

**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 judgment 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 judgment shall be authentic and shall hold the field for the purpose of execution and implementation.

=====

અમદાવાદ ખાતે ગુજરાતની ઉચ્ચ અદાલતમાં

આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપ્લિકેશન ક્રમાંક ૧૩૨૩૮/૨૦૧૮

સાથે

આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપ્લિકેશન ક્રમાંક ૧૩૨૪૩/૨૦૧૮

મંજૂરી અને સહી માટે:

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી જે. બી. પારડીવાલા

અને

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી ભાર્ગવ ડી. કારિયા

=====

|   |                                                    |     |
|---|----------------------------------------------------|-----|
| ૧ | શું સ્થાનિક અખબારોના પત્રકારોને ચુકાદો જોવા અંગેની | હા. |
|---|----------------------------------------------------|-----|

|   |                                                                                                                                  |     |
|---|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
|   | પરવાનગી આપવી જોઈએ કે કેમ?                                                                                                        |     |
| ૨ | પત્રકારને સંદર્ભિત કરવા કે નહીં?                                                                                                 | હા. |
| ૩ | શું ન્યાયમૂર્તિઓ ચુકાદાની આખરી નકલ જોવા માંગે છે?                                                                                | ના. |
| ૪ | શું આ કેસમાં ભારતના બંધારણના અર્થઘટન અથવા તે<br>હેઠળ કરવામાં આવેલા કોઈપણ આદેશ અંગે કાયદાના<br>મહત્વપૂર્ણ પ્રશ્નનો સમાવેશ થાય છે? | ના. |

=====

મટીરિયલ રિસાયકલિંગ એસોસિએશન ઓફ ઇન્ડિયા

વિરુદ્ધ

યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા અને ૨ અન્ય (ઓ)

=====

ઉપસ્થિતિ:

અરજદાર (ઓ) નંબર ૧ માટે શ્રી અભિષેક રસ્તોગી સાથે શ્રી નચિકેત એ દવે  
(૫૩૦૮)

સામાવાળા (ઓ) નંબર ૧ માટે શ્રી દેવાંગ વ્યાસ (૨૭૯૪)

સામાવાળા (ઓ) નંબર ૩ માટે શ્રી પી. વાય. દિવ્યેશ્વર

સામાવાળા (ઓ) નંબર ૨ માટે વિરલ કે શાહ (૫૨૧૦)

=====

કોરમ:માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી જે. બી. પારડીવાલા

અને

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી ભાર્ગવ ડી. કારિયા

તારીખ:૨૪/૦૭/૨૦૨૦

સી એ વી ચુકાદો

(માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી ભાર્ગવ ડી. કારિયા દ્વારા)

૧. રૂલ પર તાત્કાલિક ધોરણે કાર્યવાહી કરવી. સામવાળા ક્રમાંક ૧ અને ૨ વતી વિદ્વાન એડવોકેટ શ્રી વિરલ કે શાહે રૂલની નોટિસની બજવણી જતી કરી છે. સામવાળા ક્રમાંક ૩ વતી વિદ્વાન એડવોકેટ શ્રી પી વાય દિવ્યેશ્વરે રૂલની નોટિસની બજવણી જતી કરી છે.

૨. ભારતના સંવિધાનના અનુચ્છેદ ૨૨૬ હેઠળની આ અરજી દ્વારા, અરજદારે ઇન્ટિગ્રેટેડ ગૂડ્ઝ સર્વિસ ટેક્સ એક્ટ, ૨૦૧૭ (ટૂંકમાં "આઈજીએસટી એક્ટ, ૨૦૧૭") ની કલમ ૧૩(૮)(બી) ની બંધારણીય માન્યતાને પડકારી છે અને તેને ભારતના સંવિધાનના અનુચ્છેદ ૧૪, ૧૯, ૨૬૫ અને ૨૮૬ હેઠળ અલ્ટ્રા વાયર્સ જાહેર કરવા તેમજ અરજદાર એસોસિએશનના સભ્યો દ્વારા ભારત બહાર સ્થિત તેમના ગ્રાહકોને પૂરી પાડવામાં આવેલ સેવાઓ પર ચૂકવવામાં આવેલ

આઈજીએસટી પરત કરવાનો સામવાળાને નિર્દેશ આપવાની માંગ કરી છે.

૩. અરજદાર એ ભારતમાં વિવિધ ઉપભોક્તા ઉદ્યોગો માટે ધાતુઓ અને કાસ્ટિંગ વગેરેના ઉત્પાદનમાં રોકાયેલા રિસાયકલિંગ ઉદ્યોગનું એક એસોસિએશન છે. અરજદારના સભ્યો ભારત બહાર સ્થિત પ્રિન્સિપલ્સ માટે વ્યવસાય પ્રમોશન અને માર્કેટિંગ સેવાઓ પૂરી પાડવામાં રોકાયેલી ભારત બહાર સ્થિત સ્કેપ, રિસાયકલિંગ કંપનીઓ માટે એજન્ટ તરીકે પણ કાર્ય કરે છે. અરજદારના સભ્યો ભારતમાં અને અન્ય દેશોમાં તેમના વિદેશી પ્રિન્સિપલ્સ માટે રિસાયકલ કરેલ સ્કેપ માલના વેચાણને પણ સુલભ બનાવે છે. આમ, અરજદાર એસોસિએશનના સભ્યો માત્ર વિદેશી પ્રિન્સિપલ્સ દ્વારા ભારતમાં ગ્રાહકોને વેચવામાં આવતા માલનો વ્યવહાર જ કરતા નથી પરંતુ બિન-કરપાત્ર વિસ્તારમાં રહેલા વિદેશી પ્રિન્સિપલ્સ દ્વારા બિન-કરપાત્ર વિસ્તારમાં સ્થિત તેમના ગ્રાહકોને માલના વેચાણને સુલભ પણ બનાવે છે. અરજદાર એસોસિએશનના સભ્યો સેન્ટ્રલ ગૂડ્સ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ એક્ટ, ૨૦૧૭ (ટૂંકમાં "સીજીએસટી એક્ટ") ની જોગવાઈઓ હેઠળ "કરપાત્ર વ્યક્તિ" તરીકે નોંધાયેલા છે.

૩.૧ તે અરજદારનો કેસ છે કે અરજદાર સંગઠનના સભ્યોની રિસાયકલ કરેલા ભંગારના વાસ્તવિક વેચાણ અને ખરીદીમાં કોઈ ભૂમિકા નથી કારણ કે વિદેશી ગ્રાહકો દ્વારા તેના ખરીદદારોને પૂરી પાડવામાં આવતી ચીજવસ્તુઓ વિદેશી

ગ્રાહક દ્વારા સીધા ભારતીય અથવા વિદેશી ખરીદદારને મોકલવામાં આવે છે અને ત્યારબાદ, આવી ચીજવસ્તુઓ ખરીદદાર દ્વારા કસ્ટમ્સ અધિકારીઓ પાસેથી તેના પોતાના ખાતા પર સાફ કરવામાં આવે છે.અરજદાર સંગઠનના વિદેશી સભ્યો ખરીદદારના નામે વેચાણનું ભરતિયું ઊભું કરે છે અને ખરીદદાર જે ભારતીય અથવા વિદેશી હોઈ શકે છે તે વેચાણની આવક સીધી વિદેશી ગ્રાહકને મોકલે છે.

૩.૨ અરજદારના જણાવ્યા અનુસાર, અરજદાર સંગઠનના સભ્યને તેના વિદેશી ગ્રાહક દ્વારા પરિવર્તનીય વિદેશી વિનિમયમાં વેચાણની આવકની પ્રાપ્તિ પર જ કમિશન મળે છે.અરજદાર સંગઠનના સભ્યો તેમના દ્વારા મેળવેલા આવા કમિશન માટે તેના વિદેશી ગ્રાહક પર ઇન્વોઈસેસ એકત્ર કરે છે.આમ, અરજદારના જણાવ્યા અનુસાર, અરજદાર સંગઠનના સભ્યો દ્વારા કરવામાં આવેલ વ્યવહાર ભારતમાંથી સેવાની નિકાસ અને તેના માટે મૂલ્યવાન પરિવર્તનીય વિદેશી ટૂંડિયામણની કમાણી છે.

૩.૩ અરજદારના જણાવ્યા અનુસાર, અરજદાર સંગઠનના સભ્યો પર આઈજીએસટી વસૂલ કરી શકાતો નથી, જેઓ ઉપર જણાવ્યા મુજબ સેવાની નિકાસના વ્યવહારમાં રોકાયેલા છે કારણ કે અરજદાર સભ્યોની સેવાઓની નિકાસ આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૬ (૧) દ્વારા આવરી

લેવામાં આવી છે, જે "ઝીરો રેટેડ સપ્લાય" માટે જોગવાઈ કરે છે.

૩.૪ આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૨ની પેટા કલમ ૬ હેઠળ વ્યાખ્યાયિત સેવાઓની નિકાસ આ રીતે વાંચે છે:—

“૬. સેવાની નિકાસ એટલે કોઈ પણ સેવાનો પુરવઠો જ્યારે— — —

(i) સેવા પૂરી પાડનાર ભારતમાં સ્થિત હોય;

(ii) સેવાનો મેળવનાર ભારત બહાર સ્થિત હોય;

(iii) સેવા પૂરી પાડવાનું સ્થળ ભારત બહાર હોય;

(iv) આવી સેવા માટેની ચૂકવણી સેવા પૂરી પાડનાર દ્વારા પરિવર્તનીય વિદેશી હૂંડિયામણમાં પ્રાપ્ત થઈ હોય; અને

(v) સેવા પૂરી પાડનાર અને સેવા મેળવનાર એ કલમ ૮ માં સ્પષ્ટીકરણ ૧ અનુસાર માત્ર એક અલગ વ્યક્તિની સંસ્થાઓ નથી;

૩.૫ મધ્યસ્થીની વ્યાખ્યા આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૨ની પેટા કલમ ૧૩માં આ રીતે આપવામાં આવી છે જે આ પ્રમાણે વંચાય છે:

૨(૧૩) “મધ્યસ્થી” એટલે દલાલ, એજન્ટ અથવા અન્ય કોઈ પણ વ્યક્તિ, જેને ગમે તે નામથી ઓળખવામાં આવે, જે બે અથવા વધુ વ્યક્તિઓ વચ્ચે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંને અથવા

જામીનગીરીઓના પુરવઠાની વ્યવસ્થા કરે છે અથવા સુવિધા આપે છે, પરંતુ તેમાં એવી વ્યક્તિનો સમાવેશ થતો નથી કે જે પોતાની જાતે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંને અથવા જામીનગીરીઓ પૂરી પાડે છે;

૩.૬ અરજદારનો કેસ છે કે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ એવી પરિસ્થિતિઓ સાથે સંબંધિત છે કે જ્યાં સપ્લાયરનું સ્થાન અથવા પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન ભારતની બહાર હોય.આઈ. જી. એસ. ટી. અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩નો સંબંધિત અર્ક, જેના પર અરજદાર આધાર રાખે છે, તે નીચે મુજબ છે:—

“૧૩. (૧) આ કલમની જોગવાઈઓ એવી સેવાઓ પૂરી પાડવાનું સ્થળ નક્કી કરવા માટે લાગુ પડશે જ્યાં સેવાઓ પૂરી પાડનારનું સ્થળ અથવા સેવાઓ મેળવનારનું સ્થળ ભારત બહાર હોય.

(૨) પેટા કલમ (૩) થી (૧૩) માં નિર્દિષ્ટ સેવાઓ સિવાય સેવાઓ પૂરી પાડવાનું સ્થળ સેવાઓ મેળવનારનું સ્થળ રહેશે:

\*\*\*\*\*

(૮) નીચેની સેવાઓ પૂરી પાડવાનું સ્થળ સેવાઓ પૂરી પાડનારનું સ્થળ રહેશે, — એટલે કે:

(એ) બેંકિંગ કંપની અથવા નાણાકીય સંસ્થા અથવા  
બિન-બેંકિંગ નાણાકીય કંપની દ્વારા ખાતાધારકોને  
પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓ:

(બી) મધ્યસ્થી સેવાઓ;

(સી) વાહનવ્યવહારના સાધનો ભાડે આપવાનો  
સમાવેશ થતી સેવાઓ, જેમાં એરક્રાફ્ટ અને જહાજો  
સિવાયની યોટ્સનો સમાવેશ થાય છે, જે એક મહિના  
સુધીના સમયગાળા માટે હોય.”

૩.૭ ત્યારબાદ અરજદારે સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની કલમ ૨ (૯૩) નો  
ઉલ્લેખ કર્યો છે, જેમાં નક્કી કરવામાં આવ્યું છે કે કોને માલ અથવા સેવાનો  
પ્રાપ્તકર્તા ગણી શકાય. સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની કલમ ૨ (૯૩) નીચે  
મુજબ છે:

૨(૯૩) “માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાનો  
“મેળવનાર”, એટલે

—

(એ) માલ કે સેવાઓ કે બંનેના પુરવઠા માટે વળતર ચૂકવવાપાત્ર હોય તો તે વળતર ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ;

(બી) માલસામાનના પુરવઠા માટે કોઈ વળતર ચૂકવવાપાત્ર ન હોય તો, 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; અને

(સી) જ્યાં સેવા પૂરી પાડવા માટે કોઈ વળતર ચૂકવવાપાત્ર નથી, તે વ્યક્તિ કે જેને સેવા પૂરી પાડવામાં આવે છે, અને જે વ્યક્તિને પુરવઠો પૂરો પાડવામાં આવે છે તેના સંદર્ભને પુરવઠો મેળવનારના સંદર્ભ તરીકે સમજવામાં આવશે અને તેમાં પૂરી પાડવામાં આવેલ માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સંબંધમાં પ્રાપ્તકર્તા વતી કામ કરતા એજન્ટનો સમાવેશ થશે.

માલ અને/અથવા સેવાઓના પુરવઠાના કરારમાં, બે પક્ષો હોય છે, એકને માલ અને/અથવા સેવાઓના સપ્લાયર તરીકે

ઓળખવામાં આવે છે અને બીજાને માલ અને/અથવા સેવાઓનો પ્રાપ્તકર્તા કહેવામાં આવે છે.

વળતરની ચુકવણી સાથે સંકળાયેલા પુરવઠા કરારમાં, જે વ્યક્તિ આવા વળતરની ચુકવણી માટે જવાબદાર છે તેને પ્રાપ્તકર્તા ગણવામાં આવશે. એ નોંધવું અગત્યનું છે કે વળતર પ્રાપ્તકર્તા અથવા કોઈપણ ત્રીજી વ્યક્તિ દ્વારા ચૂકવી શકાય છે. નિર્ધારિત એ હકીકત પર નિર્ભર રહેશે નહીં કે કોણ ચુકવણી કરે છે પરંતુ જે વ્યક્તિ ચુકવણી કરવા માટે જવાબદાર છે તેને પ્રાપ્તકર્તા ગણવામાં આવશે.

માલના પુરવઠા માટેના કરારમાં, જ્યાં કોઈ વળતર ચૂકવવાપાત્ર નથી, પ્રાપ્તકર્તાનો અર્થ એ છે કે જે વ્યક્તિને માલ પહોંચાડવામાં આવ્યો છે અથવા માલનો કબજો અથવા ઉપયોગ આપવામાં આવ્યો છે અથવા ઉપલબ્ધ કરાવવામાં આવ્યો છે.

સેવાઓના પુરવઠાના કરારના સંદર્ભમાં, જ્યાં કોઈ વળતર ચૂકવવાપાત્ર નથી, પ્રાપ્તકર્તા એટલે તે વ્યક્તિ કે જેને સેવા આપવામાં આવી છે.”

૩.૮ આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ના પ્રકરણ (IV) માં પુરવઠાની પ્રકૃતિ નક્કી કરવાની જોગવાઈ છે.આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૮ હેઠળ જ્યારે પુરવઠાકારનું સ્થાન અને પુરવઠાનું સ્થળ એક જ રાજ્યમાં હોય, ત્યારે આવા પુરવઠાને સી. જી. એસ. ટી. અને એસ. જી. એસ. ટી. બંનેના વસૂલાતને આધિન આંતર-રાજ્ય પુરવઠો માનવામાં આવે છે. આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૮ (૨) નીચે મુજબ છે:-

*“૮. રાજ્ય આંતરિક (ઇન્ટ્રા-સ્ટેટ) પુરવઠો*

*(૧) ....*

*(૨) કલમ ૧૨ ની જોગવાઈઓને આધીન રહીને, સેવાઓનો પુરવઠો જ્યાં પૂરી પાડનારનું સ્થળ અને સેવાઓ પૂરી પાડવાનું સ્થળ એક જ રાજ્ય અથવા એક જ કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશમાં હોય તો તેને રાજ્ય આંતરિક પુરવઠા તરીકે ગણવામાં આવશે.”*

૩.૯ આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭નો પ્રકરણ VII પુરવઠાની શરતોને "ઝીરો રેટેડ સપ્લાય" તરીકે લાયક ઠેરવે છે અને સેવા પ્રદાતાઓને "ઝીરો રેટેડ

સપ્લાય" ના સંદર્ભમાં આઈજીએસટીના રિફંડનો દાવો કરવાની જોગવાઈ કરે છે.આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૬ (૧) નીચે મુજબ છે:—

૧૬(૧) “ઝીરો-રેટેડ પુરવઠો એટલે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો નીચેનો કોઈપણ પુરવઠો, એટલે કે:—

(એ) માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેની નિકાસ; અથવા

(બી) સેઝ ડેવલપર અથવા સેઝ યુનિટને માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો પુરવઠો.”

૩.૧૦ આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૬ (૨) શૂન્ય રેટેડ પુરવઠા સામે ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટના રિફંડની જોગવાઈ કરે છે, જે નીચે મુજબ છે:—

“(૩) શૂન્ય ક્રમાંકિત પુરવઠો કરતી નોંધાયેલ વ્યક્તિ નીચેનામાંથી કોઈ એક વિકલ્પ હેઠળ રિફંડનો દાવો કરવા પાત્ર રહેશે, એટલે કે:—

(એ) તે એકીકૃત કરવેરાની ચુકવણી કર્યા વિના અને

બિનઉપયોગી ઇનપુટ ટેક્સ કેડિટના રિફંડનો દાવો કર્યા વિના, નિર્ધારિત શરતો, સલામતી અને પ્રક્રિયાને આધિન, બોન્ડ અથવા લેટર ઓફ અન્ડરટેકિંગ હેઠળ માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો પુરવઠો કરી શકે છે;

અથવા

(બી) તે એકીકૃત કરવેરાની ચુકવણી પર નિયત કરવામાં આવેલી શરતો, સલામતી અને પ્રક્રિયાને આધિન માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો પુરવઠો કરી શકે છે અને માલ અથવા સેવાઓ અથવા પૂરી પાડવામાં આવેલ બંને પર ચૂકવવામાં આવેલા કરવેરાના રિફંડનો દાવો કરી શકે છે.

