણ કરવામાં આવ્યો છે કે આવા બેન્ચમાર્ક નિર્ધારણથી ૦.૫% અને ૩% વચ્ચેના વધઘટ થતા ચાર્જ/કમિશનને કારણે મુકદ્દમા ટાળી શકાશે. અમે અમારી સમક્ષ વ્યક્ત કરાયેલા દૃષ્ટિકોણ સાથે સંમત નથી. માત્ર એટલા માટે કે રેવન્યુને આશંકા છે કે કોર્પોરેટ ગેરંટી પર જાહેર કરાયેલા મૂલ્યાંકન પર જીએસટી ની ચુકવણી મુકદ્દમામાં પરિણમશે, આવી અનિશ્ચિત ઘટનાઓ પર વૈધાનિક જોગવાઈઓમાં નિર્ધારણ અપનાવી શકાય નહીં. અમારી સમક્ષ મૂકવામાં આવેલી સમાનતા ૧% કરતાં વધુ મૂલ્યોને પણ લાગુ પડશે. ૧% નક્કી કરવા પર, એવા પરિદ્રશ્યો પણ હશે જેમાં બેંકો/નાણાકીય સંસ્થાઓ દ્વારા વસૂલવામાં આવતા વિવિધ શુલ્ક/કમિશન જીએસટી કાઉન્સિલ દ્વારા માન્ય કર્યા મુજબ ૧% કરતાં વધુ પણ હોઈ શકે છે. આ મુકદ્દમા તરફ પણ દોરી શકે છે. કોલ ઇન્ડિયા લિમિટેડ વિ. સરોજ કુમાર મિશ્રા, ૨૦૦૭ (૯) એસસીસી ૬૨૫ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યું છે કે "માત્ર એટલા માટે કે મોટા પાયે મુકદ્દમા થવાની શક્યતા છે, નાગરિકનો મૂલ્યવાન અધિકાર છીનવી લેવાની મંજૂરી આપી શકાય નહીં.". તેથી, અમે શોધી કાઢ્યું છે કે સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) માં

"વાસ્તવિક અવેજ" ની સાથે ૧% ફ્લેટ મૂલ્ય નક્કી કર્યા પછી વપરાયેલ શબ્દપ્રયોગ "બેમાંથી જે વધારે હોય તે" મનસ્વી છે અને ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૧૪ અને ૧૯(૧)(જી) દ્વારા પ્રભાવિત છે, અને અલ્ટ્રા વાયર્સ છે. અરજદારો કોર્પોરેટ ગેરંટી પર ચૂકવવામાં આવેલ વાસ્તવિક ચાર્જ/કમિશન મુજબ મૂલ્યાંકન નિશ્ચિત/નિર્ધારિત કરવા માટે હકદાર છે, અને તેમને ઇન્કમ ટેક્સ રૂલ્સના નિયમ ૧૦ટીડી ની જોગવાઈઓ હેઠળ કરદાતાઓને ઉપલબ્ધ વિકલ્પ વિના છોડી શકાય નહીં જેણે ૧ ટકાનું મૂલ્યાંકન નક્કી કરવામાં જીએસટી કાઉન્સિલને પ્રભાવિત કરી છે. કોર્પોરેટ ગેરંટી પર ૧% પર ડીમિંગ ફિક્શન દ્વારા મૂલ્ય પૂરું પાડવું સમય જતાં કરદાતા પર વધુ બોજારૂપ બને છે, કારણ કે ગેરંટી ઘણા વર્ષો સુધી લંબાઈ શકે છે, જે દરેક વર્ષ માટે કર જવાબદારીમાં પરિણમે છે.

૧૦૯. અમે ઠરાવ્યું છે કે "બેમાંથી જે વધારે હોય તે" શબ્દપ્રયોગ મનસ્વી છે અને અનુચ્છેદ ૧૪ અને ૧૯(૧)(જી) દ્વારા પ્રભાવિત છે, તેથી વધુ વિચારણા માટે જે મુદ્દો ઉપસ્થિત થાય છે તે એ છે કે શું સીજીએસટી રૂલ્સનો સમગ્ર નિયમ ૨૮(૨) અથવા "૧% નું મૂલ્યાંકન" અથવા "બેમાંથી જે વધારે હોય તે" શબ્દપ્રયોગને રદ કરવાની જરૂર છે કે રીડ ડાઉન કરવાની જરૂર છે. આ સંદર્ભમાં, *ઓથોરાઈઝ્ડ ઓફિસર, સેન્ટ્રલ બેંક ઓફ ઇન્ડિયા વિ. શાણમુગવેલુ*, ૨૦૨૪ (૬) એસસીસી ૬૪૧ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતની પૂર્ણ બેંચના નિર્ણયનો સંદર્ભ જરૂરી છે:

“૯૩. જોગવાઈને “રીડ ડાઉન” કરવાનો સિદ્ધાંત કાનૂની અર્થઘટન અભિગમનો સંદર્ભ આપે છે જ્યાં અદાલત, કાયદાની માન્યતાની તપાસ કરતી વખતે, તેની બંધારણીયતા જાળવી રાખવા માટે ચોક્કસ જોગવાઈને સંકુચિત અથવા પ્રતિબંધિત અર્થ આપવાનો પ્રયાસ કરે છે. આ સિદ્ધાંત એ વિચારમાં મૂળ ધરાવે છે કે અદાલતોએ કાયદાની માન્યતા જાળવી રાખવા માટે તમામ પ્રયાસો કરવા જોઈએ અને છેલ્લા ઉપાય તરીકે જ કાયદાને અમાન્ય જાહેર કરવો જોઈએ.

૯૪. જ્યારે અદાલત એવી જોગવાઈનો સામનો કરે છે કે, જો તેના સાદા અને શાબ્દિક અર્થ અનુસાર અર્થઘટન કરવામાં આવે તો, બંધારણીય અથવા કાનૂની સમસ્યાઓ તરફ દોરી શકે છે, ત્યારે અદાલત જોગવાઈને રીડ ડાઉન કરવાનું પસંદ કરી શકે છે. રીડ ડાઉન કરવામાં જોગવાઈની ભાષાનું એવી રીતે અર્થઘટન કરવાનો સમાવેશ થાય છે જે તેના વ્યાપ અથવા એપ્લિકેશનને મર્યાદિત કરે છે, જે તેને બંધારણીય અથવા કાનૂની સિદ્ધાંતો સાથે સુસંગત બનાવે છે.

૯૫. રીડ ડાઉન કરવાના સિદ્ધાંત પાછળનો તર્ક સમગ્ર કાયદાને રદ કરવાનું ટાળવાનો છે. અદાલતો સામાન્ય રીતે સમગ્ર કાયદાને અમાન્ય કર્યા વિના ચોક્કસ બંધારણીય ચિંતાઓને સંબોધિત કરતું અર્થઘટન અપનાવીને ધારાસભાના ઈરાદા અને કાયદાની એકંદર માન્યતાને જાળવી રાખવાનું પસંદ કરે છે.

૯૬. તે કાનૂની જોગવાઈને સંકુચિત અથવા મર્યાદિત અર્થઘટન આપીને કાયદાની બંધારણીયતાને બચાવવા માટે વપરાતું ન્યાયિક સાધન છે, જેથી બંધારણીય અથવા કાનૂની સિદ્ધાંતો સાથેના સંભવિત સંઘર્ષોને ઘટાડી શકાય.

૯૭. (૧૯૯૯) ૯ એસસીસી ૭૦૦ માં નોંધાયેલ બી.આર. એન્ટરપ્રાઇઝિસ વિ. સ્ટેટ ઓફ યુ.પી. અને અન્યમાં, આ અદાલતે અવલોકન કર્યું હતું કે "રીડિંગ ડાઉન" જેવા સિદ્ધાંતો કાયદાના ઇચ્છિત ઉદ્દેશ્યો પ્રાપ્ત થાય તે સુનિશ્ચિત કરવા માટે કાયદાને બચાવવા તરફની અદાલતોની ચિંતામાંથી ઉદ્ભવે છે. સુસંગત અવલોકનો નીચે મુજબ વંચાય છે: -

૮૧. ...એ પણ સુસ્થાપિત છે કે અદાલતો દ્વારા લાગુ કરાયેલ જોગવાઈને સમર્થન આપવાનો પ્રથમ પ્રયાસ થવો જોઈએ અને માત્ર એટલા માટે તેને અમાન્ય ન કરવી જોઈએ કારણ કે સંભવિત અર્થઘટનો પૈકી એક આવા પરિણામ તરફ દોરી જાય છે, ભલે તે ગમે તેટલું આકર્ષક હોય. આમ, જ્યાં બે સંભવિત અર્થઘટન હોય, એક કાયદાને અમાન્ય કરતું અને બીજું સમર્થન આપતું, ત્યાં પછીનું અપનાવવું જોઈએ. આ માટે, અદાલતો કાયદાના સ્વરૂપને ધ્યાનમાં રાખીને પ્રતિબંધિત અથવા વિસ્તૃત અર્થ આપવાનો પ્રયાસ કરી રહી છે, કદાચ લાભદાયક, દંડાત્મક અથવા નાણાકીય વગેરે હોઈ શકે છે.

