

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.

=====

અમદાવાદ ખાતે ગુજરાતની વડી અદાલતમાં

આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૨૭૯૨/૨૦૧૯
વિથ
આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૧૪૯૮૦/૨૦૧૯
વિથ
આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૧૨૪૮૩/૨૦૧૯
વિથ
આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૧૩૧૨૦/૨૦૧૯
વિથ
આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૧૪૧૪૮/૨૦૧૯
વિથ
આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૧૪૧૫૫/૨૦૧૯
વિથ
આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૧૬૨૬૯/૨૦૧૯
વિથ
સિવિલ એપિલિકેશન (ફોર ડાયરેક્શન) નં. ૧/૨૦૧૯
ઈન
આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૧૬૨૬૯/૨૦૧૯
સાથે
આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૧૬૨૭૬/૨૦૧૯
સાથે
આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૬૫૩/૨૦૧૯

મંજૂરી અને હસ્તાક્ષર માટે:

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી જે.બી. પારડીવાલા
અને

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી ભાર્ગવ ડી. કારિયા

૧	શું સ્થાનિક સમાચારપત્રોના પત્રકારોને આ ચુકાદો જોવા માટે અનુમતિ આપી શકાય કે નહીં ?	હા
૨	રિપોર્ટરને મોકલવાનું કે નહિ ?	હા
૩	શું ન્યાયમૂર્તિઓ ચુકાદાની આખરી નકલ જોવા ઇચ્છે છે ?	ના
૪	શું આ કેસમાં ભારતના બંધારણના અર્થઘટન અંગે અથવા તે હેઠળ કરવામાં આવેલા કોઈપણ આદેશ અંગે કાયદાનો કોઈ મહત્વનો પ્રશ્ન સંકળાયેલો છે?	ના

વી.કે.સી. ફૂટસ્ટેપ્સ ઇન્ડિયા પ્રા. લિ.

વિરુદ્ધ

ભારત સંઘ અને ૨ અન્ય(યો)

ઉપસ્થિતિ:

શ્રી મિહિર જોષી, વરિષ્ઠ વકીલ, સુશ્રી અમૃતા ઠાકોર, શ્રી હાર્દિક મોઢવિથી, શ્રી અમિત લક્ષા, શ્રી અપિનાશ પોદ્ધાર, શ્રી વી શ્રીધરન, વરિષ્ઠ વકીલ, સાથે શ્રી આનંદ નૈનાવટી, શ્રી જિગર શાહ અને સુશ્રી પ્રિયંકા કલવાણી, વાડીયાઘનાધી એન્ડ કો. અરજદાર(ઓ) નં. ૧ તરફથી
શ્રી નિર્ઝર એસ. દેસાઈ, શ્રી પાર્થ ભટ્ટ અને શ્રી સોહમ જોશી સામાવાળાઓ તરફથી.

સમક્ષ: 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. કારણ કે આ અરજીઓ સામાન્ય મુદ્દામાંથી ઉદ્ભવે છે, તેથી તેમની સંયુક્ત રીતે સુનાવણી કરવામાં આવી હતી અને આ સામાન્ય ચુકાદા દ્વારા તેમનો નિકાલ કરવામાં આવે છે.

૨. સુવિધા હેતુસર, વિશેષ સિવિલ અરજી નં. ૨૭૯૨ ઓફ ૨૦૧૮ ને મુખ્ય મામલા તરીકે ગણવામાં આવે છે.

૩. અરજદારે નીચે મુજબની રાહતો માટે અરજ કરી છે:

“૨૦. તેથી, અરજદારો અરજ કરે છે કે આ માનનીય અદાલત કૃપા કરીને નીચે મુજબ કરવાનું અનુગ્રહ કરે:

(એ) એવું ઠરાવવું કે સી.જી.એસ.ટી. નિયમોની સુધારેલ નિયમ ૮, કલમ ૫૪(૫)ની અધિકારસીમા બહાર છે, કારણ કે કલમ ૫૪(૩) ‘ઉલટી શુલ્ક રચના’ના કારણે સંચિત થયેલ ‘કોઈપણ વપરાશમાં ન આવેલ ઇનપુટ કર જમા’ની પરતફેરની જોગવાઈ કરે છે, અને તેથી તે ‘ઇનપુટ્સ’ તથા ‘ઇનપુટ સેવાઓ’ બન્નેના જમાને આવરી લે છે;

(બી) એવું ઠરાવવું કે સી.જી.એસ.ટી. નિયમોની સુધારેલ નિયમ ૮૯ ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૧૪નું ઉલ્લંઘન કરે છે, કારણ કે તે ઇનપુટ્સ પર સંચિત જમા ધરાવતા વેપારીઓ અને ઇનપુટ સેવાઓ પર સંચિત જમા ધરાવતા વેપારીઓ સાથે જુદો વર્તીવ કરે છે;

(સી) એવું ઠરાવવું કે કલમ ૧૬૪(૩) અસંવિધાનિક છે, કારણ કે તે અતિશય સોંપણીના દોષથી પીડિત છે;

(ડી) એવું ઠરાવવું કે નિયમ ૮૯માં થયેલા સુધારાને પૂર્વલક્ષી અમલ આપવામાં આવી શકતો નથી;

(ઈ) સામાવાળા નં. ૩ દ્વારા જારી કરાયેલા તા. ૧૪.૦૬.૨૦૧૮ના પરતફેર રોકવાના આદેશો તથા તા. ૧૧.૦૬.૨૦૧૮ના પત્ર, જે અનુક્રમે આંક-૧ અને આંક-૨ સાથે સંલગ્ન છે, તેને રદ કરવા માટે સર્ટિયોરારીનો રિટ અથવા અન્ય યોગ્ય રિટ, આદેશ અથવા રિટના સ્વરૂપનો નિર્દેશ જારી કરવો;

(એફ) વર્તમાન અરજિ પ્રલંબિત રહે તે દરમિયાન, અહીંના સામાવાળાઓને કોઈ દબાણાત્મક કાર્યવાહી અથવા વસૂલીની કાર્યવાહી શરૂ ન કરવા નિર્દેશ આપવો;”

૪. અરજદાર પાદત્રાણોના ઉત્પાદન અને પુરવઠાના વ્યવસાયમાં સંકળાયેલા છે,

જેને માલ અને સેવા કર (સંક્ષેપમાં “જીએસટી”) ૫% ના દરે લાગુ પડે છે.

અરજદાર જોબ વર્ક સેવા, માલ પરિવહન એજન્સી સેવા વગેરે જેવી ઇનપુટ સેવાઓ તેમજ સિન્થેટિક લેધર, પી.યુ. પોલિઓલ વગેરે જેવા ઇનપુટો, વ્યવસાયના પ્રવાહમાં ઉપયોગ માટે લાગુ પડતા જીએસટીના ચુકવણાં સાથે મેળવે છે અને તે ઉપર ચૂકવેલ જીએસટીની ઇનપુટ કર જમા ઉપલબ્ધ કરે છે. મોટા ભાગના ઇનપુટો અને ઇનપુટ સેવાઓ પર ૧૨% અથવા ૧૮% ના દરે જીએસટી લાગુ પડે છે. તેથી, અરજદારે ઇનપુટની ખરીદી પર ચૂકવેલો જીએસટીનો દર, તેમની પાદત્રાણોના બાહ્ય પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર કરના દર કરતાં વધુ છે. તેથી, બાહ્ય પુરવઠા પરના જીએસટીના ચુકવણાં માટે જમા રકમના ઉપયોગ છતાં, અરજદારોની ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ લેજરમાં વપરાશ વિના રહેલી જમાની સંચયીતા રહે છે.

૫. જી.એસ.ટી.નું મૂળભૂત લક્ષણ એ છે કે માલ પર અસરકારક કરવેરા માત્ર અંતિમ ઉપભોક્તાને પુરવઠાના તબક્કે જ થાય છે અને અગાઉના તબક્કાઓમાં ચૂકવાયેલા તમામ કરો બહારગામી પુરવઠા પરના કરમાં સંપૂર્ણ રીતે સમાવી જવા જોઈએ. જ્યાં એવું ન હોય, ત્યાં સંચિત અને અઉપયોગિત જમા રહેલી જાવક કર જમા રકમની પરતફેર જ અંતિમ ઉપભોક્તાને પુરવઠાના તબક્કે જ અસરકારક કરવેરા કરવાનો હેતુ સિદ્ધ કરી શકે છે. કેન્દ્રીય માલ અને સેવા કર અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૫૪ની ઉપકલમ ૩ (સંક્ષેપમાં “સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ”) આ સિદ્ધાંતથી પ્રેરિત છે, કારણ કે તેમાં તેવી સ્થિતિમાં અઉપયોગિત જાવક કર જમા રકમની પરતફેરની જોગવાઈ કરવામાં આવી છે, જ્યાં જાવકો પરનો કરદર

બહારગામી પુરવઠા પરના કરદર કરતાં વધુ હોવાના કારણે જમા રકમ સંચિત થાય છે. આવી સ્થિતિને ઉલટી શુલ્ક રચના તરીકે ઓળખવામાં આવી છે. સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૫૪(૩)(૨) ઉલટી શુલ્ક રચનાના આધારે પરતફેર મંજૂર કરવાની પાત્રતાની માપદંડ અથવા પૂર્વશરત નક્કી કરે છે. તે માપદંડ એવો છે કે ‘જાવકો પરનો કરદર બહારગામી પુરવઠા પરના કરદર કરતાં વધુ હોવો જોઈએ’. તેથી, આ જોગવાઈઓ મુજબ, કઈ પરિસ્થિતિમાં અઉપયોગિત જમા રકમની પરતફેર આપવામાં આવશે તે નક્કી કરવામાં આવ્યું છે. સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૫૪(૩) ‘કોઈપણ અઉપયોગિત જાવક કર જમા રકમની પરતફેર’ માટે જોગવાઈ કરે છે અને ઉક્ત જોગવાઈ પોતે જ પરતફેરની માત્રા નિર્ધારિત કરે છે, જેમાં જાવકો ઉપરાંત જાવક સેવાઓ પર મેળવેલ જમા રકમનો પણ સમાવેશ થાય છે. એવું તેથી છે કે “જાવક કર” શબ્દની વ્યાખ્યા સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૬૨)માં અન્ય બાબતોની સાથે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા પર વસૂલ કરાયેલા કર તરીકે કરવામાં આવી છે. “જાવક કર જમા રકમ”ની વ્યાખ્યા સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૬૩)માં જાવક કરની જમા રકમ તરીકે કરવામાં આવી છે.

૬. કેન્દ્રીય માલ અને સેવા કર નિયમો, ૨૦૧૭ (ટૂંકમાં “સીજીએસટી નિયમો, ૨૦૧૭”) નો નિયમ ૮૯(૫) ઉલટા શુલ્ક માળખાના કારણે મળવાપાત્ર પરતફેર નક્કી કરવા માટેનું સૂત્ર પ્રદાન કરવા ઘડવામાં આવ્યો છે અને આકારપાત્ર

સંબંધિત અવધિ દરમિયાન ઉપાર્જિત તથા ઉપયોગમાં ન લેવાયેલ ઇનપુટ કર જમા રકમની પરતફેર મેળવવા હકદાર છે, જે તે અવધિ માટે આકારપાત્રના કુલ વહીવટની સરખામણીએ ઉલટા દરવાળા માલના પુરવઠાના વહીવટના પ્રમાણમાં રહેશે. તારીખ ૩૧.૧૨.૨૦૧૮ ના પરિપત્ર નં. ૭૯/૫૩/૨૦૧૮-જીએસટી ના પરિચ્છેદ ૪(બી) માં ઉદાહરણ આપવામાં આવ્યું છે, જે માર્ગદર્શક છે, (૧) જો કેટલાક ઇનપુટ્સ પર જીએસટીનો દર નિર્ગમ પુરવઠા પર લાગુ પડતા જીએસટીના દર કરતાં વધારે હોય, જ્યારે કેટલાક અન્ય ઇનપુટ્સ પર જીએસટીનો દર ઉક્ત નિર્ગમ પુરવઠા પર લાગુ પડતા જીએસટીના દર કરતાં ઓછો હોય, તો તે સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫૪(૩) દ્વારા શાસિત ઉલટા શુલ્ક માળખાની પરિસ્થિતિ ગણાય, (૨) જો આકારપાત્ર એવો માલ પુરો પાડે છે કે જેમાંનો કોઈપણ પુરવઠો ઉલટા શુલ્ક માળખાને આવરી લેતો નથી, તો તેને ઉપયોગમાં ન લેવાયેલ ઇનપુટ કર જમા રકમની કોઈપણ પરતફેર મળવાપાત્ર નથી, (૩) જો આકારપાત્ર માત્ર ઉલટા શુલ્ક માળખાવાળા માલનો પુરવઠો કરે છે, તો સંપૂર્ણ ઉપયોગમાં ન લેવાયેલ જમા રકમ તેને પરતફેરૂપે મળવાપાત્ર છે અને (૪) જો કોઈ આકારપાત્ર બે પ્રકારના પુરવઠા કરવામાં સંલગ્ન હોય, જેમાં એક ઉલટા શુલ્ક માળખાવાળો હોય અને બીજો ઉલટા શુલ્ક માળખાવાળો ન હોય, તો તે પુરવઠાની બીજી શ્રેણી માટે પરતફેર મેળવવા હકદાર નથી અને માત્ર પહેલી શ્રેણીના પુરવઠા માટે જ પરતફેર મેળવવા પાત્ર છે.

૭. સીજીએસટી નિયમો, ૨૦૧૭ ના નિયમ ૮૯(પ) ની જોગવાઈ, જેમ તે મૂળરૂપે રજૂ કરવામાં આવી હતી, તેને તા. ૧૮.૪.૨૦૧૮ની અધિસૂચના નં. ૨૧/૨૦૧૮-સીટી દ્વારા બદલીને ઉલટ ફરજિયાત શુલ્ક માળખાના કારણે મળવાપાત્ર પરતફેર નક્કી કરવા માટે સુધારેલ સૂત્ર નિર્ધારિત કરવામાં આવ્યું હતું, અને તેને તા. ૧૩.૬.૨૦૧૮ની અધિસૂચના નં. ૨૬/૨૦૧૮-સીટી દ્વારા તા. ૧.૭.૨૦૧૭ થી ભૂતલક્ષી અસર આપવામાં આવી હતી. સુધારેલ સૂત્રે, અન્ય બાબતો ઉપરાંત, નિયમ હેઠળની પરતફેરની રકમની ગણતરી માટે ‘શુદ્ધ ઇનપુટ કર જમા’ ના વ્યાપમાંથી ઇનપુટ સેવાઓને બહાર રાખી હતી. તેથી, સીજીએસટી નિયમો, ૨૦૧૭ ના બદલાયેલા નિયમ ૮૯(પ) હેઠળ ઇનપુટ સેવાઓ પર લેવાયેલ ઇનપુટ કર જમાની પરતફેર નકારી દેવામાં આવી હતી અને માત્ર ઇનપુટ્સ પર લેવાયેલ ઇનપુટ કર જમાની પરતફેરનો લાભ મંજૂર કરવામાં આવ્યો હતો.

૮. તેથી, વર્તમાન મામલામાં, સામાવાળાઓ સિન્થેટિક લેધર, પી.યુ. પોલિયોલ વગેરે જેવા ઇનપુટ્સ પર ચૂકવાયેલા કરના સંચિત ઇનપુટ કર જમા અંગે પરતફેર મંજૂર કરી રહ્યા છે. જો કે, જોબ વર્ક સેવા, માલ પરિવહન એજન્સી સેવા વગેરે જેવી ઇનપુટ સેવાઓની ખરીદી પર ચૂકવાયેલા કરના સંચિત જમા અંગેની પરતફેર નામંજૂર કરવામાં આવી રહી છે.

૯. તેથી, અરજદારોએ સીજીએસટી નિયમો, ૨૦૧૭ના સુધારેલા નિયમ ૮૯(પ)ની માન્યતાને તે હદ સુધી પડકારી છે, જ્યાં સુધી તે ઇનપુટ સેવાઓને સંબંધિત ઇનપુટ કર જમા રકમના પરતફેરાને નકારે છે.

૧૦. નોંધપાત્ર વાત એ છે કે ઇનપુટ સેવાઓ પર ચૂકવવામાં આવેલ કરની જામાની અરજદારને ઉપલબ્ધ નથી એવો સામાવાળાઓનો મામલો નથી. સામાવાળાઓ માત્ર ઇનપુટ સેવા જામાની ઉપયોગમાં ન લેવાયેલ રકમનું રોકડમાં પરતફેર આપવાનો ઇનકાર કરી રહ્યા છે. સામાવાળાઓ માત્ર ઇનપુટ્સ સાથે સંબંધિત હોય તે હદ સુધી ઉપયોગમાં ન લેવાયેલ રકમનું રોકડમાં પરતફેર મંજૂર કરવા તૈયાર છે.

૧. અરજદારોની તરફેણી રજૂઆતો

૧૧. વર્ષ ૨૦૧૮ની એસ.સી.એ. નં. ૨૭૮૨માં અરજદાર તરફથી, વિદ્વાન વરિષ્ઠ વકીલ શ્રી શ્રીધરન, જેમને વિદ્વાન વકીલ શ્રી આનંદ નૈનાવટી સહાય કરી રહ્યા હતા, તેમણે નીચે મુજબ રજૂઆત કરી :

૧૧.૧ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે વિશ્વભરના જી.એસ.ટી. કાયદાઓનો મૂળભૂત સિદ્ધાંત એ છે કે તે બહુ-તબક્કાવાળો કર છે. પુરવઠાની સાંકળમાં દરેક તબક્કો સંભવિત રીતે કરપાત્ર બને છે. તેમ છતાં, પુરવઠાકર્તાઓને પૂર્વવર્તી તબક્કે ચૂકવાયેલા કરની જમા ઉપલબ્ધ કરાવવાનો

હકદાર ગણવામાં આવે છે. જી.એસ.ટી.નું આ લક્ષણ તેને મૂલ્યવર્ધન પરના કર તરીકે વર્ણવવા તરફ દોરી જાય છે, જેમાં અંતિમ ગ્રાહક જ અંતે કરનો ભાર વહન કરે છે. ભારતમાં અમલમાં મૂકાયેલો જી.એસ.ટી. કાયદો પણ આ જ સિદ્ધાંત પર આધારિત છે.

૧૧.૨. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે રાજ્યના નાણામંત્રીઓની સશક્ત સમિતિ દ્વારા ૧૦.૧૧.૨૦૧૯ના રોજ પ્રકાશિત પ્રથમ ચર્ચાપત્રમાં સમજાવવામાં આવ્યું હતું કે જીએસટીના અમલીકરણથી પુરવઠા શ્રેણીમાં મૂળ ઉત્પાદકથી લઈને અંતિમ ચીલ્લા વેપારી સુધી સેટ-ઓફની સતત કડી પ્રાપ્ત થશે અને તમામ અનુવર્તી પ્રભાવોના ભારનું ઉન્મૂલન થશે. ચર્ચાપત્રમાંથી સંબંધિત ઉતારા નીચે પુનઃપ્રસ્તુત કરવામાં આવ્યા છે:

“૧.૧૪ જીએસટીમાં, સેનવેટ અને સેવા કરના બંને પરસ્પર ચડતા પ્રભાવોને સમાયોજન દ્વારા દૂર કરવામાં આવે છે, અને મૂળ ઉત્પાદકના સ્તરથી તથા સેવા પ્રદાતાના સ્તરથી લઈને રિટેલરના સ્તર સુધી સમાયોજનની સતત શ્રેણી સ્થાપિત કરવામાં આવે છે, જેના પરિણામે તમામ પરસ્પર ચડતા પ્રભાવોના ભારમાં ઘટાડો થાય છે. આ જ જીએસટીનો સાર છે, અને આ જ કારણ છે કે જીએસટી માત્ર વેટ સાથે સેવા કરનું સંયોજન નથી, પરંતુ વેટ અને અસંલગ્ન સેવા કરની પૂર્વવર્તી પદ્ધતિની તુલનામાં એક સુધારો છે.

૧.૧૫ આ રીતે કેન્દ્ર સ્તરે અને રાજ્ય સ્તરે જીએસટી, ઈનપુટ કરની સરભરાઈ અને સેવા કરની સરભરાઈના વધુ સમગ્ર અને વિશાળ આવરણ દ્વારા, જીએસટીમાં અનેક કરનો સમાવેશ કરીને અને સીએસટીનો તબક્કાવાર અંત લાવીને, ઉદ્યોગ, વેપાર, કૃષિ અને ઉપભોક્તાઓને વધુ રાહત આપશે.

..... મહત્વ દર્શાવાયું”

૧૧.૩. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સીજીએસટી અધિનિયમ રજૂ કરનાર બિલ સાથે જોડાયેલ હેતુઓ અને કારણોનું નિવેદન પણ એવું જણાવે છે કે જીએસટી પુરવઠા શુંખલાના દરેક તબક્કે વસૂલ કરવામાં આવશે અને અગાઉના તબક્કે ચૂકવવામાં આવેલા કર ઇનપુટ કર જમા તરીકે ઉપલબ્ધ રહેશે. તેનો સંબંધિત અંશ નીચે મુજબ છે:

“૩. ઉપરોક્ત મુશ્કેલીઓના પરિપ્રેક્ષ્યમાં, ઉપર દર્શાવેલ તમામ કરોને માલ અને સેવા કર તરીકે ઓળખાતા એકમાત્ર કરમાં સમાવી લેવાનો પ્રસ્તાવ છે, જે ઉત્પાદન અથવા આયાતથી શરૂ કરીને પુરવઠા શુંખલાના દરેક તબક્કે અંતિમ ચીલ્લા સ્તર સુધી, માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા પર વસૂલવામાં આવશે.

૪. ... પ્રસ્તાવિત વિધાન દેશમાં પરોક્ષ કર વ્યવસ્થાને સરળ અને સુસંગત બનાવશે. તેવી અપેક્ષા છે કે તે અર્થતંત્રમાં ઉત્પાદન ખર્ચ અને મોંઘવારીમાં ઘટાડો કરશે, અને તેથી ભારતીય વેપાર અને ઉદ્યોગને દેશીય તેમજ આંતરરાષ્ટ્રીય સ્તરે વધુ સ્પર્ધાત્મક બનાવશે. મૂલ્યવર્ધનની શ્રેણીમાં એક તબક્કાથી બીજા તબક્કે ઇનપુટ કર જમા-છૂટનો અવરોધરહિત હસ્તાંતરણ થવાને કારણે, માલ અને સેવા કરની રચનામાં જ એવી આંતરિક વ્યવસ્થા છે, જે કરદાતાઓને કર પાલન માટે પ્રોત્સાહિત કરશે.

..... મહત્વ દર્શાવાયું”

૧૧.૪. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે કેન્દ્રીય ઉત્પાદન શુલ્ક અને સીમાશુલ્ક બોર્ડ દ્વારા તા. ૨૧.૬.૨૦૧૬ના રોજ જારી કરવામાં આવેલ અને સમયાંતરે અદ્યતન કરવામાં આવેલ માલ અને સેવા કર અંગેના વારંવાર પૂછાતા પ્રશ્નો (એફ.એ.ક્યુઝ') માં માલ અને સેવા કરનું નીચે મુજબ સ્પષ્ટીકરણ કરવામાં આવ્યું છે:

“પ્રશ્ન ૧. માલ અને સેવા કર (જી.એસ.ટી.) શું છે?