### અરજદારની રજૂઆતો

૪. અરજદારના વિદ્વાન વકીલ શ્રી નચિકેત દવે દ્વારા સહાયિત વિદ્વાન વકીલ શ્રી અભિષેક એ રસ્તોગીએ રજૂઆત કરી હતી કે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૧૩ (૮) (બી) પૂરી પાડે છે કે મધ્યસ્થી સેવા પૂરી પાડવાના કિસ્સામાં, સેવાઓ પૂરી પાડવામાં આવી હોવાનું માનવામાં આવે છે.તેથી, વિચારણા માટે જે પ્રશ્ન ઊભો થાય છે તે એ છે કે અરજદાર સંગઠનના સભ્યો દ્વારા પ્રદાન કરવામાં આવતી સેવા મધ્યસ્થી સેવા છે કે સેવાની

નિકાસ.ત્યારબાદ અરજદારના વિદ્વાન વકીલે ભારતના બંધારણની કલમ ૨૮૬નો ઉલ્લેખ કર્યો હતો, જે બંધારણ (એકસો પ્રથમ સુધારો) અધિનિયમ, ૨૦૧૬ દ્વારા સુધારા પછી માલ અને સેવાઓના વેચાણ અથવા ખરીદી પર કર લાદવા અંગે પ્રતિબંધની જોગવાઈ કરે છે.કલમ ૨૮૬ આ રીતે વાંચે છે:—

**“૨૮૬. માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પર કર લાદવા અંગેના નિયંત્રણો.**

—

(૧) રાજ્યનો કોઈ કાયદો માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા પર કર લાદશે નહીં અથવા લાદવાની સત્તા આપશે નહીં, જ્યાં આવો પુરવઠો થાય છે —

(એ) રાજ્યની બહાર; અથવા

(બી) ભારતના ક્ષેત્રની બહાર માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેની આયાત અથવા નિકાસ દરમિયાન.

(૨) સંસદ કાયદા દ્વારા ખંડ (૧) માં ઉલ્લેખિત કોઈપણ રીતે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો પુરવઠો ક્યારે થાય છે તે નક્કી કરવા માટે

સિદ્ધાંતો ઘડી શકે છે.”

૫. અનુચ્છેદ ૨૮૬ ની ઉપરોક્ત જોગવાઈ પર આધાર રાખીને, એવું રજૂ કરવામાં આવ્યું હતું કે સંસદને રાજ્યના ક્ષેત્ર બહાર પુરવઠો ક્યારે થયો ગણાય અથવા સેવાઓ માટે આવા માલની આયાત/નિકાસ દરમિયાન ક્યારે થયો ગણાય તે નક્કી કરવા માટેના સિદ્ધાંતો ઘડવાની સત્તા આપવામાં આવી છે પરંતુ "પુરવઠો પૂરો પાડવાનું સ્થળ" નક્કી કરવાની સત્તા આપવામાં આવી નથી. તેથી, એવું રજૂ કરવામાં આવ્યું હતું કે સંસદમાં નિહિત સત્તા અનુચ્છેદ ૨૮૬ ના કલોઝ ૧ ના દાયરા દ્વારા મર્યાદિત છે અને જ્યારે સેવાઓ સ્પષ્ટપણે ભારત બહાર નિકાસ કરવામાં આવી રહી હોય ત્યારે સંસદ કાયદો બનાવવા અને કૃત્રિમ રીતે પુરવઠો પૂરો પાડવાનું સ્થળ ભારતની અંદર હોવાનું નિયત કરવા માટે સક્ષમ નથી.

૬. વધુમાં એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) (બી) અનુસાર જો સપ્લાયર, જે ભારતની બહાર સ્થિત વ્યક્તિને મધ્યસ્થી સેવાઓ પૂરી પાડે છે, તો તે સ્થળ જ્યાં સેવાઓ પૂરી પાડવામાં આવી હોવાનું માનવામાં આવે છે તે સ્થળ છે જ્યાં સપ્લાયર સ્થિત છે.તદનુસાર, આવા વ્યવહારને આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૮ (૧) અનુસાર રાજ્યની અંદર પુરવઠો ગણવામાં આવશે અને સપ્લાયરને સી. જી. એસ. ટી. અને એસ. જી. એસ. ટી. ચૂકવવાની જરૂર છે.

૭. અરજદારના વિદ્વાન વકીલે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) (બી) ની કથિત વિસંગતતાને સમજાવવા માટે નીચેના દૃષ્ટાંત પર આધાર રાખ્યો હતો.

“એ અમદાવાદમાં આવેલું છે અને હોંગકોંગમાં સ્થિત બી ને મધ્યસ્થી સેવાઓ પૂરી પાડવામાં રોકાયેલું છે. 'એ' ની સેવાઓના આધારે 'બી' દ્વારા પૂર્ણ થયેલા વેચાણ પર 'એ' ને ૫ ટકા કમિશન મળે છે. એ હોંગકોંગમાં બી ને મુંબઈમાં સી સાથે જોડે છે અને તેઓ ૧૦૦ યુએસડી મૂલ્યના માલનું વેચાણ પૂર્ણ કરે છે. બી કમિશન તરીકે એ ને ૫ યુએસડી ચૂકવે છે. 'એ' એ હોંગકોંગમાં સ્થિત 'બી' ને પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓ પર ૯ ટકા એસજીએસટી અને ૯ ટકા સીજીએસટી ચૂકવવો પડશે, જેના માટે તેને ૫ યુએસડી મળે છે.

ઉપરોક્ત દૃષ્ટાંતનો ઉલ્લેખ કરતા, એ તરફ ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું હતું કે આ સેવાઓ ભારતની બહાર આપવામાં આવે છે, તેમ છતાં અરજદાર સંગઠનના સભ્યને આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) (બી) ની જોગવાઈને ધ્યાનમાં રાખીને સી. જી. એસ. ટી. અને એસ. જી. એસ. ટી. ની ચૂકવણી કરવામાં આવે છે કારણ કે આ સેવાઓને સેવાઓની નિકાસ તરીકે

ગણવામાં આવશે નહીં, પરંતુ તેને મધ્યસ્થી સેવાઓ તરીકે ગણવામાં આવશે.

૮. ત્યારબાદ અરજદારના વિદ્વાન વકીલે રજૂઆત કરી હતી કે જ્યારે પુરવઠો રાજ્યની બહાર થાય છે ત્યારે રાજ્યને કર લાદવાનો કોઈ અધિકારક્ષેત્ર નથી. આ દલીલને સમજાવવા માટે, અરજદારના વિદ્વાન વકીલે રજૂઆત કરી હતી કે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) (બી) સાથે વાંચીને જ્યારે નિવાસી સપ્લાયર દ્વારા બિન-નિવાસી પ્રાપ્તકર્તાને સેવાઓ પૂરી પાડવામાં આવે છે, ત્યારે આવી સેવાઓ પ્રાપ્તકર્તા ભારતની બહાર સ્થિત હોવા છતાં પણ રાજ્યની અંદર પ્રદાન કરવામાં આવી હોવાનું માનવામાં આવશે. ત્યારબાદ, આઈજીએસટી અધિનિયમ અમલમાં આવે તે પહેલાં પ્રવર્તમાન સેવા કર અધિનિયમ હેઠળની જોગવાઈઓ વચ્ચે સરખામણી કરવામાં આવી હતી. તે રજૂ કરવા માટે કે જીએસટી શાસન હેઠળ "પ્રાપ્તકર્તા" ને સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની કલમ ૨ (૯૨) (એ) હેઠળ વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યું છે, જે અગાઉની સેવા કર વ્યવસ્થામાં એવી સ્થિતિ નહોતી કે જ્યાં સેવા પ્રાપ્તકર્તા કોણ હતું તેની સમજણ સ્પષ્ટ રીતે વ્યાખ્યાયિત ન હતી. સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની કલમ ૨ (૯૨) (એ) પૂરી પાડે છે કે પ્રાપ્તકર્તા એટલે તે વ્યક્તિ જે માલ/સેવાઓના પુરવઠા માટે વળતર ચૂકવવા માટે જવાબદાર છે. તેથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) (બી) હેઠળની જોગવાઈ કલમ ૨૮૬ (૧) ની વિરુદ્ધ છે અને તેથી તેને રદ

કરવામાં આવી શકે છે.

૯. અરજદારના વિદ્વાન વકીલે રજૂઆત કરી હતી કે જ્યારે અરજદાર સંગઠનના સભ્યો બિન-નિવાસી સેવા પ્રાપ્તકર્તાને સેવા પૂરી પાડે છે ત્યારે આવી સેવાઓ સ્પષ્ટપણે ભારતની બહાર સ્થિત પ્રાપ્તકર્તાના લાભ માટે હોય છે અને તેથી, આવા વ્યવહારો નિકાસ દરમિયાન કરવામાં આવ્યા હોવાનું કહી શકાય અને તે ભારતના બંધારણની કલમ ૨૮૬ (૧) (બી) ની મુક્તિ હેઠળ આવશે.આવા સંજોગોમાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૮ (૧) સાથે વાંચી શકાય તેવી કલમ ૧૩ (૮) (બી) ભારતના બંધારણની કલમ ૨૮૬ (૧) નું ઉલ્લંઘન કરે છે કારણ કે સેવા પ્રદાતા સેવા પ્રાપ્તકર્તા પાસેથી મળેલા કમિશન પર એસજીએસટી અને સીજીએસટી માટે જવાબદાર રહેશે.

૧૦. અરજદારના વિદ્વાન વકીલે વધુમાં રજૂઆત કરી હતી કે આઈજીએસટી, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) (બી) ભારતના બંધારણની કલમ ૧૪નું ઉલ્લંઘન કરે છે કારણ કે તે ભારત ક્ષેત્રની અંદર સેવાઓ પૂરી પાડવામાં આવે ત્યારે અને ભારત ક્ષેત્રની બહાર પૂરી પાડવામાં આવે ત્યારે ભેદભાવપૂર્ણ વ્યવહાર કરે છે. એવું રજૂ કરવામાં આવ્યું હતું કે જો મધ્યસ્થી સેવાઓ પૂરી પાડનાર અને મેળવનાર ભારત ક્ષેત્રમાં સ્થિત હોય, તો આઈજીએસટી એક્ટ, ૨૦૧૭ ની કલમ

૧૨ અનુસાર કોઈ અલગ જોગવાઈ કરવામાં આવી નથી જે મધ્યસ્થી સેવાઓ માટે વિશેષ વ્યવહાર નિર્ધારિત કરતી હોય. આઈજીએસટી એક્ટ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૧૨(૨)(એ) હેઠળ મધ્યસ્થી સેવાઓ પૂરી પાડવાનું સ્થળ મેળવનારનું સ્થળ રહેશે. જો કે, આઈજીએસટી એક્ટ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૧૩(૮)(બી) હેઠળ જ્યારે પૂરી પાડનાર અથવા મેળવનાર ભારત ક્ષેત્રની બહાર સ્થિત હોય, ત્યારે પુરવઠો પૂરો પાડવાનું સ્થળ જ્યાં પૂરી પાડનાર સ્થિત હોય ત્યાં ગણાશે. તેથી, એવું દર્શાવવામાં આવ્યું હતું કે જ્યારે બંને પક્ષો ભારતની અંદર અને બહાર સ્થિત હોય ત્યારે સેવાઓના સમાન સમૂહ માટે અલગ અલગ માપદંડો નિર્ધારિત કરવામાં આવ્યા છે.

૧૧. એવું પણ રજૂ કરવામાં આવ્યું હતું કે આઈજીએસટી એક્ટ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૧૩ પુરવઠો પૂરો પાડવાનું સ્થળ નક્કી કરવા માટે વિશેષ નિયમો નિર્ધારિત કરે છે જ્યારે સેવાઓનું સ્વરૂપ વિશિષ્ટ હોય એટલે કે સેવાઓ માત્ર માલની ભૌતિક હાજરીમાં જ આપી શકાય, તો જ્યાં માલ સ્થિત હોય ત્યાં તે આપવામાં આવી હોવાનું ગણવામાં આવશે.

૧૨. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે તે સ્થાયી કાયદો છે કે ભારતના બંધારણની કલમ ૧૪ દ્વારા સૂચવવામાં આવેલી કસોટી કાયદાના કોઈપણ વર્ગ (પ્રત્યાયોજિત અથવા અન્યથા) ટકી રહેવા માટે સંતોષકારક હોવી જોઈએ. એવી

રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ત્યાં સમજી શકાય તેવો તફાવત હોવો જોઈએ અને આવા સમજી શકાય તેવા તફાવતને પ્રાપ્ત કરવા માટેના હેતુ સાથે તર્કસંગત જોડાણ હોવું જોઈએ.જો કે, આઈ. જી. એસ. ટી. અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) (બી) ને ધ્યાનમાં રાખીને, જે સેવાઓના સપ્લાયરના સ્થાનો સાથે વ્યવહાર કરવા માટે ડીમિંગ દૃશ્ય પ્રદાન કરે છે, જ્યારે કોઈ સપ્લાયર ભારતની બહાર સ્થિત પ્રાપ્તકર્તાને મધ્યસ્થી સેવા પ્રદાન કરે છે, ત્યારે તેને કલમ-૧૨ (૨) (એ) ની જોગવાઈ અનુસાર અલગ રીતે વર્તવું જરૂરી છે, જેમાં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે પેટા-કલમ (૩) થી (૧૪) માં ઉલ્લેખિત સેવાઓ સિવાય, સેવા પુરવઠાનું સ્થળ નોંધાયેલ વ્યક્તિને તે સ્થાન હશે.તેથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે જ્યારે વ્યવસ્થાપન સલાહકારો, વકીલો અથવા પોર્ટફોલિયો મેનેજરો દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી અન્ય સલાહકાર સેવાઓની સરખામણીમાં મધ્યસ્થી સેવાઓની પ્રકૃતિ નોંધપાત્ર રીતે સમાન રહે છે સિવાય કે આ સેવા પ્રદાતાઓએ વિવિધ કાર્યો કરવા જરૂરી છે.તેથી, એ તરફ ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું હતું કે જ્યારે સેવાઓ સમાન રહે છે ત્યારે મધ્યસ્થી સેવાઓને અન્ય સલાહકાર સેવાઓથી અલગ રીતે કેમ વર્તવી જોઈએ તેનું કોઈ કારણ દેખાતું નથી.

૧૩. તેથી અરજદારના વિદ્વાન વકીલે રજૂઆત કરી હતી કે જો એવું માનવામાં આવે કે સેવાઓ મેળવનારનું સ્થાન અથવા મધ્યસ્થી સેવાઓની પ્રકૃતિ

પુરવઠાના સ્થળની ખાતરી કરવાના હેતુઓ માટે વિભેદક વ્યવહારને ફરજિયાત બનાવે છે, તો પણ તેની સાથે કોઈ જોડાણ નથી. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે જ્યારે લાભ બિન-નિવાસી પ્રાપ્તકર્તાના ખાતામાં હોય અને તે ભારતમાં સ્થિત કોઈપણ સંપત્તિ સાથે ભૌતિક અથવા સંકલિત રીતે જોડાયેલ ન હોય, ત્યારે મધ્યસ્થી સેવાઓને આપવામાં આવતી વિભેદક સારવાર કેવી રીતે ભારતની અંદર પ્રદાન કરવામાં આવતી સેવાઓ પર કર લાદવાના ઉદ્દેશ્યને પ્રાપ્ત કરવામાં મદદ કરી શકે છે અને જે સ્પષ્ટ રીતે નિકાસ કરવામાં આવે છે તેને બાકાત રાખવામાં મદદ કરી શકે છે તે અંગે કોઈ સમજૂતી નથી.

૧૪. સમજાવવા માટે, અરજદારના વિદ્વાન વકીલે નીચેના દ્રષ્ટાંતો આપ્યા.

(i) મુંબઈ સ્થિત વ્યક્તિ ન્યુ યોર્કમાં સ્થિત બી ને રિમોટ આધારે મેનેજમેન્ટ કન્સલ્ટન્સી સેવા પૂરી પાડે છે. પુરવઠો પૂરો પાડવાનું સ્થળ ન્યુ યોર્ક રહેશે અને કરની અસર શૂન્ય રહેશે કારણ કે તેને સેવાની નિકાસ ગણવામાં આવશે.

(iii) જો કે, જ્યારે અમદાવાદમાં વ્યક્તિ સી લંડનમાં વ્યક્તિ ડી ને ચેન્નાઈ સ્થિત વ્યક્તિ ઈ પાસેથી ઓર્ડર મેળવવા માટે દૂરસ્થ ધોરણે મધ્યસ્થી સેવાઓ પૂરી પાડે છે, ત્યારે પુરવઠાનું સ્થળ અમદાવાદ હશે અને તે

ગુજરાતમાં સીજીએસટી અને એસજીએસટી ચૂકવવા માટે જવાબદાર રહેશે.

(iii) બીજી બાજુ, જો અમદાવાદની વ્યક્તિ સી, દિલ્લી સ્થિત વ્યક્તિ એફ ને લંડનમાં વ્યક્તિ ડી પાસેથી ઓર્ડર મેળવવા માટે મધ્યસ્થી સેવાઓ પૂરી પાડે છે, તો પુરવઠાનું સ્થળ દિલ્લી હશે જ્યાં પ્રાપ્તકર્તા સ્થિત છે અને એકમાત્ર કર સૂચિતાર્થ આઈજીએસટી હશે અને અમદાવાદની વ્યક્તિ સી, સીજીએસટી અને એસજીએસટી ચૂકવવા માટે જવાબદાર રહેશે નહીં કારણ કે વ્યક્તિ એફ કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર રહેશે કારણ કે પુરવઠાનું સ્થળ દિલ્લી હશે.

૧૫. ઉપરોક્ત દૃષ્ટાંતને ધ્યાનમાં રાખીને, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે અરજદાર સંગઠનના સભ્યો દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી મધ્યસ્થી સેવાઓને આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) (બી) અનુસાર ભારતમાં પુરવઠાનું સ્થળ ગણવું એ બંધારણની કલમ-૧૪નું ઉલ્લંઘન થશે.

૧૬. અરજદારના વિદ્વાન વકીલે રજૂઆત કરી હતી કે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૨ (૧૩) હેઠળ પૂરી પાડવામાં આવેલી મધ્યસ્થીની વ્યાખ્યામાં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે-"મધ્યસ્થી" એટલે દલાલ, એજન્ટ અથવા કોઈપણ અન્ય વ્યક્તિ, જેને ગમે તે નામથી ઓળખવામાં આવે, જે બે અથવા વધુ વ્યક્તિઓ વચ્ચે માલ અથવા સેવાઓ

અથવા બંને અથવા જામીનગીરીઓના પુરવઠાની વ્યવસ્થા કરે છે અથવા સુવિધા આપે છે, પરંતુ તેમાં એવી વ્યક્તિનો સમાવેશ થતો નથી કે જે પોતાના ખાતા પર આવી વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંને અથવા જામીનગીરીઓનો પુરવઠો પૂરો પાડે છે.તેથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે જ્યારે કોઈ વ્યક્તિ, જે પોતાના ખાતા પર માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંને અથવા જામીનગીરીઓનો પુરવઠો પૂરો પાડે છે, ત્યારે આવી વ્યક્તિ મધ્યસ્થીના અર્થમાં આવરી લેવામાં આવશે નહીં કારણ કે કોઈના ખાતા પર વેપાર તરીકે શું અર્થઘટન કરવામાં આવે છે તે નક્કી કરવા માટે સ્પષ્ટ સમજૂતીની જરૂર છે કે મધ્યસ્થીના ક્ષેત્રમાં ખાસ કરીને શું સામેલ છે.તેથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે મધ્યસ્થીની આવી વ્યાખ્યા અસ્પષ્ટ છે.