સંચિત રીતે તે કાયદાના ઉદ્દેશ્યને પૂર્ણ કરવા માટે છે. જૂનો સુવર્ણ નિયમ ધારાસભાના જ્ઞાનનો આદર કરવાનો છે કે તેઓ કાયદાથી વાકેફ છે અને ક્યારેય અમાન્ય કાયદા માટે ઈરાદો રાખ્યો ન હોત. આ અદાલતોને તેમના પાટા પર પણ રાખે છે અને વ્યક્તિગત ઉત્સાહને અનિયંત્રિત થતો અટકાવે છે. છતાં આ હોવા છતાં, જો વાદગ્રસ્ત કાયદાને બચાવી શકાતો નથી તો અદાલતો તેને રદ કરવામાં અચકાશે નહીં. તેવી જ રીતે, કોઈપણ જોગવાઈને જાળવી રાખવા માટે, જો તેને રીડ ડાઉન કરીને બચાવી શકાય, તો તે કરવું જોઈએ, સિવાય કે સાદા શબ્દો બંધારણના ઉદ્દેશ્યમાં એટલા સ્પષ્ટ હોય. આ અર્થઘટનો કાયદાના ઉદ્દેશ્યને પ્રાપ્ત કરવા માટે તેને બચાવવાની અને માત્ર સંભવિત ચતુર અર્થઘટનને કારણે તેને ન પડવા દેવાની અદાલતોની ચિંતાને કારણે ઉદ્ભવે છે. શબ્દો સ્થિર નથી પરંતુ ગતિશીલ છે. આ અર્થઘટનના ક્ષેત્રમાં ફળદ્રુપતા લાવે છે. આ કાયદાને બચાવવામાં સમાન રીતે મદદ કરે છે પરંતુ કાયદા પર હુમલાનું કારણ પણ બને છે. અહીં અદાલતોએ પાકમાંથી નીંદણ દૂર કરવાની સાવચેતીભરી ભૂમિકા ભજવવી પડે છે, અલબત્ત, બંધારણનું ઉદ્દેશ્ય કયાં વિના. આ કરવા માટે, અદાલતોએ આમુખ, ઉદ્દેશ્યો, કાયદાની યોજના, તેની ઐતિહાસિક પૃષ્ઠભૂમિ, આવી જોગવાઈ ઘડવાનો હેતુ, જો કોઈ અનિષ્ટ અસ્તિત્વમાં હોય, જેને દૂર કરવા માંગવામાં આવે છે તેના પરથી મદદ લીધી છે. ...'

(ભારપૂર્વક જણાવેલ)

૯૮. આ અદાલત દ્વારા (૨૦૦૩) ૧૦ એસસીસી ૫૩૩ માં નોંધાયેલ કલકત્તા ગુજરાતી એજ્યુકેશન સોસાયટી અને અન્ય વિ. કલકત્તા મ્યુનિસિપલ કોર્પોરેશન અને અન્યના નિર્ણયમાં સમાન દષ્ટિકોણનું પુનરાવર્તન કરવામાં આવ્યું હતું, જેમાં આ અદાલતે અવલોકન કર્યું હતું કે "રીડિંગ ડાઉન" નો નિયમ કાયદાના હેતુ અને ઉદ્દેશ્યને પૂર્ણ કરવા માટે જોગવાઈને કાર્યક્ષમ બનાવવાના મર્યાદિત હેતુ માટે જ છે. સુસંગત અવલોકનો નીચે મુજબ વંચાય છે: -

૩૫. કાયદાની જોગવાઈને "રીડ ડાઉન" કરવાનો નિયમ હવે સુસ્થાપિત છે. તે એક અલગ નામે સુમેળભર્યા અર્થઘટનનો નિયમ છે. કાયદાને કાર્યક્ષમ બનાવવા માટે તેમાં જોવા મળતી અપૂર્ણતાઓને સરળ બનાવવા અથવા કરચલીઓને ઈસ્ટ્રી કરવા માટે તેનો આશરો લેવામાં આવે છે. જો કે, "રીડિંગ ડાઉન" ની આડમાં, તેમાં ન જોવા મળતા શબ્દો અને અભિવ્યક્તિઓ વાંચવી અને આમ એક પ્રકારના ન્યાયિક કાયદા ઘડતરમાં સાહસ કરવું ખુલ્લું નથી. રીડિંગ ડાઉનનો નિયમ ચોક્કસ જોગવાઈને કાર્યક્ષમ બનાવવા અને તેને કાયદાની અન્ય જોગવાઈઓ સાથે સુમેળમાં લાવવાના મર્યાદિત હેતુ માટે વાપરવાનો છે. તેનો ઉપયોગ કાયદાની યોજનાને ધ્યાનમાં રાખીને

અને તેના હેતુઓને પૂર્ણ કરવા માટે કરવાનો છે. ...' (ભારપૂર્વક જણાવેલ)

૯૯. આમ, જોગવાઈને "રીડ ડાઉન" કરવાનો સિદ્ધાંત કાયદાના ખૂબ જ સુસ્થાપિત સિદ્ધાંતમાંથી ઉદ્ભવે છે, એટલે કે, ચોક્કસ કાયદાની માન્યતાની તપાસ કરતી વખતે અદાલતોએ હંમેશાં તેની માન્યતા જાળવી રાખવા તરફ પ્રયાસ કરવો જોઈએ, અને કાયદાને રદ કરવો એ હંમેશાં છેલ્લો ઉપાય હોવો જોઈએ. જોગવાઈને "રીડ ડાઉન" કરવી એ ઘણી પદ્ધતિઓ પૈકીની એક છે, અદાલત ત્યારે તેનો આશરો લઈ શકે છે જ્યારે તે શોધે છે કે ચોક્કસ જોગવાઈ જો તેના સાદા અર્થ માટે અમાન્યતામાંથી બચાવી શકાતી નથી અને તેથી તેને પ્રતિબંધિત કરીને અથવા રીડ ડાઉન કરીને, અદાલત તેને અમાન્યતામાંથી ઉગારવા અને બચાવવા માટે કાર્યક્ષમ બનાવે છે. "રીડિંગ ડાઉન" નો નિયમ માત્ર જોગવાઈને કાર્યક્ષમ બનાવવા અને તેનો ઉદ્દેશ્ય પ્રાપ્ત કરવા યોગ્ય બનાવવાના મર્યાદિત હેતુ માટે છે".

૧૧૦. કાયદાની બંધારણીય માન્યતાની તપાસ કરતી વખતે "રીડિંગ ડાઉનનો નિયમ" લાગુ કરવા પર સંચાલિત કાયદો સારી રીતે સ્ફટિકીકૃત થયેલ છે. અદાલત ત્યારે તેનો ઉપયોગ કરી શકે છે જ્યારે તે શોધે છે કે ચોક્કસ જોગવાઈ તેના સાદા અર્થ માટે અમાન્યતામાંથી બચાવી શકાતી નથી અને તેથી તેને પ્રતિબંધિત કરીને અથવા રીડ ડાઉન કરીને, અદાલત

જોગવાઈને અમાન્યતામાંથી ઉગારવા અને બચાવવા માટે કાર્યક્ષમ બનાવે છે. સીજીએસટી રૂલ્સના સમગ્ર નિયમ ૨૮(૨) ને *અલ્ટ્રા વાયર્સ* જાહેર કરી શકાય નહીં, કે ૧% પર મૂલ્ય નક્કી કરવાને પણ નહીં કારણ કે અવેજ વિના કોર્પોરેટ ગેરંટી પર જીએસટી ની વસૂલાત અમારા દ્વારા માન્ય રાખવામાં આવી છે. આ સુવિદિત છે કે કાયદાને ન્યાય આગળ વધારવા માટે એવી રીતે વાંચવો જોઈએ. તેથી, જો "બેમાંથી જે વધારે હોય તે" શબ્દપ્રયોગને રીડ ડાઉન કરવામાં આવે તો નિયમ ૨૮(૨) ની જોગવાઈ બચાવી શકાય છે, કારણ કે મૂલ્ય નિર્ધારણનો વિકલ્પ હજુ પણ વાસ્તવિક અવેજ અથવા ૧% પર ઉપલબ્ધ છે. આમ, સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) ની બંધારણીય માન્યતાને સમર્થન આપતાં, અમે એવો નિર્દેશ પણ આપીએ છીએ કે "બેમાંથી જે વધારે હોય તે" શબ્દપ્રયોગને રીડ ડાઉન કરવામાં આવશે, કારણ કે "બેમાંથી જે વધારે હોય તે" શબ્દપ્રયોગ મનસ્વી છે કારણ કે તે કોર્પોરેટ ગેરંટી આપનારને વાસ્તવિક કમિશન/ચાર્જ પર જીએસટી ચૂકવવાનો કોઈ વિકલ્પ આપતો નથી, કારણ કે વાસ્તવિક અવેજ એ અનિવાર્ય પરિબળ છે જે વસૂલાત અને નિયમને કાર્યક્ષમ બનાવે છે.

સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) ની પશ્ચાદવર્તી (રેટ્રોએક્ટિવ) અસર :

૧૧૧. અરજીઓના વર્તમાન જૂથમાં, અમે નોંધ્યું છે કે કોર્પોરેટ ગેરંટી વર્ષ ૨૦૧૨ થી ૨૦૨૩ ના સમયગાળા દરમિયાન આપવામાં આવી છે, આમ જીએસટી વ્યવસ્થા પહેલાં. સીજીએસટી રૂલ્સનો નિયમ ૨૮(૨) તારીખ

૨૬.૧૦.૨૦૨૩ ના નોટિફિકેશન નં. ૫૨/૨૦૨૩ દ્વારા ૨૬.૧૦.૨૦૨૩ ના રોજ રજૂ કરવામાં આવ્યો હતો, જ્યારે "દર વર્ષે" શબ્દ તારીખ ૨૬.૧૦.૨૦૨૩ થી અમલી રીતે તારીખ ૧૦.૦૭.૨૦૨૪ ના જાહેરનામા દ્વારા રજૂ કરવામાં આવ્યો હતો. રેવન્યુએ જીએસટી વ્યવસ્થા પહેલાં અને ૨૬.૧૦.૨૦૨૩ પહેલાં અમલમાં મુકાયેલી કોર્પોરેટ ગેરંટીઓ પર પશ્ચાદવર્તી રીતે ૧% નું મૂલ્યાંકન અપનાવીને કર પાછા લાધો છે. ૧% નું નિર્ધારણ પશ્ચાદવર્તી (રેટ્રોસ્પેક્ટિવ) છે કે પશ્ચાદવર્તી પ્રભાવવાળું (રેટ્રોએક્ટિવ) છે તેની અસર ચકાસવા માટે, અમે મેસર્સ ન્યુટેક પ્રમોટર્સ એન્ડ ડેવલપર્સ પ્રાઇવેટ લિમિટેડ વિ. સ્ટેટ ઓફ ઉત્તર પ્રદેશ અને અન્ય, ૨૦૨૧ (૧૮) એસસીસી ૧ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતની પૂર્ણ બેંચના નિર્ણયનો સંદર્ભ લઈ શકીએ છીએ, જેમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે કાયદાના રેટ્રોસ્પેક્ટિવ અને રેટ્રોએક્ટિવ સ્વરૂપ વચ્ચેનો તફાવત સ્પષ્ટ કર્યો છે:

“૪૮. રેટ્રોસ્પેક્ટિવ અને રેટ્રોએક્ટિવ વચ્ચેનો તફાવત જય મહાકાળી રોલિંગ મિલ્સ વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા અને અન્ય, ૨૦૦૭(૧૨) એસસીસી ૧૮૮ માં આ અદાલત દ્વારા સમજાવવામાં આવ્યો છે જે નીચે મુજબ વંચાય છે:—

'૮. "રેટ્રોસ્પેક્ટિવ" નો અર્થ પાછળ જોવું, જે ભૂતકાળનું છે તેનું ચિંતન કરવું, પ્રશ્નવાળા કાયદા પહેલાં અસ્તિત્વમાં રહેલા કાયદા અથવા બાબતોનો સંદર્ભ લેવો. પશ્ચાદવર્તી કાયદો એટલે એવો કાયદો જે પાછળ

જુએ છે અથવા ભૂતકાળનું ચિંતન કરે છે; જે તે અમલમાં આવે તે પહેલાં બનતા કૃત્યો અથવા હકીકતો અથવા અધિકારોને અસર કરવા માટે બનાવવામાં આવે છે. રેટ્રોએક્ટિવ કાયદો એટલે એવો કાયદો, જે વ્યવહારો અથવા અવેજ પર નવી જવાબદારી બનાવે છે અથવા નિહિત અધિકારોનો નાશ કરે છે અથવા નુકસાન પહોંચાડે છે.'

૪૯. વધુમાં, આ અદાલતે શાંતિ કંડક્ટર્સ પ્રાઇવેટ લિમિટેડ અને અન્ય વિ. આસામ સ્ટેટ ઇલેક્ટ્રિસિટી બોર્ડ અને અન્ય, ૨૦૧૯(૧૯) એસસીસી પર ૯ માં નીચે મુજબ ઠરાવ્યું:—

'૬૭. કાયદાના સંદર્ભમાં રેટ્રોએક્ટિવિટીમાં કાયદાનો નવો નિયમ એવા કૃત્ય અથવા વ્યવહાર પર લાગુ કરવાનો સમાવેશ થાય છે જે નિયમ જાહેર કરવામાં આવ્યો તે પહેલાં પૂર્ણ થઈ ગયો હોય.

૬૮. હાલના કેસમાં, ખરીદનારની ચૂકવણી કરવાની જવાબદારી અને જે દિવસથી કલમ ૩ અને ૪ હેઠળ ચૂકવણી અને વ્યાજ ચૂકવવાપાત્ર બને છે તે ૧૯૯૩ ના એક્ટ પહેલાં બનેલી કોઈ ઘટના સાથે સંબંધિત નથી, તેથી અમારે એમ કહેવું પણ જરૂરી નથી કે ૧૯૯૩ નો એક્ટ કામગીરીમાં રેટ્રોએક્ટિવ છે. ૧૯૯૩ નો એક્ટ કામગીરીમાં સ્પષ્ટપણે ભવિષ્યલક્ષી (પ્રોસ્પેક્ટિવ) છે અને તેને કામગીરીમાં રેટ્રોએક્ટિવ ગણાવવું જરૂરી નથી. અમે, આમ, વિદ્વાન ન્યાયાધીશો પૈકીના એકના તારીખ ૩૧-૮-૨૦૧૬ [શાંતિ કંડક્ટર્સ (પી) લિ. વિ. આસામ એસઈબી, (૨૦૧૬) ૧૫

એસસીસી ૧૩] ના અભિપ્રાય સાથે સંમત નથી જે ૧૯૯૩ ના એક્ટને રેટ્રોએક્ટિવ માને છે. '

૫૦. વિનીતા શર્મા વિ. રાકેશ શર્મા અને અન્ય, ૨૦૨૦(૯) એસસીસી ૧ ના કેસમાં આપેલા આ અદાલતના તાજેતરના ચુકાદામાં, જેમાં આ અદાલતે હિન્દુ ઉત્તરાધિકાર અધિનિયમ, ૧૯૫૬ ની કલમ ૬(૧) ના વ્યાપનું અર્થઘટન કર્યું છે, રેટ્રોએક્ટિવ કાયદા અંગે નીચે મુજબ ઠરાવ્યું:— '