જવાબ. તે માલ અને સેવાઓના ઉપભોગ પર આધારિત ગંતવ્ય આધારિત કર છે. તેનો પ્રસ્તાવ એ છે કે ઉત્પાદનથી લઈને અંતિમ ઉપભોગ સુધીના તમામ તબક્કાઓએ તે વસૂલવામાં આવે, અને અગાઉના તબક્કાઓએ ચૂકવવામાં આવેલા કરોની જામીનરૂપ સમાયોજન તરીકે ઉપલબ્ધિ રહે. સંક્ષેપમાં કહીએ તો, માત્ર મૂલ્યવર્ધન પર જ કર લાગશે અને કરનો ભાર અંતિમ ઉપભોક્તાએ વહન કરવો રહેશે.”

૧૧.૫. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સરકારે વેપાર અને ઉદ્યોગમાં જી.એસ.ટી.ની વિવિધ જોગવાઈઓ અંગે જાગૃતિ ફેલાવવા માટે જી.એસ.ટી. ફ્લાયર્સ બહાર પાડ્યા હતા અને સાથે જ આ બાબત પર પણ ભાર મૂક્યો હતો કે ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટનો અવિરત અને અવિઘ્ન પ્રવાહ જી.એસ.ટી.ના મુખ્ય લક્ષણોમાંનું એક છે. ફ્લાયર

સીબીઈસી દ્વારા જારી કરવામાં આવેલ તા. ૧.૧.૨૦૧૮નો નં. ૧૯, જેમાં જીએસટીમાં ઇનપુટ કર જામાની કાર્યપદ્ધતિ સમજાવવામાં આવી છે, તે આ મુજબ વાંચાય છે:

“ઇનપુટ કર જમા, જેને આગળથી “આઈટીસી” તરીકે ઉલ્લેખવામાં આવે છે, તેની અવિરિછન્ન અને નિર્વિઘ્ન શૃંખલા માલ અને સેવા કરની મુખ્ય વિશેષતાઓમાંની એક છે. આઈટીસી કરોના ચક્રવૃદ્ધિપ્રભાવને ટાળવા માટેની એક પદ્ધતિ છે. સરળ ભાષામાં કરોના ચક્રવૃદ્ધિપ્રભાવનો અર્થ ‘કર પર કર’ એવો થાય છે. વર્તમાન કરપ્રણાલી હેઠળ, કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા આદાય કરવામાં આવતા કરોની જમા રાજ્ય સરકારો દ્વારા આદાય કરવામાં આવતા કરોના ચુકવણાં માટે સરભર તરીકે ઉપલબ્ધ નથી, અને તેનાથી વિપરીત પણ લાગુ પડે છે. જીએસટી પ્રણાલીની એક અત્યંત મહત્વપૂર્ણ વિશેષતા એ છે કે સમગ્ર પુરવઠા શ્રેણી પર કેન્દ્ર અને રાજ્ય સરકાર દ્વારા સમકાલીન રીતે આદાય કરવામાં આવનાર જીએસટી લાગુ પડશે. કારણ કે કેન્દ્ર અથવા રાજ્ય સરકારો દ્વારા વસૂલવામાં આવેલ કર એક જ કરપ્રણાલીનો ભાગ હશે, તેથી દરેક

તબક્કે ચૂકવાયેલ કરની જમા ત્યારબાદના દરેક તબક્કે કરના ચુકવણાં માટે સરભર તરીકે ઉપલબ્ધ રહેશે.”

૧૧.૬. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે તેથી, જીએસટી ઉપભોગ કર છે, જેમાં કરનો ભાર અંતિમ ઉપભોક્તા દ્વારા વહન કરવામાં આવે છે અને વ્યવસાય કરનો ભાર વહન કરતો નથી, કારણ કે વ્યવસાયને તેમની દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલા પૂર્વવર્તી પુરવઠાઓ પર ચૂકવાયેલા કરની જમા લેવાની મંજૂરી આપવામાં આવે છે.

૧૧.૭. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ઓર્ગેનાઇઝેશન ઑફ ઇકોનોમિક કો-ઓપરેશન એન્ડ ડેવલપમેન્ટ (ઓઈસીડી) એ આંતરરાષ્ટ્રીય વેટ/જીએસટી માર્ગદર્શિકાઓ પ્રસિદ્ધ કરી છે, જે સ્પષ્ટ કરે છે કે વેટ/જીએસટી ઉપભોગ કર છે અને તેનો અંતિમ ભાર અંતે અંતિમ ઉપભોક્તાઓ દ્વારા વહન કરવામાં આવે છે, અને જેના આધારિત સંબંધિત ભાગ નીચે મુજબ છે:

“આંતરરાષ્ટ્રીય વેટ/જીએસટી માર્ગદર્શિકા પ્રસ્તાવના...

૪. ... ઉપરાંત, એ બાબત પણ ધ્યાનમાં રાખવી જોઈએ કે મૂલ્યવર્ધિત કરની પ્રણાલીઓ અંતિમ વપરાશ પર કર લગાવવા માટે રચાયેલ હોય છે અને તેથી, મોટાભાગના કિસ્સાઓમાં, વાસ્તવમાં માત્ર વપરાશકર્તાઓએ જ કરનો ભાર વહન કરવો જોઈએ. ખરેખર, આ કરનો આકારણ અંતે વપરાશ પર થાય છે અને સંસ્થાઓ વચ્ચેની મધ્યવર્તી લેવડદેવડ પર નહીં, કારણ કે આવી ખરીદદારી પર વસૂલ કરાયેલ કર, સિદ્ધાંતતઃ, સંપૂર્ણપણે કપાતપાત્ર હોય છે. આ લક્ષણ મૂલ્ય શૃંખલામાં અને આંતરરાષ્ટ્રીય વેપાર પ્રત્યે કરને તેની મુખ્ય તટસ્થતાની વિશેષતા આપે છે.

પ્રકરણ ૧
મૂળભૂત સિદ્ધાંતો
આઈ.એ. પ્રસ્તાવના

૧. વિશ્વભરમાં અને ઓઈસીડી દેશોમાં મૂલ્યવર્ધિત કર અમલમાં મૂકવાની પદ્ધતિમાં ઘણી ભિન્નતાઓ છે. તેમ છતાં, કેટલીક સામાન્ય મૂળભૂત લાક્ષણિકતાઓ છે, જેનું વર્ણન નીચે મુજબ કરી શકાય છે:

- મૂલ્યવર્ધિત કર ઉપભોગ પરનો કર છે, જેનો અંતિમ ભરપાઈ અંતે અંતિમ ઉપભોક્તાઓ દ્વારા કરવામાં આવે છે.
- કર વિશાળ આધાર પર લાદવામાં આવે છે (ઉદાહરણ તરીકે, ચોક્કસ ઉત્પાદનોને આવરી લેતી આબકારી જકાતના વિરુદ્ધ);
- સિદ્ધાંતતઃ, વ્યવસાયે પોતે આ કરનો ભાર વહન કરવો જોઈએ નહીં, કારણ કે એવી વ્યવસ્થાઓ ઉપલબ્ધ હોય છે, જે સંસ્થાઓ વચ્ચેના મધ્યવર્તી વ્યવહારો પર વસૂલ કરવામાં આવેલા કરની પરતફેરની મંજૂરી આપે છે.
- આ પ્રણાલી તબક્કાવાર કર વસૂલાતની પ્રક્રિયા પર આધારિત છે, જેમાં અનુક્રમિક કરદાતાઓને ખરીદી પર ભરાયેલ આદાન કરની કપાત કરવાનો અને વેચાણ પર નિર્ગમ કરનો હિસાબ આપવાનો અધિકાર હોય છે. પુરવઠા શ્રેણીમાં આવેલ દરેક વ્યવસાય કરના નિયંત્રણ અને વસૂલાતની પ્રક્રિયામાં ભાગ લે છે અને પોતાની માર્જિનને અનુરૂપ કરનો હિસ્સો સરકારમાં જમા કરે છે, એટલે કે પુરવઠાકર્તાઓને ચૂકવાયેલા વેટ અને ગ્રાહકો પાસેથી વસૂલાયેલા વેટ વચ્ચેના ફરક પરનો કર. સામાન્ય રીતે, મૂલ્યવર્ધિત કર ધરાવતા ઓઈસીડી દેશો તમામ તબક્કાઓએ આ કર લાદે છે અને સામાન્ય રીતે અંતિમ ઉપભોક્તા સિંવાયના તમામ દ્વારા કરવામાં આવેલી ખરીદી પરના કરની તાત્કાલિક કપાતની મંજૂરી આપે છે.

૨. આ વિશેષતાઓ મૂલ્યવર્ધિત કરને તેની મુખ્ય આર્થિક લાક્ષણિકતા, અર્થાત્ તટસ્થતા, પ્રદાન કરે છે. અંતિમ ઉપભોક્તાને બાદ કરતાં, પુરવઠા શૃંખલા દરમિયાન ઇનપુટ કરની કપાતનો પૂર્ણ અધિકાર, ઉત્પાદનનું સ્વરૂપ, વિતરણ શૃંખલાની રચના તથા તેની ડિલિવરી માટે ઉપયોગમાં લેવાતા તકનિકી

સાધનો (સ્ટોર્સ, ભૌતિક વિતરણ, ઇન્ટરનેટ) જેવાં હોય તેવા હોવા છતાં, કરની તટસ્થતા સુનિશ્ચિત કરે છે.”

૧૧.૮. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ભારત ઓ.ઈ.સી.ડી. મોડેલનો હસ્તાક્ષર કરનાર પક્ષકાર નથી, છતાં ચર્ચાપત્ર, સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ રજૂ કરનાર વિધેયકના ઉદ્દેશો અને કારણોના નિવેદન તથા એફ.એ.ક્યુ.માંથી સ્પષ્ટ થાય છે તેમ, તે ગંતવ્ય-આધારિત વપરાશ કરના નિયમનો એ જ મોડેલ અપનાવે છે.

૧૧.૯. વધુમાં એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે દરેક તબક્કે કર વસૂલાત, પરંતુ અસરકારક રીતે માત્ર મૂલ્યવર્ધન પર જ કર, એ પણ સુનિશ્ચિત કરે છે કે દેશમાં તેમજ દેશોની સરહદો પાર પણ માલ અને સેવાઓનો મુક્ત પ્રવાહ જળવાઈ રહે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે દાખલા તરીકે, માનો કે કોઈ વસ્તુ, જેમ કે પંખા પર જી.એસ.ટી.નો દર ૧૦% હોય. ત્યારે પંખો ભારતની બહારથી આયાત કરવામાં આવ્યો હોય કે દેશની અંદરથી પ્રાપ્ત કરવામાં આવ્યો હોય, બંને સ્થિતિમાં તેના પર સમાન ૧૦% કર લાગશે. પરંતુ જો કર વ્યવસ્થા મૂલ્યવર્ધન પર આધારિત ન હોય, તો આયાતી પંખા પર તેના મૂલ્યના દરે ૧૦% કર લાગશે, જ્યારે દેશની અંદરથી પ્રાપ્ત થયેલી એ જ વસ્તુ પર પંખાના મૂલ્ય પર ૧૦% દરે ચૂકવવાના કર ઉપરાંત મોટર વગેરે જેવા ઇનપુટ્સ પર ચૂકવાયેલો કર પણ લાગશે, જે પંખાની કિંમતનો ભાગ બનશે અને તેથી પંખાના દેશી

પુરવઠાકર્તાઓને ગંભીર રીતે નુકસાન થશે. વધુમાં એવી પણ રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સરકારો નિકાસને પ્રોત્સાહન આપવા માંગે છે, માટે માલ પર લાદવામાં આવેલા સ્થાનિક કરોમાંથી રાહત આપે છે, જે મૂલ્યવર્ધિત કર પ્રણાલી હેઠળ સહેલાઈથી એ રીતે હાંસલ કરી શકાય છે કે નિકાસ કરાયેલા પંખા પરના ૧૦% આઉટપુટ કરની પરતફેર કરવામાં આવે અથવા પંખાના નિકાસકારને કુલ ઈનપુટ કર જમા રકમની પરતફેર આપવામાં આવે. આથી એ સુનિશ્ચિત થશે કે પુરવઠા શ્રેણીના કોઈપણ તબક્કે ચૂકવાયેલા કરો માલની નિકાસ સાથે નિકાસિત ન થાય. જે કર પ્રણાલી મૂલ્યવર્ધિત કરાધાન પર આધારિત ન હોય, તેમાં પંખાના ઉત્પાદનના વિવિધ તબક્કાઓએ ચૂકવાયેલા કરની પરતફેર સુનિશ્ચિત કરવી કઠિન અને જટિલ બનશે. તેથી, પંખાના ઉત્પાદન માટે વપરાયેલા સ્ટીલ, મોટર વગેરે પર ચૂકવાયેલા કરનું નિર્ધારણ કરવું અત્યંત જટિલ બનશે. પરિણામે, માલ સાથે કર પણ નિકાસિત થઈ જશે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ઉપરોક્ત આર્થિક આવશ્યકતાઓ અને વાસ્તવિકતાઓને ધ્યાનમાં રાખીને, મૂલ્યવર્ધિત ગંતવ્ય આધારિત વપરાશ કરના સિદ્ધાંતને સિદ્ધ કરવા ભારત સહિત વિશ્વના વિવિધ દેશોએ જી.એસ.ટી. કાયદો અમલમાં મૂક્યો છે.

૧૧.૧૦. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે જો ‘એ’ દ્વારા પુરવઠો કરાયેલ સ્ટીલનો ઉપયોગ ‘બી’ દ્વારા વાહનના બોડીના ઉત્પાદન માટે કરવામાં આવે, અને ત્યારબાદ તેનો ઉપયોગ ‘સી’ દ્વારા કારના ઉત્પાદન માટે કરવામાં આવે,

તો સ્ટીલ પર લાગુ પડતો જીએસટી દર ૧૮% છે, વાહનના બોડી પર ૨૮% છે, અને કાર પર ૨૮% છે.

‘એ’ વાહન બોડીના ઉત્પાદક ‘બી’ ને રૂ. ૧૫૦ (સ્ટીલનું મૂળ મૂલ્ય) + રૂ. ૨૭ (રૂ. ૧૫૦ પર ૧૮% પ્રમાણે જીએસટીની રકમ) ના દરે સ્ટીલ પૂરું પાડે છે. ‘એ’ જીએસટી તરીકે રૂ. ૨૭ સરકારને જમા કરાવશે.

‘બી’ વાહનનું બોડી બનાવે છે અને ‘સી’ ને રૂપિયા ૨૦૦ (પુરવઠાનું મૂલ્ય) + રૂપિયા ૫૬ (રૂપિયા ૨૦૦ પર ૨૮% ના દરે જી.એસ.ટી.ની રકમ) ના દરે વાહનનું બોડી પૂરું પાડે છે. ‘બી’, ‘સી’ પાસેથી રૂપિયા ૫૬ ની જી.એસ.ટી. વસૂલ કરે છે, સ્ટીલ પર ચૂકવેલ રૂપિયા ૨૭ ની જી.એસ.ટી. બાદ કરે છે અને બાકી ની ચોખ્ખી રૂપિયા ૨૮ ની રકમ રોકડમાં સરકાર પાસે જમા કરે છે.

‘સી’ અંતિમ ઉપભોક્તાને રૂપિયા ૩૦૦ (પુરવઠાનું મૂલ્ય) + રૂપિયા ૮૪ (રૂપિયા ૩૦૦ પર ૨૮% મુજબ જીએસટીની રકમ)માં કારનો પુરવઠો કરે છે. ‘સી’ ગ્રાહક પાસેથી રૂપિયા ૮૪ વસૂલ કરે છે, વાહનના બોડી પર ચૂકવેલ રૂપિયા ૫૬ની જીએસટીની રકમ ઘટાડે છે અને રૂપિયા ૨૮ની નેટ રકમ સરકારમાં રોકડરૂપે જમા કરે છે.

આ કેસમાં, દરેક તબક્કે ચૂકવવાપાત્ર નિર્ગમ કર, આગમ કર જમા કરતાં વધારે છે.

એ રજૂ કરવામાં આવ્યું હતું કે આ રીતે, સામાન્ય રીતે, દરેક કરદાતા ઈનપુટ કર શાખનો ઉપયોગ કર્યા પછી પણ મૂલ્યવર્ધનને કારણે દરેક તબક્કે રોકડમાં સરકારને કરની નિશ્ચિત રકમ ચુકવે છે.

૧૧.૧૧ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ઉપર દર્શાવેલ કારના ઉદાહરણના સ્થાને જો ટ્રેક્ટરના ઉદાહરણને ધ્યાનમાં લેવામાં આવે અને જો ટ્રેક્ટર પર જીએસટીનો દર ૧૨% લાગુ પડે, તો ટ્રેક્ટરના પુરવઠાકર્તા ‘ડી’ દ્વારા અંતિમ ગ્રાહકને ટ્રેક્ટર રૂપિયા ૩૦૦ (પુરવઠાનું મૂલ્ય) + રૂપિયા ૩૬ (રૂ. ૩૦૦ પર ૧૨% મુજબ જીએસટીની રકમ) માં પુરું પાડવામાં આવશે. ટ્રેક્ટરના પુરવઠાકર્તા ‘ડી’ એ રૂપિયા ૫૬ ની ઇનપુટ કર જમા સમાયોજનનો લાભ લીધો હશે (વાહન બોડીના પુરવઠાકર્તા ‘બી’ ને ચૂકવેલ કર). આ ઇનપુટ કર જમા સમાયોજનનો ઉપયોગ ટ્રેક્ટર પર ચૂકવવાપાત્ર રૂપિયા ૩૬ ના જીએસટીની ભરપાઈ કરવા માટે કરવામાં આવશે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આવા કિસ્સામાં ‘સી’ ને રૂપિયા ૨૦ (રૂ. ૫૬ – ૩૬) ની ઇનપુટ કર જમા સમાયોજનની સંગ્રહિત શેષ રકમ રહેશે, કારણ કે આવક પુરવઠા, અર્થાત્ ટ્રેક્ટર બોડી પર જીએસટીનો દર વધારે છે (૨૮% હોવાને કારણે) જ્યારે ટ્રેક્ટરના બહારગામી પુરવઠા પર જીએસટીનો દર ઓછો છે (૧૨% હોવાને કારણે). એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આવી પરિસ્થિતિમાં સીધી અસર એ થશે કે ઇનપુટ્સ પર શોષાઈ ન ગયેલા વધારાના કરના સ્વરૂપમાં કરનો પરસ્પર ઉપરચઢતો પ્રભાવ ઊભો થશે, જેના પરિણામે ઉત્પાદનના ખર્ચમાં વધારો થશે, જે જીએસટી ઉપભોગ કર હોવાની મૂળભૂત સંકલ્પનાના વિરુદ્ધ છે (અર્થાત્, સમગ્ર શૃંખલામાં વસૂલ થતો એકમાત્ર કર અંતિમ ગ્રાહક પાસેથી વસૂલ થતો કર છે અને સમગ્ર પુરવઠા શૃંખલામાં ઇનપુટ કર જમા સમાયોજનનો કોઈ અટકાવ અથવા અશોષિત ભાગ રહેવાનો નથી). તેથી એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આવી અસામાન્ય

પરિસ્થિતિઓમાં, જ્યાં અંતિમ તબક્કે કરનો દર પૂર્વવર્તી તબક્કાઓ પરના કરના દર કરતાં ઓછો હોય છે, તેવી સ્થિતિ સામાન્ય રીતે ત્યારે જોવા મળે છે જ્યારે સરકાર જાહેર હિતમાં ખાતર, ટ્રેક્ટર, ઓછી કિંમતી પાટૂકા વગેરે જેવા ઉત્પાદનો પર કરનો નીચો દર લાદે છે.

૧૧.૧૨. રજૂ કરવામાં આવ્યું હતું કે આ વિસંગતિને શમાવવા માટે, પરિપક્વ જી.એસ.ટી. કાયદો સંગ્રહિત થયેલ અને ઉપયોગમાં ન લેવાયેલ વધારાની ઇનપુટ કર જમા રકમના પરતફેરની જોગવાઈ કરે છે. આવો પરતફેર એ સુનિશ્ચિત કરશે કે કર દરમાં રહેલી એવી વિસંગતિઓ, જે જી.એસ.ટી.ના મૂળભૂત લક્ષણોમાં તર્કવિરુદ્ધિ ઊભી કરતી નથી, તે છતાં જી.એસ.ટી. એક યથાર્થ ઉપભોગ કર તરીકે જળવાઈ રહે. વધુમાં રજૂ કરવામાં આવ્યું હતું કે રાજ્ય નાણાં મંત્રાલયની સશક્ત સમિતિ દ્વારા ભારત ખાતે જી.એસ.ટી. વિષયક પ્રથમ ચર્ચાપત્ર, જે ૧૦.૧૧.૨૦૦૮ના રોજ પ્રકાશિત થયું હતું, તેમાં ઇનપુટ કરનો દર આઉટપુટ કર કરતાં વધુ હોવાને કારણે ઇનપુટ કર જમા રકમના સંગ્રહિત થવાની સમસ્યાને માન્યતા આપવામાં આવી હતી અને સંગ્રહિત ઇનપુટ કર જમા રકમનો પરતફેર આપવામાં આવે તેવો સૂચન કરવામાં આવ્યું હતું. તે પત્રનો સંબંધિત ભાગ, જેના પર આધાર મૂકવામાં આવ્યો હતો, નીચે મુજબ પુનઃઉત્પન્ન કરવામાં આવે છે:

(૬) આદર્શ રીતે, જીએસટીની પરતફેરને કારણે જમા થતા ધિરાણ-સંચય સંબંધિત સમસ્યા નિકાસ, મૂડી માલની ખરીદી, આવક કરની તુલનામાં નિર્ગમ કરનો દર વધુ હોવા જેવી પરિસ્થિતિઓ સિવાય, કેન્દ્ર અને રાજ્યો બન્ને દ્વારા

ટાળવી જોઈએ, અને તેવી પરિસ્થિતિઓમાં પણ પરતફેર/સમાયોજન સમયબદ્ધ રીતે પૂર્ણ કરવું જોઈએ.