૧૭. તેમની રજૂઆતોના સમર્થનમાં વિદ્વાન વકીલે, (૧૯૯૪) ૩ એસ. સી. સી. ૫૬૯ માં નોંધાયેલા કર્તાર સિંહ વિરુદ્ધ પંજાબ રાજ્યના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણય પર આધાર રાખ્યો હતો, જેમાં એવું માનવામાં આવે છે કે અસ્પષ્ટ કાયદાઓ કેટલાક મહત્વપૂર્ણ મૂલ્યોનું ઉદ્ધંધન કરે છે.એવું માનવામાં આવતું હતું કે તેના પર ભાર મૂકવામાં આવે છે કે કાયદાએ સામાન્ય બુદ્ધિશાળી વ્યક્તિને શું પ્રતિબંધિત છે તે જાણવાની વાજબી તક આપવી જોઈએ, જેથી તે તે મુજબ કાર્ય કરી શકે.એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સર્વોચ્ચ અદાલતે એવું પણ માન્યું હતું કે અસ્પષ્ટ કાયદાઓ વાજબી ચેતવણી ન આપીને નિર્દોષ

લોકોને ફસાવશે, કે આવો કાયદો અનિવાર્યપણે મૂળભૂત નીતિને રજૂ કરે છે પોલીસકર્મીઓ અને ન્યાયાધીશોને કામચલાઉ અને વ્યક્તિલક્ષી ધોરણે સમાધાન માટે, પરિચર સાથે, મનસ્વી અને ભેદભાવપૂર્ણ ઉપયોગના જોખમો નીચે મુજબ છે:

“૭૭. તે કાનૂની ન્યાયશાસ્ત્રનો મૂળભૂત સિદ્ધાંત છે કે જો તેના પ્રતિબંધો સ્પષ્ટ રીતે વ્યાખ્યાયિત ન હોય તો કાયદો અસ્પષ્ટતા માટે રદબાતલ છે. અસ્પષ્ટ કાયદાઓ કેટલાક મહત્વપૂર્ણ મૂલ્યોને ઠેસ પહોંચાડે છે. એવો આગ્રહ અથવા ભાર મૂકવામાં આવે છે કે કાયદાએ સામાન્ય બુદ્ધિશાળી વ્યક્તિને શું પ્રતિબંધિત છે તે જાણવાની વાજબી તક આપવી જોઈએ, જેથી તે તે મુજબ કાર્ય કરી શકે. અસ્પષ્ટ કાયદાઓ વાજબી ચેતવણી ન આપીને નિર્દોષ લોકોને ફસાવશે. આવો કાયદો અનિવાર્યપણે પોલીસકર્મીઓ અને ન્યાયાધીશોને મનસ્વી અને ભેદભાવપૂર્ણ ઉપયોગના જોખમો સાથે કામચલાઉ અને વ્યક્તિલક્ષી ધોરણે સમાધાન માટે મૂળભૂત નીતિ બાબતો પ્રદાન કરે છે. વધુ અનિશ્ચિત અને અવ્યાખ્યાયિત શબ્દો અનિવાર્યપણે નાગરિકોને “ગેરકાયદેસર વિસ્તારથી દૂર રહેવા દોરે છે, જો મનાઈ કરેલા વિસ્તારોની સીમાઓ સ્પષ્ટપણે ચિહ્નિત થયેલ હોય તો તેના કરતા વધુ.”

૧૮. અરજદારના વિદ્વાન વકીલે સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણય પર પણ આધાર રાખ્યો હતો, જેના દ્વારા શ્રેયા સિંઘલ વિરુદ્ધ ભારત સંઘ (૨૦૧૫) ૫ એસસીસી ૧ના કેસમાં માહિતી ટેકનોલોજી અધિનિયમ, ૨૦૦૦ની કલમ ૬૬એ ૨૯ કરવામાં આવી હતી. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સર્વોચ્ચ અદાલતે "અસ્પષ્ટતા" ની વિભાવનાને વિસ્તૃત રીતે સમજાવી છે અને જણાવ્યું છે કે માહિતી ટેકનોલોજી અધિનિયમ, ૨૦૦૦ની કલમ ૬૬એ અસ્પષ્ટતાની ખામીથી પીડાય છે અને તેને ૨૯ કરવામાં આવે તેવી શક્યતા છે. તેથી, એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે વર્તમાન કેસમાં સમાન માપદંડ લાગુ કરવાથી, આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ (૧૩) (૮) (બી) અસ્પષ્ટતાની અસાધ્ય ખામીથી પીડાય છે અને તેથી તેને ૨૯ કરવામાં આવે છે.

૧૯. ત્યારબાદ, ૨૦૧૭થી અમલમાં આવેલી ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સની યોજનાનો ઉદ્દેશ કરતા, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે જીએસટી એ ગંતવ્ય આધારિત કર પ્રણાલી છે, જ્યારે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) (બી) જે મધ્યસ્થી સેવા માટે પુરવઠાનું સ્થાન સૂચવે છે તે બીજું કંઈ નહીં પણ વિચલન છે અને તેથી, જીએસટી યોજનાના મૂળભૂત પાયાને લેવી તરીકે જાળવી રાખવા માટે બંધારણ (એકસો બાવીસ) સુધારા બિલ, ૨૦૧૪ પર રજૂ કરાયેલા રાજ્યસભાની પસંદગી સમિતિના અહેવાલના ફકરા-૨.૫૧માં ભાર મૂકવામાં આવ્યો હતો, જેના પર આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો, જે નીચે મુજબ

છે:-

“ ૨.૫૧.આ ખંડના સંદર્ભમાં કેટલાક સભ્યોએ સુધારાની દરખાસ્ત કરી હતી કે આ અનુચ્છેદ દ્વારા પ્રદત્ત કાર્યોનું નિર્વહન કરતી વખતે, માલ અને સેવા કર પરિષદ ગંતવ્ય આધારિત કરવેરાના સિદ્ધાંત અને માલ અને સેવા કરના સુમેળભર્યા માળખા અને માલ અને સેવાઓ માટે સુમેળભર્યા રાષ્ટ્રીય બજારના વિકાસ માટે માર્ગદર્શન આપશે.”

૨૦. અરજદારના વિદ્વાન વકીલે તારીખ ૧૮/૦૧/૨૦૧૯ ના પરિપત્ર નંબર ૯૦/૦૯/૨૦૧૯-જીએસટી પર વધુ આધાર રાખ્યો હતો, જેમાં આંતર-રાજ્ય પુરવઠાના કિસ્સામાં ઇન્વોઇસેસ જારી કરવાના સંદર્ભમાં ઉપરોક્ત અહેવાલ સમજાવવામાં આવ્યો હતો.પરિપત્રનો ફકરો-૩, જે સુસંગત છે, તે નીચે મુજબ છે:-

“૩. જીએસટીની રજૂઆત પછી, જે ડેસ્ટિનેશન બેઝડ કન્ઝમ્પ્શન ટેક્સ છે, તે સુનિશ્ચિત કરવું આવશ્યક છે કે નોંધાયેલ વ્યક્તિ દ્વારા ચૂકવવામાં આવેલ કર તે રાજ્યને મળે જેમાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો વપરાશ થાય છે. માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના આંતર-રાજ્ય પુરવઠાના કિસ્સામાં, ટેક્સ ઇન્વોઇસમાં રાજ્યના નામ સાથે પુરવઠો પૂરો

પાડવાના સ્થળની વિગતો મેળવીને આ સુનિશ્ચિત કરવામાં આવે છે. આ અર્કના આધારે એ સ્પષ્ટ થાય છે કે સંસદ અને જીએસટી સાથે જોડાયેલા તમામ અધિકારીઓએ બિનશરતી ધોરણે પાલન કરવાનો મૂળભૂત સિદ્ધાંત એ છે કે જીએસટી એ ડેસ્ટિનેશન બેઝડ ટેક્સ છે અને તદનુસાર ભારત ક્ષેત્રની બહાર સમાપ્ત થતા કોઈપણ વ્યવહાર પર કર લાદવો જોઈએ નહીં.”

૨૧. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) (બી) જીએસટીના ઉદ્દેશ્યોની વિરુદ્ધ કરવેરાના વ્યાપક અને બેવડા કરવેરામાં ફાળો આપે છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે મધ્યસ્થી સેવાઓ પૂરી પાડવાનો વ્યવહાર તે દેશમાં કરને આધિન રહેશે જ્યાં પ્રાપ્તકર્તા સ્થિત છે કારણ કે તે આવા પ્રાપ્તકર્તા માટે સેવાની આયાત હશે.તેથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે વ્યવહાર ભારતમાં જીએસટી અને ભારતની બહારના દેશમાં કરને અસર કરશે જ્યાં સેવાનો પ્રાપ્તકર્તા સ્થિત છે, જેના પરિણામે વ્યવહાર બેવડા કરવેરાને આધિન રહેશે અને અરજદાર સંગઠનના સભ્યો દ્વારા મેળવેલા માર્જિન અથવા કમિશનને અસર કરશે, જે મધ્યસ્થી તરીકે કામ કરી રહ્યા છે.

૨૨. અરજદારના વિદ્વાન વકીલે રાજ્યસભા પસંદગી સમિતિ અહેવાલ

(ઉપરોક્ત) ના પેરા ૧ પર આધાર રાખ્યો હતો, જેમાં જીએસટીની રજૂઆત પાછળનો તર્ક સમજાવવામાં આવ્યો હતો અને તે આ રીતે વાંચે છે:

“ ૧.૯ બીજું, 'કરવેરા પર કર' ને કારણે કરવેરાની વ્યાપક અસરને દૂર કરવા અને અગાઉની પરોક્ષ કર વ્યવસ્થા હેઠળ માલ અને સેવાઓમાં ધિરાણના અવિરત પ્રવાહને મંજૂરી આપવા માટે ઉત્પાદનના તબક્કે ચૂકવવામાં આવતી એક્સાઈઝ ડ્યુટી અને સર્વિસ ટેક્સની કોઈ ક્રેડિટ વેપારીઓને રાજ્ય સ્તરનો કર અથવા વેટ ચૂકવતી વખતે ઉપલબ્ધ નહોતી, અને તેનાથી ઊલટું.વધુમાં, એક રાજ્યમાં ચૂકવવામાં આવેલા રાજ્ય કરવેરાની ક્રેડિટ અન્ય રાજ્યોમાં મેળવી શકાતી નથી.આથી, આ 'કરવેરા પરના કરવેરા' ની હદ સુધી ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓની કિંમતોમાં કૃત્રિમ રીતે વધારો થયો.”

ઉપરોક્ત બાબતોનો ઉલ્લેખ કરીને રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે જીએસટી કાયદો રજૂ કરવા પાછળના તર્કને જીએસટી કાઉન્સિલમાં સારી રીતે સમજવામાં આવ્યો છે જેથી વિવિધ બેઠકોમાં તેનો અસરકારક રીતે અમલ કરી શકાય, જે મુદ્દાઓ જીએસટીના અમલીકરણથી ઉદ્ભવે છે તેના પર ધ્યાન આપવામાં આવ્યું છે.જોકે, આઈજીએસટીની કલમ ૧૩ (૮) (બી) સંબંધિત મુદ્દો ઉકેલાયો નથી.

૨૩. ત્યારબાદ, અરજદારના વિદ્વાન વકીલે રજૂઆત કરી હતી કે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) (બી) ગેરવાજબીની ખામીથી પીડાય છે કારણ કે તે એક કાલ્પનિક કલ્પના બનાવે છે જેના દ્વારા બિન-રહેવાસીને સલાહ જેવી સેવાઓ પૂરી પાડતી સેવાઓના નિવાસી સપ્લાયરને સંડોવતા વ્યવહાર માટે પુરવઠાનું સ્થળ ભારત માનવામાં આવશે, જે સેવાની સ્પષ્ટ નિકાસ છે, જે જીએસટી કાયદાના ઉદ્દેશ્યની વિરુદ્ધ છે.

૨૪. રિફંડ દાવાને અસ્વીકાર કરવા સંબંધિત વિવાદના સંબંધમાં ૨૦૦૯ (૨૩૫) ઇએલટી ૬૧૪ માં રિપોર્ટ થયેલ રેપ્રો ઇન્ડિયા લિમિટેડના કેસમાં બોમ્બે હાઈકોર્ટના ચુકાદા પર આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો, જેમાં બોમ્બે હાઈકોર્ટે નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું છે :—

“ઇનપુટ્સ પર અને અંતિમ ઉત્પાદન પર પણ બેવડા કરવેરાની અસરને ઘટાડવા માટે ઇનપુટ્સ પર ચૂકવવામાં આવેલી ડ્યુટી પર સેનવેટ ક્રેડિટની મંજૂરી છે.જો, તેમ છતાં, મુક્તિ આપવામાં આવેલ અંતિમ ઉત્પાદનની નિકાસ કરવામાં આવે તો તે દેશના માલને આંતરરાષ્ટ્રીય સ્તરે સ્પર્ધાત્મક બનાવવા માટે વિશેષ છૂટ/વિતરણની જરૂર પડે છે.ઉદાહરણ તરીકે ધારો કે ટ્રેક્ટર જેવા અંતિમ ઉત્પાદનને સ્થાનિક વપરાશ માટે પણ આબકારી

જકાતમાંથી મુકિત આપવામાં આવી છે અને આવા ટ્રેક્ટર્સની નિકાસ કરવામાં આવે છે. ટ્રેક્ટરમાં ઉપયોગમાં લેવાતા એન્જિન વગેરે જેવા વિવિધ ઇનપુટ્સ પર એક્સાઈઝ ડ્યુટી લાગી હશે. તેનો ઇરાદો કરવેરાની નિકાસ કરવાનો નથી પરંતુ માત્ર માલની નિકાસ કરવાનો છે. જો નિકાસ કોમોડિટી એટલે કે ટ્રેક્ટર્સના ઉત્પાદનમાં જતા એન્જિન જેવા ઇનપુટ્સ પર એક્સાઈઝ ડ્યુટી લાદવામાં આવે, તો ભારતીય ટ્રેક્ટર્સ ઉત્પાદક આંતરરાષ્ટ્રીય સ્તરે બિન સ્પર્ધાત્મક બની જાય છે. નિકાસ ઉત્પાદનોમાં જતા ઇનપુટ્સ પર પણ ડ્યુટી વસૂલવામાં ન આવે તે સુનિશ્ચિત કરવા માટે સરકારે વિશેષ યોજના ઘડવા પાછળ આ હેતુ હોવાનું જણાય છે. નિયમ ૬ (૬) (V) એ ચોક્કસ ઉદ્દેશ સાથે સભાનપણે અને સ્પષ્ટ રીતે ઘડવામાં આવ્યો છે જેથી નિકાસ ઉત્પાદનોમાં જતા ઇનપુટ્સ પર પણ ડ્યુટી વસૂલવામાં ન આવે.”

૨૫. અરજદારના વિદ્વાન એડવોકેટે ત્યારબાદ તારીખ ૦૯/૦૯/૨૦૧૯ ના નોટિફિકેશન ક્રમાંક ૨૦/૨૦૧૯ – આઈજીએસટી પર આધાર રાખ્યો હતો, જે જોગવાઈ કરે છે કે મધ્યસ્થી દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓના કિસ્સામાં જ્યારે પૂરી પાડનાર અને મેળવનાર બંનેનું સ્થળ કરપાત્ર ક્ષેત્રની બહાર હોય અને આવી સેવાઓ પર શૂન્ય દરે કર લાદવો જોઈએ. તારીખ ૨૮/૦૬/૨૦૧૭ ના નોટિફિકેશન ક્રમાંક ૯/૨૦૧૭ – ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ (રેટ) માં સુસંગત એન્ટ્રી

ક્રમાંક ૧૨એએ આ મુજબ કરવામાં આવી હતી :-

“જીએસઆર.(ઈ).—ઈન્ટિગ્રેટેડ ગૂડ્ઝ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ એક્ટ, ૨૦૧૭ (૧૩/૨૦૧૭) ની કલમ ૬ની પેટા-કલમ (૧) દ્વારા આપવામાં આવેલી સત્તાઓનો ઉપયોગ કરીને, કેન્દ્ર સરકાર, જાહેર હિતમાં આવું કરવું જરૂરી છે તે સંતોષ પામ્યા પછી, પરિષદની ભલામણો પર, ભારત સરકારના જાહેરનામામાં નાણાં મંત્રાલય (મહેસૂલ વિભાગ) નંબર ૯/૨૦૧૭-સંકલિત કર (દર), તારીખ ૨૮/૦૬/૨૦૧૭, ભારતના રાજપત્રમાં પ્રકાશિત, અસાધારણ, ભાગ II, કલમ ૩, પેટા-કલમ (i) દ્વારા નીચે મુજબ વધુ સુધારા કરે છે. નંબર જી. એસ. આર. ૬૮૪ (ઈ), તારીખ ૨૮/૦૬/૨૦૧૭, એટલે કે:-”