૬૧. ભવિષ્યલક્ષી (પ્રોસ્પેક્ટિવ) કાયદો નવા અધિકારો આપીને તેના ઘડતરની તારીખથી કાર્ય કરે છે. પશ્ચાદવર્તી (રેટ્રોસ્પેક્ટિવ) કાયદો પાછળથી કાર્ય કરે છે અને હાલના કાયદા હેઠળ પ્રાપ્ત થયેલા નિહિત અધિકારો છીનવી લે છે અથવા નુકસાન પહોંચાડે છે. રેટ્રોએક્ટિવ કાયદો એવો છે જે પશ્ચાદવર્તી રીતે કાર્ય કરતો નથી. તે ભવિષ્યમાં (ઇન ફ્યુચર) કાર્ય કરે છે. જો કે, તેની કામગીરી અગાઉ ઉદ્ભવેલા પાત્ર અથવા સ્થિતિ પર આધારિત છે. ભૂતકાળમાં બનેલી લાક્ષણિકતા અથવા ઘટના અથવા પૂર્વવર્તી ઘટનાઓમાંથી મેળવેલ આવશ્યકતાઓ. સુધારેલી કલમ ૬ હેઠળ, જન્મથી જ અધિકાર આપવામાં આવ્યો હોવાથી, એટલે કે પૂર્વવર્તી ઘટના, અને જોગવાઈઓ સુધારા કાયદાની તારીખથી અને તે પછીના અધિકારોનો દાવો કરવા સંબંધિત કાર્ય કરે છે. '

૫૧. આમ, એ સ્પષ્ટ થાય છે કે કાયદો માત્ર એટલા માટે પશ્ચાદવર્તી નથી કારણ કે તે વર્તમાન અધિકારોને અસર કરે છે અથવા તેનું પશ્ચાદવર્તીપણું કારણ કે તેની કાર્યવાહી માટેની આવશ્યકતાઓનો એક ભાગ તેના પસાર થવા પહેલાંના સમયમાંથી લેવામાં આવ્યો છે, તે જ સમયે, રેટ્રોએક્ટિવ કાયદો એટલે એવો કાયદો જે અગાઉ પસાર થયેલા વ્યવહારો અથવા અવેજ પર નવી જવાબદારી બનાવે છે અથવા નિહિત અધિકારોનો નાશ કરે છે અથવા નુકસાન પહોંચાડે છે."

૧૧૨. આમ, સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણય મુજબ તારીખ ૨૬.૧૦.૨૦૨૩ થી સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) નો પરિચય રેટ્રોએક્ટિવ છે, કારણ કે તે તેની રજૂઆત પહેલાં અમલમાં મુકાયેલી તે કોર્પોરેટ ગેરંટીઓને લાગુ પડે છે. "નોવા કોન્સ્ટીટ્યુશિયો ફ્યુચ્યુરીસ ફોર્મ ઇમ્પોનેરે ડેબેટ, નોન પ્રેટેરીટીસ", જેનો અર્થ એ થાય છે કે નવો કાયદો ભવિષ્યલક્ષી હોવો જોઈએ, જે ભૂતકાળના વ્યવહારોમાં ફેરફાર કરવાને બદલે ભવિષ્યના વર્તનને નિયંત્રિત કરે. આ વૈધાનિક અર્થઘટન અને ન્યાયશાસ્ત્રનો એક પાયાનો સિદ્ધાંત છે કે કાયદાઓ પશ્ચાદવર્તી રીતે લાગુ થવાને બદલે ભવિષ્યલક્ષી રીતે લાગુ થવા જોઈએ, ન્યાયીપણું અને કાનૂની અનુમાનિતતા સુનિશ્ચિત કરવી જોઈએ જેથી નાગરિકો સુરક્ષિત રીતે ક્રિયાઓનું આયોજન કરી શકે, એવો વિશ્વાસ રાખીને કે આજનો કાયદો આજે શાસન કરે છે. જો કે, કાયદો ઘડવો ક્યારેક અનિવાર્ય બની જાય છે. જવાહરમલ વિ. સ્ટેટ ઓફ રાજસ્થાન અને અન્ય, એઆઈઆર ૧૯૬૬

એસસી ૭૬૪ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતની બંધારણીય બેંચે આ મુજબ ઠરાવ્યું છે:

"૨૫.અમે પહેલેથી જ જણાવ્યું છે કે કાયદા બનાવવાની સત્તામાં તેમને ભવિષ્યલક્ષી તેમજ પશ્ચાદવર્તી રીતે અસરકારક બનાવવાની સત્તાનો સમાવેશ થાય છે, અને કરવેરા કાયદા આ નિયમમાં અપવાદ નથી. તેથી, એવી દલીલ કરવી વ્યર્થ રહેશે કે માત્ર એટલા માટે કે કરવેરા કાયદો પશ્ચાદવર્તી રીતે કાર્ય કરવાનો ઇરાદો ધરાવે છે, પશ્ચાદવર્તી કામગીરી પોતે જ અનુચ્છેદ ૧૯(૧)(એફ) અથવા (જી) હેઠળ કરપાત્ર નાગરિકના મૂળભૂત અધિકારના ઉલ્લંઘનનો સમાવેશ કરે છે. એ સાચું છે કે એવા કિસ્સાઓ બની શકે છે જ્યાં અદાલતે એ પ્રશ્ન પર વિચાર કરવો પડી શકે કે શું કરવેરા કાયદા દ્વારા નિર્ધારિત વધુ પડતી પશ્ચાદવર્તી કામગીરી નાગરિકોના મૂળભૂત અધિકારના ઉલ્લંઘન સમાન છે; અને આવા પ્રશ્ન સાથે વ્યવહાર કરતી વખતે, અદાલતે કરવેરાના સંબંધમાં તમામ સુસંગત અને આસપાસની હકીકતો અને સંજોગો ધ્યાનમાં લેવા પડી શકે છે."

૧૧૩. ચાલુ રાખતાં, અમે સ્ટેટ ઓફ ગુજરાત અને અન્ય વિ. રમણલાલ કેશવલાલ સોની અને અન્ય, ૧૯૮૩ જીએલએચ ૬૬૮ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના બંધારણીય બેંચના નિર્ણય પર વધુ આધાર રાખીએ છીએ:

"પર. જો આપણે ધારાસભા દ્વારા બનાવેલા કાયદાના સંદર્ભમાં આવી અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરી શકીએ તો આ કાયદો શુદ્ધ અને સરળ, સ્વ-છેતરપિંડી કરનાર છે. પ્રવર્તમાન કાયદા હેઠળ પ્રાપ્ત થયેલા કોઈપણ નિહિત અધિકારને છીનવી લેવા અથવા નુકસાન પહોંચાડવા માટે પશ્ચાદવર્તી અસર સાથે કાયદો ઘડવા માટે ધારાસભા નિઃશંકપણે સક્ષમ છે પરંતુ કાયદા લેખિત બંધારણ હેઠળ બનાવવામાં આવ્યા હોવાથી, અને બંધારણના કરવા અને ન કરવા યોગ્ય બાબતોને અનુરૂપ હોવા જોઈએ, તેથી મૂળભૂત અધિકારોનું ઉલ્લંઘન થાય તેવા ભવિષ્યલક્ષી કે પશ્ચાદવર્તી કાયદા બનાવી શકાતા નથી. આ કાયદાએ આજે પક્ષકારોના ઉપાર્જિત અથવા હસ્તગત અધિકારોને ધ્યાનમાં રાખીને આજે બંધારણની જરૂરિયાતોને સંતોષવી જોઈએ.....".

૧૧૪. આ સુસ્થાપિત કાનૂની દાખલો છે કે કાયદો માત્ર એટલા માટે રદ કરી શકાય નહીં કારણ કે તે રેટ્રોએક્ટિવ અથવા પશ્ચાદવર્તી છે. જો કે, કાનૂની દાખલાઓ તેની કામગીરી પર નિયંત્રણો અને સંતુલન લાદે છે. ધારાસભા પાસે તેના જ્ઞાનમાં, કરદાતાઓના નિહિત અધિકારોને નબળા પાડવાનો સંપૂર્ણ અધિકાર છે, જો કે આ સત્તા બંધારણમાં સમાવિષ્ટ મૂળભૂત અધિકારોને સખત રીતે આધીન રહે છે, અને કાયદાઓએ બંધારણીય આદેશોનું પાલન કરવું આવશ્યક છે, પછી ભલે તે ભવિષ્યલક્ષી હોય કે પશ્ચાદવર્તી. તે મુજબ, જ્યાં કરવેરા કાયદાના અતિશય પશ્ચાદવર્તી અમલીકરણને મૂળભૂત અધિકારોના ઉલ્લંઘન તરીકે પડકારવામાં આવે છે,