૧૧.૧૩ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે તેથી વિધાનમંડળ વાસ્તવિક સ્થિતિ/ આ વિપથન / અસંગતિ (અર્થાત ઉલ્ટી શુલ્ક રચના) વિશે સજાગ હતું અને તેથી સીજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૫૪(૩)(૨) ઘડીને અવ્યવહાર ઇનપુટ કર જમા માટે પરતફેરની જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે કલમ ૫૪(૩) નો પરંતુક (૨) પરતફેર મંજૂર કરવા માટે પૂર્ણ કરવાનાં પૂર્વશરતનો ઉપબંધ કરે છે, અર્થાત ઉલ્ટી શુલ્ક રચના. આથી, તે માત્ર એવી જ પરિસ્થિતિ દર્શાવે છે જેમાં પરતફેર મંજૂર થઈ શકે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે મુખ્ય કલમ ૫૪(૩) પોતે જ શું પરત કરવામાં આવશે તે નિર્ધારિત કરે છે. મુખ્ય કલમ ૫૪(૩) માં ‘કોઈપણ અવ્યવહાર ઇનપુટ કર જમા’ નો ઉલ્લેખ છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે કલમ ૨(૬૩) હેઠળ વ્યાખ્યાયિત ‘ઇનપુટ કર જમા’ શબ્દપ્રયોગનો અર્થ ઇનપુટ કરની જમા એવો થાય છે. કલમ ૨(૬૨) હેઠળ વિશેષરૂપે વ્યાખ્યાયિત ‘ઇનપુટ કર’ શબ્દપ્રયોગનો અર્થ નોંધાયેલ વ્યક્તિને કરવામાં આવેલ “માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંને” ના કોઈપણ પુરવઠા પર વસૂલ કર એવો થાય છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે તે સુસ્થાપિત છે કે જ્યારે અધિનિયમના મુખ્ય ભાગમાં ઉપયોગમાં લેવાયેલ કોઈ શબ્દપ્રયોગની વ્યાખ્યા અધિનિયમમાં આપવામાં આવી હોય, ત્યારે જ્યાં જ્યાં તે શબ્દપ્રયોગ અધિનિયમના મુખ્ય ભાગમાં ઉપયોગમાં લેવાયો હોય ત્યાં તે વ્યાખ્યા લાગુ પડશે; તેથી, મુખ્ય કલમ ૫૪(૩)

માં આવેલ ‘ઈનપુટ કર જમા’ શબ્દપ્રયોગમાં બન્ને, અર્થાત ઈનપુટ્સ ઉપરની જમા અને ઈનપુટ સેવાઓ ઉપરની જમા, નો પણ સમાવેશ થશે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સમગ્ર કલમ ૫૪(૩) માં કેન્દ્ર સરકાર/ કારોબારીને આ બાબતમાં નિયમ ઘડવા / બનાવવાની સત્તા આપતો કોઈ ઉદ્દેશ/ અથવા જોગવાઈ નથી. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે આ સ્થિતિ સીજીએસટી અધિનિયમની અનેક અન્ય કલમોથી ભિન્ન છે, જેમાં સ્પષ્ટપણે "વિહિત" શબ્દનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો છે. ઉદાહરણ તરીકે, કલમ ૮ જોગવાઈ કરે છે કે કર કઈ રીતે વસૂલ કરવો તે વિહિત થઈ શકે, કલમ ૧૬(૧) જોગવાઈ કરે છે કે ઈનપુટ કર જમા મેળવવા માટેની શરતો અને મર્યાદાઓ વિહિત થઈ શકે, કલમ ૩૧(૨) જોગવાઈ કરે છે કે કરપાત્ર સેવા પૂરી પાડનાર વ્યક્તિએ કયા સમયગાળામાં ચલણ જારી કરવું તે વિહિત થઈ શકે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે અન્ય શબ્દોમાં, કલમ ૫૪(૩) ના સંદર્ભમાં, આ બાબતે નિયમ બનાવતી સત્તાધિકારી દ્વારા નિયમ ઘડવાની સત્તાનો કોઈપણ ઉપયોગ સંપૂર્ણપણે અનાવશ્યક અને અવાંછિત છે. તેથી, સીજીએસટી નિયમો, ૨૦૧૭ નો નિયમ ૮૮(૫) અને તેની સાથેની સ્પષ્ટતા (એ), તે હદ સુધી મૂળ અધિનિયમવિરોધી છે.

૧૧.૧૪ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સરકારની નીતિ એવી છે કે નિકાસ માલની થવી જોઈએ, કરની નહીં. પરિણામે, નિકાસ કરાયેલા માલ પર કોઈ આઉટપુટ કર વસૂલવામાં આવતો નથી (અથવા જો વસૂલવામાં આવ્યો હોય, તો તેની પરતફેર કરવામાં આવે છે). એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે માત્ર

નિકાસ કરાયેલા માલ પર આઉટપુટ કર ન વસૂલવાથી નિકાસ કરાયેલા માલ પર લાગતા સ્થાનિક કરના સંપૂર્ણ ભારમાંથી મુક્તિ મળતી નથી. તેથી, નિકાસ કરાયેલા માલ પર કર ન વસૂલવા ઉપરાંત, નિકાસ માટે વપરાયેલા ઇનપુટ પુરવઠા પર ચૂકવેલા કરની પરતફેર પણ સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫૪(૩) ની જોગવાઈ અનુસાર આપવાની રહે છે.

૧૧.૧૫ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે તેથી, જો કોઈ આકારણીધારક દ્વારા કરવામાં આવેલો સમગ્ર પુરવઠો નિકાસના માર્ગે હોય, તો તેને સમગ્ર ઇનપુટ કર જમા પરત કરવામાં આવશે, પરંતુ સામાન્ય રીતે દેશી પુરવઠો કરનાર આકારણીધારક ઇનપુટ કર જમાની પરત માટે પાત્ર નથી. જોકે, જો કોઈ આકારણીધારક માલની નિકાસ કરવાના તેમજ દેશી પુરવઠા કરવાના કાર્યોમાં સંકળાયેલો હોય, તો એવા કિસ્સાઓમાં આકારણીધારક નિકાસને આભારી ઇનપુટ કર જમાની પરતનો દાવો કરવા પાત્ર બનશે, જ્યારે સાથે સાથે દેશી પુરવઠાને સંબંધિત ઇનપુટ કર જમાની રોકડ પરત મેળવવા માટે પાત્ર નહીં બને. આવા કિસ્સાઓમાં, જ્યાં આકારણીધારક દેશી પુરવઠા તેમજ નિકાસ બંને કરે છે, ત્યાં નિકાસને સંબંધિત ઇનપુટ કર જમાનો અંદાજ કરવો પડે જેથી માત્ર એવો જ જમા આકારણીધારકને પરત કરવામાં આવે. તેથી એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે, વ્યાપક રીતે કહીએ તો, નિયમ ૮૯(૪) પરતપાત્ર રકમની ગણતરી એવી રીતે કરે છે કે (નિકાસ વળતર ÷ કુલ વળતર) ને કુલ ઇનપુટ કર જમાથી ગુણવામાં આવે, અને તેથી નિયમ ૮૯(૪)માં આપેલ સૂત્રનો હેતુ માત્ર પ્રમાણાનુપાત આધારે નિકાસને સંબંધિત ઇનપુટ કર જમાનો અંદાજ

કરવાનો છે, જ્યાં આકારણીધારક નિકાસ વેચાણ તથા દેશી વેચાણ બંને કરે છે, જ્યારે કાયદાની દૃષ્ટિએ પરત માત્ર નિકાસ માટે જ દેવાપાત્ર છે.

૧૧.૧૬ તેથી એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે તે જ રીતે નિયમ ૮૯(૫) માં સૂત્ર આપવાની આવશ્યકતા એ છે કે જો આકારણીધારક પાસે ઉલટી શુલ્ક રચના ધરાવતી નિર્ગમ પુરવઠાઓ હોય અને સાથે સાથે ઉલટી શુલ્ક રચના ન ધરાવતી નિર્ગમ પુરવઠાઓ પણ હોય, તો પરતફેર માત્ર પૂર્વોક્ત પુરવઠાઓ માટે જ આપવાની રહે અને અનુવર્તી પુરવઠાઓ માટે પરતફેર આપવાની નથી, અને અનુપાતીય સૂત્ર એ હેતુથી આપેલ છે કે પરતફેરને માત્ર ઉલટી શુલ્ક રચના ધરાવતા પુરવઠાઓ સુધી મર્યાદિત રાખી શકાય અને અન્ય (અર્થાત્ બિન-ઉલટી શુલ્ક) બાહ્ય પુરવઠાઓ માટે કોઈ પરતફેર ન મળે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે જો આંતરિક પુરવઠાઓ પર ચૂકવાયેલ જી.એસ.ટી. નિર્ગમ પુરવઠાઓ પર ચુકવવાપાત્ર જી.એસ.ટી. કરતાં વધુ હોય, અર્થાત્ ઉલટી શુલ્ક રચના હેઠળ આવતાં પુરવઠાઓના મામલે, તો સિદ્ધાંતતઃ સરકારએ આવી સ્થિતિમાં કલમ ૫૪(૩) ને તેની જોગવાઈ (૨) સાથે વાંચતા પરતફેર મંજૂર કરવાનો નિર્ણય કર્યો છે.

૧૧.૧૭ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે જો કોઈ કરદાતા માત્ર ઉલટી શુલ્ક રચના ધરાવતા બહારગામી પુરવઠાઓ જ કરે છે, તો સમગ્ર અનઉપયોગિત આવક કર જમા તે કરદાતાને પરતફેર માટે પાત્ર બનશે, કારણ કે સામાન્ય રીતે કાયદા મુજબ ઉલટી શુલ્ક રચના ન ધરાવતા પુરવઠાઓ સાથે સંબંધિત આવક કરની પરતફેર માટે કરદાતા પાત્ર નથી. વધુમાં એવી રજૂઆત કરવામાં આવી

હતી કે નિયમ ૮૯(૪) ના તર્કના આધારે, નિયમ ૮૯(૫) અનુપાતીય વળતર આધાર અપનાવીને ઉલટી શુલ્ક રચના ધરાવતા પુરવઠાઓને આભારી/સંબંધિત પરતફેરનો અંદાજ મૂકે છે, અને નિયમ ૮૯(૫) માટેના સૂત્રનો એકમાત્ર તથા વિશિષ્ટ હેતુ પણ એ જ છે.

૧૧.૧૮ તેથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ઉલટા શુલ્ક માળખાવાળા માલના ટર્નઓવર સામે કુલ ટર્નઓવર ધ્યાનમાં લેતાં નિયમ ૮૯(૫) માં સમાયેલ સૂત્રની આવશ્યકતા અને તેની ચુકિત સમજપાત્ર અને વાજબી છે, તેમ છતાં, કુલ ટર્નઓવર સામે ઉલટા શુલ્ક માળખાવાળા ટર્નઓવર સંબંધિત ક્રેડિટની પ્રો-રેટા રકમ નક્કી કરવા માટેનું સૂત્ર નિશ્ચિત કરવાની આડમાં, નિયમ ૮૯(૫) એ પરતફેરને ઇનપુટ્સ પરના ઇનપુટ કર ક્રેડિટ સુધી મર્યાદિત કરી છે અને ‘નેટ આઈ.ટી.સી.’ ની વ્યાખ્યા માત્ર ઇનપુટ્સ પર પ્રાપ્ત કરાયેલ ઇનપુટ કર ક્રેડિટ તરીકે કરીને ઇનપુટ સેવાઓ પરના ઇનપુટ કર ક્રેડિટને નકારી કાઢ્યો છે, જેના પરિણામે ઇનપુટ સેવાઓ સંબંધિત ઇનપુટ કર ક્રેડિટની અવગણના થાય છે. સુધારેલા નિયમ ૮૯(૫) નો સંબંધિત અંશ આ મુજબ છે: “(૫) ઉલટા શુલ્ક માળખાના કારણે પરતફેરના કિસ્સામાં, ઇનપુટ કર ક્રેડિટની પરતફેર નીચેના સૂત્ર અનુસાર મંજૂર કરવામાં આવશે :”

મહત્તમ પરતફેર રકમ = $\{(\text{માલ અને સેવાઓના ઉલટા દરે કરપાત્ર પુરવઠાનો ટર્નઓવર}) \times \text{ચોખ્ખી આઈ.ટી.સી.} \div \text{સમાયોજિત કુલ ટર્નઓવર}\} - \text{માલ અને સેવાઓના આવા ઉલટા દરે કરપાત્ર પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર કર.}$

સ્પષ્ટીકરણ : આ ઉપ-નિયમના હેતુઓ માટે, નીચેના શબ્દપ્રયોગો –

(એ) નેટ આઈટીસીનો અર્થ સંબંધિત અવધિ દરમિયાન આવક સામગ્રી પર મેળવેલ ઇનપુટ કર જમા રહેશે, પરંતુ ઉપનિયમો (જએ) અથવા (જબી) અથવા બન્ને હેઠળ જેના માટે પરતફેરની માંગ કરવામાં આવી છે તે માટે મેળવેલ ઇનપુટ કર જમાને બાદ કરતાં;

એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે નિયમ ૮૯(પ) માં નિર્ધારિત સૂત્રમાં ઇનપુટ સેવાઓ ઉપરના રિફંડને બાકાત રાખવું, મૂળ કલમ ૫૪(૩) તથા તેની પરંતુક શરત (૨) ના સ્પષ્ટપણે વિરુદ્ધ છે અને તેથી આ હદ સુધી નિયમ ૮૯(પ) અધિકારપાર છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે મૂળ કલમ ૫૪(૩) સ્પષ્ટપણે જોગવાઈ કરે છે કે કોઈ વ્યક્તિ કોઈપણ બિનઉપયોગિત ઇનપુટ કર જમા અંગે રિફંડનો દાવો કરી શકે છે અને મૂળ કલમ ૫૪(૩) માં કે કલમ ૫૪(૩) ની પરંતુક શરત (૨) હેઠળ ક્યાંય પણ આવા કોઈ શબ્દો નથી કે પ્રશ્નમાં રહેલ રિફંડ માત્ર ઇનપુટ્સ પર ચૂકવાયેલા કરની જમા સુધી જ મર્યાદિત રહેશે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે વધુમાં, કલમ ૫૪ ની સ્પષ્ટીકરણ (એ) માં ‘રિફંડ’ ની વ્યાખ્યા એવી રીતે આપવામાં આવી છે કે તેમાં “ઉપકલમ (૩) હેઠળ જોગવાઈ મુજબ બિનઉપયોગિત ઇનપુટ કરના રિફંડ” નો સમાવેશ થાય છે અને કલમ ૨(૬૩) મુજબ “ઇનપુટ કર જમા” નો અર્થ ઇનપુટ કરની જમા થાય છે, જ્યારે “ઇનપુટ કર” શબ્દની વ્યાખ્યા કલમ ૨(૬૨) હેઠળ નીચે મુજબ કરવામાં આવી છે (માત્ર સંબંધિત ભાગ): “ઇનપુટ કર” નો અર્થ, નોંધાયેલ વ્યક્તિના સંબંધમાં, તેને કરવામાં આવેલ માલ અથવા સેવાઓ

અથવા બંનેના કોઈપણ પુરવઠા પર વસૂલ કરાયેલ કેન્દ્રીય કર, રાજ્ય કર, સંકલિત કર અથવા કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશ કર થાય છે અને તેમાં સમાવેશ થાય છે—

XXXX”

અતએવ, એ રજૂ કરવામાં આવ્યું હતું કે નિયમ ૮૯(પ) ની સ્પષ્ટીકરણ (એ) એ નિયમ ૮૯(પ) માં “ઈનપુટ્સ પર લેવાયેલ ઈનપુટ કર જમા” શબ્દપ્રયોગનો ઉપયોગ કરીને કલમ ૫૪(૩) નો વ્યાપ સંકુચિત કર્યો છે; તેથી, નિયમ ૮૯(પ) નો પ્રભાવ માત્ર ઈનપુટ્સ પર જ પરતફેર મંજૂર કરવાનો છે અને ઈનપુટ સેવાઓ પર નહીં; પરિણામે, નિયમ ૮૯(પ) ની સ્પષ્ટીકરણ (એ), જેટલા અંશે તે ઈનપુટ કર જમાની પરતફેરને માત્ર ‘ઈનપુટ્સ’ પૂરતી મર્યાદિત રાખે છે અને ‘ઈનપુટ સેવાઓ’ને અવગણે છે, તે કલમ ૫૪(૩) ની સત્તાથી પર છે.

૧૧.૧૯ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે, કાર્યપાલિકા દ્વારા બનાવવામાં આવેલ નિયમ અધિનિયમની જોગવાઈઓને મર્યાદિત કરી શકતો નથી અથવા તેની અસર ઘટાડીને નબળી પાડી શકતો નથી, એ કાયદાનું સુસ્થાપિત સિદ્ધાંત છે. તેથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે નિયમ ૮૯(પ) માંનો સ્પષ્ટીકરણ (એ), જે ‘ઈનપુટ ક્રેડિટ’ સુધી જ પરતફેરને મર્યાદિત કરે છે અને ‘ઈનપુટ સર્વિસ ક્રેડિટ’ને તેમાંથી બહાર રાખે છે, તે પણ કલમ ૫૪(૩) માં વપરાયેલા ‘કોઈપણ બિનઉપયોગિત ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ’ શબ્દસમૂહમાં આવેલા “કોઈપણ” શબ્દની અસરને ઘટાડે છે, કારણ કે કલમ ૫૪(૩) માં વપરાયેલા ‘કોઈપણ બિનઉપયોગિત ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ’ શબ્દસમૂહમાં આવેલ ‘કોઈપણ’

શબ્દનો સ્પષ્ટ અર્થ ઇનપુટ સેવાઓ સહિતના “તમામ” ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ એવો જ થાય છે.

૧૧.૨૦ ઉપરોક્ત રજૂઆતોના સમર્થનમાં માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતના નીચેના નિર્ણયોમાં આધાર મૂકવામાં આવ્યો હતો:

(૧) શ્રી બાલાગનેસાન મેટલ્સ વિ. એમ.એન. શાહમુઘમ ચેટ્ટી, જે (૧૯૮૭) ૨ એસસીસી ૭૦૭ માં અહેવાલિત છે, જેમાં પરિચ્છેદ ૧૮ અને ૧૯ માં અધિનિયમમાં આવેલ “કોઈપણ” શબ્દનું નીચે મુજબ અર્થસ્પષ્ટીકરણ કરવામાં આવ્યું છે:

“૧૮. કલમ ૧૦(૩) (સી) નું અર્થઘટન કરતાં એ નોંધવું પ્રાસંગિક છે કે વપરાયેલા શબ્દો “કોઈપણ ભાડૂત” છે અને “એક ભાડૂત” નહીં, જેને તેના કબજામાં રહેલા ભાગને ખાલી કરવા કહેવામાં આવી શકે. “કોઈપણ” શબ્દનો નીચેનો અર્થ થાય છે:— “કેટલાક; ઘણામાંથી એક; અનિશ્ચિત સંખ્યા. જે કોઈ જાત કે જથ્થાનો હોય તેમાંથી ભેદભાવ વિના એક.” “કોઈપણ” શબ્દના વિવિધ અર્થો છે અને તેનો ઉપયોગ “બધા” અથવા “પ્રત્યેક” તેમજ “કેટલાક” અથવા “એક” દર્શાવવા માટે થઈ શકે છે અને આપેલ કાયદામાં તેનો અર્થ તે કાયદાના સંદર્ભ અને વિષયવસ્તુ પર આધાર રાખે છે. ઘણીવાર તે “બેમાંથી કોઈ એક”, “પ્રત્યેક” અથવા “બધા” ના સમાનાર્થી તરીકે વપરાય છે. તેની વ્યાપકતા સંદર્ભ દ્વારા મર્યાદિત થઈ શકે છે; (બ્લેક્કસ લો ડિક્શનરી; પાંચમી આવૃત્તિ).

૧૯. જો વિધાનમંડળનો એવો આશય ન હોત કે ભાડૂતના બંને વર્ગોને, ભલે વધારાનું રહેઠાણ રહેણાંક હેતુ માટે હોય કે બિન-રહેણાંક હેતુ માટે,

મકાનમાલિકને વધારાનું આવાસ ઉપલબ્ધ કરાવવા માટે ભાડા નિયંત્રક દ્વારા જગ્યા ખાલી કરવા કહેવામાં આવી શકે, તો તે ભાડૂત સૂચવવા માટે “એ” અક્ષરનો ઉપયોગ કરવાની બદલે “કોઈપણ” શબ્દનો ઉપયોગ કર્યો ન હોત.”

(૨) લખનૌ ડેવલપમેન્ટ ઓથોરિટી વિ. એમ.કે. ગુપ્તા (૧૯૯૪) ૧ એસસીસી ૨૪૩. આ ચુકાદાના પેરા ૪ માં ‘સેવા’ નો અર્થ નીચે મુજબ સમજાવવામાં આવ્યો છે:

૪. ‘સેવા’ શબ્દનો અર્થ શું છે? શું તેનો વ્યાપ ઘર અથવા ફ્લેટના બાંધકામમાં થયેલી ખામી સુધી ફેલાય છે? આવી મિલ્કત સંદર્ભે કોઈ ખામી બાબતે અધિનિયમ હેઠળ વૈધાનિક સત્તાધિકારી અથવા બિલ્ડર અથવા ઠેકેદાર વિરુદ્ધ ફરિયાદ દાખલ કરી શકાય કે નહીં? આ બધાનો જવાબ ‘સેવા’ શબ્દની સમજ પર આધારિત રહેશે. આ શબ્દના વિવિધ અર્થો છે. તેનો અર્થ કોઈ લાભ અથવા હિત અથવા સુખમાં વૃદ્ધિ લાવનાર કોઈ કૃત્ય એવો થઈ શકે. તે કરારાધીન, વ્યાવસાયિક, જાહેર, ગૃહસ્થ, કાનૂની, વૈધાનિક વગેરે હોઈ શકે. તેથી સેવાની કલ્પના અત્યંત વ્યાપક છે. અધિનિયમમાં તેનો ઉપયોગ જે સંદર્ભમાં થયો છે તેના આધારે તેને કેવી રીતે સમજવું અને તેનો અર્થ શું થાય તે નક્કી થાય છે. વ્યાખ્યા વિભાગની કલમ (ઓ) તેમાં નીચે મુજબ વ્યાખ્યા આપે છે: “ ‘સેવા’ નો અર્થ એવી કોઈપણ પ્રકારની સેવા, જે સંભવિત ઉપયોગકર્તાઓને ઉપલબ્ધ કરાવવામાં આવે છે, અને તેમાં બેઝિંગ, નાણાંપૂર્તિ, વીમા, પરિવહન, પ્રક્રિયા, વિદ્યુત અથવા અન્ય ઊર્જાનો પુરવઠો, રહેઠાણ અથવા ભોજનની વ્યવસ્થા અથવા બંને, આવાસ બાંધકામ, મનોરંજન, વિનોદ અથવા સમાચાર અથવા