(સી) સીરીયલ નંબર ૧૨એ અને તેને લગતી એન્ટ્રીઓ પછી, નીચેની સીરીયલ નંબર અને એન્ટ્રીઓ દાખલ કરવામાં આવશે, એટલે કે:-

| (૧)       | (૨)            | (૩)                                                             | (૪) | (૫)                                                                           |
|-----------|----------------|-----------------------------------------------------------------|-----|-------------------------------------------------------------------------------|
| “૧૨<br>એ. | મથાળું<br>૯૯૬૧ | જ્યારે પુરવઠાકાર<br>અને માલ<br>મેળવનાર બંનેનું<br>સ્થાન કરપાત્ર | નીલ | નીચેના દસ્તાવેજો ઓછામાં<br>ઓછા પાંચ વર્ષના<br>સમયગાળા માટે જાળવવામાં<br>આવશે: |

|  |                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|--|--------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | <p>ક્ષેત્રની બહાર<br/>હોય ત્યારે<br/>મધ્યસ્થી દ્વારા<br/>પૂરી પાડવામાં<br/>આવતી સેવાઓ.</p> | <p>૧) બિલ ઓફ લેડિંગની<br/>નકલ<br/>૨) પુરવઠાકાર/વિકેટા અને<br/>માલ મેળવનાર/ખરીદનાર<br/>વચ્ચેના કરારની નકલ<br/>૩) કરપાત્ર પ્રદેશમાં<br/>મધ્યસ્થી સેવા પ્રદાતા દ્વારા<br/>બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં સ્થિત<br/>સેવા પ્રાપ્તકર્તા પાસેથી<br/>ઉઠાવવામાં આવેલી કમિશન<br/>ડેબિટ નોટની નકલ<br/>૪) બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં<br/>સ્થિત સેવા પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા<br/>જારી કરાયેલ મૂળ<br/>પ્રમાણપત્રની નકલ<br/>૫) કંપની લેટર હેડ પર<br/>કરપાત્ર પ્રદેશમાં મધ્યસ્થી<br/>સેવા પ્રદાતા તરફથી ઘોષણા<br/>પત્ર કે જે પુષ્ટિ કરે છે કે</p> |
|--|--------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

|  |  |  |  |                                                                                                                               |
|--|--|--|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  |  | કમિશન ડેબિટ નોટ ઉભી કરવામાં આવી છે તે કરાર સાથે સંબંધિત છે જ્યારે માલના સપ્લાયર અને રીસીવર બંને કરપાત્ર પ્રદેશની બહાર હોય છે. |
|--|--|--|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

૨૬. જ્યારે આવી સેવા મેળવનાર અને માલના વેચનાર અને માલ મેળવનાર બંને બહાર સ્થિત હોય ત્યારે મધ્યસ્થી સેવાઓ માટે મુક્તિ આપતા ઉપરોક્ત નોટિફિકેશનનો સંદર્ભ આપતા, આઈજીએસટીનો દર શૂન્ય તરીકે આપવામાં આવ્યો છે, તેથી, માલની હિલચાલ અને સેવા વ્યવહારોના આધારે પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓ વચ્ચે તફાવત પરિણમે છે. તેથી, એવું રજૂ કરવામાં આવ્યું હતું કે જ્યારે માલની કોઈ હિલચાલ ન હોય, ત્યારે સેવા પ્રદાતા સીજીએસટી અને એસજીએસટી ચૂકવવા માટે જવાબદાર રહેશે, જે ભેદભાવપૂર્ણ છે. અરજદારના વિદ્વાન એડવોકેટે ત્યારબાદ તારીખ ૧૯ ડિસેમ્બર ૨૦૧૭ ના રોજ રજૂ કરવામાં આવેલા ૧૩૯મા પાર્લામેન્ટરી સ્ટેન્ડિંગ કમિટીના અહેવાલ મુજબ મધ્યસ્થી સેવાઓની નિકાસમાં જીએસટીની જવાબદારી દૂર કરવા માટે પાર્લામેન્ટરી સ્ટેન્ડિંગ કમિટીની ભલામણ પર આધાર રાખ્યો હતો, જેમાં એવી ચર્ચા કરવામાં આવી છે કે મધ્યસ્થી સેવાનો પુરવઠો વિદેશી ટૂંડિયામણમાં

ક્રમાણીમાં પરિણમે છે તેને આઈજીએસટી એક્ટ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૧૩(૮) (બી) ની અસર થશે. સ્ટેનિંગ કમિટીના અહેવાલના નીચેના ફકરાઓ પર આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો:—

“ ૧૫.૨ જીએસટી એ ડેસ્ટિનેશન-બેઝ્ડ કન્ઝમ્પ્શન ટેક્સ છે તે હકીકતને ધ્યાનમાં રાખીને, કમિટીનો એવો અભિપ્રાય છે કે નીચેના પગલાં લઈ શકાય છે:

- જોગવાઈ કરો કે માલના ભારતીય મધ્યસ્થીઓ માટે પુરવઠો પૂરો પાડવાનું સ્થળ સેવા મેળવનાર એટલે કે વિદેશમાં સ્થિત ગ્રાહકોનું સ્થળ રહેશે (અને આવા મધ્યસ્થીઓનું સ્થળ નહીં જે હાલમાં જોગવાઈ કરાયેલ છે), જેથી મધ્યસ્થી સેવાઓને 'નિકાસ' તરીકે ગણવામાં આવશે; અથવા
- આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૬ (૧) હેઠળ નિહિત સત્તાઓનો ઉપયોગ કરીને માલસામાનના ભારતીય મધ્યસ્થીઓને આઈજીએસટી વસૂલવામાંથી મુક્તિ પ્રદાન કરવી; અથવા
- આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૩ (૧૩) હેઠળ આવી

સેવાઓને સૂચિત કરો જેથી અસરકારક ઉપયોગના સ્થળ (વિદેશી દેશ) ને પુરવઠાનું સ્થળ ગણાવીને બેવડા કરવેરા (ભારતમાં તેમજ આયાત કરનાર દેશમાં કર) ને અટકાવી શકાય.

૧૫.૩ સરકાર 'મધ્યસ્થી' સેવાઓને બાકાત રાખવા માટે આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૩ (૮) માં સુધારો પણ કરી શકે છે અને તેને ડિફોલ્ટ કલમ ૧૩ (૨) ને આધિન બનાવી શકે છે જેથી સેવાઓની નિકાસનો લાભ ઉપલબ્ધ થાય."

૨૭. ઉપરોક્ત ભલામણનો ઉલ્લેખ કરતા, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે અરજદાર પણ ઈચ્છે છે કે જ્યારે પ્રાપ્તકર્તા ભારતની બહાર સ્થિત હોય ત્યારે મધ્યસ્થી સેવાઓ પર આઈજીએસટી લાદવામાં ન આવે, જે બેવડા કરવેરામાં પરિણમે છે અને જી. એસ. ટી. કાયદા દ્વારા ઉદ્દેશિત ગંતવ્ય આધારિત સિદ્ધાંતને અનુરૂપ નથી.

૨૮. અરજદારના વિદ્વાન વકીલે પણ અરજદાર દ્વારા કરવામાં આવેલી રજૂઆતને સ્વીકારતા ૧૭/૦૭/૨૦૧૯ ના ટી આર યુ ઓફિસ મેમોરેન્ડમ મુજબ સેન્ટ્રલ બોર્ડ ઓફ ઈનડાયરેક્ટ ટેક્સ એન્ડ કસ્ટમ્સના ટેક્સ રિસર્ચ યુનિટની ભલામણ પર આધાર રાખ્યો હતો.ઉપરોક્ત મેમોરેન્ડમમાં નીચેની ભલામણો કરવામાં

આવી છે.

“ ૮.૧ મહેસૂલ વિચારણા અને આવા પુરવઠાના કરવેરાની આંતરરાષ્ટ્રીય પ્રથાના આધારે અને બીરબી પુરવઠામાં ઉપયોગનું સ્થળ અને સેવાનો અસરકારક આનંદ બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન છે તેના આધારે, કાયદા સમિતિ દ્વારા કાયદામાં યોગ્ય સુધારા માટે પેરા ૫માં વિકલ્પ ૨ પર નીચે મુજબ વિચારણા કરી શકાય છે:—

બીટુબી મધ્યસ્થી સેવાના કિસ્સામાં, પુરવઠાનું સ્થળ જ્યાં પુરવઠાકારનું સ્થાન અથવા સેવાઓ મેળવનારનું સ્થાન ભારતની બહાર છે તે હાલમાં આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૩ (૮) દ્વારા સંચાલિત છે, તેને સેવા પ્રાપ્તકર્તાના સ્થાનમાં બદલી શકાય છે. જો કે, બીટુસી મધ્યસ્થી સેવાના કિસ્સામાં, આવા કિસ્સાઓમાં પુરવઠાનું સ્થાન મધ્યસ્થીના સ્થાનથી અંતર્ગત પુરવઠાના પુરવઠાના સ્થળે બદલી શકાય છે. આઈજીએસટીની કલમ ૧૩માં તે મુજબ સુધારો થઈ શકે છે.”

૨૯. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આ ભલામણો સેન્ટ્રલ બોર્ડ ઓફ ઈનડાયરેક્ટ ટેક્સિસ એન્ડ કસ્ટમ દ્વારા કરવામાં આવી હોવા છતાં, તારીખ

૦૯/૦૯/૨૦૧૯ ના પરિપત્ર નંબર ૨૦/૨૦૧૯-આઈજીએસટી (૬૨) માત્ર નિવાસી સપ્લાયર દ્વારા વિદેશી પ્રાપ્તકર્તાને પૂરી પાડવામાં આવતી મધ્યસ્થી સેવાના વ્યવહારની કાળજી લે છે, જ્યારે માલનો પરિણામી ખરીદનાર ભારતની બહાર સ્થિત હોય ત્યારે તેને મુક્તિ આપવામાં આવશે.આમ, મધ્યસ્થી સેવાને માત્ર માલના પુરવઠા માટે જ મુક્તિ આપવામાં આવે છે અને અન્યથા નહીં.

૩૦. ત્યારબાદ અરજદારના વિદ્વાન વકીલે તારીખ ૧૮/૦૭/૨૦૧૯ ના પરિપત્ર નંબર ૧૦૭/૨૬/૨૦૧૯-જીએસટી ઉલ્લેખ કર્યો, જે માહિતી ટેકનોલોજી સક્ષમ સેવાઓ પૂરી પાડતા વચેટિયાઓની સ્થિતિને સ્પષ્ટ કરવા માટે જારી કરવામાં આવ્યો હતો.અરજદારના જણાવ્યા અનુસાર ઉપરોક્ત પરિપત્રથી વધુ મૂંઝવણ પેદા થઈ છે કારણ કે "પોતાના ખાતા પર" શું અનુસરવાનું હતું તે સ્પષ્ટ નહોતું.અરજદારના વિદ્વાન વકીલના જણાવ્યા અનુસાર ઉપરોક્ત પરિપત્રમાં વિવિધ દૃશ્યો વર્ણવવામાં આવ્યા હતા કે જ્યાં સેવાઓ પૂરી પાડતી વખતે સેવા પ્રદાતાઓને મધ્યસ્થી તરીકે ગણવામાં આવશે નહીં, જે "તેમના ખાતા પર" હતી અને જ્યાં તેમને મધ્યસ્થી તરીકે ગણવામાં આવશે.એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે પરિપત્રમાં આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૨ (૧૩) માં મધ્યસ્થીની વ્યાખ્યામાં દેખાય છે તેમ "પોતાના ખાતા પર" શબ્દસમૂહનો અર્થ સ્પષ્ટ કરવામાં આવ્યો નથી.તેથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે પરિપત્ર માત્ર કાલ્પનિક પરિસ્થિતિઓ

આપે છે જ્યાં માહિતી ટેકનોલોજી સક્ષમ સેવાઓ માટે વિવિધ પદ્ધતિઓ દ્વારા સેવાઓ પૂરી પાડવામાં આવી રહી છે.

૩૧. સપ્ટેમ્બર ૨૦૧૯માં યોજાયેલી ૩૭મી જી. એસ. ટી. કાઉન્સિલની બેઠકમાં પણ ચર્ચાનો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો હતો અને આઈ. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની કલમ ૨ (૧૩) અનુસાર 'મધ્યસ્થી' ની વ્યાખ્યા અંગે બેઠકની નીચેની બાબતો પર નિર્ભરતા મૂકવામાં આવી હતી. મિનિટોના સંબંધિત અર્ક નીચે મુજબ છે:—

“કાર્યસૂચિ આઈટમ ૨૨ (ii) જો આઈ. ટી./આઈ. ટી. ઇ. એસ. સેવાઓ હોય તો સારવાર પર પરિપત્ર (૧/૨)

- પરિપત્ર નંબર ૧૦૭/૨૬ ૨૦૧૯માં મધ્યસ્થી સેવાઓ તરીકે આઈટી/આઈટીએસ સેવાઓના વર્ગીકરણ અંગે મૂંઝવણનો હવાલો આપતા નાસ્કોમ અને એસોચેમ તરફથી અનેક રજૂઆતો પ્રાપ્ત થઈ છે. જીએસટી તારીખ ૧૮/૦૭/૨૦૧૯ આવી સેવાઓ પર નિકાસ લાભોને નકારવા તરફ દોરી જાય છે.

- સંકલિત માલ અને સેવા કર અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૨ની

પેટા-કલમ (૧૩) માં મધ્યસ્થીની વ્યાખ્યા નીચે મુજબ કરવામાં આવી છે (ત્યારબાદ તેને "આઈજીએસટી અધિનિયમ" તરીકે ઓળખવામાં આવે છે) –

"મધ્યસ્થી "એટલે દલાલ, એજન્ટ અથવા અન્ય કોઈ પણ વ્યક્તિ, જેને ગમે તે નામથી ઓળખવામાં આવે, જે બે અથવા વધુ વ્યક્તિઓ વચ્ચે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંને અથવા જામીનગીરીઓના પુરવઠાની વ્યવસ્થા કરે છે અથવા સુવિધા આપે છે, પરંતુ તેમાં એવી વ્યક્તિનો સમાવેશ થતો નથી કે જે પોતાની જાતે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંને અથવા જામીનગીરીઓ પૂરી પાડે છે.

- મધ્યસ્થીની વ્યાખ્યા અન્ય બાબતોની સાથે એવી વ્યક્તિને ચોક્કસ બાકાત રાખે છે જે પોતાની જાતે જ આવી ચીજવસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંને અથવા જામીનગીરીઓ પૂરી પાડે છે.
- વેપારમાંથી મળેલી મુખ્ય રજૂઆત એ રહી છે કે પરિપત્ર કોઈ ચોક્કસ સેવાઓને મધ્યસ્થી સેવા તરીકે વર્ગીકૃત કરવા માટે સ્પષ્ટ માપદંડ સુવિધાઓ પ્રદાન કરતું નથી.

- એવું દર્શાવવામાં આવ્યું છે કે આ સુવિધાઓ અગાઉની સેવા કર વ્યવસ્થામાં ઉપલબ્ધ હતી. એવું અનુભવાય છે કે આ જ સુવિધાઓ એ નક્કી કરવામાં મદદ કરી શકે છે કે કોઈ સેવા મધ્યસ્થી સેવા છે કે નહીં.
- પક્ષોની સંખ્યા:મધ્યસ્થી સેવાઓમાં ઓછામાં ઓછા ત્રણ પક્ષો અને કોઈપણ એક સમયે બે પુરવઠો સાથે સંકળાયેલી મધ્યસ્થી સેવા પ્રદાન કરનાર સેવા પ્રદાતા સામેલ હોય છે.
- પ્રકૃતિ અને મૂલ્ય: મધ્યસ્થી સેવાઓ અથવા માલની પ્રકૃતિ અથવા મૂલ્યમાં ફેરફાર કરી શકતો નથી, જેનો પુરવઠો તે તેના મુખ્ય વતી કરે છે, જો કે મુખ્ય મધ્યસ્થીને અલગ કિંમતની વાટાઘાટ કરવા માટે અધિકૃત કરી શકે છે.
- મૂલ્યનું વિભાજન:મધ્યસ્થીની સેવાનું મૂલ્ય તે વ્યવસ્થા કરે છે તે સેવા અથવા માલના મુખ્ય પુરવઠામાંથી નિશ્ચિતપણે ઓળખી શકાય છે.સામાન્ય રીતે, એજન્ટ દ્વારા તેના આચાર્ય પાસેથી વસૂલવામાં આવતી રકમને "કમિશન" તરીકે ઓળખવામાં આવે છે.

- ઓળખ અને શીર્ષક:મુખ્ય વતી મધ્યસ્થી દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી સેવા સ્પષ્ટપણે ઓળખી શકાય તેવી છે.
- ઉપરોક્ત મુખ્ય લાક્ષણિકતાઓ પર આધારિત એક નવું પરિપત્ર પ્રસ્તાવિત કરવામાં આવ્યું છે. આ જ ભલામણ કાયદા સમિતિ દ્વારા કરવામાં આવી છે "

૩૨. અરજદારના વિદ્વાન વકીલે રજૂઆત કરી હતી કે તારીખ ૦૪/૧૨/૨૦૧૯ ના પરિપત્ર નંબર ૧૨૭/૪૬/૨૦૧૯-જીએસટી દ્વારા, પરિપત્ર નંબર ૧૦૭/૨૬/૨૦૧૯ તારીખ ૧૮મી જુલાઈ ૨૦૧૯ પાછી ખેંચી લેવામાં આવી હતી, જેણે માત્ર માલસામાનમાં વ્યવહાર કરતા અરજદારોના કિસ્સામાં જ નહીં પરંતુ તે તમામ ક્ષેત્રોમાં પણ મૂંઝવણ પેદા કરી છે જ્યાં સુવિધાનું એક તત્વ છે.તેથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આ સંબંધમાં પ્રવર્તમાન મૂંઝવણને કારણે, મધ્યસ્થી સેવાઓ પૂરી પાડવામાં રોકાયેલા અરજદાર સંગઠનના સભ્યો જેવા વ્યક્તિઓને નિકાસ લાભ આપવાનો ઇનકાર કરવો યોગ્ય રહેશે નહીં.

૩૩. અરજદારના વિદ્વાન વકીલે રજૂઆત કરી હતી કે સૂચના નંબર

૨૦/૨૦૧૯-ઈન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ (રેટ) દ્વારા રજૂ કરાયેલ પ્રવેશ નંબર ૧૨એએ બિન-નિવાસી પ્રાપ્તકર્તાને નિવાસી સેવા દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી 'મધ્યસ્થી સેવાઓ' ને મુક્તિ પૂરી પાડે છે જ્યારે આવી વ્યક્તિ પાસેથી માલ મેળવનાર વ્યક્તિ ભારતની બહાર સ્થિત હોય.આ મુક્તિ માત્ર માલ મેળવનારના સ્થાનના સંદર્ભમાં છે જેની સાથે મધ્યસ્થીને કરારની કોઈ ગોપનીયતા નથી.આવા સંજોગોમાં, જ્યારે સેવા પ્રાપ્તકર્તા ભારતની બહાર માલ પૂરો પાડે છે, ત્યારે તેને મુક્તિ આપવામાં આવશે અને કોઈ જીએસટી ચૂકવવાપાત્ર નથી, પરંતુ સેવા પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા ભારતમાં ખરીદનારને જે માલ પૂરો પાડવામાં આવે છે, તે મધ્યસ્થીને સીજીએસટી અને એસજીએસટી હેઠળ રહેશે. તેથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આવા સંજોગોમાં, અરજદાર સંગઠનના સભ્યો ભેદભાવને પાત્ર છે.

૩૪. ફિટમેન્ટ કમિટીની ભલામણ પર પણ આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો, જે તારીખ ૨૦/૦૯/૨૦૧૯ ના રોજ યોજાયેલી જીએસટી કાઉન્સિલની તેની ૩૭મી બેઠકમાં મૂકવામાં આવી છે, જે આ મુજબ વંચાય છે :-

“૭. ભલામણ:જ્યારે માલના સપ્લાયરનું સ્થાન અને માલ મેળવનારનું સ્થાન કરપાત્ર પ્રદેશની બહાર હોય ત્યારે મધ્યસ્થી સેવાઓના પુરવઠા પર જીએસટી માટે આઈજીએસટી મુક્તિ આપવામાં આવી શકે છે, જે આ

સંબંધમાં નિર્ધારિત શરતો અને સલામતીઓને આધિન છે.