ત્યાં અદાલત આસપાસની હકીકતો, સંજોગો અને કરવેરાના ચોક્કસ સંદર્ભના સમગ્ર મેટ્રિક્સને ધ્યાનમાં રાખીને આ મુદ્દાની તપાસ કરવા બંધાયેલી છે. નિયમ ૨૮(૨) એવા સમયગાળા માટે નવા કરની પશ્ચાદવર્તી વસૂલાત લાદે છે જે દરમિયાન કાયદા મુજબ કોઈ વસૂલાત અસ્તિત્વમાં નહોતી. અગાઉ ચર્ચા કર્યા મુજબ વસૂલાતમાં પરિણમતી કરપાત્ર ઘટના પૂર્વ-જીએસટી યુગમાં પાછી જાય છે. રેટ્રોએક્ટિવ અસર અનુચ્છેદ ૧૪ અને ૧૯(૧)(જી) હેઠળના મૂળભૂત અધિકારો પર તરાપ મારે છે, કારણ કે આ વસૂલાત અયોગ્ય રીતે કઠોર અને અન્યાયી છે, કારણ કે કરદાતાઓ પ્રવર્તમાન કાયદાના આધારે તેમની નાણાકીય બાબતોની વ્યવસ્થા કરે છે. તે કરદાતા પર કોઈપણ ભૂલ વિના અણધાર્યો નાણાકીય બોજ લાદે છે, સ્થાયી કાનૂની અને નાણાકીય અસરોને ખોરવી નાખે છે, ખાસ કરીને જ્યારે કોર્પોરેટ ગેરંટી લાંબા સમય સુધી લંબાઈ શકે છે. આમ, તારીખ ૨૬.૧૦.૨૦૨૩ થી સીજીએસટી રૂ઼સના નિયમ ૨૮(૨) ના પરિચય પહેલાં કોર્પોરેટ ગેરંટી પર દર વર્ષે ૧% મૂલ્યાંકન પર જીએસટી લાદવો કરદાતાઓ માટે કઠોર અને અન્યાયી છે. નિયમ ૨૮(૨) ની રજૂઆત પહેલાંના સમયગાળા માટે કરની વસૂલાત અન્યાયી સંવર્ધનના સિદ્ધાંત (ડોક્ટ્રિન ઓફ અનજસ્ટ એનરિયમેન્ટ) થી પણ પ્રભાવિત થશે, કારણ કે રેવન્યુ પાસે રજૂઆતની તારીખ પહેલાં અમલમાં મુકાયેલી કોર્પોરેટ ગેરંટી પર જીએસટી વસૂલવાનો કોઈ કાનૂની આધાર અથવા સત્તા નહોતી. જો કે, જો સમયગાળો નિયમ ૨૮(૨) ની

રજૂઆતની તારીખ વટાવી જાય તો આ વસૂલાત સ્વીકાર્ય છે, કારણ કે અગાઉ ચર્ચા કર્યા મુજબ દર વર્ષે કરપાત્ર ઘટના બને છે.

૧૧૫. સ્પેશિયલ સિવિલ એપ્લિકેશન નં. ૧૪૪૫૪/૨૦૨૫ વાળી શીર્ષકવાળી રિટ અરજીમાં, ભારત બહાર સ્થિત પેટાકંપનીઓને નાણાકીય વર્ષ ૨૦૧૦-૨૦૧૧ માટે યુએસડી ૧,૫૦,૦૦,૦૦૦ અને નાણાકીય વર્ષ ૨૦૧૧-૧૨ માટે યુએસડી ૧,૦૦,૦૦,૦૦૦ માટે આપવામાં આવેલી કોર્પોરેટ ગેરંટી માટે જુલાઈ ૨૦૧૭ થી માર્ચ ૨૦૨૦ ના સમયગાળા માટે રૂ. ૫,૩૫,૯૨,૫૦૦/- ના ડીમ્ડ મૂલ્ય પર રૂ. ૯૬,૪૬,૬૫૦/- ની આઈજીએસટી ની માંગણી ઉભી કરતી તારીખ ૦૧.૦૮.૨૦૨૪ ની ફોર્મ જીએસટી ડીઆરસી-૦૧ માં કારણ દર્શક નોટિસ જારી કરવામાં આવી છે. તેથી, આ રિટ અરજીના અરજદારનો કેસ તારીખ ૧૧.૦૭.૨૦૨૪ ના પરિપત્ર નં. ૨૨૫/૧૯/૨૦૨૪-જીએસટી દ્વારા સીધો આવરી લેવામાં આવે છે, તેથી સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) હેઠળ દર વર્ષે ૧% નું ડીમ્ડ મૂલ્યાંકન ગેરંટીવાળી રકમને લાગુ પડશે નહીં. તેથી, તે મુજબ આદેશ આપવામાં આવે છે. વાદગ્રસ્ત કારણ દર્શક નોટિસ પણ રદ કરવામાં આવે છે.

તારીખ ૨૭.૧૦.૨૦૨૩ અને ૧૧.૦૭.૨૦૨૪ ના પરિપત્રોની માન્યતા :

૧૧૬. અરજદારોએ તારીખ ૨૭.૧૦.૨૦૨૩ અને ૧૧.૦૭.૨૦૨૪ ના પરિપત્રોની માન્યતાને એ આધારે પડકારી છે કે તેઓ નિર્ણાયક સ્વરૂપના છે અને કાયદાથી વિરુદ્ધ છે. રેવન્યુ દ્વારા રતન મેલિટિંગ એન્ડ વાયર

ઇન્ડસ્ટ્રીઝ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના ચુકાદા પર મૂકવામાં આવેલો આધાર ગેરસમજભર્યો છે કારણ કે તે અરજદારો દ્વારા ઉઠાવવામાં આવેલા મુદ્દાને આવરી લેતો નથી. સદર ચુકાદો માત્ર રેવન્યુ માટે બંધનકર્તા સ્વરૂપના મુદ્દા અને તેના પર સર્વોચ્ચ અદાલત અને વડી અદાલતના ચુકાદાની સર્વોચ્ચતાનો સંદર્ભ આપે છે. આ પરિપત્રો માત્ર સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) ની કામગીરી સમજાવે છે. ગેમ્સકાફ્ટ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં આપેલા નિર્ણયમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે પણ આ મુદ્દાને સ્પર્શ કર્યો છે. તેમાં આ મુજબ ઠરાવવામાં આવ્યું છે:

"પપ.૬. તે જ સમયે, એ સ્પષ્ટ કરવામાં આવે છે કે જેના પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે તે વિવિધ પરિપત્રો માત્ર વૈધાનિક યોજનાના સમકાલીન વહીવટી પ્રદર્શનનું નિર્માણ કરે છે. તેઓ સ્વતંત્ર રીતે કરવેરો બનાવતા નથી. વસૂલાતનો સ્ત્રોત સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧), ૨(૫૨), ૭ અને ૯(૧), કલમ ૯(૧) હેઠળ જારી કરાયેલા સુસંગત દર જાહેરનામા સાથે વંચાણે લેતાં પરિશિષ્ટ ૩ ની એન્ટ્રી ૬ માં શોધી શકાય તેવો રહે છે. જાહેરનામા અને પરિપત્રો માત્ર વૈધાનિક માળખાને કાર્યરત કરે છે અને સ્પષ્ટ કરે છે. વધુમાં, એફએક્યુ માત્ર જોગવાઈઓને સમજવા માટેની માર્ગદર્શિકા છે અને કાયદાથી વિરુદ્ધ કોઈ સ્વતંત્ર અધિકાર આપતી નથી. તેને પડકારવો એ ગેરસમજભર્યો છે."

૧૧૭. અમે સ્પષ્ટ કર્યા મુજબ, વસૂલાતનો સ્ત્રોત વૈધાનિક જોગવાઈઓમાં સમાવિષ્ટ છે, અને સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યા મુજબ પરિપત્રો માત્ર વૈધાનિક માળખાને કાર્યરત કરે છે અને સ્પષ્ટ કરે છે, અને તેમાં સામેલ એક્ઝેક્યુ માત્ર જોગવાઈઓને સમજવા માટેની માર્ગદર્શિકા છે અને કાયદાથી વિરુદ્ધ કોઈ સ્વતંત્ર અધિકાર આપતી નથી. અમે સુમેળભર્યા અર્થઘટનનો નિયમ અપનાવીને વૈધાનિક જોગવાઈઓની કામગીરી સમજાવી છે, અને "બેમાંથી જે વધારે હોય તે" શબ્દપ્રયોગને રીડ ડાઉન કર્યો છે, તેથી તે પરિપત્રોના એક્ઝેક્યુ માં ફેરફાર કરશે.