અન્ય માહિતીના પ્રદાન સાથે સંબંધિત સુવિધાઓનો સમાવેશ થાય છે, પરંતુ તેમાં નિઃશુલ્ક આપવામાં આવતી કોઈપણ સેવા અથવા વ્યક્તિગત સેવાના કરાર હેઠળ આપવામાં આવતી સેવાનો સમાવેશ થતો નથી;" તે ત્રણ ભાગોમાં છે. મુખ્ય ભાગ પછી સમાવેશક ઉપકલમ આવે છે અને અંતે બહિષ્કારક ઉપકલમથી પૂર્ણ થાય છે. મુખ્ય ઉપકલમ સ્વયં ખૂબ વ્યાપક છે. તે સંભવિત ઉપયોગકર્તાઓને ઉપલબ્ધ કરાવવામાં આવતી કોઈપણ સેવા પર લાગુ પડે છે. 'કોઈપણ' અને 'સંભવિત' શબ્દો મહત્વપૂર્ણ છે. બન્નેનો વ્યાપ વિશાળ છે. 'કોઈપણ' શબ્દનો શબ્દકોશીય અર્થ 'એક અથવા કેટલાક અથવા બધા' એવો થાય છે. બ્લેક્સ લો ડિક્શનરીમાં તેનું આ રીતે સ્પષ્ટીકરણ કરાયું છે: " 'કોઈપણ' શબ્દના વિવિધ અર્થો હોય છે અને તેનો ઉપયોગ 'બધા' અથવા 'દરેક' દર્શાવવા માટે તેમજ 'કેટલાક' અથવા 'એક' દર્શાવવા માટે થઈ શકે છે, અને નિશ્ચિત કાયદામાં તેનો અર્થ તે કાયદાના સંદર્ભ અને વિષયવસ્તુ પર આધારિત રહે છે." કલમ (ઓ)માં જે સંદર્ભમાં 'કોઈપણ' શબ્દનો ઉપયોગ થયો છે તે દર્શાવે છે કે તેનો ઉપયોગ એકથી લઈને સર્વ સુધી વિસ્તરતા વિશાળ અર્થમાં કરવામાં આવ્યો છે. બીજો શબ્દ 'સંભવિત' પણ ફરીથી અત્યંત વ્યાપક છે. ઓક્સફોર્ડ ડિક્શનરીમાં તેની વ્યાખ્યા 'અસ્તિત્વમાં આવી શકનાર, શક્યતા' એવી કરવામાં આવી છે. બ્લેક્સ લો ડિક્શનરીમાં તેની વ્યાખ્યા આ મુજબ છે: "શક્યતારૂપે અસ્તિત્વ ધરાવતું, પરંતુ વાસ્તવમાં હજી અસ્તિત્વમાં ન આવેલું. સ્વાભાવિક રીતે અને સંભવિત રીતે ભવિષ્યમાં કોઈ સમયે અસ્તિત્વમાં આવવાની અપેક્ષા રાખવામાં આવતું, ભલે હાલમાં અસ્તિત્વમાં ન હોય;

ઉદાહરણ તરીકે, પહેલેથી વાવવામાં આવેલા ધાન્ય અથવા વૃક્ષોનું ભવિષ્યનું ઉત્પાદન, અથવા પહેલેથી કરવામાં આવેલા કરાર અથવા બાંહેધરી હેઠળની અનુસૂચિત ભવિષ્યની હમ્મો અથવા ચુકવણીઓ." અન્ય શબ્દોમાં, માત્ર વાસ્તવિક ઉપયોગકર્તાઓ સુધી મર્યાદિત ન રહી, પરંતુ જે તેનો ઉપયોગ કરવાની ક્ષમતા ધરાવે છે તેવા લોકો પણ આ વ્યાખ્યામાં આવરી લેવાયા છે. તેથી આ કલમ અત્યંત વ્યાપક છે અને તે કોઈપણ અથવા બધા વાસ્તવિક અથવા સંભવિત ઉપયોગકર્તાઓ સુધી વિસ્તરે છે. પરંતુ વિધાનમંડળ ત્યાં અટક્યું નથી. તેણે આધુનિક અર્થમાં આ શબ્દનો વ્યાપ વધુ વિસ્તારીને બેંકિંગ, નાણાંપૂર્તિ વગેરે સાથે સંબંધિત, ગ્રાહકને ઉપલબ્ધ એવી સુવિધાઓ સુધી પણ પહોંચાડ્યો છે. આ પૈકી દરેક દૈનિક જીવનની વિશાળ ક્ષેત્રવાળી પ્રવૃત્તિઓ છે. તે વૈધાનિક તેમજ ખાનગી સંસ્થાઓ બંને દ્વારા નિર્વહવામાં આવે છે. સ્પષ્ટ અથવા પરોક્ષ એવા કોઈ સંકેતના અભાવે, કાયદા દ્વારા રચાયેલ સત્તાધિકારીઓ અધિનિયમની વ્યાપ્તિથી બહાર છે એવો નિષ્કર્ષ કાઢવાનું કોઈ કારણ નથી. જ્યારે બેંકો ઋણ આપે છે અથવા થાપણ સ્વીકારે છે અથવા લોકરની સુવિધા આપે છે ત્યારે નિશ્ચિતપણે તેઓ સેવા આપે છે. રાજ્ય બેંક અથવા રાષ્ટ્રીયકૃત બેંક જેટલી સેવા આપે છે તેટલી જ ખાનગી બેંક પણ આપે છે. ખાનગી અને જાહેર પરિવહન અથવા વીમા કંપનીઓ વચ્ચે કોઈ ભેદ ખેંચી શકાય નહીં. દેશભરમાં મુખ્યત્વે વૈધાનિક સત્તાધિકારીઓ દ્વારા કરવામાં આવતો વિદ્યુત અથવા ગેસનો પુરવઠો પણ તેમાં સમાવવામાં આવ્યો છે. તેથી ગ્રાહકને વૈધાનિક સંસ્થાઓ દ્વારા આપવામાં આવતી સેવાઓ સામે પણ રક્ષણ આપવાનો વિધાનમંડળનો આશય

સ્પષ્ટ છે. તેથી કસોટી એ નથી કે જેના વિરુદ્ધ ફરિયાદ કરવામાં આવી છે તે વ્યક્તિ વૈધાનિક સંસ્થા છે કે નહીં, પરંતુ એ છે કે તેના દ્વારા નિર્વહાતી ફરજ અને કાર્યનું સ્વરૂપ સેવા છે કે સુવિધા પણ છે.

એવું રજૂ કરવામાં આવ્યું હતું કે તેથી, જે પરત કરવાનું છે તે “ઉપયોગમાં ન લેવાયેલું ઇનપુટ કર જમા” છે અને તે મુખ્ય કલમ ૫૪(૩) માં જ એમ જણાવવામાં આવ્યું છે. તેથી, તે હદ સુધી નિયમ ૮૯(૫) અધિકારાતીત છે.

૧૧.૨૧ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૬૪(૧) સરકારને નિયમો બનાવવાની સામાન્ય સત્તા નીચે મુજબ પ્રદાન કરે છે: “૧૬૪. (૧) સરકાર, પરિષદની ભલામણ પર, જાહેરનામા દ્વારા, આ અધિનિયમની જોગવાઈઓ અમલમાં મૂકવા માટે નિયમો બનાવી શકે છે.” એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે તેથી સરકાર માત્ર અધિનિયમની જોગવાઈઓ અમલમાં મૂકવાના હેતુસર જ નિયમો બનાવી શકે, જ્યારે નિયમ ૮૯(૫) ઉલટા શુલ્ક માળખાને સંબંધિત અને કુલ ટર્નઓવર સામે અનુપાતીય ધોરણે શ્રેયની પ્રો-રાટા રકમ નિર્ધારિત કરવા માટેનું સૂત્ર નક્કી કરે છે, જે તેવા કેસમાં આવશ્યક બને છે જેમાં આકારપાત્ર વ્યક્તિ ઉલટા શુલ્ક માળખો ધરાવતાં પુરવઠા તેમજ ઉલટા શુલ્ક માળખો ન ધરાવતાં પુરવઠા બંને કરે છે, કારણ કે કલમ ૫૪(૩) માત્ર ઉલટા શુલ્ક માળખાના કેસમાં જ પરતફેરની જોગવાઈ કરે છે અને તેથી આ મર્યાદા સુધી નિયમ ૮૯(૫) ને કલમ ૧૬૪(૧)ના અર્થમાં અધિનિયમની જોગવાઈઓ અમલમાં મૂકવા માટે બનાવાયેલ નિયમ કહી શકાય; પરંતુ નિયમ ૮૯(૫) આગળ વધીને પરતફેરને માત્ર ઇનપુટ પરના ઇનપુટ કર

શ્રેય સુધી મર્યાદિત કરે છે અને ઇનપુટ સેવાઓ અંગે તેનો ઇનકાર કરે છે; તેથી એવો નિયમ અધિનિયમની જોગવાઈઓ અમલમાં મૂકવાના હેતુસર નથી, પરંતુ અધિનિયમની જોગવાઈ, અર્થાત્ કલમ ૫૪(૩), જે કોઈપણ બિનઉપયોગિત ઇનપુટ કર શ્રેયના શ્રેયની જોગવાઈ કરે છે, તેને મર્યાદિત કરવાનો હેતુ ધરાવે છે, અને તેથી નિયમ ૮૯(૫)નો ખુલાસો (એ) કલમ ૧૬૪(૧) દ્વારા પ્રદાન કરાયેલ સામાન્ય નિયમનિર્માણ સત્તા હેઠળ પણ ટકી શકતો નથી.

૧૧.૨૨ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે જો કોઈ જોગવાઈ સત્તાવિરૂદ્ધ હોય, તો યોગ્ય કેસમાં અદાલત તે જોગવાઈના દોષિત ભાગને રદ કરી શકે છે અને જોગવાઈના માન્ય ભાગોને અખંડિત રાખી શકે છે, એ બાબત સુસ્થાપિત છે. લોહારા સ્ટીલ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ લિ. વિ. સ્ટેટ ઓફ એપી ના કેસમાં પેરા ૧૦ ઉપર આધાર મૂકવામાં આવ્યો હતો. અહેવાલ (૧૯૯૭) ૨ એસસીસી ૩૭ માં પ્રકાશિત.

૧૧.૨૩ વર્તમાન કેસમાં નિયમ ૮૯(૫) ની વિધિમાન્યતા અંગેનો પડકાર માત્ર ઉક્ત નિયમની સ્પષ્ટીકરણ (એ) મુજબની નેટ આઈટીસીની વ્યાખ્યાને કારણે છે, જેમાં “નેટ આઈટીસી” નો અર્થ સંબંધિત અવધિ દરમિયાન ઇનપુટ્સ પર લેવાયેલ ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ, ઉપનિયમો (જએ) અથવા (જબી) અથવા બન્ને હેઠળ જેના માટે પરતફેર માગવામાં આવે છે તે ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ સિવાય, એવો કરવામાં આવ્યો છે; જ્યારે ધારા ૫૪(૩) કોઈપણ ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટની પરતફેરની મંજૂરી આપે છે અને માત્ર ઇનપુટ્સ પરના ક્રેડિટની નહીં. તેથી, જો નિયમ ૮(૫) ની સ્પષ્ટીકરણ (એ) માં વપરાયેલ ઉપરોક્ત “ઇનપુટ્સ પર”

શબ્દપ્રયોગને રદ કરવામાં આવે, તો નેટ આઈટીસીની વ્યાખ્યા આપતી સ્પષ્ટીકરણ આ મુજબ વાંચાશે: “નેટ આઈટીસી” નો અર્થ સંબંધિત બે અવધિ દરમિયાન લેવાયેલ ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ, ઉપનિયમો (જએ) અથવા (જબી) અથવા બન્ને હેઠળ જેના માટે પરતફેર માગવામાં આવે છે તે ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ સિવાય, એવો થશે.” એવો પ્રસ્તાવ કરવામાં આવ્યો હતો કે ત્યારબાદ નિયમ ૮૯(૫) ની સ્પષ્ટીકરણ (એ) સંપૂર્ણપણે મુખ્ય જોગવાઈ, અર્થાત્ ધારા ૫૪(૩), સાથે સુસંગત બનશે. તેથી, સ્પષ્ટીકરણમાં આવેલા આક્ષેપિત શબ્દો, એટલે કે “ઇનપુટ્સ પર”, સહેલાઈથી અલગ પાડી શકાય એવા છે અને સ્પષ્ટીકરણ (એ) ને તેની મુખ્ય ધારા ૫૪(૩) સાથે તથા તેની જોગવાઈના ઉપબંધ (૨) સાથે સુસંગત બનાવવા માટે તેમને રદ કરવાને પાત્ર છે. એવો પણ પ્રસ્તાવ કરવામાં આવ્યો હતો કે ઇનપુટ્સ પરના ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટની પરતફેર મંજૂર કરીને અને ઇનપુટ સેવા અંગેની પરતફેર નકારી કાઢવી ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૧૪ નો પણ ભંગ કરે છે અને તેથી કાયદેસર નથી.

૧૨. અપીલ નં. ૧૪૧૫૫ ઓફ ૨૦૧૮ માં અરજદાર તરફથી હાજર રહેલા વરિષ્ઠ વકીલ શ્રી મિહિર જોશી, જેમને વિદ્વાન વકીલ સુશ્રી અમૃતા એમ. ઠાકોર દ્વારા સહાય કરવામાં આવી હતી, તેમણે નીચે મુજબ રજૂઆત કરી:

૧૨.૧. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે, તમામ ઇનપુટ્સ અને ઇનપુટ સેવાઓ પર ઇનપુટ કર જામની જોગવાઈ કરીને, જેનો ઉપયોગ આઉટપુટ કરની ચૂકવણી માટે થઈ શકે, કરોના પડતર અસરને દૂર કરવાનો હેતુ રાખીને જીએસટી રજૂ કરવામાં આવ્યો હતો. [જુઓ, બંધારણ (૧૨૨મો સુધારો) અધિનિયમના

ઉદ્દેશો અને કારણોનું નિવેદન તથા સીજીએસટી અધિનિયમના ઉદ્દેશો અને કારણોનું નિવેદન.

૧૨.૨ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સીજીએસટી અધિનિયમની યોજના આ હેતુને અત્યંત સ્પષ્ટ બનાવે છે, કારણ કે કલમો ૧૬ અને ૪૯ વ્યવસાયના વિકાસના પ્રવાહમાં ઉપયોગમાં લેવાયેલા અથવા ઉપયોગમાં લેવા માટે નિર્ધારિત કોઈપણ માલ અથવા સેવાઓના પુરવઠા પર મળતા ઇનપુટ કર જમા અંગે સ્પષ્ટ જોગવાઈ કરે છે, જેનો ઉપયોગ કરની ચુકવણી માટે થઈ શકે છે. કલમ ૪૯(૬) કલમ ૫૪ અનુસાર, જે કરની પરતફેરીને લગતી છે, કર, વ્યાજ, દંડ, ફી વગેરેની ચુકવણી પછી ઇલેક્ટ્રોનિક જમા ખાતામાં રહેલી બાકીની રકમની પરતફેરી માટે જોગવાઈ કરે છે અને કલમ ૫૪ ની ઉપકલમ (૩) માં એ નિર્ધારિત કરવામાં આવ્યું છે કે નોંધાયેલ વ્યક્તિ કોઈપણ કર અવધિના અંતે ઉપયોગમાં ન લેવાયેલ “કોઈપણ” ઇનપુટ કર જમાની પરતફેરીનો દાવો કરી શકે છે. એ દર્શાવવા માટે કે તે ઇનપુટ્સ પર ચૂકવાયેલ કરની પરતફેરીને મર્યાદિત કરતી નથી અને ન તો ઉપયોગમાં ન લેવાયેલ ઇનપુટ કર જમાની પરતફેરીના હેતુસર શૂન્ય દરવાળા પુરવઠા અને ઉલટ કર માળખા વચ્ચે ભેદ ઉત્પન્ન કરે છે, કલમ ૫૪ ની “કલમવાર નોંધો” નો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો હતો, કારણ કે કલમ ૨(૬૩) માં વ્યાખ્યાયિત “ઇનપુટ કર જમા” નો અર્થ ઇનપુટ કરનો જમા થાય છે અને કલમ ૨(૬૨) માં વ્યાખ્યાયિત “ઇનપુટ કર” માં કોઈપણ માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા પર વસૂલવામાં આવેલ કરનો સમાવેશ થાય છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે કલમ ૫૪ ની ઉપકલમ (૩) ના પરંતુકમાં

ઉપયોગમાં ન લેવાયેલ ઇનપુટ કર જમાની પરતફેરી માંગવા માટેની ન્યૂનતમ પાત્રતાના માપદંડોની જોગવાઈ કરવામાં આવી છે અને તેની કલમ (૨) મુજબ, જ્યાં ઇનપુટ્સ પર કરનો દર આઉટપુટ પુરવઠા પર કરના દર કરતાં વધુ હોવાને કારણે જમા સંચિત થયો હોય, ત્યાં ઉપયોગમાં ન લેવાયેલ ઇનપુટ કર જમાની પરતફેરીનો દાવો કરવાની પરવાનગી આપવામાં આવે છે, જે નીચે મુજબ સમજાવવામાં આવ્યું હતું:

(૧) જો ઇનપુટ્સ પર કરનો દર આઉટપુટ પુરવઠાઓ પર કરના દર કરતાં વધુ હોય, તો નોંધાયેલ વ્યક્તિ પરતફેરાની માંગણી કરવા માટેની પાત્રતા પૂર્ણ કરશે અને તેથી ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીમાં પડતર રહેલ તમામ/ કોઈપણ અવપરિત ઇનપુટ કર જમા અંગે પરતફેર મેળવવાનો હકદાર રહેશે.

(૨) વિભાગ કલમ ૨(૫૯) માં સમાવાયેલ “ઇનપુટ” ની વ્યાખ્યા પર આધાર રાખવા માંગે છે, જે કલમ ૨(૬૦) માં અલગથી વ્યાખ્યાયિત “ઇનપુટ સેવાઓ” ને બહાર રાખે છે, જેથી એવો દાવો કરી શકાય કે કલમ ૫૪(૩) ના પરંતુક હેઠળ ઇનપુટ સેવાઓ પર ચૂકવાયેલ કરની પરતફેર બાકાત રાખવામાં આવી છે. રજૂ કરવામાં આવ્યું હતું કે આ અર્થઘટન યોગ્ય નથી, કારણ કે:

(એ) પરંતુકની કલમ (૨) માં ઉપયોગમાં લેવાયેલા શબ્દો “ઇનપુટ્સ પર કર” અને “આઉટપુટ પુરવઠાઓ પર કર” છે, અને અધિનિયમના ઉદ્દેશ્ય તથા યોજનામાંથી સ્પષ્ટ થતી વિધાનમંડળની મનશા કરના પરસ્પર ચઢતા પ્રભાવને અટકાવવાની છે તેમજ અધિનિયમમાં ઇનપુટ્સ તેમજ ઇનપુટ સેવાઓ બંને પર જમા ઉપલબ્ધ કરવાની ખાસ જોગવાઈ કરવામાં આવી છે, તેથી “ઇનપુટ્સ પર

કર” એવા શબ્દસમૂહનું અર્થઘટન કલમ ૨(૫૯) માં વ્યાખ્યાયિત “ઈનપુટ્સ” પરનો કર એવો કરી શકાય નહીં, પરંતુ તેનો વાંચન કલમ ૨(૬૨) માં વ્યાખ્યાયિત “ઈનપુટ કર” તરીકે કરવો આવશ્યક છે, જેમાં તેના વ્યાપક્ષેત્રમાં ઈનપુટ સેવાઓનો પણ સમાવેશ થાય છે. આ અર્થઘટનને એ જ કલમ (૨) માં “આઉટપુટ પુરવઠાઓ પર કર” એવા શબ્દપ્રયોગના ઉપયોગથી પણ બળ મળે છે, જ્યારે આ હકીકતના પરિપ્રેક્ષ્યમાં તેનો વિચાર કરવામાં આવે છે કે અધિનિયમ “આઉટપુટ” ની વ્યાખ્યા આપતું નથી, પરંતુ કલમ ૨(૮૨) માં “આઉટપુટ કર” ની વ્યાખ્યા માલ તથા સેવાઓ બંને પરના કરને સમાવેશ થાય તેવી રીતે કરે છે અને કલમ ૨(૮૩) માં “બાહ્ય પુરવઠા” ની વ્યાખ્યા માલ તેમજ સેવાઓના પુરવઠાને સમાવેશ થાય તેવી રીતે કરે છે અને કલમ ૭ માં “પુરવઠા” ની વ્યાખ્યા માલ તથા સેવાઓ બંનેના પુરવઠાને સમાવેશ થાય તેવી રીતે કરે છે.

(બી) અધિનિયમની કલમ ૨ ની શરૂઆત “આ અધિનિયમમાં, જો સંદર્ભ અન્યથા આવશ્યક ન બનાવતો હોય” એવા શબ્દોથી થાય છે, અને અધિનિયમના હેતુ અને યોજનાને તેમજ વિધાનમંડળના આશયને ધ્યાનમાં લેતાં, સંદર્ભ ઉપરોક્ત અર્થઘટનને આવશ્યક બનાવે છે.

(૩) એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે વિભાગની વ્યાખ્યા લાગુ પડે છે એવું માન્ય રાખીએ તો પણ, એકવાર ઈનપુટ્સ પર કરનો દર આઉટપુટ પુરવઠા પર કરના દર કરતાં વધુ હોય, ત્યારબાદ નોંધાયેલ વ્યક્તિ રિફંડનો દાવો કરવા માટેની લઘુત્તમ પાત્રતા પૂર્ણ કરશે અને પછી ઇલેક્ટ્રોનિક કેડિટ લેજરમાં રહેલી તમામ/કોઈપણ અનઉપયોગિત ઈનપુટ કર જમા અંગે હકદાર બનશે. ત્યારબાદ

ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ લેજરમાં રહેલી અનઉપયોગિત ઇનપુટ કર જમાની કોઈપણ ભાગની રિફંડ બાબતે નિયમો દ્વારા કોઈ પ્રતિબંધ મૂકી શકાશે નહીં.

૧૨.૩ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સુધારેલ નિયમ ૮૯(પ)ના પરિણામે અધિનિયમના હેતુ અને યોજનામાંથી પ્રતિપાદિત થતી વિધાનમંડળની મંજૂરી વિરુદ્ધ સરકાર દ્વારા સેવાઓ અંગેના અપર્યુક્ત ઇનપુટ કર જથ્થાનું કાયમી રીતે જાળવી રાખવું / આત્મસાત કરવું થાય છે અને તેથી ભારતના સંવિધાનના અનુચ્છેદ ૨૬૫ હેઠળ કાયદાની સત્તા વિના પરોક્ષ રીતે કર લાદવા બરાબર થાય છે.

૧૨.૪ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સુધારેલ નિયમ ૮૯(પ) ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૧૪નું ઉલ્લંઘન કરે છે, કારણ કે તે સ્પષ્ટપણે મનસ્વી અને અતાર્કિક છે;

(૧) તે અધિનિયમ દ્વારા સર્જાયેલા સ્ફટિકૃત અને નિહિત અધિકારનો ઇનકાર કરે છે, જે ક્રેડિટ મેળવવાના વૈધાનિક હકના બળે સતત સંચિત થતો રહે છે, પરંતુ તેનો ઉપયોગ કરી શકાય તેમ નથી.

(૨) સુધારેલા નિયમ ૮૯(પ) ની પૂર્વલક્ષી અમલવારી અરજદારને પરતફેરના સ્ફટિકૃત અને નિહિત અધિકારથી પણ વંચિત કરે છે.

(૩) વ્યવસાયની વૃદ્ધિના પ્રવાહમાં ઉપયોગમાં લેવાયેલી અથવા ઉપયોગમાં લેવાનો આશય ધરાવતી ઇનપુટ સેવાઓ પર ચૂકવાયેલ કરની જમા મંજૂર કરવા માટે, જેનો ઉપયોગ કરની ચુકવણી માટે થઈ શકે, પરંતુ જો એવી જમા સરકાર દ્વારા જ લાદવામાં આવેલી ઉલટી શુલ્ક રચનાના કારણે ઉપયોગમાં લઈ શકાય

નહીં, તો તેની પરતફેર મંજૂર ન કરવા માટે કોઈપણ પ્રકારનું યુક્તિસંગત કારણ સર્વથા નથી.