વિશ્લેષણ:ભારતમાં પ્રવેશતા આવા માલ વિના બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં અન્ય સ્થળે માલનો પુરવઠો એ ન તો માલનો પુરવઠો છે અને ન તો સેવાઓનો પુરવઠો છે [સીજીએસટી અધિનિયમની અનુસૂચિ III ની એન્ટ્રી નંબર ૭ ૦૧/૦૨/૨૦૧૮ નો સંદર્ભ આપે છે).જો કે, આવા પુરવઠામાં પૂરી પાડવામાં આવતી મધ્યસ્થી સેવાઓ હજુ પણ ભારતમાં કરપાત્ર છે કારણ કે આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૩ (૮) (બી) મુજબ પુરવઠાનું સ્થળ ભારતમાં છે. આવી મધ્યસ્થી સેવાઓ પર આઈજીએસટીની છૂટની વિનંતીને ૧૪/૧૨/૨૦૧૮ પર યોજાયેલી ફિટમેન્ટ સમિતિની બેઠકમાં લઈ જવામાં આવી હતી.વેપાર દ્વારા મુક્તિનો દુરુપયોગ ન થાય તેની ખાતરી કરવા માટે સલામતીના અભાવને કારણે ફિટકોમે આ બાબતને મુલતવી રાખી હતી.એફ. આઈ. ટી. સી. ઓ. એમ. ના નિર્દેશ મુજબ, વેપાર સાથે ચર્ચા કરવામાં આવી હતી અને મુક્તિ આપવા માટે જરૂરી સલામતી/શરતો (જ્યારે માલનો સપ્લાયર અને રીસીવર બંને ભારતની બહાર હોય) પર સૂચનો કરવામાં આવ્યા હતા અને કોઈપણ સંભવિત દુરુપયોગને ટાળવા માટેના પગલાં અંગે ચર્ચા કરવામાં આવી હતી અને તેના પર સૂચનો નીચે મુજબ છે.”

૩૫. ઉપરોક્ત ભલામણોનો ઉલ્લેખ કરતા, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સૂચના નંબર ૨૦/૨૦૧૯-સંકલિત કર (દર) તારીખ ૩૦/૦૯/૨૦૧૯ ના આધારે જે મુક્તિ આપવામાં આવી છે તે પાયાવિહોણી છે અને માલના અંતિમ પ્રાપ્તકર્તાઓના સ્થાનના આધારે સેવા પ્રદાતાઓ વચ્ચે તફાવતની સારવારની માંગ કરે છે.જો આવા અંતિમ પ્રાપ્તકર્તા ભારતની બહાર સ્થિત હોય, તો તેની કોઈ જીએસટી અસર થશે નહીં અને જો આવા અંતિમ પ્રાપ્તકર્તા ભારતની અંદર સ્થિત હોય, તો મધ્યસ્થી સેવાઓની જોગવાઈ પર જીએસટી લાગુ થશે. આમ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આવા વિભેદક વ્યવહાર દ્વારા પ્રાપ્ત કરવાનો હેતુ સ્પષ્ટ નથી અને સૂચના સંખ્યા ૨૦/૨૦૧૯ પણ ભારતના બંધારણની કલમ ૧૪નું ઉલ્લંઘન કરતી હોવાથી અસરગ્રસ્ત છે.

૩૬. વિદ્વાન વકીલે વધુમાં રજૂઆત કરી હતી કે મધ્યસ્થી સેવાઓ માટે મુક્તિ આપીને, સેવા પ્રદાતાઓને ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટનો લાભ લેવાનો અને તેના રિફંડનો દાવો કરવાનો ઇનકાર કરવામાં આવે છે, જો બિન-નિવાસી પ્રાપ્તકર્તાને મધ્યસ્થી સેવાની આવી જોગવાઈને સેવાઓની નિકાસ તરીકે ગણવામાં આવી હોત.

૩૭. અરજદારના વિદ્વાન વકીલે વધુમાં રજૂઆત કરી હતી કે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) (બી) ની વિશિષ્ટ જોગવાઈને ધ્યાનમાં

રાખીને, એવી શક્યતા છે કે વચેટિયાઓ તેમની સેવાઓ પૂરી પાડવાનો આધાર ભારતની બહારના સ્થળે સ્થાનાંતરિત કરી શકે છે.તે પણ શક્ય છે કે મધ્યસ્થી સેવાઓ આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૩ (૮) (બી) ની કઠોરતામાંથી બહાર આવવા માટે સેવાઓને ફરીથી ગોઠવીને આ સેવાને વ્યવસ્થાપન સલાહકાર સેવા તરીકે ઓળખાવશે.

૩૮. અંતે એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૧૩) મુજબ, કેન્દ્ર સરકારને સેવાઓના ચોક્કસ સમૂહને સૂચિત કરવા માટે અધિકૃત કરવામાં આવી છે જ્યાં પુરવઠાનું સ્થળ તે સ્થળ હશે જ્યાં સેવાનો અસરકારક રીતે ઉપયોગ કરવામાં આવે અથવા તેનો આનંદ માણવામાં આવે.તેથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે તે વ્યાપક હિતમાં હશે કે કલમ ૧૩ (૮) (બી) ને બિનપરંપરાગત અને ગેરબંધારણીય જાહેર કરવામાં આવે કારણ કે બેવડા કરવેરાનો સ્પષ્ટ કેસ છે કારણ કે જ્યારે સેવા પ્રદાતા ભારતમાં સ્થિત હોય ત્યારે મધ્યસ્થી સેવાઓ જીએસટીને આધિન રહેશે અને તે જ સેવા તે દેશમાં કરને આધિન રહેશે જ્યાં સેવા પ્રાપ્તકર્તા સ્થિત છે.તેથી, વિનંતી કરવામાં આવી હતી કે સામાવાળાઓને જરૂરી સૂચના જારી કરવા અને અરજદાર દ્વારા સમયાંતરે કરવામાં આવેલી રજૂઆત પર વિચાર કરવા માટે જરૂરી નિર્દેશ જારી કરવામાં આવે.

## સામાવાળાઓ વતી રજૂઆતો:

૩૯. બીજી બાજુ, સામાવાળાઓ વતી હાજર રહેલા વિદ્વાન વકીલોએ રજૂઆત કરી હતી કે અરજદારની દલીલ કે અરજદારને ભારતની બહાર નિકાસ કરવામાં આવતી સેવાઓ પર સીજીએસટી/આઈજીએસટી ચૂકવવાની ફરજ પાડવામાં આવે છે, તેથી અરજદારે ભારત સંઘની કાયદાકીય ક્ષમતાને પડકારી છે, અને અરજદાર દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓ સેવાઓની નિકાસ છે અને તે ઝીરો રેટેડ પુરવઠો છે અને આમ આઈજીએસટી તેના પર વસૂલ કરી શકાતો નથી કારણ કે અરજદાર ભારતીય પ્રદેશની બહાર સ્થિત પ્રાપ્તકર્તાને મધ્યસ્થી સેવાઓ પૂરી પાડી રહ્યો છે અને આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૨ (૧૩) હેઠળ 'મધ્યસ્થી' નો અર્થ દલાલ, એજન્ટ અથવા અન્ય કોઈપણ તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યો છે. વ્યક્તિ, જેને ગમે તે નામથી ઓળખવામાં આવે, જે બે અથવા વધુ વ્યક્તિઓ વચ્ચે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંને અથવા જામીનગીરીઓના પુરવઠાની વ્યવસ્થા કરે છે અથવા સુવિધા આપે છે, પરંતુ તેમાં એવી વ્યક્તિનો સમાવેશ થતો નથી કે જે તેના પોતાના ખાતા પર બંને અથવા જામીનગીરીઓ પર આવી વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ પૂરી પાડે છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ભારતમાં સ્થિત વચેટિયાઓ દ્વારા ઉપરોક્ત સેવાઓ માટે લેવામાં આવતી ફી અથવા કમિશનના બદલામાં ભારતની બહાર સ્થિત પ્રાપ્તકર્તાને પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓ, સેવાઓનો 'પુરવઠો' સમાન

છે, જ્યારે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ એવા કિસ્સાઓમાં સેવાઓના પુરવઠાનું સ્થળ નક્કી કરે છે કે જ્યાં સપ્લાયરનું સ્થાન અથવા પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન ભારતની બહાર હોય, જો કે, કલમ ૧૩ (૨) પૂરી પાડે છે કે જ્યાં સુધી સેવાઓ સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની ૧૩ (૩) થી ૧૩ (૧૩) ની ચોક્કસ કલમોના દાયરામાં ન આવે ત્યાં સુધી પુરવઠાનું સ્થળ 'પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન' રહેશે.તેથી, આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) (બી) મુજબ, મધ્યસ્થી સેવાઓના કિસ્સામાં પુરવઠાનું સ્થળ 'સેવાઓના સપ્લાયરનું સ્થાન' હશે.સપ્લાયરનું સ્થાન ભારતના કરપાત્ર પ્રદેશમાં હોવાથી, આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) (બી) ને ધ્યાનમાં રાખીને ભારતમાં પ્રદાન કરાયેલ સેવા પુરવઠાનું સ્થાન ગણવામાં આવશે અને તેથી આ વ્યવહાર જીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૨ (૬) માં પ્રદાન કરાયેલ સેવાઓની નિકાસની વ્યાખ્યામાં આવરી લેવામાં આવશે નહીં, કારણ કે તે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૨ (૬) (iii) માં દર્શાવેલ ભારતની બહારના પુરવઠાના સ્થળની શરતોમાંથી એકને સંતોષતું નથી.તદનુસાર, તેને આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૬ (૧) મુજબ "ઝીરો રેટેડ સપ્લાય" તરીકે ગણી શકાય નહીં.

૪૦. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) ના કડક અર્થઘટનને ધ્યાનમાં રાખીને, મધ્યસ્થીઓ

દ્વારા ભારતની બહાર પ્રાપ્તકર્તાઓને સેવાઓનો પુરવઠો એ ચૂકવણીની રીતને ધ્યાનમાં લીધા વિના સેવાઓની નિકાસ નથી.

૪૧. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે નીચેના કિસ્સાઓમાં, ભારતીય પ્રદેશની બહાર સ્થિત પ્રાપ્તકર્તાને મધ્યસ્થી તરીકે ભારતીય સંસ્થા દ્વારા કમિશનના આધારે પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓને સેવાની નિકાસ તરીકે ગણવામાં આવી નથી:—

(i) મેસર્સ ગ્લોબલ રીય એજ્યુકેશન સર્વિસીસ પ્રાઇવેટ લિમિટેડ {૨૦૧૮ (૧૫) જી. એસ. ટી. એલ. ૬૧૮ (એપ એ. એ. આર.—જી. એસ. ટી., કોલકાતા)}

(ii) સેબર ટ્રાવેલ નેટવર્ક ઇન્ડિયા પ્રાઇવેટ લિમિટેડ—{૨૦૧૯ (૨૧) જીએસટીએલ ૮૭ (એ એ આર—જી. એસ. ટી. મહારાષ્ટ્ર)}

(૩) વિશાખર પ્રશાંત ભાવે—{૨૦૧૯ (૨૦) જી એસ ટી એલ ૪૯૪ (એ એ આર—જી. એસ. ટી. મહારાષ્ટ્ર)}

(૪) વીસર્વગ્લોબલ પ્રાઇવેટ લિમિટેડ—{૨૦૧૮ (૧૯) જી એસ ટી એલ

૧૭૩ (એ એ આર-જી. એસ. ટી., મહારાષ્ટ્ર))

૪૨. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે અરજદારની દલીલ કે અરજદાર દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓને "મધ્યસ્થી" તરીકે વર્ગીકૃત કરવામાં આવી છે અને અયોગ્ય જોગવાઈઓને કારણે ભારતીય નિકાસકારોની કાલ્પનિક કલ્પના અને સ્થળાંતર હેઠળ કર લાદવામાં આવે છે, તે કોઈપણ આધાર વિના છે કારણ કે મધ્યસ્થીની સેવાની જોગવાઈનું સ્થળ સેવા પ્રદાતાનું સ્થાન હેતુપૂર્ણ છે અને ભારત સરકારનો નીતિગત નિર્ણય માનવામાં આવે છે. હાલની જોગવાઈઓ પૂર્વ-જીએસટી યુગ એટલે કે સેવા કરની જોગવાઈઓ સાથે સુસંગત છે કારણ કે સામાનના સંબંધમાં મધ્યસ્થી સેવાઓના પુરવઠાનું સ્થળ (પી. ઓ. એસ.) પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન હતું (મૂળભૂત નિયમ, સેવાઓની જોગવાઈના સ્થળના નિયમો, પી. ઓ. પી. એસ. આર. નો નિયમ ૩) અને સેવાઓના સંબંધમાં, તે સેવા પ્રદાતાનું સ્થાન હતું, એટલે કે મધ્યસ્થીનું સ્થાન (પી. ઓ. પી. એસ. આર. નો નિયમ ૯ (સી)). ફાઈનાન્સ એક્ટ, ૧૯૮૪ની કલમ ૬૬બીની દ્રષ્ટિએ, આવી સેવાઓ ભારતમાં અથવા અન્યથા ઉપયોગમાં લેવાતી હતી તે હકીકતને ધ્યાનમાં લીધા વિના સેવા કરને આધીન હતી. તેથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સરકારનો નીતિગત નિર્ણય હોવાથી, આ વસૂલાતને ગેરકાયદેસર અથવા ભારતના બંધારણના સિદ્ધાંતોનું ઉલ્લંઘન હોવાનું ન કહી શકાય.

૪૩. વધુમાં એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સંસદને કરવેરાની બાબતો હેઠળ કાલ્પનિક કથાઓ બનાવવા અને તેના પર કર વસૂલવા માટે વ્યાપક વ્યાપ મળ્યો છે. આ સંબંધમાં બંધારણ (એકસો એકમો સુધારો) અધિનિયમ, ૨૦૧૬ દ્વારા બંધારણમાં ફેરફારો કરવામાં આવ્યા છે અને ભારતના બંધારણની કલમ ૨૪૬એની જોગવાઈ પર નિર્ભરતા મૂકવામાં આવી હતી, જે આ રીતે વાંચે છે:

**“૨૪૬એ. માલ અને સેવા કરના સંદર્ભમાં વિશેષ જોગવાઈ.—**

(૧) અનુચ્છેદ ૨૪૬ અને અનુચ્છેદ ૨૫૪માં કંઈપણ સમાવિષ્ટ હોવા છતાં, સંસદ અને ખંડ (૨) ને આધિન દરેક રાજ્યના વિધાનમંડળને સંઘ અથવા આવા રાજ્ય દ્વારા લાદવામાં આવેલા માલ અને સેવા કરના સંબંધમાં કાયદા બનાવવાની સત્તા છે.

(૨) સંસદને માલ અને સેવા કરના સંદર્ભમાં કાયદો બનાવવાની વિશેષ સત્તા છે જ્યાં આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો પુરવઠો થાય છે.

ટપ્પટતા—આ અનુચ્છેદની જોગવાઈઓ, અનુચ્છેદ ૨૭૯એના ખંડ (૫) માં ઉલ્લેખિત માલ અને સેવા કરના સંબંધમાં, માલ અને સેવા કર પરિષદ દ્વારા ભલામણ કરવામાં આવેલી તારીખથી અમલમાં આવશે.”

૪૪. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે કલમ ૨૪૬એ સંસદને માલ અને સેવા કરના સંદર્ભમાં કાયદો બનાવવાની વિશેષ સત્તા આપે છે.આ સંબંધમાં, નીચેના ચુકાદાઓ પર આધાર રાખવામાં આવે છે

(i) મેસર્સ ગુજરાત અંબુજા સિમેન્ટ્સ વિરુદ્ધ યુ. ઓ. આઈ. (૨૦૦૫ (૧૮૨) ઈ. એલ. ટી. ૩૩ (એસ. સી.)) ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટે ચુકાદો આપ્યો છે કે, "કરવેરાની વસૂલાત જે મુદ્દા પર કરવાની છે તે કાયદાકીય સુવિધાનો પ્રશ્ન છે અને કરવેરાની વસૂલાત અને વસૂલાત માટે તંત્રનો એક ભાગ છે.કરવેરા સત્તામંડળની કાયદાકીય ક્ષમતાને આધિન ફરજ એ તબક્કે લાદવામાં આવી શકે છે જે સત્તામંડળને અનુકૂળ લાગે છે અને તે ગમે તે તબક્કા હોય તે સૌથી અસરકારક હોય છે.તેથી કેન્દ્ર સરકાર કરવેરા અને જે વ્યક્તિ પર તે લાદવામાં આવે છે તેની વચ્ચે તર્કસંગત જોડાણ જાળવવાને આધિન કરવેરા વચ્ચે તર્કસંગત જોડાણ જાળવવાને આધિન સેવા વેરાની વસૂલાત માટે યોગ્ય તંત્ર વિકસાવવા માટે કાયદેસર રીતે સક્ષમ છે.કોઈ ચોક્કસ વર્ગના સંદર્ભમાં અનુકૂળ વહીવટી પગલા તરીકે કરવેરાની વસૂલાત માટે સંસદે સામાન્ય પદ્ધતિ નિર્દિષ્ટ કરવી જોઈએ કે કેમ તે નક્કી કરવું ન્યાયિક શાસનની બહાર છે.તે આખરે નીતિનો પ્રશ્ન છે, જેને કાયદાકીય ડહાપણ પર છોડી દેવું જોઈએ.

સર્વોચ્ચ અદાલતે ઉપરોક્ત ચુકાદામાં એવું પણ કહ્યું છે કે—"કાયદાકીય ક્ષમતા લેવીના ઉદ્દેશ્યના સંદર્ભમાં નક્કી કરવાની છે, તેની ઘટના અથવા મશીનરીના સંદર્ભમાં નહીં અને શિયાળનો હેતુ, કરવેરાની ઘટના અને કરવેરાની વસૂલાત માટેની મશીનરી વચ્ચે તફાવત છે."

(૨) એ. એચ. વાડિયા વિરુદ્ધ સી. આઈ. ટી. (એ. આઈ. આર. ૧૯૪૯ એફ. સી. ૧૮) માં સર્વોચ્ચ અદાલતે જણાવ્યું હતું કે, "સાર્વભૌમ વિધાનસભાના કિસ્સામાં, કોઈ પણ કાયદાની વધારાની પ્રાદેશિકતાનો પ્રશ્ન તેની માન્યતાને પડકારવા માટેના આધાર તરીકે મ્યુનિસિપલ અદાલતોમાં ક્યારેય ઉઠાવી શકાતો નથી."