પરિપત્રોના સંદર્ભમાં ભેદભાવનો પડકાર :

૧૧૮. અરજદારોએ તારીખ ૨૬.૦૭.૨૦૧૮ ના નોટિફિકેશન નં. ૧૪/૨૦૧૮ દ્વારા કેન્દ્ર સરકાર, રાજ્ય સરકાર, કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશ દ્વારા તેમના ઉપક્રમો અથવા પીએસયુ દ્વારા લેવામાં આવેલી લોનની ગેરંટી આપીને પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓને આપવામાં આવેલી મુક્તિના સંદર્ભમાં ભેદભાવનો કેસ બનાવવાનો પ્રયાસ પણ કર્યો છે. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૧ સરકારને કરમાંથી મુક્તિ આપવાની સત્તા આપે છે. જાહેર ક્ષેત્રનું ધિરાણ ખર્ચ-અસરકારક રહે તે સુનિશ્ચિત કરવા માટે આ સત્તા લાગુ કરવામાં આવે છે. કાયદો સ્વીકાર્ય તફાવતને માન્યતા આપે છે અને પોતાની જાતને અને વૈધાનિક સંસ્થાઓને વિશેષ મુક્તિ આપે છે જેથી તેઓ જાહેર ફરજો પૂરી કરી શકે જે ખાનગી સાહસો ખર્ચ અસરકારકતાને કારણે વહેંચવા તૈયાર ન હોઈ શકે. જો એવું જણાય કે મુક્તિ જુલમી

અથવા સંપૂર્ણપણે અતાર્કિક છે જે ખાનગી સંસ્થાઓના કાનૂની અધિકારોને અસર કરે છે તો અદાલતો ચોક્કસપણે દખલ કરી શકે છે. સાર્વભૌમ-સમર્થિત જાહેર માળખાગત સુવિધા અને કલ્યાણકારી ધિરાણ પર કૃત્રિમ કર કુગાવો અટકાવવા માટે ધારાસભા જાહેર ક્ષેત્રના ઉપક્રમોને પૂરી પાડવામાં આવતી સરકાર-સમર્થિત લોન ગેરંટીઓને મુક્તિ આપે છે. આ આંતરિક રાજ્ય-સમર્થિત વ્યવસ્થાઓ પર કર લાદવાથી જાહેર સંસ્થાઓ માટે ઉધાર ખર્ચમાં વધારો થશે, જે શાસનના જાહેર હિતના લક્ષ્યોને પરાજિત કરશે. તેથી, ભેદભાવના આધારે સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) ને *અલ્ટ્રા વાયર્સ* જાહેર કરી શકાય નહીં. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૧) ના કલોઝ (ઇ) સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૧૫ ના ખુલાસા (એ), એટલે કે સંબંધિત વ્યક્તિના સંદર્ભમાં ક્રેડિટ મંજૂર/સુરક્ષિત કરવા માટે બેંક/નાણાકીય સંસ્થાને કંપનીના ડિરેક્ટર દ્વારા પર્સનલ ગેરંટી પૂરી પાડવા પર સપ્લાયનું મૂલ્ય શૂન્ય જાહેર કરતી તારીખ ૨૭.૧૦.૨૦૨૩ ના પરિપત્ર નં. ૨૦૪/૧૬/૨૦૨૩ માં સમાવિષ્ટ સ્પષ્ટતા ચોક્કસ છે, અને આરબીઆઈ માર્ગદર્શિકાને અનુરૂપ છે. જો કે, તેમાં વધુ સ્પષ્ટતા કરવામાં આવી છે કે દુર્લભ કિસ્સાઓમાં, તેમાં ઉદ્દેખ કર્યા મુજબ, જે ડિરેક્ટરે ગેરંટી આપી છે, સેવાઓના આવા સપ્લાયનું કરપાત્ર મૂલ્ય કંપની દ્વારા પ્રત્યક્ષ કે પરોક્ષ રીતે આવી વ્યક્તિ/ગેરંટરને આપવામાં આવેલ મહેનતાણું/અવેજ રહેશે. આમ, આ ગણતરી પર પણ ભેદભાવનો કોઈ કેસ સ્થાપિત થતો નથી.

કોર્પોરેટ ગેરંટી પર જીએસટી ની કલમ ૭૪ લાગુ કરવી :

૧૧૯. સ્પેશિયલ સિવિલ એપ્લિકેશન નં. ૬૦૮૫/૨૦૨૫ વાળી રિટ અરજીના અરજદારે તારીખ ૧૫.૦૯.૨૦૧૭, ૨૨.૧૨.૨૦૧૭, ૨૨.૦૨.૨૦૧૭ અને ૨૭.૦૩.૨૦૧૮ ના સમયગાળાની કોર્પોરેટ ગેરંટીઓ સંબંધિત ૧લી જુલાઈ, ૨૦૧૭ થી ૩૧મી માર્ચ, ૨૦૨૩ સુધીના સમયગાળા માટે રૂ. ૧૭,૩૩,૪૦,૦૦૦/- ની રકમ માટે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭૪ હેઠળ પસાર કરાયેલા આદેશ અને એક્ટની કલમ ૧૨૨ હેઠળ દંડ લાદવાને પણ પડકાર્યો છે. અરજદારે માસિક જીએસટીઆર ૧/૩બી માં કોર્પોરેટ ગેરંટીઓનું સાચું મૂલ્ય રજૂ કર્યું નથી, અને આમ હકીકતો છુપાવી છે અને કર જવાબદારી ટાળી છે તેવી નોંધ કરીને દંડ લાદવામાં આવ્યો છે. અન્ય રિટ અરજીઓમાં, અરજદારોએ નિયમ અને પરિપત્રની કાયદેસરતા સાથે કલમ ૭૪ હેઠળ જારી કરાયેલી કારણ દર્શક નોટિસોને પડકારી છે. એક્ટની કલમ ૭૪ નો સુસંગત ભાગ નીચે મુજબ ઉદ્ઘૃત છે:

"કલમ ૭૪ : કપટ અથવા કોઈ ઇરાદાપૂર્વકની ખોટી રજૂઆત અથવા હકીકતો છુપાવવાના કારણે કર ન ચૂકવેલ અથવા ઓછો ચૂકવેલ અથવા ભૂલથી રિફંડ કરાયેલ અથવા ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટનો ખોટી રીતે લાભ લીધેલ અથવા ઉપયોગ કરેલ કરનું નિર્ધારણ

(૧) જ્યાં યોગ્ય અધિકારીને જણાય કે કરચોરી કરવા માટે કપટ, અથવા કોઈ ઇરાદાપૂર્વકની ખોટી રજૂઆત અથવા હકીકતો છુપાવવાના કારણે

કોઈ કર ચૂકવવામાં આવ્યો નથી અથવા ઓછો ચૂકવવામાં આવ્યો છે અથવા ભૂલથી રિફંડ કરવામાં આવ્યો છે અથવા જ્યાં ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટનો ખોટી રીતે લાભ લેવામાં આવ્યો છે અથવા ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો છે, ત્યાં તે કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ પર નોટિસ બજાવશે જે આ રીતે ચૂકવવામાં આવ્યો નથી અથવા જે ઓછો ચૂકવવામાં આવ્યો છે અથવા જેને રિફંડ ભૂલથી કરવામાં આવ્યું છે, અથવા જેણે ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટનો ખોટી રીતે લાભ લીધો છે અથવા ઉપયોગ કર્યો છે, તેને કારણ દર્શાવવા જણાવશે કે તેણે કલમ ૫૦ હેઠળ તેના પર ચૂકવવાપાત્ર વ્યાજ અને નોટિસમાં નિર્દિષ્ટ કર જેટલા દંડ સાથે નોટિસમાં નિર્દિષ્ટ રકમ કેમ ચૂકવવી જોઈએ નહીં.

XXXX XXXX

ખુલાસો ૨.- આ એક્ટના હેતુઓ માટે, "છુપાવવું" (સપ્રેશન) નો અર્થ એવી હકીકતો અથવા માહિતીની બિન-જાહેરાત થશે જે કરપાત્ર વ્યક્તિએ આ એક્ટ અથવા તે હેઠળ બનાવેલા નિયમો હેઠળ રજૂ કરેલા રિટર્ન, સ્ટેટમેન્ટ, રિપોર્ટ અથવા અન્ય કોઈ દસ્તાવેજમાં જાહેર કરવાની જરૂર છે, અથવા યોગ્ય અધિકારી દ્વારા લેખિતમાં માંગવામાં આવતાં કોઈપણ માહિતી રજૂ કરવામાં નિષ્ફળતા."