(૪) ઇનપુટ્સ પર ચૂકવાયેલા કર સંબંધિત અવ્યયિત ઇનપુટ કર જમા પરત કરવાની મંજૂરી આપવા માટે કોઈપણ પ્રકારનો યુક્તિસંગત આધાર સર્વથા નથી, પરંતુ ઇનપુટ સેવાઓ પર ચૂકવાયેલા કર સંબંધિત અવ્યયિત ઇનપુટ કર જમા પરત કરવાની મંજૂરી ન આપવા માટે છે.

૧૨.૫ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સુધારેલ નિયમ ૮૯(૫) પણ ભેદભાવપૂર્ણ છે, કારણ કે:

(૧) શૂન્ય દરવાળી પુરવઠાઓ (નિકાસ અથવા એસ.ઈ.ઝેડ.ને કરાયેલ પુરવઠાઓ) ના સંદર્ભમાં, ઇનપુટ સેવાઓ પર ચૂકવાયેલ કર બાબતે ઉપયોગમાં ન આવેલ ઇનપુટ કર સાવકીનો પરતફેર મંજૂર છે. સિદ્ધ કરવાનાં ઉદ્દેશ સાથે વાજબી સંબંધ ધરાવતી કોઈ બોધગમ્ય ભિન્નતા નજરે પડતી નથી.

(૨) વિવિધ માલ અને સેવાઓ પર સમયાંતરે ચુકવવાનાં કરના દરો સરકાર નક્કી કરે છે. પ્રવર્તમાન દરોના કારણે જ કેટલીક ઉદ્યોગોને ઉલટ ફરજિયાત શુલ્ક માળખાનો સામનો કરવો પડે છે, જ્યારે અન્યને એવો સામનો કરવો પડતો નથી. જો દરોમાં ફેરફાર થાય તો તે સ્થિતિ બદલાઈ શકે છે. જે ઉદ્યોગોને ઉલટ ફરજિયાત શુલ્ક માળખાનો સામનો કરવો પડે છે અને જેઓની ઇનપુટ સેવાઓ પરનો કર તેમના બહારગામી પુરવઠા પરના કર કરતાં ઊંચા દરે વસૂલવામાં આવે છે, તેઓ બિનઉપયોગિત ઇનપુટ કર જમા રકમના પરતફેર માટે હકદાર નથી (જે બિનઉપયોગિત રહે છે તે ઉદ્યોગના કોઈ કાર્ય અથવા અકર્મના કારણે નહીં, પરંતુ

સરકાર દ્વારા નક્કી કરાયેલા દરના માળખાના કારણે), જ્યારે જે ઉદ્યોગોને ઉલટ ફરજિયાત શુલ્ક માળખાનો સામનો કરવો પડતો નથી, તેમને તેમની ઇનપુટ કર જમા રકમનો કોઈ ભાગ ગુમાવવાનો પ્રશ્ન ઊભો થતો નથી. પ્રાપ્ત કરવાનાં ધ્યેય સાથે ચુકિતસંગત સંબંધ ધરાવતો કોઈ સ્પષ્ટ ભેદલક્ષી આધાર દૃષ્ટિગોચર થતો નથી.

(૩) જે ઉદ્યોગો માત્ર ઇનપુટ્સનો ઉપયોગ કરીને બાહ્ય પુરવઠો કરવામાં સંલગ્ન છે, તેમને ઉપયોગમાં ન આવેલી ઇનપુટ કર જમા રકમનો સંપૂર્ણ પરતફેર મળશે, જ્યારે બાહ્ય પુરવઠો કરવા માટે મુખ્યત્વે ઇનપુટ સેવાઓનો ઉપયોગ કરતા ઉદ્યોગોને નુકસાનકારક સ્થિતિમાં મૂકી દેવામાં આવશે.

(૪) જો કોઈ ઉત્પાદક તેના ઉત્પાદન કાર્યનો કોઈપણ ભાગ જોબ વર્કના આધારે કરાવે છે, તો જોબ વર્કના ખર્ચ પર ચૂકવાયેલ કરને ઇનપુટ સેવાઓ પરનો કર ગણવામાં આવશે, જેનો પરતફેર કરવામાં આવશે નહીં, જ્યારે સમાન માલના અન્ય એવા ઉત્પાદકો, જે જોબ વર્ક સેવાઓનો ઉપયોગ કરતા નથી, તેઓને સંપૂર્ણ અપર્યાપ્ત ઉપયોગમાં ન આવેલ ઇનપુટ કર જમા રકમનો પરતફેર મળશે.

૧૨.૬ વધુમાં એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સીજીએસટી વિધેયક, ૨૦૧૭ ના હેતુઓ અને કારણોના નિવેદનનો વિચાર, સીજીએસટી નિયમોનો નિયમ ૮૯(પ) અતિઅધિકારપ્રાપ્ત છે કે નહીં તેના વિશ્લેષણના હેતુસર કરવો આવશ્યક છે. અધિનિયમના હેતુઓ અને કારણોના નિવેદનમાં આ મુજબ વાંચવામાં આવે છે:

“હેતુઓ અને કારણોનું નિવેદન

હાલમાં, કેન્દ્રીય સરકાર ચોક્કસ માલના ઉત્પાદન પર કેન્દ્રીય ઉત્પાદન શુલ્કના સ્વરૂપે, ચોક્કસ સેવાઓના પ્રદાન પર સેવા કરના સ્વરૂપે, અને રાજ્યોની વચ્ચે માલના વેચાણ પર કેન્દ્રીય વેચાણ કરના સ્વરૂપે કર વસૂલે છે. તે જ રીતે, રાજ્ય સરકારો પણ મૂલ્યવર્ધિત કરના સ્વરૂપે ચિદ્ર વેચાણ પર, પ્રવેશ કરના સ્વરૂપે રાજ્યમાં માલના પ્રવેશ પર, વૈભવ કર અને ખરીદી કર વગેરે સ્વરૂપે કર વસૂલે છે. તે અનુસાર, એક જ પુરવઠા શૃંખલા પર વિવિધ કર લાદવામાં આવતા હોવાથી કરોની બહુવિધતા અસ્તિત્વમાં છે.

૨. માલ અને સેવાઓ પરની વર્તમાન કરપ્રણાલી નીચે મુજબ કેટલીક મુશ્કેલીઓનો સામનો કરી રહી છે— (૧) કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા આદાય કરવામાં આવેલા કરો રાજ્ય સરકારો દ્વારા આદાય કરવામાં આવતા કરો સામે સમાયોજનરૂપે ઉપલબ્ધ ન હોવાને કારણે કર ઉપર કર લાગવાની પરિસ્થિતિ ઊભી થાય છે; (૨) રાજ્ય સરકારો દ્વારા આદાય કરવામાં આવેલા કેટલાક કરો તેમની જ દ્વારા આદાય કરવામાં આવતા અન્ય કરોની ચુકવણી માટે સમાયોજનરૂપે માન્ય રાખવામાં આવતા નથી; (૩) દેશમાં વિવિધ કરદરો અને અસમાન કરપદ્ધતિઓ ધરાવતા મૂલ્યવર્ધિત કરના વિવિધ કાયદાઓ દેશને અલગ અલગ આર્થિક ક્ષેત્રોમાં વિભાજિત કરે છે; અને (૪) ઓક્ટ્રોય, પ્રવેશ કર, ચેકપોસ્ટો વગેરે જેવી શુલ્કસંબંધી અને અશુલ્ક અવરોધોની રચના દેશભરમાં વેપારના મુક્ત પ્રવાહમાં અડચણ ઊભી કરે છે. તે સિવાય, મોટી સંખ્યામાં કર હોવાને કારણે કરદાતાઓ માટે વિવિધ રિટર્ન, ચુકવણીઓ વગેરેના રૂપમાં પાલનખર્ચ ઊંચો બને છે.

૩. ઉપરોક્ત મુશ્કેલીઓને ધ્યાનમાં રાખીને, ઉપર દર્શાવેલ તમામ કરોને માલ અને સેવા કર તરીકે ઓળખાતા એક જ કરમાં સમાવી લેવાનો પ્રસ્તાવ છે, જે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા પર, ઉત્પાદન અથવા આયાતથી શરૂ થતી અને અંતિમ છૂટક સ્તર સુધી ચાલતી પુરવઠા શ્રેણીના દરેક તબક્કે વસૂલ કરવામાં આવશે. તેથી, હાલમાં કેન્દ્ર સરકાર અથવા રાજ્ય સરકારો દ્વારા માલ અથવા સેવાઓના પુરવઠા પર વસૂલ કરવામાં આવતો કોઈપણ કર, માલ અને સેવા કરમાં સમાવી દેવાશે, જે ઢિ-આરોપણ રૂપે પ્રસ્તાવિત છે, જેમાં કેન્દ્ર સરકાર કેન્દ્રીય માલ અને સેવા કરના સ્વરૂપે કર આદાય અને વસૂલ કરશે અને રાજ્ય સરકાર રાજ્યની અંદરના માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા પર રાજ્ય માલ અને સેવા કરના સ્વરૂપે કર આદાય અને વસૂલ કરશે.

૪. ઉપરોક્તને ધ્યાનમાં લેતાં, કેન્દ્રીય વિધાન, એટલે કે કેન્દ્રીય માલ અને સેવા કર વિધેયક, ૨૦૧૭, બનાવવું આવશ્યક બન્યું છે. પ્રસ્તાવિત વિધાન રાજ્યની અંદર થતા માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા પર માલ અને સેવા કર આદાય કરવા માટે કેન્દ્રીય સરકારને સત્તા પ્રદાન કરશે. પ્રસ્તાવિત વિધાન દેશની પરોક્ષ કર પ્રણાલીને સરળ અને સુસંગત બનાવશે. તેવી અપેક્ષા છે કે તે અર્થતંત્રમાં ઉત્પાદન ખર્ચ અને મૂલ્યવૃદ્ધિમાં ઘટાડો કરશે, અને તેના પરિણામે ભારતીય વેપાર અને ઉદ્યોગને દેશાંતર્ગત તેમજ આંતરરાષ્ટ્રીય સ્તરે વધુ સ્પર્ધાત્મક બનાવશે. મૂલ્યવર્ધનની શ્રેણીમાં એક તબક્કાથી બીજા તબક્કે આગત કર જમા-ઉધારનો અવરોધરહિત હસ્તાંતરણ થવાને કારણે, માલ અને સેવા કરની રચનામાં એવી આંતરિક પ્રણાલી સમાયેલ છે કે જે કરદાતાઓ દ્વારા

કરપાલન માટે પ્રોત્સાહન પૂરું પાડશે. પ્રસ્તાવિત માલ અને સેવા કર કરના આધારક્ષેત્રને વિસ્તૃત કરશે અને મજબૂત માહિતી પ્રૌદ્યોગિકી આધારભૂત માળખાના કારણે વધુ સારું કરપાલન સુનિશ્ચિત કરશે.

પ. સેન્ટ્રલ ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસિસ ટેક્સ વિધેયક, ૨૦૧૭, અન્યો ઉપરાંત, નીચે મુજબની જોગવાઈ કરે છે, એટલે કે:—

(એ) માનવ ઉપભોગ માટેની આલ્કોહોલિક દારૂની પુરવઠા સિવાય, માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેની રાજ્યઅંતર્ગત તમામ પુરવઠા પર, ગૂડ્સ એન્ડ સર્વિસિસ ટેક્સ કાઉન્સિલ (કાઉન્સિલ) ની ભલામણ મુજબ સૂચિત કરવામાં આવનાર એવા દરે, જે વીસ ટકા કરતાં વધુ ન હોય, કર વસૂલ કરવા;

(બી) વેપારના પ્રવાહમાં અથવા વેપારના પ્રોત્સાહન માટે ઉપયોગમાં લેવાયેલ અથવા ઉપયોગમાં લેવા માટે અભિપ્રેત કોઈપણ માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા પર ચૂકવાયેલા કરોના સંબંધમાં ઉપલબ્ધ કરી, ઇનપુટ કર જમા માટેનો આધાર વ્યાપક બનાવવો;

(સી) ઇલેક્ટ્રોનિક વાણિજ્ય સંચાલકો પર, તેમના પોર્ટલ દ્વારા માલ અથવા સેવાઓ પૂરી પાડતા પુરવઠાકર્તાઓને કરવામાં આવતી ચુકવણીઓમાંથી, કરપાત્ર પુરવઠાઓના શુદ્ધ મૂલ્યના એક ટકા કરતાં વધુ ન હોય તેવા દરે સ્ત્રોતે કર વસૂલ કરવાની ફરજ મૂકવા માટે;

(ડી) નોંધાયેલા વ્યક્તિ દ્વારા ચૂકવવાપાત્ર કરનું સ્વ-મૂલ્યાંકન કરવા માટે જોગવાઈ કરવી;

(ઈ) નોંધાયેલ વ્યક્તિઓના ઓડિટની કાર્યવાહી માટે જોગવાઈ કરવી, જેથી અધિનિયમની જોગવાઈઓના પાલનની ચકાસણી કરી શકાય;

(એફ) બાકી રહેલ કરની વસૂલી માટે, વિવિધ ઉપાયો દ્વારા, જેમાં ભંગારદાર કરપાત્ર વ્યક્તિના માલ, જંગમ અને સ્થાવર સંપત્તિની અટકાયત અને વેચાણનો સમાવેશ થાય છે, તેવી જોગવાઈ કરવી;

(જી) અધિકારીઓને નિરીક્ષણ, તપાસ, જમી અને ધરપકડની સત્તાઓ માટે જોગવાઈ કરવી;

(એચ) અપીલીય સત્તાધિકારી અથવા પુનર્વિચાર સત્તાધિકારી દ્વારા કરવામાં આવેલા આદેશો વિરુદ્ધની અપીલોની સુનાવણી કરવા માટે કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા માલ અને સેવા કર અપીલીય ટ્રિબ્યુનલની સ્થાપના કરવી;

(૧) પ્રસ્તાવિત કાયદાના ઉપબંધોના ઉલ્લંઘન માટે દંડની જોગવાઈ કરવા માટે;

(જે) વ્યવસાય માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંને પર કરના ભારમાં થયેલ ઘટાડાનો લાભ ગ્રાહકોને પહોંચાડે તે સુનિશ્ચિત કરવા માટે અતિનફાખોરી વિરોધી જોગવાઈ કરવાની; અને

(કે) માલ અને સેવા કરની વ્યવસ્થામાં વર્તમાન કરદાતાઓનું સુગમ સ્થાનાંતરણ થાય તે માટે વિસ્તૃત સંક્રમણકાળીન જોગવાઈઓ કરવી.

૬. કલમો અંગેની નોંધોમાં કેન્દ્રીય માલ અને સેવા કર વિધેયક, ૨૦૧૭ માં સમાવિષ્ટ વિવિધ જોગવાઈઓનું વિસ્તૃત રીતે સ્પષ્ટીકરણ કરવામાં આવ્યું છે.

૭. ઉપરોક્ત ઉદ્દેશ્યો સિદ્ધ કરવા માટે આ વિધેયક પ્રયત્નશીલ છે.”

ઉપરોક્તનો સંદર્ભ લઈ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે જી.એસ.ટી. અધિનિયમનો મૂળભૂત હેતુ ભારતમાં અગાઉ પ્રચલિત રહેલી પરોક્ષ કરની રચનાને સુવ્યવસ્થિત કરવાનો છે જેથી રાજ્યઅંતર્ગત માલ પુરવઠા તથા રાજ્યઆંતર માલ પુરવઠા પર, તેમજ ઉપર અહીં દર્શાવેલા અન્ય હેતુઓ માટે કર લાદી શકાય. તેથી એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટી સ્ટ્રક્ચરના કારણે મળવાપાત્ર પરતફેરની ગણતરી માટેનું સૂત્ર નિર્ધારિત કરતો નિયમ ૮૯(પ), જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૫૪ ની ઉપકલમ ૩ ના વિરુદ્ધ છે અને પરિણામે જી.એસ.ટી. અધિનિયમની મૂળભૂત યોજના અને હેતુ સાથે અસંગત બને છે. આ દલીલ માટે સર્વોચ્ચ અદાલતે પ્રિન્ટર્સ (મૈસૂર) લિ. તથા અન્ય વિ. આસિસ્ટન્ટ કમર્શિયલ ટેક્સ ઓફિસર અને અન્ય, [૧૯૯૪] ૨ એસ.સી.સી. ૪૩૪ માં અહેવાલિત, મામલામાં આપેલા નિર્ણય પર આધાર મૂકવામાં આવ્યો હતો, જેથી રજૂ કરી શકાય કે જી.એસ.ટી. અધિનિયમનો હેતુ એવો બોજ ઊભો કરવાનો નથી જે અગાઉ અસ્તિત્વમાં ન હતો, પરંતુ જો પ્રચલિત કરરચનામાં કોઈ બોજ પહેલેથી અસ્તિત્વમાં હોય તો તેને દૂર કરવાનો છે. સર્વોચ્ચ અદાલતે ઉક્ત નિર્ણયમાં નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું છે :

“૧૭. આ સંદર્ભમાં ઇન્ડિયન એક્સપ્રેસ ન્યૂઝપેપર્સ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા ના ચુકાદાનો ઉલ્લેખ કરવો આવશ્યક છે, જેમાં માત્ર પત્રકારિતાની સ્વતંત્રતાના મહત્વ પર જ ભાર મૂકવામાં આવ્યો નહોતો, પરંતુ એવું પણ ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે જો અખબારને જાહેરાતો સ્વીકારવાની મંજૂરી આપવામાં ન આવે, તો સામાન્ય માણસની પહોંચમાં આવે તેવી કિંમતે તે ટકી રહી શકે નહીં અને પોતાનું

વેચાણ કરી શકે નહીં. ૮૪). આ નિર્ણય (જુઓ પરા) આ કારણસર મહત્વપૂર્ણ છે કે તે પત્રકારિતાની સ્વતંત્રતાને અન્ય ઉદ્યોગધંધાઓ કરતાં ઊંચા પાયા પર સ્થાન આપવાનો પ્રયત્ન કરે છે. ઈ.એસ. વેંકટરામૈયા, ન્યાયાધીશ, જેમ તે સમયે હતા, પીઠ માટે બોલતા, એમ જણાવ્યું હતું: (એસ.સી.સી. પૃ. ૬૮૬, પરા ૬૯)

સમાચારછાપા અને પત્રકારિતાની સ્વતંત્રતા વચ્ચેના ઘનિષ્ઠ સંબંધને ધ્યાનમાં લેતા, સમાચારછાપા પર કર લાદતા કાયદાની બંધારણીય માન્યતા નક્કી કરવા માટેના કસોટીના ધોરણો, તેથી, અન્ય કરલાદતા કાયદાઓની બંધારણીય માન્યતા કસવા માટે સામાન્ય રીતે અપનાવવામાં આવતા કસોટીના ધોરણોથી ભિન્ન હોવા આવશ્યક છે. સામાન્ય કરલાદતા કાયદાઓના કેસમાં, ૮ (૧૯૬૨) ૩ એસ.સી.આર. ૮૪૨: એ.આઈ.આર. ૧૯૬૨ એસ.સી. ૩૦૫ ૯ (૧૯૭૨) ૨ એસ.સી.સી. ૭૮૮ ૧૦ (૧૯૮૫) ૧ એસ.સી.સી. ૬૪૧ :૧૯૮૫ એસ.સી.સી. (ટેક્સ) ૧૨૧ આવા કાયદાઓને માત્ર ત્યારે જ પડકારી શકાય, જો તેઓ અથવા તો ખુલ્લેઆમ સંપત્તિહરણકારી હોય અથવા સંપત્તિહરણ કરવા માટેનું રંગરૂપે ઢાંકેલું સાધન હોય. બીજી તરફ, સમાચારછાપા પરના કરના કેસમાં, કરને સ્પષ્ટ અને સીધી રીતે આભારી હોય તેવી અલગથી ઓળખી શકાય તેવી અને સ્પષ્ટપણે નોંધપાત્ર ભારરૂપતા દર્શાવવી પૂરતી હોઈ શકે છે.

૧૮. હવે કેન્દ્રીય વેચાણવેરા અધિનિયમની કલમ ૨(ડી) માં “માલ” ની વ્યાખ્યામાં કરવામાં આવેલા સુધારા તરફ પાછા ફરીએ તો, ઉપરોક્ત સુધારો, સંવિધાનના ૬૫ (સુધારા) અધિનિયમ દ્વારા કરાયેલા સુધારાઓ સાથે ઉક્ત

વ્યાખ્યાને સુસંગત બનાવવાના દષ્ટિકોણથી કરવામાં આવ્યો હતો (જેનો ઉપર અગાઉ ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો છે) અને તે એક જ મુખ્ય ચિંતા પરથી પ્રેરિત હતો, અર્થાત્, અખબારોના વેચાણને કેન્દ્રીય વેચાણવેરાની આદાયગીમાંથી મુક્ત રાખવા માટે. આ સુધારાનો હેતુ કોઈ નવો ભાર ઊભો કરવાનો નહોતો, જે અગાઉ નહોતો, પરંતુ જો અખબારો પર પહેલેથી કોઈ ભાર અસ્તિત્વમાં હોય તો તેને દૂર કરવાનો હતો; એવી નીતિનો પુરાવો ૧૯૫૧ના અખબારો પરના કરો (વેચાણ અને જાહેરાતો) ૨૬ અધિનિયમના અમલથી મળે છે. કલમ ૮(૩) (બી) ના ઉત્તરાર્ધમાં આવેલ “માલ” શબ્દસમૂહને સમજતા અને તેનો અર્થઘટન કરતાં આ ચિંતાને અવશ્ય ધ્યાનમાં રાખવી જોઈએ. હવે, “માલ” શબ્દસમૂહ કલમ ૮(૩)(બી) માં ચાર પ્રસંગે આવ્યો છે. પ્રથમ ત્રણ પ્રસંગે, તેમાં કોઈ શંકા નથી કે તેનો અર્થ કલમ ૨ ની ઉપકલમ (ડી) માં નિર્ધારિત અર્થમાં જ સમજી લેવો પડે. હકીકતમાં, જ્યારે કલમ ૮(૧)(બી) “માલ” ની વાત કરે છે, ત્યારે તે વાસ્તવમાં કલમ ૮(૩)(બી) ના પ્રથમાર્ધમાં દર્શાવાયેલા માલનો જ ઉલ્લેખ કરે છે, એટલે કે પ્રથમ ત્રણ પ્રસંગનો. માત્ર ત્યારે જ, જ્યારે કલમ ૮(૩)(બી) ઉપકલમના ઉત્તરાર્ધમાં, એટલે કે ચોથા પ્રસંગે “માલ” શબ્દસમૂહ વાપરે છે, ત્યારે તેનો અર્થ કલમ ૨(ડી) માં નિર્ધારિત અર્થમાં સમજી શકાય એવો નથી અને સમજી શકાય તેમ પણ નથી. અન્ય શબ્દોમાં, કલમ ૮(૩) ની ઉપકલમ (બી) ના પ્રથમાર્ધમાં ઉલ્લેખિત “માલ” એ સામાન્ય રીતે કાચામાલ તરીકે ઓળખી શકાય તેવી વસ્તુઓનો ઉલ્લેખ કરે છે (એવા કેસોમાં જ્યાં તે કોઈ વેપારીએ વેચાણ માટે માલના ઉત્પાદન માટે ઉપયોગમાં લેવા ખરીદેલો હોય),