(૩) જી. વી. કે. ઇન્ડસ્ટ્રીઝ લિમિટેડ વિરુદ્ધ આવકવેરાના અધિકારી [(૨૦૧૧) ૪ એસ. સી. સી. ૩૬] કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે બહારના દેશોના પાસાઓને લગતા કાયદા ઘડવામાં સંસદની મર્યાદાની નીચે મુજબ તપાસ કરી હતી:

**"૧૨૪.** હવે આપણે જે બે પ્રશ્નો નક્કી કર્યા છે તેના જવાબ આપવા તરફ વળીએ છીએ:

(૧) શું સંસદ બંધારણીય રીતે અતિરિક્ત-પ્રાદેશિક પાસાઓ અથવા કારણોના સંદર્ભમાં કાયદો ઘડવા માટે પ્રતિબંધિત છે કે જેની કોઈ પ્રત્યક્ષ અથવા પરોક્ષ, મૂર્ત અથવા અમૂર્ત અસર (ઓ) નથી અથવા તેની અસર (ઓ) અથવા પરિણામો નથી:

(એ) ભારતનો પ્રદેશ અથવા ભારતનો કોઈ ભાગ; અથવા

(બી) ભારતના રહેવાસીઓ અને ભારતીયોના હિતો, કલ્યાણ, સુખાકારી અથવા સુરક્ષા?

ઉપરોક્ત પ્રશ્નનો જવાબ હા હશે.જો કે, સંસદ પ્રાદેશિક સિવાયના પાસાઓ અથવા કારણો-ઘટનાઓ, વસ્તુઓ, ઘટનાઓ (ગમે તે સામાન્ય હોય), સંસાધનો, ક્રિયાઓ અથવા વ્યવહારો, અને તેના જેવા-જે થાય છે, ઉદ્ભવે છે અથવા અસ્તિત્વમાં છે અથવા કુદરતી રીતે અથવા કોઈ માનવ એજન્સીના કારણે, ભારતના પ્રદેશની બહારના સામાજિક, રાજકીય, આર્થિક, સાંસ્કૃતિક, જૈવિક, પર્યાવરણીય અથવા ભૌતિક ક્ષેત્રોમાં આવું કરવાની અપેક્ષા રાખી શકાય છે, અને આવા પ્રાદેશિક સિવાયના પાસાઓ અથવા કારણોની અસરોને નિયંત્રિત કરવા, સંશોધિત કરવા, ઘટાડવા અથવા પરિવર્તન કરવા માંગે છે, અથવા યોગ્ય

કિસ્સાઓમાં, આવા પ્રાદેશિક સિવાયના પાસાઓ અથવા કારણોને દૂર કરવા અથવા ઉત્પન્ન કરવા માટે તેની કાયદાકીય સત્તાઓનો ઉપયોગ કરી શકે છે. પાસાઓ અથવા કારણો, માત્ર ત્યારે જ જ્યારે આવા અતિરિક્ત-પ્રાદેશિક પાસાઓ અથવા કારણો હોય, અથવા તેની અપેક્ષા હોય, તેના પર થોડી અસર હોય, અથવા તેની અસર હોય, અથવા તેના માટે પરિણામો હોય:(એ) ભારતનો પ્રદેશ અથવા ભારતનો કોઈ ભાગ; અથવા (બી) ભારતના રહેવાસીઓ અને ભારતીયોના હિતો, કલ્યાણ, સુખાકારી અથવા સલામતી.

**૧૨૫.** આપણા માટે અહીં એ કહેવું અને ઠરાવવું મહત્વપૂર્ણ છે કે સંસદની કાયદા ઘડવાની સત્તાઓ તેની સક્ષમતાના દાયરામાં આવતા તમામ પાસાઓ અથવા કારણોના સંબંધમાં, જેમાં ઉપર વર્ણવ્યા મુજબ અને બંધારણ દ્વારા નિર્દિષ્ટ કર્યા મુજબ, અથવા બંધારણીય યોજનામાં તેની મૂળભૂત ભૂમિકા દ્વારા ગર્ભિત પ્રાદેશિકતા બહારના પાસાઓ અથવા કારણોનો સમાવેશ થાય છે, તેને પૂર્વધારણા પૂર્વક ગુણાત્મક કસોટીઓ, જેમ કે "પર્યાપ્તતા" અથવા "મહત્વ" અથવા અન્ય કોઈ રીતે અગાઉથી નિર્ધારિત શક્તિની જરૂરિયાતને આધીન રાખવી જોઈએ નહીં. માત્ર એટલું જ જરૂરી રહેશે કે ભારત સાથેનો સંબંધ વાસ્તવિક અથવા વાસ્તવિક હોવાની અપેક્ષા ધરાવતો હોવો જોઈએ, અને ભ્રામક અથવા કાલ્પનિક ન

હોવો જોઈએ.

૧૨૬. શું સંસદ દ્વારા ઘડવામાં આવેલો કોઈ ચોક્કસ કાયદો અસર, અસર અથવા પરિણામની દ્રષ્ટિએ અતિરિક્ત-પ્રાદેશિક પાસા અથવા કારણ અને ભારતમાં અથવા ભારત અને ભારતીયો સાથે સંબંધિત કંઈક વચ્ચે આવા વાસ્તવિક જોડાણ અથવા અપેક્ષિત વાસ્તવિક જોડાણ દર્શાવે છે, તે તથ્યો અને કાયદાની મિશ્ર બાબત હશે. દેખીતી રીતે, જ્યાં સંસદ પોતે આ પ્રકારના સંબંધને બંધારણીય જરૂરિયાતની બહાર માને છે કે તે વાસ્તવિક છે અને કાલ્પનિક નથી, તો પછી અદાલતોએ કાયદાની કામગીરીમાં આવી જરૂરિયાતને તે કાયદાની બાબત તરીકે લાગુ કરવી પડશે, બંધારણની નહીં.

૧૨૭. (૨) શું સંસદ પાસે ભારતના પ્રદેશ અથવા તેના કોઈપણ ભાગ સિવાયના કોઈપણ પ્રદેશ માટે "કાયદો" બનાવવાની સત્તા છે?

ઉપરોક્ત પ્રશ્નનો જવાબ 'ના' "હશે. તે સ્પષ્ટ છે કે સંસદને ભારતના પ્રદેશની અંદર ઉદ્ભવતા, ઉદ્ભવતા અથવા અસ્તિત્વમાં રહેલા, અથવા આમ કરવાની અપેક્ષા રાખી શકાય તેવા પાસાઓ અથવા કારણોના સંદર્ભમાં અને ઉપરના પ્રશ્ન ૧ ના જવાબમાં ઉપર વર્ણવ્યા મુજબ ભારત પર અસર કરતા અથવા તેની સાથે જોડાણ ધરાવતા અતિરિક્ત-પ્રાદેશિક

પાસાઓ અથવા કારણોના સંદર્ભમાં કાયદા બનાવવાની સત્તા છે.આવા કાયદાઓ "ભારતના સમગ્ર અથવા કોઈપણ ભાગ માટે" કાયદા બનાવવા માટે સંસદને સત્તા આપવાના અર્થ, ઉદ્દેશ અને દાયરામાં આવશે અને તેમને આ આધાર પર અમાન્ય ઠેરવવામાં નહીં આવે કે તેમને વધારાની પ્રાદેશિક કામગીરીની જરૂર પડી શકે છે.સંસદ દ્વારા પ્રાદેશિક સિવાયના પાસાઓ અથવા કારણો કે જેની ભારત પર કોઈ અસર નથી અથવા તેની સાથે કોઈ જોડાણ નથી તેના સંદર્ભમાં ઘડવામાં આવેલા કોઈપણ કાયદાઓ, ઉપરના પ્રશ્ન ૧ ના જવાબમાં જવાબ આપ્યા મુજબ, બિન-પ્રાદેશિક હશે અને તે વિદેશી પ્રદેશ માટે બનાવવામાં આવેલા કાયદાઓ હશે."

જપ. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે અરજદારની દલીલ કે અરજદાર દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓને "મધ્યસ્થી" તરીકે વર્ગીકૃત કરવામાં આવે છે અને અયોગ્ય જોગવાઈઓને કારણે ભારતીય નિકાસકારોના કાલ્પનિક અને સ્થળાંતરને ધ્યાનમાં રાખીને કર લાદવામાં આવે છે, મધ્યસ્થીની સેવાની જોગવાઈનું સ્થાન સેવા પ્રદાતાનું સ્થાન હોવાથી તે એક હેતુપૂર્ણ અને ભારત સરકારનો નીતિગત નિર્ણય માનવામાં આવે છે કારણ કે અગાઉની સેવા કર વ્યવસ્થામાં સમાન પરિસ્થિતિ અસ્તિત્વમાં છે જ્યાં ૦૧/૧૦/૨૦૧૪ થી, અરજદાર જેવા મધ્યસ્થીની સેવાઓની જોગવાઈનું સ્થળ, સેવા પ્રદાતાનું સ્થાન

માનવામાં આવતું હતું.તેથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સરકારનો નીતિગત નિર્ણય હોવાથી આ વસૂલાતને ગેરકાયદેસર અથવા ભારતના બંધારણના સિદ્ધાંતોનું ઉલ્લંઘન હોવાનું ન કહી શકાય.

૪૬. કરવેરાની નિકાસ આંતરરાષ્ટ્રીય શ્રેષ્ઠ પ્રથાઓ હેઠળ વેટના સિદ્ધાંતોની વિરુદ્ધ છે તેવી અરજદારની દલીલોના સંદર્ભમાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે જ્યારે સેવાને સેવાની નિકાસ તરીકે ગણવામાં આવતી નથી, ત્યારે અરજદારની દલીલ કે કરવેરાની નિકાસ આંતરરાષ્ટ્રીય શ્રેષ્ઠ પ્રથાઓ હેઠળ વેટના સિદ્ધાંતોની વિરુદ્ધ છે તે માન્ય નથી.વધુમાં એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સેવાઓના નિકાસકારોને મળતા લાભો તે લોકો માટે છે જેઓ વાસ્તવમાં સેવાઓની નિકાસ કરે છે અને નિકાસકાર સાથે પ્રત્યક્ષ કે પરોક્ષ રીતે સંકળાયેલી દરેક અન્ય સંસ્થાને નહીં કારણ કે મધ્યસ્થી એ વ્યક્તિ છે જે વ્યાખ્યા દ્વારા પોતે સેવા પૂરી પાડતી નથી અને મૂલ્ય અને પુરવઠા શૃંખલામાં વચેટિયાઓ અને અન્ય સંસ્થાઓને નિકાસ લાભોનું વિસ્તરણ બિન-નિકાસકારોને નિકાસકારોની સમકક્ષ ગણવામા આવશે જે અંતે નિકાસકારોને થતા લાભોને નકારશે.

૪૭. એવું ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું હતું કે અરજદારની દલીલ કે મધ્યસ્થી સેવા સાથે ભેદભાવપૂર્ણ વ્યવહાર કરવામાં આવે છે, જે બંધારણની કલમ ૧૪નું

ઉદ્ધંધન કરે છે, તે પણ માન્ય નથી કારણ કે બંધારણની કલમ ૧૪ના ઉદ્ધંધનને યોગ્ય ઠેરવવા માટે એક સેવાની સરખામણી અન્ય સેવા સાથે કરી શકાતી નથી. વધુમાં એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે અરજદાર દ્વારા આપવામાં આવેલું દૃષ્ટાંત તથ્યાત્મક રીતે ખોટું છે કારણ કે સી (અમદાવાદમાં) દ્વારા ડી (લંડન) પાસેથી ઓર્ડર મેળવવા માટે દિલ્લી સ્થિત એફને પૂરી પાડવામાં આવેલી મધ્યસ્થી સેવા, આઈજીએસટી ચૂકવવાપાત્ર નથી, તેના બદલે સી. જી. એસ. ટી. + એસ. જી. એસ. ટી. (ગુજરાત) ચૂકવવાપાત્ર છે અને મધ્યસ્થી સેવાને કોઈ વિભેદક સારવાર આપવામાં આવતી નથી જે નીચે આપેલા ચિત્ર દ્વારા માત્ર વિપરીત પરિસ્થિતિ આપીને સમજાવવામાં આવી હતી:—

ન્યૂયોર્ક સ્થિત એ (સેવા પૂરી પાડનાર) મુંબઈમાં સ્થિત બી (સેવા પ્રાપ્તકર્તા) ને મેનેજમેન્ટ કન્સલ્ટન્સી સેવાઓ પૂરી પાડે છે, આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૨) ને ધ્યાનમાં રાખીને પુરવઠાનું સ્થળ મુંબઈ (સેવા પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન) હશે અને આઈજીએસટી ચૂકવવાપાત્ર છે.

જ્યારે એક જ સપ્લાયર એક જ પ્રાપ્તકર્તાને મધ્યસ્થી સેવા પૂરી પાડે છે, ત્યારે પુરવઠાનું સ્થળ ન્યૂયોર્ક હશે અને આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) ને ધ્યાનમાં રાખીને સર્વિસ સપ્લાયરનું સ્થાન

ભારતની બહાર હશે અને કોઈ કર ચૂકવવાપાત્ર નથી.

તદનુસાર, તે દર્શાવે છે કે મેનેજમેન્ટ કન્સલ્ટન્સી સર્વિસ માટે કોઈ કર ચૂકવવાપાત્ર નથી અને અરજદાર દ્વારા આપવામાં આવેલા દૃષ્ટાંતના સંદર્ભમાં મધ્યસ્થી સર્વિસ માટે કર ચૂકવવાપાત્ર છે, જ્યારે મેનેજમેન્ટ કન્સલ્ટન્સી સર્વિસ માટે કર ચૂકવવાપાત્ર છે અને મધ્યસ્થી સર્વિસ માટે કોઈ કર ચૂકવવાપાત્ર નથી. બંને ઉદાહરણો દર્શાવે છે કે મધ્યસ્થી સેવાને સમાન વ્યવહાર આપવામાં આવે છે અને બંધારણની કલમ ૧૪નું કોઈ ઉલ્લંઘન નથી.

૪૮. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે અરજદાર દ્વારા તારીખ ૧૭/૦૭/૨૦૧૯ ના ઓફિસ મેમોરેન્ડમ એફ નંબર ૩૫૪/૩૫૨/૨૦૧૮-ટીઆરયુ પર મૂકવામાં આવેલી નિર્ભરતા ટીઆરયુ દ્વારા આપવામાં આવેલા સૂચનો/પ્રારંભિક મંતવ્યો પર આધારિત છે અને તે સરકાર દ્વારા લેવામાં આવેલો અંતિમ નિર્ણય ન હતો કારણ કે તે ઉપરોક્ત મેમોરેન્ડમના પેરા ૯ માં સ્પષ્ટ રીતે ઉલ્લેખિત છે કે

*"ઉપરોક્ત મંતવ્યો ટીઆરયુના પ્રારંભિક મંતવ્યો છે અને ઈન્ટરનેટ બેઠકોમાં, સીબીઆઈસી માટે અંતિમ મંતવ્યો બનાવવાની જરૂર પડશે.*

તેથી, એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે ઉપરોક્ત બાબતોને ધ્યાનમાં રાખીને, ઉપરોક્ત કાર્યાલયના મેમોરેન્ડમને કોઈ કાનૂની બળ નથી કારણ કે અરજદારના સભ્યો મધ્યસ્થી સેવા પૂરી પાડી રહ્યા છે અને આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૨ની પેટા-કલમ (૧૩) માં આપવામાં આવેલી વ્યાખ્યામાં અને આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ હેઠળ પૂરી પાડવામાં આવેલી પુરવઠાના સ્થળ સંબંધિત જોગવાઈઓમાં જીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ લાગુ થયા પછી કોઈ ફેરફાર થયો નથી.

૪૯. આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૨) અને ૧૩ (૮) (બી) વચ્ચે વિરોધાભાસ હોવાની અરજદારની દલીલના સંદર્ભમાં, કાયદામાં વાહિયાતતાના પરિણામે, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૨) અને ૧૩ (૮) (બી) વચ્ચે કોઈ વિરોધાભાસ નથી, કારણ કે કલમ ૧૩ (૨) માં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે જ્યાં સુધી સેવાઓ આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૩) થી ૧૩ (૧૩) ની ચોક્કસ કલમોના દાયરામાં ન આવે ત્યાં સુધી પુરવઠાનું સ્થળ પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન રહેશે. જોકે, આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) (બી) અનુસાર મધ્યસ્થી સેવાઓના કિસ્સામાં પુરવઠાનું સ્થળ સપ્લાયરનું સ્થાન હશે. સેવાઓ અને ખાલી વાંચન પર, તે દર્શાવે છે કે બંને પેટા વિભાગો પ્રકૃતિમાં સ્પષ્ટ છે.

૫૦. આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) માં સમજાય તેવા તફાવતનો અભાવ છે અને તે બંધારણની કલમ ૧૪નું ઉલ્લંઘન કરે છે તેવી અરજદારની દલીલોના સંદર્ભમાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે બંધારણની કલમ ૧૪ કાયદા સમક્ષ સમાનતા સાથે સંબંધિત છે અને જણાવે છે કે રાજ્ય કોઈ પણ વ્યક્તિને કાયદા સમક્ષ સમાનતા અથવા ભારતના પ્રદેશની અંદર કાયદાના સમાન રક્ષણથી વંચિત રાખશે નહીં અને કરવેરાના હેતુ માટે ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓને એવી રીતે વર્ગીકૃત કરવાની સરકારની સત્તાની અંદર છે કે જે સરકારની નીતિઓ અને ઉદ્દેશોને પૂર્ણ કરે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે કરવેરાના હેતુ માટે આવા વર્ગીકરણ અન્ય કોઈપણ કાયદા દ્વારા અપનાવવામાં આવેલા વર્ગીકરણથી સંપૂર્ણપણે અલગ હોઈ શકે છે જે ઉત્પાદન, વિતરણ, ઉપયોગ અથવા તે માલના અન્ય કોઈપણ પાસાને નિયંત્રિત કરી શકે છે, ઉદાહરણ તરીકે, મોટર વાહન અધિનિયમ મુસાફરોના પરિવહન વાહનોને તેઓ વહન કરી શકે તેવી મુસાફરોની સંખ્યા અનુસાર વર્ગીકૃત કરે છે, જો કે, કેન્દ્રીય આબકારી ટેરિફ અધિનિયમ વર્ષોથી કારને તેમની લંબાઈ અનુસાર વર્ગીકૃત કરે છે અને તે મુજબ વિભેદક ફરજો વસૂલ કરે છે.