૧૨૦. ઉપરોક્ત જોગવાઈઓનું વાંચન દર્શાવે છે કે એક્ટની કલમ ૭૪ લાગુ કરવા માટે કપટ, ઇરાદાપૂર્વકની ખોટી રજૂઆત અથવા છુપાવવા જેવા

બદલ્લાદાનું સખત પ્રદર્શન જરૂરી છે. અરજદારનો ચોક્કસ કેસ હતો કે કોર્પોરેટ ગેરંટી આપવા પાછળ કોઈ અવેજ સામેલ ન હોવાથી તેણે જીએસટી ચૂકવ્યો ન હતો. અરજદારે તેના બચાવમાં એક્ટ અને રૂલ્સની જોગવાઈઓનો સંદર્ભ આપ્યો હતો, જ્યારે એક્ટ અને રૂલ્સની જોગવાઈઓને ધ્યાનમાં લીધા પછી, સત્તામંડળે અભિપ્રાય આપ્યો હતો કે કોર્પોરેટ ગેરંટીઓ પર જીએસટી વસૂલવાપાત્ર છે. આમ, અરજદારો તેમજ જીએસટી સત્તાવાળાઓએ વૈધાનિક જોગવાઈઓની કામગીરીનો વિરોધ કર્યો છે. કસ્ટમ્સ એક્ટ, ૧૯૬૨ ની કલમ ૨૮ માં જોવા મળતી "ઈરાદાપૂર્વકની ખોટી રજૂઆત અથવા હકીકતો છુપાવવી" ની સમાન અભિવ્યક્તિઓની તપાસ કરતી વખતે સર્વોચ્ચ અદાલતે મેસર્સ યુનિવર્થ ટેક્સટાઈલ્સ લિમિટેડ વિ. કમિશનર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ, રાયપુર, ૨૦૧૩(૯) એસસીસી ૭૫૩ ના કેસમાં આ મુજબ ઠરાવ્યું છે:

“૧૫. આનંદ નિશિકાવા કંપની લિમિટેડ વિ. કમિશનર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ, મેરઠ, (૨૦૦૫) ૭ એસસીસી ૭૪૯ માં, પુષ્પમ ફાર્માસ્યુટિકલ્સ કંપની (ઉપર મુજબ) માં કરાયેલા અવલોકનોનો ફરીથી સંદર્ભ આપતાં, આ અદાલતે કલમ ૧૧-એ ના પ્રોવાઈસોની જરૂરિયાતો નીચે મુજબ સ્પષ્ટ કરી:-

‘૨૬... પુષ્પમ ફાર્માસ્યુટિકલ્સ કંપની વિ. કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ, બોમ્બે (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં આ અદાલતે,

એક્ટની કલમ ૧૧એ ના પ્રોવાઈસોમાં "હકીકતો છુપાવવી" અભિવ્યક્તિના અર્થ સાથે વ્યવહાર કરતી વખતે ઠરાવ્યું હતું કે આ શબ્દનું સખત અર્થઘટન થવું જોઈએ, તેનો અર્થ કોઈપણ પ્રકારની બાદબાકી નથી અને આ કૃત્ય ડ્યુટીની ચુકવણી ટાળવા માટે ઇરાદાપૂર્વકનું હોવું જોઈએ. અદાલતે વધુમાં ઠરાવ્યું:—

"કરવેરામાં, તે ("હકીકતો છુપાવવી") નો માત્ર એક જ અર્થ હોઈ શકે છે કે ડ્યુટીની ચુકવણીમાંથી બચવા માટે સાચી માહિતી ઇરાદાપૂર્વક જાહેર કરવામાં આવી નહોતી. જ્યાં બંને પક્ષકારોને હકીકતોની જાણ હોય ત્યાં એક પક્ષકાર દ્વારા જે તે કરી શક્યો હોત અને જે તેણે કરવું જ જોઈતું હતું તે ન કરવાની બાદબાકી, તેને છુપાવવા સમાન બનાવતી નથી.

૨૭. પુષ્પમ ફાર્માસ્યુટિકલ કંપની વિ. કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ, બોમ્બે [૧૯૯૫ સપ્લી. (૩) એસસીસી ૪૬૨] ના કેસમાં આ અદાલતના ઉપરોક્ત અવલોકનો પર આધાર રાખીને, અમે શોધી કાઢ્યું છે કે "હકીકતો છુપાવવી" નો માત્ર એક જ અર્થ હોઈ શકે છે કે ડ્યુટીની ચુકવણી ટાળવા માટે સાચી માહિતી ઇરાદાપૂર્વક જાહેર કરવામાં આવી નહોતી. જ્યારે બંને પક્ષકારોને હકીકતો જાણીતી હતી, ત્યારે એક પક્ષકાર દ્વારા જે તે કરી શક્યો હોત અને જે તેણે કરવું જ જોઈતું હતું તે ન કરવાની બાદબાકી તેને

છુપાવવા સમાન બનાવશે નહીં. આ સુસ્થાપિત કાયદો છે કે માત્ર જાહેર કરવામાં નિષ્ફળતા એ ઇરાદાપૂર્વક છુપાવવા સમાન નથી. ઇરાદાપૂર્વક છુપાવવા માટે કરદાતા તરફથી કોઈ હકારાત્મક કૃત્ય હોવું જોઈએ. તેથી, ઉપરોક્ત કરેલા અમારા તારણોને ધ્યાનમાં રાખીને કે અપીલકર્તા તરફથી સાચી માહિતી જાહેર ન કરવાનો અથવા ડ્યુટીની ચુકવણી ટાળવાનો કોઈ ઇરાદાપૂર્વકનો ઇરાદો નહોતો, સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ ઓફિસર માટે એક્ટની કલમ ૧૧એ ના પ્રોવાઈસોમાં દર્શાવેલ રીતે ડ્યુટી વસૂલવા આગળ વધવું ખુદ્દું નહોતું.

૧૬. કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ વિ. એચ.એમ.એમ. લિમિટેડ, ૧૯૯૫ સપ્લી(૩)એસસીસી ૩૨૨ માં, આ અદાલતે ઠરાવ્યું કે ડ્યુટી માટે આકારણીપાત્ર અમુક વસ્તુઓની માત્ર બિન-જાહેરાત સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ એક્ટ, ૧૯૪૪ ની કલમ ૧૧એ(૧) ના પ્રોવાઈસોમાં સ્પષ્ટ કરાયેલા બદલરાદા સમાન નથી. તેણે નીચેની રીતે સિદ્ધાંત સ્પષ્ટ કર્યો:

"તેમની વર્ગીકરણ યાદીમાં કચરો/બાય-પ્રોડક્ટની માત્ર બિન-જાહેરાત સદર ઉત્પાદન પર બાકી રહેલી એક્સાઈઝ ડ્યુટીની ચોરીના હેતુ માટે મહત્વપૂર્ણ માહિતી રોકી રાખવાનું સ્થાપિત કરી શકતી નથી. વકીલે દલીલ કરી હતી કે, કરદાતા તરફથી સદ્ભાવનાપૂર્ણ માન્યતા હોઈ શકે છે કે સદર કચરો અથવા બાય-પ્રોડક્ટ એક્સાઈઝ ડ્યુટી આકર્ષિત કરતું

નથી અને તેથી તે તેમની વર્ગીકરણ યાદીમાં સામેલ કરવામાં આવ્યું ન હોઈ શકે. પરંતુ તે પોતે એ સાબિત કરી શકતું નથી કે ડ્યુટી ચૂકવવાથી બચવાનો ઇરાદો હતો અથવા એક્ટની કલમ ૧૧એ(૧) ના પ્રોવાઈસોને આકર્ષવા માટે કરદાતા કપટ, મેળાપીપણું, ગેરવર્તણૂક અથવા છુપાવવાના દોષિત હતા. આ દલીલમાં નોંધપાત્ર બળ છે."

તેથી, જો ડ્યુટી માટે આકારણીપાત્ર અમુક વસ્તુઓની બિન-જાહેરાત પ્રોવાઈસોના પ્રકોપને આમંત્રણ આપતી નથી, તો અમે એ સમજવામાં નિષ્ફળ જઈએ છીએ કે સંબંધિત વિભાગ પાસેથી પૂછપરછ કર્યા પછી, જાહેર કરેલી વસ્તુઓ પર ડ્યુટી ન ચૂકવવી તે ભાગ્યને કેવી રીતે મળે છે."