જ્યારે ચોથી વખત આવેલો “માલ” શબ્દ (અર્થાત્ ઉત્તરાર્ધમાં) સ્પષ્ટપણે કાચામાલનો ઉલ્લેખ કરી શકતો નથી. તે ઉત્પાદિત “માલ” નો ઉલ્લેખ કરે છે, એટલે કે આવા ખરીદનાર વેપારીએ બનાવેલો માલ; આ કેસમાં, અખબારો. જો આપણે કલમ ૮(૩)(બી) ના ઉત્તરાર્ધમાં આવેલા “માલ” ને તેની નિર્ધારિત વ્યાખ્યાવાળો અર્થ આપીએ, તો અખબારોને કલમ ૨(ડી) ની વ્યાખ્યાના સુધારા પહેલાંની સ્થિતિ કરતાં વધુ પ્રતિકૂળ સ્થિતિમાં મૂકી દેવામાં આવશે. આ પણ સ્મરણમાં રાખવું જોઈએ કે અધિનિયમમાં આવેલા કેટલાક શબ્દસમૂહોની વ્યાખ્યા આપતી કલમ ૨ ની શરૂઆત આ શબ્દોથી થાય છે: “આ અધિનિયમમાં, જો સંદર્ભ ભિન્ન રીતે આવશ્યક ન બનાવતો હોય તો”. આથી સ્પષ્ટ થાય છે કે અધિનિયમમાં જ્યાં જ્યાં “માલ” શબ્દ આવે છે, ત્યાં દરેક જગ્યાએ યાંત્રિક રીતે તે શબ્દસમૂહને ઉપકલમ (ડી) માં અપાયેલ અર્થ જ આપવો ફરજિયાત નથી. સામાન્ય રીતે એવું હોય છે. પરંતુ જ્યાં સંદર્ભ પરવાનગી આપતો ન હોય અથવા જ્યાં સંદર્ભ ભિન્ન અર્થની માંગ કરતો હોય, ત્યાં ઉપરોક્ત વ્યાખ્યામાં અપાયેલ અર્થ લાગુ કરવો જરૂરી નથી. જો આપણે ઉપરોક્ત પરિબળ ધ્યાનમાં રાખીએ, તો સ્પષ્ટ થશે કે કલમ ૮(૩)(બી) ના ઉત્તરાર્ધમાં આવેલ “માલ” શબ્દસમૂહનો અર્થ એવો લઈ શકાય નહીં કે જેમાંથી અખબારોને બહાર રાખવામાં આવે. સંદર્ભ તે મંજૂર કરતો નથી. સંસદે કદી એવું સમાવવામાં ઇચ્છ્યું હોઈ શકે નહીં. ઉપરોક્ત સુધારા પહેલાં સ્થિતિ એવી હતી કે રાજ્ય અખબારોના રાજ્યઆંતરિક વેચાણ પર કર લાદી શકતું નહોતું; સંસદ કરી શકતી હતી, પરંતુ તેણે એવો કર લાદ્યો નહોતો, અને યાદી ૧ ની પ્રવેશિકા ૮૨—એ સંસદને

અખબારોના રાજ્યઆંતર વેચાણ પર કર લાદવાથી અટકાવે છે; પરિણામે, ઉપરોક્ત જોગવાઈઓના આધારે, અખબારો તેમના વેચાણ પર કોઈ કર ચૂકવતા નહોતા, છતાં તેઓ કલમ ૮(૩)(બી) ને કલમ ૮(૧)(બી) સાથે વાંચવાથી મળતા લાભનો ઉપભોગ કરતા હતા અને અખબારોના છાપકામ અને પ્રકાશન માટે જરૂરી અઘોષિત માલ પર માત્ર @ ૪% દરે કર ચૂકવતા હતા. સુધારા પછી તેમની સ્થિતિ વધુ ખરાબ થઈ શકતી નહોતી, જ્યારે આવું થશે જો આપણે આવકવેરા ખાતાની દલીલ સ્વીકારીએ. જો આવકવેરા ખાતાની દલીલ સ્વીકારવામાં આવે, તો અખબારો હવે કલમ ૮(૨) મુજબ નિર્ધારિત અઘોષિત માલ પર ૧૦% કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર બની જશે. આવકવેરા ખાતાની રજૂઆત સ્વીકારવાનો આ અનિવાર્ય પરિણામ થશે, કારણ કે અખબારો કલમ ૮(૩)(બી) ને કલમ ૮(૧)(બી) સાથે વાંચવાથી મળતા લાભથી વંચિત થઈ જશે. “માલ” ની વ્યાખ્યાના ૧૯૫૮ના (સુધારા) અધિનિયમ દ્વારા કરાયેલા સુધારા પાછળ એવો હેતુ હતો, એવું અમને લાગતું નથી. ઉપર દર્શાવેલા મુજબ કલમ ૨ ના પ્રારંભિક શબ્દોથી અલગ પણ, આ બાબત સુસ્થાપિત છે કે જ્યાં સંદર્ભ પરવાનગી આપતો ન હોય અથવા જ્યાં તે અસંગત અથવા અનિરિચ્છત પરિણામ તરફ દોરી જાય, ત્યાં કોઈ શબ્દસમૂહની વ્યાખ્યા યાંત્રિક રીતે લાગુ કરવાની જરૂર રહેતી નથી. [જુઓ ટી.એમ. કન્નિયન વિ. આઈ.ટી.ઓ., પુષ્પા દેવી વિ. મિલ્ખી રામ ૧૨ (પરિચ્છેદ ૧૪) અને સી.આઈ.ટી. વિ. જે. એચ. ગોટલા.]”

૧૩. શ્રી ઉચિત શેઠ, જેઓ વર્ષ ૨૦૧૮ ની સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલકેશન નં. ૧૨૪૮૩, ૨૦૧૮ ની ૧૬૨૬૮ અને ૨૦૧૮ ની ૧૬૨૭૬ માં અરજદારો તરફથી હાજર વિદ્વાન વકીલ છે, તેમણે જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૬૦) નો ઉલ્લેખ કર્યો, જેમાં “ઈનપુટ સેવા” ની વ્યાખ્યા એવી કરવામાં આવી છે કે તેનો અર્થ એવી કોઈપણ સેવા થાય છે, જેનો ઉપયોગ કોઈ પુરવઠાકર્તા દ્વારા વ્યવસાયના પ્રવાહમાં અથવા તેના પ્રોત્સાહન માટે કરવામાં આવે છે અથવા કરવા માટે નિર્ધારિત હોય છે. ત્યારબાદ, જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૬૨) મુજબ “ઈનપુટ કર” ની વ્યાખ્યાનો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો, એ રજૂઆત કરવા માટે કે નોંધાયેલ વ્યક્તિના સંદર્ભમાં “ઈનપુટ કર” નો અર્થ તેના માટે કરવામાં આવેલ માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના કોઈપણ પુરવઠા પર વસૂલવામાં આવેલ કેન્દ્રીય કર, રાજ્ય કર, એકીકૃત કર અથવા સંઘ પ્રદેશ કર થાય છે.

૧૩.૧ ત્યારબાદ વિદ્વાન વકીલે જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૧૭ની જોગવાઈઓનો ઉલ્લેખ કર્યો, જે “જમા રકમના પ્રમાણાનુપાતે વહેંચાણ અને અવરોધિત જમા રકમો” અંગે જોગવાઈ કરે છે, અને રજૂઆત કરી કે કલમ ૧૭(૧) મુજબ, જ્યાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો ઉપયોગ નોંધાયેલ વ્યક્તિ દ્વારા અંશતઃ કોઈ વ્યવસાયના હેતુ માટે અને અંશતઃ અન્ય હેતુઓ માટે કરવામાં આવે છે, ત્યાં જમા રકમની રકમ એટલી જ ઈનપુટ કર સુધી મર્યાદિત રહેશે જેટલી તેના વ્યવસાયના હેતુઓને આબદ્ધ હોય. જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૧૮નો પણ ઉલ્લેખ “વિશેષ પરિસ્થિતિઓમાં જમા રકમની

ઉપલબ્ધતા” દર્શાવવા માટે, ઇનપુટ્સના સંદર્ભમાં, કરવામાં આવ્યો હતો અને કલમ ૨૦નો ઉદ્દેશ “ઇનપુટ સેવા વિતરક દ્વારા જમા રકમના વિતરણની રીત” દર્શાવવા માટે કરવામાં આવ્યો હતો.

૧૩.૨ એ દર્શાવવામાં આવ્યું હતું કે જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૧૪૦(૩) ૧લી જુલાઈ ૨૦૧૭થી જી.એસ.ટી. અમલમાં આવતા, આકારણીધારકના હાથે ઉપલબ્ધ “ઇનપુટ કર જમા અંગેની સંક્રમણકાલીન વ્યવસ્થાઓ” માટે જોગવાઈ કરે છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે જી.એસ.ટી. અધિનિયમની ઉપરોક્ત જોગવાઈઓ સ્પષ્ટપણે દર્શાવે છે કે આકારણીધારકને કર અવધિના અંતે રહેલ “કોઈપણ” ઉપયોગમાં ન લેવાયેલ ઇનપુટ કર જમાની પરતફેર માંગવા માટે અધિનિયમની કલમ ૫૪(૩)ની જોગવાઈ મુજબ પરતફેર મેળવવાનો હક છે. આવી પરિસ્થિતિમાં એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ઉલટી શુલ્ક રચનાના કારણે પરતફેરની ગણતરી કરવા માટેનું સૂત્ર નિર્ધારિત કરતો નિયમ ૮૯(૫), તેથી, સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની કલમ ૫૪(૩)ની જોગવાઈના વિરુદ્ધ છે.

૨. આવકવેરા વિભાગ તરફથી કરવામાં આવેલી રજૂઆતો

૧૪. બીજી તરફ, સામાવાળા તરફથી હાજર વિદ્વાન સ્થાયી વકીલ શ્રી નિર્ઝર એસ. દેસાઈએ રજૂઆત કરી કે આ અરજીઓ સુનાવણીયોગ્ય નથી, કારણ કે સી.જી.એસ.ટી. નિયમોનો નિયમ ૮૯(૫) માત્ર ઉલટી શુલ્ક રચનાના કારણે આસેસી માટે ઉપલબ્ધ પરતફેરની ગણતરી કરવાની પદ્ધતિ જ નિર્ધારિત કરે છે અને તે કોઈ પણ રીતે સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૫૪ ની ઉપકલમ ૩

ની જોગવાઈઓના વિરોધમાં નથી, કારણ કે કલમ ૫૪ ની ઉપકલમ ૩ માત્ર એટલું જ પ્રદાન કરે છે કે ઉપકલમ (૧૦) ની જોગવાઈઓને આધીન રહી, નોંધાયેલ વ્યક્તિ કોઈપણ કર સમયગાળાના અંતે અપર્યુક્ત રહેલ કોઈપણ આગત કર જમા પરતફેરનો દાવો કરી શકે છે અને સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૫૪ ની ઉપકલમ ૩ ના પરંતુક દ્વારા અપર્યુક્ત રહેલ આગત કર જમા પરતફેરના દાવા પર પ્રતિબંધ મૂકવામાં આવ્યો છે, કારણ કે તે નીચેના કેસો સિવાય મંજૂર નહીં થાય – કરની ચુકવણી વિના કરવામાં આવેલ શૂન્ય-દરવાળી પૂર્તિઓ અને જ્યાં આગત પર કરનો દર નિર્ગત પૂર્તિઓ પરના કરના દર કરતાં વધુ હોવાના કારણે જમા સંચિત થઈ હોય, તેવા માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેની પૂર્તિઓ સિવાય, જેઓને જી.એસ.ટી. પરિષદની ભલામણો પર સરકાર દ્વારા સૂચિત કરવામાં આવી હોય.

૧૪.૧ એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે જી.એસ.ટી.ની કલમ ૧૬૪ દ્વારા કેન્દ્ર સરકારને પરિષદની ભલામણો પર, જાહેરનામા દ્વારા, આ અધિનિયમની જોગવાઈઓ અમલમાં મૂકવા માટે નિયમો બનાવવાનો અધિકાર અપાયો હતો. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે નિયમો બનાવવાની આ સત્તા જી.એસ.ટી. અધિનિયમની જોગવાઈઓ અમલમાં મૂકવા માટે સરકારને શક્ય તેટલી વિશાળ રીતે પ્રદાન કરવામાં આવી છે.

૧૪.૨ આગળ એવું પણ દર્શાવવામાં આવ્યું હતું કે કલમ ૧૬૪ની ઉપકલમ ૨ પણ સરકારને, ઉપકલમ (૧) ની જોગવાઈની સામાન્યતા પર પ્રતિકૂલ અસર કર્યા વિના, સીઝીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ દ્વારા જે તમામ અથવા કોઈપણ

બાબતો અંગે નિર્ધારિત કરવાનું આવશ્યક છે અથવા થઈ શકે છે, અથવા જે બાબતો અંગે નિયમો દ્વારા જોગવાઈઓ કરવાનાં છે અથવા થઈ શકે છે, તે બાબતો માટે નિયમો બનાવવાની સત્તા આપે છે અને કલમ ૧૬૪ની ઉપકલમ ૩ આવી નિયમોને પૂર્વલક્ષી અસર આપવાની સત્તા સરકારને આપે છે. તેથી, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સરકારે સીઝીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૬૪ હેઠળ પ્રદાન કરાયેલ આ નિયમ બનાવવાની સત્તાનો ઉપયોગ કરીને સીઝીએસટી નિયમો, ૨૦૧૭ બનાવ્યા છે. આવી પરિસ્થિતિમાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે નિયમ ૮૯(૫) ને અતિઅધિકારક્ષેત્ર ગણાવી શકાય નહીં, કારણ કે તે માત્ર ઊંધી શુલ્ક રચનાના કારણે મળવાપાત્ર પરતફેરની ગણતરી કરવાની પદ્ધતિ જ નક્કી કરે છે.

૧૪.૩ સામાવાળા તરફથી વિદ્વાન વકીલે આ અદાલતના વિલોપૂડ કેમિકલ્સ પ્રા. લિ. વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા, એસ.સી.એ. નં. ૪૨૫૨ ઓફ ૨૦૧૮ કેસમાં તા. ૧૨મી / ૧૮મી સપ્ટેમ્બર ૨૦૧૮ના રોજ આપવામાં આવેલ નિર્ણય પર આધાર રાખ્યો હતો અને વિશેષ કરીને અદાલતે અનુચ્છેદ નં. ૨૨, ૨૩, ૨૫, ૩૦, ૩૧ અને ૩૨માં કરેલ નીચેની નોંધો પર :

“૨૨. તેમ છતાં, અમે સીઝીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૬૪ પ્રત્યે ઉદાસીન રહી શકતા નથી, જે નિયમ બનાવવાની સત્તા વિષે છે અને નીચે મુજબ વાંચે છે :

“૧૬૪. સરકારને નિયમો બનાવવાની સત્તા :

(૧) સરકાર પરિષદની ભલામણો પર, અધિસૂચના દ્વારા, આ અધિનિયમની જોગવાઈઓનો અમલ કરવા માટે નિયમો બનાવી શકે છે.

(૨) ઉપકલમ (૧) ની જોગવાઈઓની સામાન્યતાને અશુભ રાખીને, સરકાર તે તમામ અથવા કોઈપણ બાબતો માટે નિયમો બનાવી શકશે, જેઓ આ અધિનિયમ દ્વારા નિર્ધારિત કરવી આવશ્યક છે અથવા કરી શકાય છે, અથવા જેઓના સંબંધમાં નિયમો દ્વારા જોગવાઈઓ કરવી છે અથવા કરી શકાય છે.

(૩) આ કલમ દ્વારા નિયમો બનાવવાની સોંપવામાં આવેલી સત્તામાં, આ અધિનિયમની જોગવાઈઓ અમલમાં આવે તે તારીખથી અગાઉની ન હોય તેવી કોઈ તારીખથી, તે નિયમોને અથવા તેમાંના કોઈને પણ ભૂતલક્ષી અસર આપવાની સત્તાનો સમાવેશ થશે.

(૪) ઉપકલમ (૨) ની ઉપકલમ (૧) હેઠળ બનાવવામાં આવેલા કોઈપણ નિયમોમાં એવી જોગવાઈ કરવામાં આવી શકે છે કે તેના ભંગ માટે દસ હજાર રૂપિયા કરતાં વધુ ન હોય એવો દંડ લાગુ પડશે.”

૨૩. સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૬૪ ની ઉપકલમ [૧] હેઠળ, તેથી, સરકાર પરિષદની ભલામણોના આધારે, જાહેરનામા દ્વારા, “અધિનિયમની જોગવાઈઓ અમલમાં મૂકવા માટે” નિયમો બનાવી શકતી હતી. આ રીતે નિયમ બનાવવાની આ સત્તા અત્યંત વ્યાપક શબ્દોમાં નિર્ધારિત કરવામાં આવી છે, જે સરકારને અધિનિયમની જોગવાઈઓ અમલમાં મૂકવા માટે નિયમો બનાવવાની સત્તા આપે છે.” કલમ ૧૬૪ ની ઉપકલમ [૨] ના શબ્દો પણ એટલાં જ વ્યાપક છે, કારણ કે તેમાં એવી જોગવાઈ છે કે, “ઉપકલમ (૧) ની જોગવાઈઓની સામાન્ય વ્યાપકતાને અશુભ રાખીને, સરકાર એવા તમામ અથવા કોઈપણ વિષયો બાબતે નિયમો બનાવી શકે છે, જે આ અધિનિયમ દ્વારા નિર્ધારિત

કરવાના આવશ્યક છે, અથવા નિર્ધારિત કરી શકાય છે, અથવા જે વિષયોમાં નિયમો દ્વારા જોગવાઈઓ કરવી આવશ્યક છે, અથવા કરી શકાય છે.” કલમ ૧૬૪ ની ઉપકલમ [૩], જેના સાથે અમને સીધી રીતે સંબંધ નથી, તેમ છતાં એવી જોગવાઈ કરે છે કે ઉક્ત કલમ દ્વારા પ્રદાન કરાયેલી નિયમો બનાવવાની સત્તામાં એવા નિયમોને ભૂતલક્ષી અસર આપવાની સત્તાનો પણ સમાવેશ થાય છે.

૨૫. અધિનિયમની કલમ ૧૪૦માં વ્યવસ્થા પરિવર્તન દરમિયાન અમુક લાભો આગળ લઈ જવાની કલ્પના કરવામાં આવી છે. સારી રીતે સ્થાપિત થયેલ સિદ્ધાંત મુજબ, શુલ્કના દરમાં ઘટાડો અથવા શુલ્કની ચુકવણીમાં છૂટછાટ, મુક્તિના સ્વરૂપની હોય છે અને આવી મુક્તિ આપવી તેમજ પરત ખેંચી લેવી, બંને બાબતો વિધાનમંડળ માટે હંમેશા ખુલી હોય છે. જયમ એન્ડ કંપની [ઉપરોક્ત] ના કેસમાં નોંધવામાં આવ્યું તેમ, સર્વોચ્ચ અદાલતે અવલોકન કર્યું હતું કે ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ વિધાનમંડળ દ્વારા આપવામાં આવતી એક પ્રકારની છૂટછાટ છે અને તે શરતોને આધીન રાખીને ઉપલબ્ધ કરાવી શકાય છે. તે જ રીતે, રિલાયન્સ ઈન્ડસ્ટ્રીઝ લિમિટેડ [ઉપરોક્ત] ના કેસમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું અને અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે કેટલું ટેક્સ ક્રેડિટ આપવાનું અને કઈ પરિસ્થિતિઓમાં આપવાનું તે વિધાનમંડળના ક્ષેત્રાધિકારનો વિષય છે. ગોદરેજ એન્ડ બોયસ એમએફજી. કો. પ્રા. લિમિટેડ [ઉપરોક્ત] ના કેસમાં, સર્વોચ્ચ અદાલતે એવો નિયમ ચથાપત્ રાખ્યો હતો, જે પ્રોવિઝોમાં નિર્દિષ્ટ દસ્તાવેજો જારી થયેલી તારીખથી છ માસ સુધી જ મોડવેટ ક્રેડિટનો લાભ લેવા

મર્યાદિત કરે છે. આવી સુધારાથી અસ્તિત્વમાં રહેલો અધિકાર છીનવાઈ જશે એવી દલીલ નામંજૂર કરવામાં આવી હતી.