૫૧. આ સંબંધમાં ઈસ્ટ ઇન્ડિયા ટોબેકો કંપની વિરુદ્ધ આંધ્ર પ્રદેશ રાજ્ય (૧૯૮૨ એ. આઈ. આર. ૧૭૩૩, ૧૯૬૩ એસ. સી. આર. (૧) ૪૦૪) ના

કેસમાં માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણય પર નિર્ભરતા મૂકવામાં આવી હતી, જેમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે ચુકાદો આપ્યો છે કે કરવેરાની બાબતોમાં, "રાજ્યને જિલ્લાઓ, ઉદ્દેશો, વ્યક્તિઓ, પદ્ધતિઓ અને કરવેરા માટેના દર પણ પસંદ કરવાની અને પસંદ કરવાની મંજૂરી છે, જો તે વાજબી રીતે કરે તો.રાજા જગન્નાથ બખ્શ સિંહ વિરુદ્ધ યુપી રાજ્યના કેસમાં પણ નિર્ણય પર રિલાયન્સ મૂકવામાં આવ્યું હતું. (૧૯૬૨ એ. આઈ. આર. ૧૫૬૩, ૧૯૬૩ એસ. સી. આર. (૧) ૨૨૦) જેમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે ચુકાદો આપ્યો છે કે જે વિધાનસભા કર વસૂલવા માટે સક્ષમ છે તેને કઈ વસ્તુઓને કઈ રીતે અને કયા દરે ફેક્સ કરવી જોઈએ તે નક્કી કરવા માટે અનિવાર્યપણે સંપૂર્ણ સ્વતંત્રતા આપવી જોઈએ.

પર. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે જીએસટી એ ડેસ્ટિનેશન બેઝ્ડ ટેક્સ છે અને આંતર-રાજ્ય વ્યવહારોના કિસ્સામાં જ્યાં સેવાનો સપ્લાયર અથવા પ્રાપ્તકર્તા કરપાત્ર અને બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં સ્થિત છે, આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૧૩ (૨) હેઠળ મૂળભૂત નિયમ દ્વારા, પુરવઠાનું સ્થળ એ સેવા પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન છે.જો કે, આ નિયમમાં અપવાદો છે અને પેટા-કલમ ૧૩ (૩) થી ૧૩ (૧૨) આ પેટા-કલમોમાંથી દરેક હેઠળ આવરી લેવામાં આવતી વિવિધ પરિસ્થિતિઓમાં આવા અપવાદો સાથે વ્યવહાર કરે છે, પુરવઠાના આ ડિફોલ્ટ સ્થળને અપવાદો પૂરા પાડવામાં આવ્યા છે જેમ કે પુરવઠાનું સ્થળ એ સેવા પુરવઠાકારનું સ્થાન, કામગીરીનું સ્થળ વગેરે હોઈ શકે

છે અને આ અપવાદો મહેસૂલ વિચારણાઓ દ્વારા સંચાલિત થાય છે અને સર્વોચ્ચ અદાલતના ચુકાદાઓના આધારે, કાયદાકીય ક્ષમતાની અંદર છે કારણ કે વિધાનસભા તે પુરવઠાને પસંદ કરવા અને પસંદ કરવા માટે સ્વતંત્ર છે કે જેના પર તે કર લાદવાનો ઇરાદો ધરાવે છે અને જે રીતે તે કર લાદવાનો ઇરાદો ધરાવે છે.તેથી એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે બંધારણની કલમ ૧૪નું કોઈ ઉલ્લંઘન નથી ડિફોલ્ટ નિયમમાંથી વધુ પ્રસ્થાન પણ કાયદેસર રીતે સ્વીકાર્ય અને માન્ય છે.

૫૩. નિકાસ અંગેના સંસદીય અહેવાલમાં અરજદારના સભ્યો પર કર ન લગાવવાના ઇરાદાને પ્રકાશિત કરવામાં આવ્યો છે તેવી અરજદારની દલીલોના સંદર્ભમાં, એવું રજૂ કરવામાં આવ્યું હતું કે નિકાસ પર જીએસટી કાયદાની અસર અંગે ૧૯/૧૨/૨૦૧૭ ના રોજ સંસદ સમક્ષ રજૂ કરવામાં આવેલા ૧૩૯મા અહેવાલમાં નોંધવામાં આવ્યું છે કે માલના વિદેશી સપ્લાયરોને સેવાઓ પૂરી પાડતા સેવા પ્રદાતાઓ પરિવર્તનીય વિદેશી વિનિમયમાં કમિશન મેળવે છે, આવા કમિશન પર આઈજીએસટી વસૂલવામાં આવે છે કારણ કે સરકાર તેમની સેવાઓને "નિકાસ" તરીકે માન્યતા આપતી નથી અને સંસદીય સમિતિનો આવો અહેવાલ પ્રકૃતિમાં સલાહકાર છે.વધુમાં એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે, જીએસટી કાઉન્સિલ એ કેન્દ્ર અને રાજ્ય સરકારોનું પ્રતિનિધિત્વ ધરાવતી બંધારણીય સંસ્થા છે અને માત્ર જીએસટી કાઉન્સિલ પાસે જ

વેપાર/વાણિજ્ય/સંસદીય સમિતિઓના આવા મંતવ્યો પર વિચાર કરવાની અને ફેરફારોની ભલામણ કરવાની સત્તા છે.

૫૪. અરજદારની દલીલો કે તે વ્યવસાય ચાલુ રાખવાના અધિકાર એટલે કે બંધારણની કલમ ૧૯ (૧) (જી) નું ઉલ્લંઘન કરે છે તેના સંદર્ભમાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે અરજદારના સભ્યો દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓ આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૨ (૬) અનુસાર સેવાઓની નિકાસની પ્રકૃતિમાં નથી કારણ કે મધ્યસ્થી સેવાનો પુરવઠો એ સેવા પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન છે જે સામાન્ય રીતે ભારતમાં રહે છે, તેથી, આવી મધ્યસ્થી સેવા પર કર લાદવાથી અરજદારના સભ્યોના કોઈ પણ વ્યવસાય અથવા કોઈ વ્યવસાય અથવા વેપાર અથવા વ્યવસાય કરવાના અધિકારનું ઉલ્લંઘન થતું નથી. અને તે બંધારણની કલમ ૧૯ (૧) (જી) નું ઉલ્લંઘન કરતું નથી.

૫૫. ભારતના બંધારણની કલમ ૨૬૫ અને ૨૮૬ અનુસાર, આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) (બી) ને અનુસરીને, મધ્યસ્થી સેવાઓના કિસ્સામાં પુરવઠાનું સ્થળ સેવાઓના સપ્લાયરનું સ્થાન હશે અને સપ્લાયરનું સ્થાન ભારતના કરપાત્ર પ્રદેશમાં હોવાથી, આ વ્યવહાર આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૨ (૬) માં આપવામાં આવેલી સેવાઓની નિકાસની વ્યાખ્યામાં આવરી લેવામાં આવશે નહીં કારણ કે તે

સંતોષકારક નથી. આઈ. જી. એસ. ટી. અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૨ (૬) (૩) માં દર્શાવ્યા મુજબ પુરવઠાના સ્થળની ભારતની બહાર હોવાની શરતો.તેથી એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) (બી) ના કડક અર્થઘટન અનુસાર, મધ્યસ્થીઓ દ્વારા ભારતની બહાર પ્રાપ્તકર્તાઓને સેવાઓનો પુરવઠો એ ચૂકવણીની રીતને ધ્યાનમાં લીધા વિના સેવાઓની નિકાસ નથી કારણ કે અરજદારના સભ્યો દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી સેવા સેવાની નિકાસ નથી, ભારતના બંધારણની કલમ ૨૬૫ અને ૨૮૬ના ઉદ્દેશનનો પ્રશ્ન ઊભો થતો નથી.

૫૬. આ સંબંધમાં મેસર્સ જિંદાલ સ્ટેઈનલેસ લિમિટેડ વિરુદ્ધ હરિયાણા રાજ્યના કેસમાં માનનીય સુપ્રીમ કોર્ટના નિર્ણય પર નિર્ભરતા મૂકવામાં આવી હતી, જેમાં સીએ નંબર ૩૪૫૩/૨૦૦૨ માં ૧૧/૧૧/૨૦૧૬ તારીખના આદેશમાં એવું માનવામાં આવ્યું છે કે કરવેરાની સત્તા બંધારણની કલમ ૨૬૫ હેઠળ નિયંત્રિત છે અને કાયદાની સત્તા સિવાય કોઈ કર વસૂલ કરી શકાતો નથી.તેથી એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ને ગેરબંધારણીય ન ગણી શકાય કારણ કે મધ્યસ્થી સેવાઓની કરપાત્રતા આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ના દાયરામાં આવે છે અને તે મુજબ, મધ્યસ્થી સેવાઓ પર આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ હેઠળ કર લાદવામાં આવી શકે છે.વધુમાં એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની

કલમ ૧૩ (૮) (બી) મુજબ મધ્યસ્થી સેવાની જોગવાઈઓ ભારતના બંધારણની કલમ ૨૮૬નું ઉલ્લંઘન કરતી નથી કારણ કે, જો મધ્યસ્થી સેવાનું પુરવઠાનું સ્થળ કરપાત્ર ક્ષેત્રની બહાર હોય તો કોઈ કર નથી, જો કે, મધ્યસ્થીના પુરવઠાનું સ્થળ સેવા પ્રદાતાનું સ્થાન હોવાથી, જો મધ્યસ્થી સેવા પ્રદાતા કરપાત્ર ક્ષેત્રની અંદર સ્થિત હોય તો આવી સેવાઓ પર કર લાદવામાં આવે છે.

૫૭. અરજદારની એવી દલીલોના સંદર્ભમાં કે કાયદાનું મુખ્ય અને સાર ભારતમાં બનેલા કર પુરવઠાને છે અને ભારતની બહાર કરવામાં આવેલા કર પુરવઠાને નહીં, તે રજૂ કરવામાં આવ્યું હતું કે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) (બી) ને અનુસરીને, મધ્યસ્થી સેવાઓના કિસ્સામાં પુરવઠાનું સ્થાન સેવાઓના સપ્લાયરનું સ્થાન હશે અને કારણ કે, સપ્લાયરનું સ્થાન ભારતના કરપાત્ર પ્રદેશમાં છે, તેથી ઉપરોક્ત જોગવાઈઓને ધ્યાનમાં રાખીને, પુરવઠો ભારતમાં કરવામાં આવે છે, તેથી અરજદારની દલીલ માન્ય નથી.

૫૮. જી. એસ. ટી. એ ડેસ્ટિનેશન બેઝ્ડ કન્ઝમ્પ્શન ટેક્સ છે તેવી અરજદારની દલીલોના સંદર્ભમાં, તે મુજબ જી. એસ. ટી. ની લાગુ પડવાની ક્ષમતા સેવાની જોગવાઈના દેશ પર નહીં પણ સેવાના વપરાશના દેશના આધારે નક્કી થવી જોઈએ, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આંતર-રાજ્ય વ્યવહારોના કિસ્સામાં જ્યાં સેવાનો સપ્લાયર અથવા પ્રાપ્તકર્તા કરપાત્ર અને બિન-કરપાત્ર

પ્રદેશમાં સ્થિત છે, આઈ. જી. એસ. ટી. અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૨) હેઠળ મૂળભૂત નિયમ દ્વારા, પુરવઠાનું સ્થળ એ સેવા પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન છે, જો કે, આ નિયમમાં અપવાદ છે અને પેટા-કલમ ૧૩ (૩) થી ૧૩ (૧૩) આવા અપવાદો સાથે વ્યવહાર કરે છે કારણ કે અલગ અલગ રાજ્યોમાં અલગ અલગ નિયમો હોય છે. આ પેટા-કલમોમાંથી દરેક હેઠળ આવરી લેવામાં આવેલી પરિસ્થિતિ, પુરવઠાના આ ડિફોલ્ટ સ્થળને અપવાદો પૂરા પાડવામાં આવ્યા છે, જેમ કે પુરવઠાનું સ્થળ સેવા પુરવઠાકારનું સ્થાન, કામગીરીનું સ્થળ વગેરે હોઈ શકે છે અને આવા નિર્ણયો મહેસૂલ વિચારણાઓ દ્વારા સંચાલિત થાય છે અને સર્વોચ્ચ અદાલતના ચુકાદાઓના આધાર પર કાયદાકીય ક્ષમતામાં હોય છે કારણ કે વિધાનસભા તે પુરવઠાને પસંદ કરવા અને પસંદ કરવા માટે સ્વતંત્ર છે કે જેના પર તે કર લાદવાનો ઇરાદો ધરાવે છે અને જે રીતે તે કર લાદવાનો ઇરાદો ધરાવે છે.

૫૯. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે મધ્યસ્થી માટે અલગ સારવાર સૂચવવાનું કારણ એ છે કે મધ્યસ્થી એ બે વ્યક્તિઓ, એટલે કે મુખ્ય સેવા પ્રદાતા અને સેવા પ્રાપ્તકર્તા વચ્ચેનો સંબંધ છે. મધ્યસ્થી બંને વ્યક્તિઓને સેવા પૂરી પાડે છે, જો કે તેની પાસે માત્ર એક અથવા બંને સાથે કરારનો કરાર હોઈ શકે છે, તેથી, એક વ્યક્તિને મધ્યસ્થી સેવાના પ્રાપ્તકર્તા તરીકે સૂચવવું શક્ય ન પણ હોઈ શકે, આમ સામાન્ય નિયમ લાગુ કરી શકાતો નથી, આગળ, મધ્યસ્થી

મુખ્યના એજન્ટ તરીકે કામ કરે છે અને તે અર્થમાં, તે મુખ્યને સેવા પૂરી પાડી શકે છે અને આવી સેવાનો અસરકારક ઉપયોગ અને આનંદનું સ્થળ તે પ્રદેશમાં છે જ્યાં એજન્ટ મુખ્યનું પ્રતિનિધિત્વ કરે છે.તેથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સામાન્ય નિયમ એજન્ટ/મધ્યસ્થીની સેવા પુરવઠાનું સ્થળ નક્કી કરવા માટે યોગ્ય પ્રોક્સી નથી, ઉદાહરણ તરીકે, જો કોઈ ભારતીય નિકાસકાર સેવાની નિકાસ માટે વિદેશમાં સ્થિત એજન્ટની સેવાની નિમણૂક કરે છે, તો આવી સેવા ભારતમાં કરને આધિન ન હોવી જોઈએ કારણ કે સેવાનો અસરકારક ઉપયોગ અને આનંદ ભારતની બહાર હશે અને ભારતમાંથી સેવાની નિકાસ સાથે સંબંધિત હશે પરંતુ જો સામાન્ય નિયમ આવી સેવા પર લાગુ કરવામાં આવે, તો નિકાસના હેતુઓ માટે મેળવવામાં આવતી મધ્યસ્થી સેવાઓ પર કર લાદવામાં આવશે, જ્યારે ભારતમાં સેવાઓની આયાત માટે ઉપયોગમાં લેવાતી કોઈપણ મધ્યસ્થી સેવા કરવેરાની જાળની બહાર હશે, જે ભારતમાં કર લાદશે. કરવેરાની વ્યવસ્થામાં ફાળવણી અને તેથી, મધ્યસ્થી સેવાઓને વિશિષ્ટ સારવાર આપવી જોઈએ.

૬૦. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આંતરરાષ્ટ્રીય સ્તરે પણ મધ્યસ્થી સેવાઓને સેવાઓના કરવેરા માટે ઓઈસીડી દ્વારા સૂચવવામાં આવેલા અભિગમમાં અન્ય સેવાઓથી અલગ રીતે ગણવામાં આવે છે, તે મધ્યસ્થી સેવાઓના કરવેરા માટે એક અલગ અભિગમની ભલામણ કરે છે.મધ્યસ્થી એ બે

વ્યક્તિઓ વચ્ચેનો સંબંધ છે અને સેવા અથવા માલ પૂરો પાડવા અથવા હસ્તગત કરવામાં મદદ કરે છે, બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો જ્યારે એક વ્યક્તિથી બીજી વ્યક્તિમાં સેવા અથવા માલના પ્રવાહની સંભાવના હોય ત્યારે મધ્યસ્થી ચિત્રમાં આવે છે.

૬૧. જી. એસ. ટી. એ પરોક્ષ કર છે તેવી અરજદારની દલીલોના સંદર્ભમાં, તેથી, જી. એસ. ટી. ની અંતિમ અસર અંતિમ ગ્રાહકો દ્વારા સહન કરવી જોઈએ, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે વિદેશી નિકાસકારની ચીજવસ્તુઓ/સેવાઓની આયાતની સુવિધા આપતા મધ્યસ્થી દ્વારા પ્રાપ્ત કમિશનની આવક, આયાતકાર આઈ. જી. એસ. ટી. ચૂકવવા માટે જવાબદાર છે કારણ કે આવી કમિશનની રકમ ભારતમાં આયાતકારને ભરવામાં આવેલી ચીજવસ્તુઓ/સેવાઓની કિંમતમાં સમાવિષ્ટ છે, જો કે, આયાત સમયે ચૂકવવામાં આવેલ આઈ. જી. એસ. ટી. ભારતની અંદર અથવા બહાર વધુ પુરવઠો કરતા આયાતકારો/નિકાસકારોને આઈ. ટી. સી. તરીકે પાત્ર છે અને આવા કમિશન પર કર ચૂકવવાની જવાબદારી આયાતકાર પર છે. મધ્યસ્થી પર નહીં પણ મધ્યસ્થી દ્વારા મેળવેલ કમિશનની આવક મધ્યસ્થીના હાથમાં કરપાત્ર છે અને તેની આઈટીસી પણ મધ્યસ્થીને પાત્ર છે અને આમ ઓસ્ટ્રેલિયા જેવા ઘણા કર અધિકારક્ષેત્રોમાં આંતરરાષ્ટ્રીય સ્તરે કોઈ બેવડા કરવેરા સામેલ નથી, આવા મધ્યસ્થીથી વ્યવસાય પ્રાપ્તકર્તાની સેવાઓ રિવર્સ ચાર્જના આધારે કરપાત્ર છે અને ચૂકવેલ કરની આઈટીસી

વ્યવસાયને વધુ પુરવઠો પર તેમની કર જવાબદારીને બંધ કરવા માટે ઉપલબ્ધ છે.

૬૨. અરજદારની દલીલોના સંદર્ભમાં એ છે કે નીતિગત નિર્ણયો ન્યાયિક સમીક્ષાને આધિન છે, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે અરજદારે દિલ્લી વિકાસ સત્તામંડળ અને અન્ય (૨૦૦૮ (૨) એસસીસી૬૭૨) ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના ચુકાદા પર આધાર રાખ્યો હતો અને ઉપરોક્ત આદેશના પેરા ૬૫માં, માનનીય સુપ્રીમ કોર્ટે જણાવ્યું હતું કે નીતિગત નિર્ણય આ આધારો પર ન્યાયિક સમીક્ષાને આધિન છે કે:(એ) જો તે ગેરબંધારણીય હોય, અથવા (બી) જો તે અધિનિયમ અને નિયમોની જોગવાઈઓનું ઉલ્લંઘન કરે છે; અથવા (સી) જો પ્રતિનિધિએ તેની પ્રતિનિધિમંડળની સત્તાઓથી આગળ કામ કર્યું હોય; અથવા (ડી) જો કાર્યકારી નીતિ વૈધાનિક અથવા મોટી નીતિની વિરુદ્ધ હોય.એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે વર્તમાન કેસની હકીકતોમાં, ઉપરોક્ત શરતોમાંથી કોઈ પણ વર્તમાન કેસમાં લાગુ પડતી નથી.તેથી, કેસ સાઈટેશન વર્તમાન કેસ સાથે સુસંગત નથી અને અરજદાર દ્વારા રજૂ કરવામાં આવેલી દલીલ માન્ય નથી.