૧૨૧. આમ, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭૪ હેઠળની વાદગ્રસ્ત કારણ દર્શક નોટિસ તેમજ આદેશ "હકીકતો છુપાવવી" શબ્દપ્રયોગ પર આધારિત છે અને ઉપરોક્ત અવલોકનોના પ્રકાશમાં આ કોર્ટ દ્વારા હસ્તક્ષેપની માંગ કરે છે. હાલની રિટ અરજીઓમાં, ટ્રાન્સફર ઓફ પ્રોપર્ટી એક્ટની જોગવાઈઓ સાથે જીએસટી કાયદાની સક્ષમ જોગવાઈઓ સાથે વંચાણે લેતાં સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૨૮(૨) ની કામગીરી વિશે વિવાદાસ્પદ અર્થઘટન છે. આવા પરિદ્રશ્યમાં, સર્વોચ્ચ અદાલતના અવલોકનો, "જ્યારે બંને પક્ષકારોને હકીકતો જાણીતી હતી, ત્યારે એક પક્ષકાર દ્વારા જે તે કરી શક્યો હોત અને જે તેણે કરવું જ જોઈતું હતું તે ન કરવાની બાદબાકી તેને છુપાવવા સમાન બનાવશે નહીં," અરજદારોની મદદે

આવી શકે છે. તેણે વધુમાં ઠરાવ્યું કે માત્ર જાહેર કરવામાં નિષ્ફળતા એ ઇરાદાપૂર્વક છુપાવવા સમાન નથી. જો કે, ખુલાસો ર 'છુપાવવા' ને વ્યાખ્યાયિત કરે છે; તેના ઘટકો માત્ર કરદાતાના કેટલાક હકારાત્મક કૃત્ય દ્વારા સંતોષાશે જે કરચોરી માટે મહત્વપૂર્ણ માહિતી રોકી રાખીને ઇરાદાપૂર્વક છુપાવવાનું સ્થાપિત કરે છે. અમે શોધી શક્યા નથી કે કર ચૂકવવાથી બચવાનો કોઈ ઇરાદો હતો અથવા કરદાતા કપટ, મેળાપીપણું, ગેરવર્તણૂક અથવા હકીકતો છુપાવવાના દોષિત હતા. જો કે, એ સાચું છે કે કરદાતા કાયદાની જટિલતાઓ, તેની જટિલ ઓપરેશનલ મિકેનિક્સ, અથવા અદાલત સમક્ષ ન્યાયિક સ્પષ્ટતાની પેન્ડન્સી હેઠળ આશ્રય લઈને કર જવાબદારીમાંથી મુક્તિનો દાવો કરી શકતો નથી, જેથી બિન-ચુકવણી માટે બહાના તરીકે કાનૂની અસ્પષ્ટતાનો ઉપયોગ કરી શકાય. જો કે, તે જ સમયે, કાયદાના ભંગનું મૂલ્યાંકન કરતી વખતે, કર ટાળવાના ચોક્કસ ઇરાદા સાથે કરવામાં આવેલ 'ઇરાદાપૂર્વક છુપાવવા' ના નિર્ણાયક પાસાની સખત તપાસ થવી જોઈએ. શીર્ષકવાળી રિટ અરજીઓ પૈકી એકમાં, રેવન્યુએ ૧૨.૦૨.૨૦૧૨ ના રોજ પૂર્વ-જીએસટી વ્યવસ્થામાં આપવામાં આવેલી કોર્પોરેટ ગેરંટીના સંબંધમાં કોર્પોરેટ ગેરંટરને તારીખ ૦૧.૦૮.૨૦૨૪ ની કારણ દર્શક નોટિસ જારી કરીને સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭૪ ની જોગવાઈઓ લાગુ કરી છે. તેથી, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૭૪ ની જોગવાઈઓનો આશરો લેવામાં રેવન્યુની કાર્યવાહી મનસ્વી છે અને બુદ્ધિના બિન-ઉપયોગથી દૂષિત છે.

આવા સંજોગોમાં, અરજદારોને અપીલ દાખલ કરવાના વૈકલ્પિક ઉપાયનો લાભ લેવા માટે મોકલી શકાય નહીં. પરિણામે, આદેશ તેમજ કારણ દર્શક નોટિસો રદ કરવામાં આવે છે.

નિષ્કર્ષ

૧૨૨. વૈધાનિક જોગવાઈઓ અને કાનૂની દાખલાઓના સંપૂર્ણ વિશ્લેષણના આધારે, અમે નીચે મુજબના નિર્દેશો જારી કરીએ છીએ:

(એ) જીએસટી રૂલ્સ, ૨૦૧૭ ના નિયમ ૨૮(૨) ની જોગવાઈ સીજીએસટી એક્ટ અને ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૧૪, ૧૯(૧)(જી) અને રૂપ ની સુસંગત (ઈન્ટ્રા વાયર્સ) ઠરાવવામાં આવે છે, સિવાય કે "બેમાંથી જે વધારે હોય તે" શબ્દપ્રયોગને રીડ ડાઉન કરવામાં આવશે.

(બી) નિયમ ૨૮(૨) હેઠળ રૂમી ઓક્ટોબર, ૨૦૨૩ પહેલાં આપવામાં આવેલી કોર્પોરેટ ગેરંટી પર જીએસટી ની વસૂલાત ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૧૪ અને ૧૯(૧)(જી) નું ઉલ્લંઘન કરનાર જાહેર કરવામાં આવે છે, જો કે, જો ગેરંટી ચાલુ રહે તો આ તારીખથી વસૂલાત આકર્ષિત થશે.

(સી) જીએસટી કાયદાની કલમ ૧૫(૪) કાયદેસર (ઈન્ટ્રા વાયર્સ) ઠરાવવામાં આવે છે.

(ડી) જીએસટી કાયદાની કલમ ૭૪ હેઠળ અરજદારો સામે લેવાયેલા રેવન્યુના વાદગ્રસ્ત પગલાંને કાયદેસર અમાન્ય ઠેરવી રદ કરવામાં આવે છે.

(ઈ) જમા કરાવેલ જીએસટી ની વધારાની રકમ, જો કોઈ હોય તો, અરજદારોને રિફંડ કરવામાં આવશે. જો કે, અમે સ્પષ્ટ કરીએ છીએ કે જો સંબંધિત પક્ષકારો ઈચ્છે તો જીએસટી ની રકમ સરભર (એડજસ્ટ) કરવા માટે પણ તેમના માટે ખુલ્લું રહેશે.

(એફ) તારીખ ૨૭.૧૦.૨૦૨૩ અને ૧૧.૦૭.૨૦૨૩ ના વાદગ્રસ્ત પરિપત્રો દ્વારા જારી કરાયેલી સ્પષ્ટતા આ કોર્ટ દ્વારા જારી કરાયેલા અવલોકનો અને નિર્દેશોથી વિરુદ્ધ ચાલતી હોય તે હદ સુધી રદ કરવામાં આવે છે. તે મુજબ, રેવન્યુ માટે વર્તમાન નિર્ણયને અનુરૂપ નવા પરિપત્રો / વહીવટી સૂચનાઓ જારી કરવાનું ખુલ્લું રહેશે.

(જી) વર્તમાન નિર્દેશોનો ત્રણ મહિનાના સમયગાળામાં અમલ કરવામાં આવશે.

(એચ) રિટ અરજીઓ અંશતઃ મંજૂર કરવામાં આવે છે.

સહી / –
(એ. એસ. સુપેહિયા, ન્યાયમૂર્તિ)

સહી / –
(વૈભવી ડી. નાણાવટી, ન્યાયમૂર્તિ)

This is an AI-Assisted Translation.

=====

અસ્વીકરણ: સ્થાનિક ભાષામાં અનુવાદિત આ ચુકાદા/હુકમનો હેતુ પક્ષકારોને તેમની ભાષામાં જાણકારી ઉપલબ્ધ કરાવવા માત્રનો છે અને તેનો અન્યથા ઉપયોગ થઈ શકશે નહિ. અન્ય તમામ વ્યવહારિક તેમજ સરકારી ઉદ્દેશો માટે મૂળ અંગ્રેજી ચુકાદો/હુકમ જ પ્રમાણિત અને માન્ય રહેશે.

DISCLAIMER: The translated judgement in vernacular language is meant for the restricted use of the litigant to understand it in his/her language and may not be used for any other purpose. For all practical and official purposes, the English version of the judgement shall be authentic and shall hold the field for the purpose of execution and implementation.

=====