૩૦. કન્હૈયા લાલ મુકુન્દલાલ સારાફ [ઉપરોક્ત] તથા તિલોકચંદ મોતીચંદ વિ. એચ.બી. મુનશી, સી.એસ.ટી. [ઉપરોક્ત] ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના આ બંને ચુકાદાઓ માફતલાલ ઈન્ડસ્ટ્રીઝ લિમિટેડ અને અન્ય, [ઉપરોક્ત] ના કેસમાં ૮ ન્યાયાધીશોની ખંડપીઠ સમક્ષ વિચારણા માટે આવ્યા હતા. માનનીય ન્યાયમૂર્તિ બી.પી. જીવન રેડ્ડીએ, બહુમતી પક્ષ માટે બોલતા, ચુકાદાના પરિણેદ ૧૦૮ માં નિષ્કર્ષોનો સાર સંક્ષેપ કર્યો હતો. અમારા હેતુ માટે સંબંધિત ભાગો નીચે મુજબ છે:

૧૦૮. [૧] જ્યાં કર/જકાતની પરતફેર એ આધારે માંગવામાં આવે છે કે તે અરજદાર/વાદી પાસેથી – કેન્દ્રીય આબકારી અને કસ્ટમ્સ કાયદા [સુધારા] અધિનિયમ, ૧૯૮૧ ના પ્રારંભ પહેલાં હોય કે ત્યારબાદ – કેન્દ્રીય આબકારી અને મીઠું અધિનિયમ, ૧૯૪૪ ને કેન્દ્રીય આબકારી દર અધિનિયમ, ૧૯૮૫ સાથે વાંચતાં અથવા કસ્ટમ્સ અધિનિયમ, ૧૯૬૨ ને કસ્ટમ્સ દર અધિનિયમ સાથે વાંચતાં, તેમની જોગવાઈઓનો ગેરઅર્થઘટન કરીને અથવા ગેરલાગુ કરીને, અથવા જણાવેલ અધિનિયમો હેઠળ જાહેર કરાયેલા કોઈ નિયમો, વિનિયમો અથવા સૂચનાઓનો ગેરઅર્થઘટન કરીને અથવા ગેરલાગુ કરીને વસૂલ કરવામાં આવી હોય, તો એવો દાવો અનિવાર્ય રીતે સંબંધિત અધિનિયમોની જોગવાઈઓ હેઠળ અને તે મુજબ, તે હેઠળ નિર્દિષ્ટ સત્તાધિકારીઓ સમક્ષ તથા તેમાં નિર્ધારિત મર્યાદાકાળની અંદર જ રજૂ કરવો આવશ્યક છે. તે બાબતે કોઈ દાવો

ચલાવી શકાતો નથી. જો કે અનુચ્છેદ ૨૨૬ હેઠળની વડી અદાલતોની અધિકારિતા – અને અનુચ્છેદ ૩૨ હેઠળની આ અદાલતની અધિકારિતા – જણાવેલ અધિનિયમોની જોગવાઈઓથી સીમિત કરી શકાતી નથી, તેમ છતાં તેઓ જરૂરથી તે અધિનિયમોની જોગવાઈઓમાં પ્રતિબિંબિત વિધાનસભાકીય આશયનો યોગ્ય વિચાર કરશે અને અધિનિયમની જોગવાઈઓ સાથે સુસંગત રીતે પોતાની અધિકારિતા વાપરશે. રિટ અરજીનો વિચાર અને તેનો નિકાલ અધિનિયમના પ્રકાશમાં અને તેની જોગવાઈઓ અનુસાર કરવામાં આવશે. રિટ અરજીનો વિચાર અને તેનો નિકાલ કલમ ૧૧બીની જોગવાઈઓના પ્રકાશમાં અને તે મુજબ કરવામાં આવશે. એનું કારણ એ છે કે અનુચ્છેદ ૨૨૬ હેઠળની સત્તાનો ઉપયોગ કાનૂનના શાસનને અમલમાં મૂકવા માટે થવો જોઈએ, તેને નાબૂદ કરવા માટે નહીં. કેન્દ્રીય આબકારી અને મીઠું અધિનિયમની કલમ ૧૧બી અને કસ્ટમ્સ અધિનિયમની કલમ ૨૭ સહિત જણાવેલ અધિનિયમો, ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૬૫ ના અર્થમાં “કાયદો” બને છે અને તેથી, જણાવેલ જોગવાઈઓ અનુસાર વસૂલ કરાયેલ, જાળવી રાખેલ અથવા પરત ન કરાયેલ કોઈપણ કર, જે તે સ્થિતિ મુજબ, કાયદાની સત્તા હેઠળ વસૂલ કરાયેલ, જાળવી રાખેલ અથવા પરત ન કરાયેલ ગણવું જોઈએ. બન્ને અધિનિયમો તે હેઠળ લાદવામાં આવેલી જકાતના આદાય, આકલન, વસૂલી અને પરતફેર માટેની જોગવાઈ ધરાવતા સ્વયંસંપૂર્ણ અધિનિયમો છે. કેન્દ્રીય આબકારી અને મીઠું અધિનિયમની કલમ ૧૧બી અને કસ્ટમ્સ અધિનિયમની કલમ ૨૭, ૧૯૯૧ ના [સુધારા] અધિનિયમ પહેલાં પણ અને પછી પણ, બંધારણીય રીતે માન્ય છે

અને તેમનું પાલન તથા અમલીકરણ કરવું જ પડે. કરાર અધિનિયમની કલમ ૭૨ નો આવી પરતફેરની માંગ પર કોઈ લાગુ પડતો નથી અને તે દાવો કે રિટ અરજી જાળવવા માટે આધારરૂપ બની શકતી નથી. નીચે પ્રસ્તાવના (૨) હેઠળ ઉદ્દેશિત બાબતો સિવાયની બધી પરતફેરની માંગણીઓ, જે તે સ્થિતિ મુજબ, કેન્દ્રીય આબકારી અને વેચાણ અધિનિયમ અથવા કસ્ટમ્સ અધિનિયમની જોગવાઈઓ હેઠળ જ દાખલ થવી અને નિર્ધારિત થવી જોઈએ. આ સંદર્ભે એ બાબત પર ભાર મૂકવો આવશ્યક છે કે અધિનિયમ હકીકતની હોય કે કાનૂનની, કોઈપણ ભૂલ સુધારવા માટે સંપૂર્ણ પ્રણાલી પ્રદાન કરે છે અને માત્ર અપીલ માટે અપીલાધિકરણ – જે કોઈ વિભાગીય અંગ નથી – સુધી જ નહીં, પણ આ અદાલત સુધીની જોગવાઈ કરે છે, જે એક દીવાની અદાલત છે. [૨] જ્યાં, જોકે, પરતફેર એ આધારે માંગવામાં આવે છે કે જે અધિનિયમની જોગવાઈ હેઠળ આદાય કરવામાં આવી હતી તે અસંવિધાનિક છે અથવા એવી ઠરાવવામાં આવી છે, ત્યારે એવો દાવો, અધિનિયમના વ્યાપની બહારનો દાવો હોવાને કારણે, દાવા દ્વારા અથવા રિટ અરજી દ્વારા કરી શકાય છે. તેમ છતાં, આ સિદ્ધાંત એક અપવાદને આધીન છે. જ્યાં કોઈ વ્યક્તિ વડી અદાલત અથવા સવોચ અદાલતનો આશ્રય લઈને કોઈ જોગવાઈની બંધારણીય માન્યતાને પડકારે છે પરંતુ નિષ્ફળ જાય છે, ત્યાં તે બીજી વ્યક્તિએ બીજા આધાર પર મેળવેલી અસંવિધાનિકતાની જાહેરાતનો લાભ લઈ શકતો નથી; તેનું કારણ એ છે કે જ્યાં સુધી તેનો પ્રશ્ન છે ત્યાં સુધી નિર્ણય અંતિમ બની ગયો છે અને બીજી વ્યક્તિના કેસમાં આવેલા નિર્ણયના આધારે તેને ફરીથી ખોલી શકાતો નથી; આ ત્રિલોકચંદ

મોતીચંદ [સુપ્રા] માં હિદાયતુલ્લાહ, સી.જે. ના અભિપ્રાયનો તારણસિદ્ધાંત છે અને અમે આદરપૂર્વક તેની સાથે સંમત છીએ. એવો દાવો ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૬૫ માં સમાવિષ્ટ ઘોષણાના બળે પણ અને કરાર અધિનિયમની કલમ ૭૨ ના બળે પણ જાળવી શકાય છે. આવા કેસોમાં મર્યાદાકાળની ગણતરી સ્વાભાવિક રીતે મર્યાદા અધિનિયમ, ૧૯૬૩ ની કલમ ૧૭ ની ઉપકલમ [૧] ના ખંડ (સી) ના મૂળભૂત સિદ્ધાંતને ધ્યાનમાં રાખીને કરવામાં આવશે. આવી પરિસ્થિતિમાં પરતફેરનો દાવો, જે તે સ્થિતિ મુજબ, કેન્દ્રીય આબકારી અને મીઠું અધિનિયમ અથવા કસ્ટમ્સ અધિનિયમની જોગવાઈઓથી નિયંત્રિત થઈ શકતો નથી, કારણ કે તે અધિનિયમો પોતાની કોઈ જોગવાઈ રદ ઠરાવવામાં આવે અને તેના કારણે પરતફેરનો દાવો ઊભો થાય એવી કલ્પના કરતા નથી. અન્ય શબ્દોમાં, આ સ્વરૂપનો દાવો જણાવેલ અધિનિયમોમાં કલ્પાયેલો નથી અને તેમના વ્યાપની બહાર છે. [૩] એક્સ એક્સ એક્સ [૪] બીજી વ્યક્તિના કેસમાં અદાલત અથવા અપીલાધિકરણ દ્વારા આપવામાં આવેલ નિર્ણયના આધારે કોઈપણ વ્યક્તિને પરતફેરનો દાવો કરવો ખુલ્લો નથી. તે એવો દાવો પણ કરી શકતો નથી કે બીજી વ્યક્તિના કેસમાં અદાલત/અપીલાધિકરણના નિર્ણયથી તેને કાનૂનની એવી ભૂલનો ભાન થયો છે જેના આધારે તેણે કર ચૂકવ્યો હતો, તેમજ તે એવો દાવો પણ કરી શકતો નથી કે કાનૂનની આવી કથિત ભૂલના શોધથી ત્રણ વર્ષની અંદર તે રિટ અરજી રજૂ કરવા અથવા દાવો સ્થાપિત કરવા હકદાર છે. વ્યક્તિ, તે ઉત્પાદક હોય કે આયાતકાર, તેને પોતાની જ લડત લડવી પડે અને આવી કાર્યવાહીમાં સફળ થવું કે નિષ્ફળ જવું પડે. એક

વખત તેના કેસમાં આકલન અથવા આદાય અંતિમ બની જાય પછી, તે તેને ફરીથી ખોલવાનો પ્રયત્ન કરી શકતો નથી, તેમજ બીજી વ્યક્તિના કેસમાં આવેલા નિર્ણયના આધારે એવા આકલન/આદેશને ફરીથી ખોલ્યા વિના પરતફેરનો દાવો પણ કરી શકતો નથી. તેના વિરુદ્ધનો કોઈપણ સિદ્ધાંત માત્ર જાહેર હિતને નોંધપાત્ર હાનિ પહોંચાડે છે એટલું જ નહીં, પરંતુ કાનૂનના અનેક સુસ્થાપિત સિદ્ધાંતોને આઘાતક છે. તે ગંભીર જાહેર અનિષ્ટને પણ જન્મ આપે છે. કરાર અધિનિયમની કલમ ૭૨ અથવા તે બાબતે મર્યાદા અધિનિયમ, ૧૯૬૩ ની કલમ ૧૭ [૧](સી), આવી પરતફેરની માંગ પર લાગુ પડતી નથી. [૫] બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૬૫ નું અર્થઘટન બંધારણની પ્રસ્તાવના તથા તેના અનુચ્છેદ ૩૮ અને ૩૯ માં નિર્ધારિત લક્ષ્ય અને આદર્શોના પ્રકાશમાં કરવું પડે. આર્થિક ન્યાયની કલ્પના એ માંગે છે કે કેન્દ્રીય આબકારી જકાત અને કસ્ટમ્સ જકાત જેવા પરોક્ષ કરોના કેસમાં, કાયદાની સત્તા વિના વસૂલ કરાયેલ કર અરજદાર વાદીને ત્યાં સુધી પરત આપવામાં ન આવે જ્યાં સુધી તે આ દલીલ ન કરે અને સ્થાપિત ન કરે કે તેણે જકાતનો ભાર કોઈ તૃતીય પક્ષ પર પસાર કર્યો નથી અને જણાવેલ જકાતનો ભાર તેણે પોતે જ વહન કર્યો છે. [૬] એક્સ એક્સ એક્સ [૭] પરતફેરની માંગણીઓની તપાસ કરતી વખતે, આવી માંગણીઓને મંજૂરી આપવાથી રાજ્યના વહીવટમાં જે નાણાકીય અસ્તવ્યસ્તતા સર્જાય તે અગત્યહીન પરિબળ નથી. જ્યાં અરજદાર-વાદીને કોઈ વાસ્તવિક નુકસાન કે હાનિ થઈ નથી, કારણ કે તેણે કર અથવા જકાતનો ભાર બીજી વ્યક્તિ પર પસાર કરી દીધો છે, ત્યાં તેની માંગ મંજૂર કરવી અથવા તેના હકમાં

હુકમનામું આપવું અન્યાયી થશે, કારણ કે તે જાહેર ખજાનાને અવશ્ય હાનિકારક અસર કરશે. મોટા દાવાઓના મામલામાં, તે રાજ્યના કારોબારના વહીવટમાં નાણાકીય અસ્તવ્યસ્તતા પણ ઊભી કરી શકે છે. [૮] આ અદાલતનો એસ.ટી.ઓ. વિ. કંઠૈયા લાલ મુકુંદલાલ સારાફ [સુપ્રા] માંનો નિર્ણય, જ્યાં સુધી તે ઉપરોક્ત (૧) અને (૭) માં પ્રતિપાદિત પ્રસ્તાવો વિરુદ્ધના સિદ્ધાંતો નિર્ધારિત કરે છે અથવા તેમ નિર્ધારિત કરે છે એવું સમજવામાં આવે છે, ત્યાં સુધી ખોટો ઠરેલો ગણવો જોઈએ. સમાન રીતે એવું પણ માનવું પડશે કે આ અદાલતના અનુગામી નિર્ણયો, જેઓએ કંઠૈયા લાલ [સુપ્રા] માંના જણાવેલ સિદ્ધાંતોનું અનુસરણ અને અમલ કર્યું છે, તેઓ પણ ઉપરોક્ત હદ સુધી ખોટા ઠરેલા ગણવા યોગ્ય છે. તેમ છતાં, આ જાહેરાત – અથવા ઉપરોક્ત પ્રસ્તાવના (૧) થી (૭) માં નિર્ધારિત કાનૂન – રાજ્યને એવા કર/જકાતની વસૂલી કરવાનો અધિકાર આપશે નહીં, જે પહેલેથી જ પરત કરવામાં આવ્યા છે અને જેના સંબંધમાં આ તારીખે કોઈ સત્તાધિકારી, અપીલાધિકરણ અથવા અદાલત સમક્ષ કોઈ કાર્યવાહી બાકી નથી. જોકે, બધી બાકી બાબતો અહીં જાહેર કરાયેલા કાનૂનથી નિયંત્રિત થશે, ભલે તે કાર્યવાહી બાકી હોય ત્યારે કર અથવા જકાત કોઈ સત્તાધિકારી, અપીલાધિકરણ અથવા અદાલતના આદેશ હેઠળ અથવા અન્યથા પરત કરવામાં આવ્યા હોય.

૩૧. આ નિર્ણય અનુસાર, તેથી, વધારાની શુલ્કની પરતફેર માંગવા માટે કેન્દ્રીય ઉત્પાદન શુલ્ક અને કસ્ટમ્સ કાયદાઓમાં સમાવિષ્ટ સમયમર્યાદા સંબંધિત જોગવાઈઓને અનુલંઘનીય માનવામાં આવી અને તેને સંવિધાનના અનુચ્છેદ

૨૬૫ ના અર્થમાં કાયદો રચતી જોગવાઈઓ તરીકે જોવામાં આવી. પરિણામે, આવી જોગવાઈઓ અનુસાર વસૂલ કરાયેલ, જાળવી રાખેલ અથવા પરત ન કરાયેલ કરને કાયદાની સત્તા હેઠળ વસૂલ કરાયેલ, જાળવી રાખેલ અને પરત ન કરાયેલ તરીકે માનવામાં આવશે. ત્રિલોકચંદ મોતીચંદ [સુપ્રા] મામલામાં સર્વોચ્ચ અદાલતે વ્યક્ત કરેલ દૃષ્ટિકોણને સમર્થન આપવામાં આવ્યું. દઢતાપૂર્વક જણાવાયું કે અન્ય વ્યક્તિના મામલામાં અદાલત અથવા અધિકરણ દ્વારા આપવામાં આવેલ નિર્ણયના આધારે કોઈપણ વ્યક્તિ માટે પરતફેરનો દાવો કરવો ખુલ્લો નહોતો. આવી વ્યક્તિ એવો દાવો કરી શકતી નથી કે અન્ય વ્યક્તિના મામલામાં અદાલત અથવા અધિકરણના નિર્ણયને કારણે તેને કાયદાની એવી ભૂલનો પત્તો લાગ્યો છે જેના આધારે તેણે કર ચૂકવ્યો હતો. આ સંદર્ભમાં નોંધવામાં આવ્યું કે તેના વિરુદ્ધનો કોઈપણ સિદ્ધાંત માત્ર જાહેર હિતને નોંધપાત્ર હાનિ પહોંચાડે છે એટલું જ નહીં, પરંતુ કાયદાના કેટલાંક સુસ્થાપિત સિદ્ધાંતોને પણ આઘાત પહોંચાડે છે. તે ગંભીર જાહેર અનિષ્ટને પણ જન્મ આપે છે. આ સંદર્ભમાં એમ પણ નોંધાયું કે પરતફેરના દાવાઓની તપાસ કરતી વખતે, આવા દાવાઓને મંજૂરી આપવાથી રાજ્યના વહીવટમાં જે આર્થિક અસ્થિરતા ઊભી થાય તે અસંગત વિચારણા ગણાશે નહીં. મોટા દાવાઓના મામલે, તે રાજ્યના કારોબારના વહીવટમાં આર્થિક અસ્થિરતા પેદા કરી શકે છે. એસ.ટી.ઓ. વિ. કનૈયા લાલ મુકુંદલાલ સરાફ [સુપ્રા] ના મામલાનો નિર્ણય, જ્યાં સુધી “તે આ સિદ્ધાંતોના વિરુદ્ધનો સિદ્ધાંત નિર્ધારિત કરે છે અથવા એમ

સમજવામાં આવ્યો છે કે તેણે એવો સિદ્ધાંત નિર્ધારિત કર્યો છે” ત્યાં સુધી, ખોટી રીતે નિર્ધારિત કરવામાં આવ્યો હતો એમ માનવામાં આવ્યું.

૩૨. તેથી, આવા વિશાળ પાયાના આર્થિક મુદ્દાઓમાં, વૈધાનિક જોગવાઈઓનું અર્થઘટન કરતી વખતે રાજ્યના ખજાનાને લગતા વ્યાપક પરિબળોને વિચારક્ષેત્રની બહાર રાખી શકાય નહીં. નિયમ બનાવવાની સત્તાવાળાની સત્તાઓની મર્યાદાથી પર કલમબાહ્ય નથી એવો સ્વતંત્ર નિષ્કર્ષ કાઢવા ઉપરાંત કે સીજીએસટી નિયમોની નિયમ ૧૧૭ ના ઉપનિયમ (૧) માં સમાવિષ્ટ સમયમર્યાદાની જોગવાઈઓ અધિનિયમ અથવા નિયમ બનાવવાની સત્તાવાળાની સત્તાઓની મર્યાદાથી પર નથી, આવી સત્તાઓનું અર્થઘટન માત્ર માર્ગદર્શક તરીકે કરવાથી ઇનપુટ પરના કરની જમા રકમના હસ્તાંતરણ અંગે અને જૂની પદ્ધતિમાંથી નવી પદ્ધતિમાં આવા અન્ય દાવાઓ અંગે અનંત દાવાઓ ઊભા થશે. નવા જીએસટી કાયદાઓ હેઠળ, વર્તમાન કરરચનાને ભારતીય પરિસ્થિતિમાં અભૂતપૂર્વ એવા ઉપક્રમ દ્વારા નવા કાનૂની સમૂહથી બદલવામાં આવી રહી હતી. તેથી, સ્થળાંતરણના સમયગાળા દરમિયાન વર્તમાન શુલ્કો અને જમા રકમોને આગળ લઈ જવાના દાવાઓ નિર્ધારિત સમયમર્યાદામાં જ કરવા યોગ્ય હતા. ઘોષણાઓ કરવાની સમયમર્યાદા દૂર કરી દેવાથી, નવી કરરચના અમલમાં મુકાયા પછી, વર્ષો સુધી ધીમે ધીમે આવતા અનેક વિશાળ પાયાના દાવાઓ ઊભા થઈ શકે. આથી, જમા રકમોના મેળાપનું કાર્ય અશક્ય ન હોય તો પણ અવ્યવહાર બની જશે તથા આવકવેરા વસુલાતના અંદાજો પર પણ અસર પડશે. આ જ સંદર્ભમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે મફતલાલ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ

લિમિટેડ (સુપ્રા) ના કેસમાં, ટ્રિબ્યુનલ અથવા અદાલત સમક્ષ કોઈ અન્ય વ્યક્તિને આવી કરવસુલાત ગેરકાયદેસર જાહેર કરાવવામાં સફળતા મળ્યાના આધાર પર કોઈ વ્યક્તિ ચુકવેલો કર પાછો મેળવવા માટે કાર્યવાહી શરૂ કરી શકે છે એવી દલીલ નકારી કાઢ્યા પછી, એ બાબતથી પણ પ્રભાવિત થઈ હતી કે જો દાવાઓ મોટા પાયાના હોય તો આવી કોઈપણ પરિસ્થિતિ સંપૂર્ણ અસ્તવ્યસ્તતા પેદા કરી શકે. આવી પરિસ્થિતિઓમાં, અરજદારો દ્વારા સીજીએસટી નિયમો તથા જીજીએસટી નિયમોની નિયમ ૧૧૭(૧) સામે કરવામાં આવેલા પડકારમાં અમને કોઈ તત્ત્વ જણાતું નથી.”

૩. વિશ્લેષણ

૧૫. સંબંધિત પક્ષોના વિદ્વાન વકીલોને સાંભળ્યા બાદ અને સીજીએસટી નિયમો, ૨૦૧૭ ના નિયમ ૮૮(૫) અતિઅધિકાર છે કે નહીં તે અંગેના વિવાદનો નિર્ણય કરવા માટે નોંધ પર રહેલી સામગ્રીનું અવલોકન કર્યા બાદ, સીજીએસટી અધિનિયમ, આઈજીએસટી અધિનિયમ અને સીજીએસટી નિયમો, ૨૦૧૭ ની નીચેની જોગવાઈઓનો ઉલ્લેખ કરવો પ્રસ્તુત રહેશે :

(૧) સીજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમો ૨(૬૨), ૨(૬૩), ૫૪ અને ૧૬૪ નીચે મુજબ છે:

“૨. વ્યાખ્યાઓ.— આ અધિનિયમમાં, જો સંદર્ભથી અન્યથા આવશ્યક ન હોય, તો—

(૬૨) — નોંધાયેલ વ્યક્તિના સંબંધમાં “આવક કર જમા” નો અર્થ તેના માટે કરવામાં આવેલ માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના કોઈપણ પુરવઠા પર

વસૂલવામાં આવેલ કેન્દ્રીય કર, રાજ્ય કર, એકીકૃત કર અથવા સંઘ પ્રદેશ કર થાય છે અને તેમાં નીચેનું સમાવેશ થાય છે— (એ) માલની આયાત પર વસૂલવામાં આવેલ એકીકૃત માલ અને સેવા કર; (બી) કલમ ૯ ની ઉપકલમો (૩) અને (૪) ની જોગવાઈઓ હેઠળ ચૂકવવાનો કર; (સી) એકીકૃત માલ અને સેવા કર અધિનિયમની કલમ ૫ ની ઉપકલમો (૩) અને (૪) ની જોગવાઈઓ હેઠળ ચૂકવવાનો કર; (ડી) સંબંધિત રાજ્ય માલ અને સેવા કર અધિનિયમની કલમ ૯ ની ઉપકલમો (૩) અને (૪) ની જોગવાઈઓ હેઠળ ચૂકવવાનો કર; અથવા (ઈ) સંઘ પ્રદેશ માલ અને સેવા કર અધિનિયમની કલમ ૭ ની ઉપકલમો (૩) અને (૪) ની જોગવાઈઓ હેઠળ ચૂકવવાનો કર, પરંતુ તેમાં સંયોજન લેવાય હેઠળ ચૂકવેલ કરનો સમાવેશ થતો નથી;

(૬૩) — ઇનપુટ કર જમા એટલે ઇનપુટ કરની જમા; કલમ ૫૪. કરની પરતફેર.—(૧) એવો કોઈપણ વ્યક્તિ, જે કોઈપણ કર અને તેવા કર ઉપર ચૂકવાયેલ વ્યાજ, જો હોય તો, અથવા તેના દ્વારા ચૂકવાયેલ અન્ય કોઈપણ રકમની પરતફેરનો દાવો કરે છે, તે સંબંધિત તારીખથી બે વર્ષ પૂર્ણ થાય તે પહેલાં, નિર્ધારિત કરવામાં આવી હોય તેવા ફોર્મ અને રીતમાં અરજી કરી શકે છે: પરંતુ, કલમ ૪૯ ની ઉપકલમ (૬) ના ઉપબંધો અનુસાર ઇલેક્ટ્રોનિક રોકડ ખાતાવહીમાં રહેલ કોઈપણ બાકીની રકમની પરતફેરનો દાવો કરતો નોંધાયેલ વ્યક્તિ, નિર્ધારિત કરવામાં આવી હોય તે રીતે કલમ ૩૯ હેઠળ રજૂ કરાયેલ રિટર્નમાં આવી પરતફેરનો દાવો કરી શકે છે.