### વિશ્લેષણ

૬૩. સંબંધિત પક્ષોના વિદ્વાન વકીલોને સાંભળ્યા પછી અને સી. જી. એસ. ટી. અને આઈ. જી. એસ. ટી. અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની જોગવાઈઓને ધ્યાનમાં લીધા પછી, એકમાત્ર પ્રશ્ન ઊભો થાય છે કે શું કલમ ૧૩ (૮) (બી) ની જોગવાઈઓ કલમો સાથે વાંચે છે કે કેમ.૨(૧૩) અને આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૮ (૧) અલ્ટ્રા વાયર્સ અને ગેરબંધારણીય છે કે નહીં.

૬૪. વર્ષ ૨૦૧૭માં ભારતમાં ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સની શરૂઆત એક રાષ્ટ્ર માટે એક કર પ્રદાન કરવાના ઉદ્દેશ્ય સાથે કરવામાં આવી છે જેથી દેશમાં પરોક્ષ કરવેરાના માળખાને સુસંગત બનાવી શકાય.આ હેતુ માટે, બંધારણ (એકસો પ્રથમ સુધારો) અધિનિયમ, ૨૦૧૬ દ્વારા બંધારણમાં સુધારો કરવામાં આવ્યો છે, જેથી કલમ ૨૪૬એ રજૂ કરવામાં આવે, જે માલ અને સેવા કરના સંદર્ભમાં વિશેષ જોગવાઈની જોગવાઈ કરે છે. કલમ ૨૪૬એ નોન-ઓબ્સ્ટન્ટ કલમથી શરૂ થાય છે, જેમાં જણાવવામાં આવ્યું છે કે કલમ ૨૪૬ અને ૨૫૪માં કંઈપણ સમાવિષ્ટ હોવા છતાં, દરેક રાજ્યના વિધાનસભાના કલમ-૨ને આધિન સંસદને સંઘ અથવા આવા રાજ્ય દ્વારા લાદવામાં આવેલા માલ અને સેવા કરના સંદર્ભમાં કાયદો બનાવવાની સત્તા છે.કલમ ૨૪૬એની કલમ ૨ સંસદને સત્તા આપે છે, જે આંતરરાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો પુરવઠો થાય ત્યાં માલ અને સેવા કરના સંદર્ભમાં કાયદો બનાવવાની વિશેષ સત્તા ધરાવે છે.આમ, સંસદને કલમ ૨૪૬એ હેઠળ સેવાઓની

ચીજવસ્તુઓના આંતરરાજ્ય પુરવઠા માટે કાયદા ઘડવાની વિશેષ સત્તા છે.જી. એસ. ટી. વ્યવસ્થા દ્વારા લાવવામાં આવેલ મૂળભૂત અંતર્ગત ફેરફાર એ છે કે કરવેરાના વસૂલાતનો આધાર વેચાણના સ્થળેથી માલ અથવા સેવાના પુરવઠાના સ્થળે ખસેડવાનો છે.આ બાબતને ધ્યાનમાં રાખીને, આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) (બી), જે સંસદ દ્વારા ભારતના બંધારણની કલમ ૨૪૬ (૨) સાથે વિસંગતતા દર્શાવતી હોય, તેના પર વિચાર કરવો જરૂરી છે.

૬૫. આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૮ આંતર-રાજ્ય પુરવઠાની જોગવાઈ કરે છે જેથી વિશેષ આર્થિક ક્ષેત્રને અથવા તેના દ્વારા માલના પુરવઠાની કાળજી લેવામાં આવે અને જ્યાં સુધી તેઓ ભારતમાં રિવાજને પાર ન કરે ત્યાં સુધી ભારતના પ્રદેશમાં આયાત કરેલા માલની કાળજી લેવામાં આવે.કલમ ૮ આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૦ની જોગવાઈને આધિન છે, જ્યાં આઈજીએસટીની કલમ ૧૨ સેવાઓના પુરવઠાના સ્થળની જોગવાઈ કરે છે જ્યાં સપ્લાયર અને પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન ભારતમાં હોય.આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૨ (૧) અને ૧૨ (૨) નીચે મુજબ છે:-

“૧૨. સેવાઓ પૂરી પાડવાનું સ્થળ જ્યાં પૂરી પાડનાર અને મેળવનારનું સ્થળ ભારતમાં હોય.

(૧) આ કલમની જોગવાઈઓ સેવાઓ પૂરી પાડવાનું સ્થળ નક્કી કરવા

માટે લાગુ પડશે જ્યાં સેવાઓ પૂરી પાડનારનું સ્થળ અને સેવાઓ મેળવનારનું સ્થળ ભારતમાં હોય.

(૨) પેટા-કલમ (૩) થી (૧૪) માં નિર્દિષ્ટ સેવાઓ સિવાય સેવાઓના પુરવઠાનું સ્થળ,

(એ) નોંધાયેલ વ્યક્તિને પૂરી પાડવામાં આવેલ હોય તો આવી વ્યક્તિનું સ્થળ રહેશે;

(બી) નોંધાયેલ વ્યક્તિ સિવાયની કોઈપણ વ્યક્તિને પૂરી પાડવામાં આવેલ હોય તો, --

(i) પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન જ્યાં રેકૉર્ડ પરનું સરનામું અસ્તિત્વમાં છે; અને

(ii) અન્ય કિસ્સાઓમાં સેવાઓના પુરવઠાકારનું સ્થાન.”

પેટા-કલમ ૧૨ (૨) (બી) ની ઉપરોક્ત જોગવાઈ જણાવે છે કે નોંધાયેલ વ્યક્તિ સિવાય અન્ય કોઈપણ વ્યક્તિને સેવા પૂરી પાડવાનું સ્થળ પ્રાપ્તકર્તાનું

સ્થાન હશે જ્યાં રેકૉર્ડ પરનું સરનામું અસ્તિત્વમાં છે અને અન્ય કિસ્સાઓમાં સેવા પૂરી પાડવાનું સ્થાન હશે.કલમ ૧૨ ની પેટા-કલમ ૩ થી ૧૪ વિવિધ ઘટનાઓમાં સેવા પુરવઠાનું સ્થાન નિર્ધારિત કરે છે.જો કે, તે મધ્યસ્થીના કેસને આવરી લેતું નથી.આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ જણાવે છે કે સેવાઓના પુરવઠાનું સ્થળ જ્યાં સેવાઓના સપ્લાયરનું સ્થાન અથવા સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન ભારતની બહાર હોય.કલમ ૧૩ની પેટા-કલમ ૨ જણાવે છે કે પેટા-કલમ ૩ થી ૧૩માં વર્ણવેલ સેવાઓ સિવાય સેવાઓના પુરવઠાનું સ્થળ સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન હશે અને જો સેવા પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન વ્યવસાયના સામાન્ય અભ્યાસક્રમમાં ઉપલબ્ધ ન હોય, તો પુરવઠાનું સ્થળ સેવા પૂરી પાડનારનું સ્થાન હશે.આમ, પેટા કલમ ૩ થી ૧૩ સેવાઓના પુરવઠાના સ્થળને સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થળ તરીકે અપવાદ બનાવે છે જ્યાં સપ્લાયરનું સ્થાન અથવા પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન ભારતની બહાર હોય.આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ની જોગવાઈના અવલોકન પર, તેની પેટા-કલમ ૩ થી ૧૩ સેવાઓના પુરવઠાનું સ્થળ નક્કી કરવા માટે વિવિધ સંભાવનાઓ પ્રદાન કરે છે.પેટા-કલમ ૩ એ સેવાઓના પુરવઠાના સ્થળનું વર્ણન કરે છે જ્યાં સેવાઓ ખરેખર કરવામાં આવે છે, પેટા-કલમ ૪ એ સ્થાવર મિલકતના સંબંધમાં સીધી પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓના પુરવઠાના સ્થળનો ઉલ્લેખ કરે છે, પેટા-કલમ ૫ એ સાંસ્કૃતિક કલાત્મક વગેરેના સંગઠનમાં પ્રવેશ દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓના પુરવઠાનો ઉલ્લેખ કરે છે અને પેટા-કલમ ૬ એ જોગવાઈ કરે છે કે

જ્યારે પેટા-કલમ ૩,૪ અને ૫ માં પૂરી પાડવામાં આવેલી સેવાઓ એકથી વધુ સ્થળે હોય, ત્યારે પુરવઠાનું સ્થળ કરપાત્ર રાજ્યનું સ્થાન હોવું જોઈએ, કલમ ૭ એ સેવા પુરવઠાના સ્થાનનો ઉલ્લેખ કરે છે, જો તે કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશ અથવા રાજ્ય હોય, તો તે આના પ્રમાણમાં હશે: કરાર અથવા કરાર મુજબ અલગથી એકત્રિત અથવા નિર્ધારિત સેવાઓ માટેનું મૂલ્ય.કલમ ૧૩ ની પેટા-કલમ ૮ એ સેવાઓના પુરવઠાનું સ્થળ બેઝિંગ કંપની, મધ્યસ્થી સેવાઓ અને પરિવહનના માધ્યમોની ભરતી ધરાવતી સેવાઓના કિસ્સામાં સેવાઓના સપ્લાયરનું સ્થાન હશે. મધ્યસ્થી સેવાઓને આઈ. જી. એસ. ટી. અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૨ (૧૩) માં વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવી છે, જેનો અર્થ થાય છે કે દલાલ, એજન્ટ અથવા અન્ય કોઈ પણ વ્યક્તિ, જેને ગમે તે નામથી ઓળખવામાં આવે, જે બે અથવા વધુ વ્યક્તિઓ વચ્ચે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંને અથવા જામીનગીરીઓના પુરવઠાની વ્યવસ્થા કરે છે અથવા સુવિધા આપે છે, પરંતુ તેમાં એવી વ્યક્તિનો સમાવેશ થતો નથી કે જે આવા માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંને અથવા જામીનગીરીઓ પોતાના ખાતામાં પૂરી પાડે છે અને તે મુજબ, જ્યારે મધ્યસ્થી સેવાઓ દલાલો દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવે છે, ત્યારે પુરવઠાનું સ્થળ સેવા પ્રદાતાનું સ્થાન અથવા સેવા પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન હોઈ શકે છે.અરજદારે રજૂઆત કરવાનો પ્રયાસ કર્યો છે કે મધ્યસ્થી સેવા દ્વારા ભારતની બહાર દલાલ દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓને "સેવાઓની નિકાસ" તરીકે ગણવી જોઈએ પરંતુ વિધાનસભાએ આવી મધ્યસ્થી સેવાઓને ધ્યાનમાં લેવાનું

યોગ્ય માન્યું છે; પુરવઠાનું સ્થળ સેવાઓના સપ્લાયરનું સ્થાન હશે.આ બાબતને ધ્યાનમાં રાખીને, આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૨ (૬) માં સમાવિષ્ટ "સેવાઓની નિકાસ" ની વ્યાખ્યાનો સંદર્ભ લેવો જરૂરી રહેશે, જે પૂરી પાડે છે કે સેવાની નિકાસ એટલે ભારતની બહાર પુરવઠાની સેવાનું સ્થળ.કલમ ૨ (૬) અને ૨ (૧૩) નું સંયુક્ત વાંચન, જે અનુક્રમે સેવા અને મધ્યસ્થી સેવાની નિકાસને વ્યાખ્યાયિત કરે છે, પછી જે વ્યક્તિ મધ્યસ્થી છે તેને સેવાઓની નિકાસકાર તરીકે ગણી શકાય નહીં કારણ કે તે માત્ર એક દલાલ છે જે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાની વ્યવસ્થા કરે છે અને સુવિધા આપે છે.આવા સંજોગોમાં, સામાવાળા નંબર ૩ એ પરિપત્ર નંબર ૨૦/૨૦૧૯ જારી કર્યો છે જ્યાં ભારતમાં માલ પૂરો પાડવામાં આવે તો મધ્યસ્થી દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓના સંદર્ભમાં આઈજીએસટી દરમાં આઈજીએસટીની ચુકવણીમાંથી મુક્તિ આપવામાં આવે છે.

૬૬. તેથી, એવું લાગે છે કે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૧૩ (૮) (બી) નો મૂળભૂત તર્ક અથવા શરૂઆત, મધ્યસ્થીના કિસ્સામાં પુરવઠાના સ્થળને સેવાના પુરવઠાનું સ્થાન ગણવું એ સી. જી. એસ. ટી. અને એસ. જી. એસ. ટી. વસૂલવા માટે છે અને તેથી આવી મધ્યસ્થી સેવા આઈજીએસટીના કાર્યક્ષેત્રની બહાર હશે. ભારતમાં અથવા ભારતની બહાર કોઈ વ્યક્તિ દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી મધ્યસ્થી સેવાઓ વચ્ચે કોઈ તફાવત નથી.માત્ર એટલા માટે

કે, કમિશનના સંદર્ભમાં ભારતની બહારની વ્યક્તિ પર ઇન્વોઇસેસ ઊભા કરવામાં આવે છે અને ભારતમાં વિદેશી વિનિમય પ્રાપ્ત થાય છે, તે સેવાઓની નિકાસ માટે લાયક નથી, ખાસ કરીને જ્યારે વિધાનસભાએ ભારતમાં આવી સેવા પૂરી પાડતી વ્યક્તિના સ્થળ તરીકે સેવાઓના પુરવઠાના સ્થળને ધ્યાનમાં લેવાનું યોગ્ય માન્યું હોય.

૬૭. તેથી, અરજદાર દ્વારા રજૂ કરવાનો પ્રયાસ કરાયો છે તેવી કોઈ જોગવાઈ નથી, પરંતુ મધ્યસ્થીના સેવા પ્રદાતાના સ્થળને પુરવઠો પૂરો પાડવાનું સ્થળ ગણવા માટે સંસદ દ્વારા ઘડવામાં આવેલા એક્ટ દ્વારા નિર્ધારિત છે. ૦૧/૧૦/૨૦૧૪ થી સર્વિસ ટેક્સ શાસનમાં પણ આવી જ પરિસ્થિતિ અસ્તિત્વમાં હતી અને જીએસટી શાસનમાં પણ આવી જ પરિસ્થિતિ ચાલુ રહી છે. તેથી, ભારતમાં મધ્યસ્થી દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી સેવા પર કર લાદવાનો સામવાળાઓનો આ એકસમાન સ્ટેન્ડ હોવાથી, આઈજીએસટી એક્ટ, ૨૦૧૭ હેઠળ તેને "સેવાની નિકાસ" તરીકે ગણી શકાય નહીં અને તેથી સીજીએસટી અને એસજીએસટી આકર્ષિત કરવા માટે સેવા પૂરી પાડનારના સ્થળને પુરવઠો પૂરો પાડવાના સ્થળ તરીકે ગણવા માટે આઈજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૩(૮)(બી) માં યોગ્ય રીતે શામેલ કરવામાં આવ્યો છે.

૬૮. અરજદારની દલીલ કે તે બેવડા કરવેરા સમાન હશે તે પણ કાયદાની

નજરમાં માન્ય નથી કારણ કે અરજદાર દ્વારા મધ્યસ્થી તરીકે પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓ આવી સેવા પ્રાપ્તકર્તાના હાથમાં કરપાત્ર રહેશે નહીં, પરંતુ તેનાથી વિપરીત ભારતની બહાર સેવા પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા ચૂકવવામાં આવેલ કમિશન ખર્ચ દ્વારા કમિશનની આવી ચુકવણીની કપાત મેળવવા માટે હકદાર હશે અને તેથી, તે બેવડા કરવેરાનો કેસ નહીં હોય.જો મધ્યસ્થી દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓ પર ભારતમાં કર લાદવામાં ન આવે, જે સેવા પુરવઠાનું સ્થળ છે, તો પછી, ભારતમાં સ્થિત મધ્યસ્થી દ્વારા આવી સેવા પૂરી પાડવી એ કોઈપણ કરની ચુકવણી વિના હશે અને આવી સેવાઓ ક્યાંય પણ કરવેરા માટે જવાબદાર રહેશે નહીં.આવા સંજોગોમાં, અરજદાર વતી ઉઠાવવામાં આવેલી દલીલો ભારત સરકાર, નાણાં મંત્રાલય દ્વારા બહાર પાડવામાં આવેલા જાહેરનામા નંબર ૨૦/૨૦૧૮ ને ધ્યાનમાં રાખીને માન્ય નથી, જેમાં એન્ટ્રી નંબર ૧૨એએ દાખલ કરવામાં આવ્યો છે, જેથી જ્યારે માલના સપ્લાયર અને પ્રાપ્તકર્તા બંનેનું સ્થાન કરપાત્ર પ્રદેશ એટલે કે ભારતની બહાર હોય ત્યારે મધ્યસ્થી દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી સેવા માટે આઈજીએસટીની ચુકવણીમાંથી કરમુક્તિનો શૂન્ય દર પ્રદાન કરવામાં આવે.તેથી, ઉત્તરદાતાઓએ તેને યોગ્ય માન્યું છે જ્યારે માલની અવરજવર ભારતની બહાર હોય ત્યારે મધ્યસ્થી સેવાઓ એટલે કે સેવા પ્રદાતાને મુક્તિ આપવાનો વિચાર કરો.

૬૯. ઉપરોક્ત કારણોને ધ્યાનમાં રાખીને, એવું ન કહી શકાય કે આઈજીએસટી

અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૨ (૧૩) સાથે વાંચી શકાય તેવી કલમ ૧૩ (૮) (બી) ની જોગવાઈ કોઈપણ રીતે અલ્ટ્રા વાયર્સ અથવા ગેરબંધારણીય છે.જો કે, સામાવાળાઓ માટે અરજદાર દ્વારા કરવામાં આવેલી રજૂઆત પર વિચાર કરવા માટે તે ખુલ્લું રહેશે જેથી તેની ફરિયાદને યોગ્ય રીતે અને સી. જી. એસ. ટી. અને આઈ. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની જોગવાઈઓ સાથે અસંગતતા સાથે દૂર કરી શકાય. તેથી તે મુજબ અરજીનો નિકાલ કરવામાં આવે છે.ખર્ચ અંગે કોઈ આદેશ વિના નિયમ લાગુ કરવામાં આવે છે.

(જે. બી. પારડીવાલા, ન્યાયમુર્તિ)

(ભાર્ગવ ડી. કારિયા, ન્યાયમુર્તિ)

*This judgment has been translated using AI Tool – SUVAS.*

=====

**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 judgment 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 judgment shall be authentic and shall hold the field for the purpose of execution and implementation.