(૨) XXXXX (૩) ઉપકલમ (૧૦) ની જોગવાઈઓને આધીન રહી, નોંધાયેલ વ્યક્તિ કોઈપણ કર અવધિના અંતે ઉપયોગમાં ન લેવાયેલ કોઈપણ ઇનપુટ કર જમા પરત મેળવવાનો દાવો કરી શકે છે: પરંતુ, ઉપયોગમાં ન લેવાયેલ ઇનપુટ કર જમાની પરત નીચેના સિવાયના કિસ્સાઓમાં મંજૂર કરવામાં આવશે નહીં—

(૧) કરની ચુકવણી કર્યા વિના કરવામાં આવેલ શૂન્ય દરવાળો પુરવઠો;

(૨) જ્યાં ઇનપુટ્સ પર કરનો દર આઉટપુટ પુરવઠાઓ પર કરના દર કરતાં વધુ હોવાને કારણે જમા જાવક સંચિત થઈ હોય ત્યાં (શૂન્ય-દરવાળા અથવા સંપૂર્ણપણે મુક્ત પુરવઠાઓ સિવાય), પરંતુ સરકાર દ્વારા પરિષદની ભલામણો પર જે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાઓ અંગે અધિસૂચના બહાર પાડવામાં આવી હોય તે સિવાય: વધુમાં એવી શરત રાખવામાં આવે છે કે જે કિસ્સાઓમાં ભારતની બહાર નિકાસ કરવામાં આવેલ માલ પર નિકાસ શુલ્ક લાગુ પડતું હોય, તેવા કિસ્સાઓમાં ઉપયોગમાં ન લેવાયેલ ઇનપુટ કર જાવકનું પરતફેર મંજૂર કરવામાં આવશે નહીં: તેમજ એવી પણ શરત રાખવામાં આવે છે કે જે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો પુરવઠાકર્તા કેન્દ્રીય કર સંબંધિત ડ્યૂટી ડ્રોબેકનો લાભ લેતો હોય અથવા આવા પુરવઠાઓ પર ચૂકવવામાં આવેલ એકીકૃત કરના પરતફેરનો દાવો કરતો હોય, તો ઇનપુટ કર જાવકનું પરતફેર મંજૂર કરવામાં આવશે નહીં.

(૪) અરજી સાથે નીચે મુજબ જોડાયેલું હોવું જોઈએ— (એ) અરજદારને પરતફેર બાકી હોવાનું સ્થાપિત કરવા માટે વિહિત કરવામાં આવે તેવા દસ્તાવેજ પુરાવા; અને (બી) અરજદાર રજૂ કરે તેવા દસ્તાવેજ અથવા અન્ય પુરાવા

(કલમ ૩૩ માં ઉલ્લેખિત દસ્તાવેજો સહિત), જેથી તે સ્થાપિત થાય કે જે કરની અને તેવા કર પર ચૂકવાયેલ વ્યાજની, જો કોઈ હોય, અથવા અન્ય કોઈ એવી રકમની બાબતમાં જેના સંબંધે આવી પરતફેરનો દાવો કરવામાં આવ્યો છે, વસૂલાત તેની પાસેથી કરવામાં આવી હતી અથવા તેણે ચૂકવણી કરી હતી અને તેવા કર તથા વ્યાજનો ભાર અન્ય કોઈ વ્યક્તિ પર પસાર કરવામાં આવ્યો ન હતો:

પરંતુ શરતે કે જ્યાં પરતફેર તરીકે દાવો કરાયેલી રકમ બે લાખ રૂપિયાથી ઓછી હોય, ત્યાં અરજદાર માટે કોઈ દસ્તાવેજ અથવા અન્ય પુરાવા રજૂ કરવું આવશ્યક રહેશે નહીં, પરંતુ તે પોતાની પાસે ઉપલબ્ધ દસ્તાવેજ અથવા અન્ય પુરાવાના આધારે એવી ઘોષણા દાખલ કરી શકશે, જેમાં પ્રમાણિત કરવામાં આવે કે તેવા કર અને વ્યાજનો ભાર અન્ય કોઈ વ્યક્તિ પર પસાર કરવામાં આવ્યો ન હતો.

કલમ ૧૬૪. નિયમો બનાવવાની સરકારની સત્તા.—(૧) સરકાર પરિષદની ભલામણોના આધારે, જાહેરનામા દ્વારા, આ અધિનિયમની જોગવાઈઓ અમલમાં મૂકવા માટે નિયમો બનાવી શકશે.

(૨) ઉપકલમ (૧) ની જોગવાઈઓની સામાન્ય વ્યાપકતાને કોઈ હાનિ પહોંચાડ્યા વિના, સરકાર તે તમામ અથવા તેમાંથી કોઈપણ બાબતો અંગે નિયમો બનાવી શકશે, જેઓ આ અધિનિયમ દ્વારા વિહિત કરવામાં આવવાની આવશ્યકતા ધરાવે છે, અથવા વિહિત કરવામાં આવી શકે છે, અથવા જેઓ અંગે નિયમો દ્વારા જોગવાઈઓ કરવામાં આવવાની છે અથવા કરવામાં આવી શકે છે.

(૩) આ કલમ દ્વારા નિયમો બનાવવાની પ્રદાન કરવામાં આવેલી સત્તામાં નિયમોને અથવા તેઓ પૈકી કોઈને પણ, આ અધિનિયમની જોગવાઈઓ અમલમાં આવે છે તે તારીખ કરતાં અગાઉની ન હોય તેવી તારીખથી, ભૂતલક્ષી અસર આપવાની સત્તાનો સમાવેશ થશે.

(૪) ઉપકલમ (૧) અથવા ઉપકલમ (૨) હેઠળ બનાવવામાં આવેલા કોઈપણ નિયમોમાં એવું જોગવાઈ કરવામાં આવી શકશે કે તેના ઉદ્ધંધન માટે દસ હજાર રૂપિયાથી વધારે નહીં એવો દંડ પાત્ર બનશે.”

(૨) એકીકૃત માલ અને સેવા કર અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૧૬ નીચે મુજબ વાંચવામાં આવે છે: “કલમ ૧૬. શૂન્ય દરવાળો પુરવઠો. – (૧) “શૂન્ય દરવાળો પુરવઠો” નો અર્થ માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના નીચે મુજબના કોઈપણ પુરવઠા, એટલે કે:— (એ) માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેની નિકાસ; અથવા (બી) વિશેષ આર્થિક ક્ષેત્રના વિકાસકર્તા અથવા વિશેષ આર્થિક ક્ષેત્રના એકમને માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો પુરવઠો.

(૨) કેન્દ્રિય માલ અને સેવા કર અધિનિયમની કલમ ૧૭ ની ઉપકલમ (પ) ની જોગવાઈઓના આધિન રહીને, ઇનપુટ કરની જામીન શૂન્ય-દરવાળી પુરવઠાઓ કરવા માટે લેવાઈ શકશે, તે છતાં કે એવો પુરવઠો મુક્ત પુરવઠો હોઈ શકે.

(૩) શૂન્ય દરવાળો પુરવઠો કરનાર નોંધાયેલ વ્યક્તિ નીચે દર્શાવાયેલા પૈકી કોઈપણ એક વિકલ્પ હેઠળ પરતફેરનો દાવો કરવા પાત્ર રહેશે, એટલે કે:— (એ) તે નિર્ધારિત કરવામાં આવે તેવી શરતો, સુરક્ષા ઉપાયો અને પ્રક્રિયાને આધીન રહી, બોન્ડ અથવા લેટર ઓફ અન્ડરટેકિંગ હેઠળ, એકીકૃત કરની

ચૂકવણી કર્યા વિના માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો પુરવઠો કરી શકશે અને અવપરાયેલ ઇનપુટ કર જમા પર પરતફેરનો દાવો કરી શકશે; અથવા (બી) તે નિર્ધારિત કરવામાં આવે તેવી શરતો, સુરક્ષા ઉપાયો અને પ્રક્રિયાને આધીન રહી, એકીકૃત કરની ચૂકવણી કરીને માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો પુરવઠો કરી શકશે અને કેન્દ્રિય માલ અને સેવા કર અધિનિયમની કલમ ૫૪ની જોગવાઈઓ અથવા તેના હેઠળ બનાવવામાં આવેલા નિયમો અનુસાર, પુરવઠો કરાયેલા માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંને પર ચૂકવાયેલ આવા કરની પરતફેરનો દાવો કરી શકશે.

(૩) સીજીએસટી નિયમો, ૨૦૧૭ નો નિયમ ૮૯ નીચે મુજબ છે: “ અધ્યાય ૧૦ પરતફેર ૮૯. કર, વ્યાજ, દંડ, ફી અથવા અન્ય કોઈ રકમની પરતફેર માટે અરજી.— (૧) કલમ ૫૫ હેઠળ જારી થયેલી સૂચના હેઠળ આવરી લેવાયેલા વ્યક્તિઓ સિવાય, પોતાના દ્વારા ચૂકવાયેલા કોઈ પણ કર, વ્યાજ, દંડ, ફી અથવા અન્ય કોઈ રકમની પરતફેરનો દાવો કરનાર કોઈપણ વ્યક્તિ, ભારત બહાર નિકાસ કરાયેલા માલ પર ચૂકવાયેલા સંકલિત કરની પરતફેર સિવાય, કમિશનર દ્વારા સૂચિત સુવિધા કેન્દ્ર મારફતે અથવા સીધા, સામાન્ય પોર્ટલ દ્વારા ફોર્મ જીએસટી આરએફડી-૦૧ માં ઇલેક્ટ્રોનિક રીતે અરજી દાખલ કરી શકે છે: પરંતુ શરત એવી કે કલમ ૪૯ ની ઉપકલમ (૬) ની જોગવાઈઓ મુજબ ઇલેક્ટ્રોનિક રોકડ ખાતાવહીમાં રહેલા બેલેન્સ સંબંધિત પરતફેરનો કોઈપણ દાવો, સંબંધિત કર અવધિ માટે ફોર્મ જીએસટીઆર-૩ અથવા ફોર્મ જીએસટીઆર-૪ અથવા ફોર્મ જીએસટીઆર-૭ માં, જેવી સ્થિતિ હોય તે

મુજબ, રજૂ કરાયેલ રિટર્ન દ્વારા કરી શકાય છે: વધુમાં શરત એવી કે વિશેષ આર્થિક ક્ષેત્ર એકમ અથવા વિશેષ આર્થિક ક્ષેત્ર વિકાસકર્તાને કરાયેલા પુરવઠા બાબતે, પરતફેર માટેની અરજી નીચે મુજબના દ્વારા કરવામાં આવશે – (એ) માલના પુરવઠાકર્તા દ્વારા, ત્યારે જ જ્યારે એવો માલ વિશેષ આર્થિક ક્ષેત્રમાં અધિકૃત કામગીરી માટે સંપૂર્ણપણે દાખલ કરવામાં આવ્યો હોય અને તે બાબતનું ઝોનના નિર્દિષ્ટ અધિકારી દ્વારા અનુમોદન કરવામાં આવ્યું હોય; (બી) સેવાઓના પુરવઠાકર્તા દ્વારા, અધિકૃત કામગીરી માટે સેવાઓની પ્રાપ્તિ સંબંધિત એવા પુરાવા સાથે, જેને ઝોનના નિર્દિષ્ટ અધિકારી દ્વારા અનુમોદિત કરવામાં આવ્યા હોય: તેમજ વધુમાં શરત એવી કે અનુમાનિત નિકાસ તરીકે ગણાતા પુરવઠા બાબતે, અરજી નીચે મુજબના દ્વારા કરવામાં આવી શકે છે, – (એ) અનુમાનિત નિકાસ પુરવઠાના ગ્રાહક દ્વારા; અથવા (બી) અનુમાનિત નિકાસ પુરવઠાના પુરવઠાકર્તા દ્વારા, તેવી પરિસ્થિતિઓમાં જ્યાં ગ્રાહક આવા પુરવઠા પર ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ લેતો નથી અને તે અસરનું એક ઉપક્રમ આપે છે કે પુરવઠાકર્તા પરતફેરનો દાવો કરી શકે તેમજ વધુમાં શરત એવી કે નોંધણી સમયે કલમ ૨૭ હેઠળ તેના દ્વારા જમા કરાવવામાં આવેલ આગોતરા કરમાંથી અરજદાર દ્વારા ચૂકવવાપાત્ર કરને સમાયોજિત કર્યા પછીની કોઈપણ રકમની પરતફેર, તેના દ્વારા રજૂ કરવાની આવશ્યક એવી અંતિમ રિટર્નમાં દાવો કરવામાં આવશે.

(૨) એક્સએક્સએક્સ (૩) એક્સએક્સએક્સ (૪) એકીકૃત માલ અને સેવા કર અધિનિયમ, ૨૦૧૭ (૨૦૧૭ નો ૧૩) ની કલમ ૧૬ ની ઉપકલમ (૩) ની જોગવાઈઓ અનુસાર બોન્ડ અથવા પ્રતિબદ્ધતા પત્ર હેઠળ કરની ચુકવણી વિના

કરવામાં આવેલ માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના શૂન્ય-દર પુરવઠાના કિસ્સામાં, દાખલ કર જમા પરતફેર નીચેના સૂત્ર મુજબ મંજૂર કરવામાં આવશે –
 પરતફેરની રકમ = (માલના શૂન્ય-દર પુરવઠાનું વળતર + સેવાઓના શૂન્ય-દર પુરવઠાનું વળતર) x નેટ આઈટીસી ÷ સમાયોજિત કુલ વળતર જ્યાં, –
 (એ) "પરતફેરની રકમ" નો અર્થ મંજૂરપાત્ર મહત્તમ પરતફેર થાય છે; (બી) "નેટ આઈટીસી" નો અર્થ સંબંધિત અવધિ દરમિયાન ઇનપુટ્સ અને ઇનપુટ સેવાઓ પર લેવામાં આવેલ દાખલ કર જમા થાય છે, પરંતુ તે દાખલ કર જમા સિવાય જે માટે ઉપનિયમો (જએ) અથવા (જબી) અથવા બંને હેઠળ પરતફેરનો દાવો કરવામાં આવ્યો હોય; (સી) "માલના શૂન્ય-દર પુરવઠાનું વળતર" નો અર્થ સંબંધિત અવધિ દરમિયાન બોન્ડ અથવા પ્રતિબદ્ધતા પત્ર હેઠળ કરની ચુકવણી વિના કરવામાં આવેલ માલના શૂન્ય-દર પુરવઠાના મૂલ્યથી થાય છે, પરંતુ તેવા પુરવઠાના વળતર સિવાય જેના સંબંધમાં ઉપનિયમો (જએ) અથવા (જબી) અથવા બંને હેઠળ પરતફેરનો દાવો કરવામાં આવ્યો હોય; (ડી) "સેવાઓના શૂન્ય-દર પુરવઠાનું વળતર" નો અર્થ બોન્ડ અથવા પ્રતિબદ્ધતા પત્ર હેઠળ કરની ચુકવણી વિના કરવામાં આવેલ સેવાઓના શૂન્ય-દર પુરવઠાના મૂલ્યથી થાય છે, જેની ગણતરી નીચે મુજબ કરવામાં આવશે, અર્થાત્:– સેવાઓનો શૂન્ય-દર પુરવઠો એ સંબંધિત અવધિ દરમિયાન સેવાઓના શૂન્ય-દર પુરવઠા માટે પ્રાપ્ત થયેલ ચુકવણીઓ તથા સેવાઓનો એવો શૂન્ય-દર પુરવઠો કે જેમાં પુરવઠો પૂર્ણ થયો હોય અને જેના માટે સંબંધિત અવધિ પહેલાંની કોઈપણ અવધિમાં પૂર્વચુકવણી પ્રાપ્ત થઈ હોય, તે બંનેના

કુલનો અર્થ થાય છે, જેમાંથી સેવાઓના એવા શૂન્ય-દર પુરવઠા માટે પ્રાપ્ત થયેલ અગ્રીમ રકમ ઘટાડવાની રહેશે કે જેના માટે સંબંધિત અવધિ દરમિયાન સેવાઓનો પુરવઠો પૂર્ણ થયો ન હોય; (ઈ) —સમાયોજિત કુલ વળતરનો અર્થ નીચેના મૂલ્યોના કુલ સરવાળાથી થાય છે— (એ) કલમ ૨ ની ઉપખંડ (૧૧૨) હેઠળ વ્યાખ્યાયિત મુજબ રાજ્ય અથવા કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશમાં થયેલ વળતર, જેમાં સેવાઓના વળતરનો સમાવેશ થતો નથી; અને (બી) ઉપરોક્ત ખંડ (ડી) મુજબ નિર્ધારિત સેવાઓના શૂન્ય-દર પુરવઠાનું વળતર તથા અશૂન્ય-દર સેવાપુરવઠાનું વળતર, પરંતુ નીચેનો સમાવેશ કર્યા વિના— (૧) શૂન્ય-દર પુરવઠા સિવાયના મુક્ત પુરવઠાનું મૂલ્ય; અને (૨) સંબંધિત અવધિ દરમિયાન, જો કોઈ હોય, તો તેવા પુરવઠાના વળતરનો સમાવેશ નહિ થાય જેના સંબંધમાં ઉપનિયમ (જએ) અથવા ઉપનિયમ (જબી) અથવા બન્ને હેઠળ પરતફેરનો દાવો કરવામાં આવ્યો હોય.

(એફ) —સંબંધિત અવધિનો અર્થ એવો સમયગાળો થાય છે જેના માટે દાવો દાખલ કરવામાં આવ્યો છે.

(જઅ) એક્સ એક્સ એક્સ એક્સ (જબ) એક્સ એક્સ એક્સ એક્સ (પ) ઉલટા શુલ્ક માળખાને કારણે પરતફેરના કેસમાં, આવકવેરા જમા રાહતની પરતફેર નીચેના સૂત્ર અનુસાર મંજૂર કરવામાં આવશે:—મહત્તમ પરતફેર રકમ = {(માલ અને સેવાઓના ઉલટા દરવાળા પુરવઠાનું ટર્નઓવર) x નેટ આઈ.ટી.સી. ÷ સમાયોજિત કુલ ટર્નઓવર} - આવા માલ અને સેવાઓના ઉલટા દરવાળા પુરવઠા પર ચુકવવાપાત્ર કર. સ્પષ્ટીકરણ:— આ ઉપનિયમના હેતુઓ માટે,

નીચેના અભિવ્યક્તિઓ – (અ) “નેટ આઈ.ટી.સી.” નો અર્થ સંબંધિત અવધિ દરમિયાન ઇનપુટ્સ પર લેવામાં આવેલ આવકવેરા જમા રાહત એવો થશે, પરંતુ તે આવકવેરા જમા રાહત સિવાય, જેના માટે પરતફેર ઉપનિયમો (જઅ) અથવા (જબ) અથવા બંને હેઠળ દાવો કરવામાં આવે છે; અને [“સમાયોજિત કુલ ટર્નઓવર” અને “સંબંધિત અવધિ” ને તે જ અર્થ હશે જે તેમને ઉપનિયમ (જ) માં સોંપવામાં આવ્યો છે.]

(જ) તા. ૧૮.૦૪.૨૦૧૮ની અધિસૂચના નં. ૨૧/૨૦૧૮-સીટી નીચે મુજબ વાંચવામાં આવે છે: “કેન્દ્રીય માલ અને સેવા કર નિયમો, ૨૦૧૭- વર્ષ ૨૦૧૮નો ચોથો સુધારો

૨. કેન્દ્રીય માલ અને સેવા કર નિયમો, ૨૦૧૭ માં, – (૧) નિયમ ૮૯ માં, ઉપનિયમ (પ) ના સ્થાને, નીચેનું પ્રતિસ્થાપિત કરવામાં આવશે, એટલે કે:–
“(પ). ઊલટા શુલ્ક માળખાના આધારે પરતફેરના કેસમાં, ઇનપુટ કર જમા પરતફેર નીચેના સૂત્ર મુજબ મંજૂર કરવામાં આવશે:– મહત્તમ પરતફેર રકમ = $\{(\text{ઊલટા દરવાળા માલ અને સેવાઓના પુરવઠાનો વળતર}) \times \text{ચોખ્ખું આઈ.ટી.સી.} \div \text{સમાયોજિત કુલ વળતર}\}$ – આવા ઊલટા દરવાળા માલ અને સેવાઓના પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર કર.

સ્પષ્ટીકરણ:– આ ઉપનિયમના હેતુઓ માટે, નીચે દર્શાવેલ અભિવ્યક્તિઓ –
(એ) “નેટ આઈ.ટી.સી.” નો અર્થ સંબંધિત અવધિ દરમિયાન ઇનપુટ્સ પર લેવાયેલ ઇનપુટ કર સાવકાસ એવો થશે, ઉપનિયમો (જએ) અથવા (જબી)

અથવા બંને હેઠળ જેના માટે પરતફેરનો દાવો કરવામાં આવ્યો હોય તે માટે લેવાયેલ ઇનપુટ કર સાવકાસ સિવાય; અને

(બી) “સમાયોજિત કુલ ફેરવટ” ને ઉપનિયમ (જ) માં તેને આપવામાં આવેલ તે જ અર્થ હશે.”;

(પ) અધિસૂચના નં. ૨૬/૨૦૧૮-સી.ટી. તારીખ ૧૩.૦૬.૨૦૧૮ નીચે મુજબ વાંચવા યોગ્ય છે: “કેન્દ્રીય માલ અને સેવા કર નિયમો, ૨૦૧૭-વર્ષ ૨૦૧૮નો પાંચમો સુધારો

૨. કેન્દ્રીય માલ અને સેવા કર નિયમો, ૨૦૧૭ માં, – (૧) નિયમ ૩૭ માં, ઉપનિયમ (૧) માં, પરંતુક પછી, નીચેનો પરંતુક ઉમેરવામાં આવશે, એટલે કે:– “આગળ વધુ એ શરતે કે કલમ ૧૫ ની ઉપકલમ (૨) ના ખંડ (બી) ની જોગવાઈઓ અનુસાર ઉમેરવામાં આવેલી કોઈપણ રકમના કારણે પુરવઠાના મૂલ્યને કલમ ૧૬ ની ઉપકલમ (૨) ના બીજા પરંતુકના હેતુઓ માટે ચૂકવાયેલ ગણવામાં આવશે.”; (૨) નિયમ ૮૩ માં, ઉપનિયમ (૩) માં, બીજા પરંતુકમાં, “એક વર્ષ” શબ્દોના સ્થાને “અઢાર મહિના” શબ્દો મૂકવામાં આવશે; (૩) ૦૧લી જુલાઈ, ૨૦૧૭ થી અમલમાં આવે તે રીતે, નિયમ ૮૯ માં, ઉપનિયમ (૫) ના સ્થાને, નીચે મુજબ મૂકવામાં આવશે, એટલે કે:– “(૫) ઉલટ કર માળખાના કારણે પરતફેરના કિસ્સામાં, ઇનપુટ કર જમા ની પરતફેર નીચેના સૂત્ર અનુસાર મંજૂર કરવામાં આવશે:–

વધુતમ પરતફેર રકમ = {(વસ્તુઓ અને સેવાઓના ઉલટા દરવાળા પુરવઠાનો વળતર) $\times$ ચોખ્ખી આઈ.ટી.સી $\div$ સમાયોજિત કુલ વળતર} – આવી ઉલટા દરવાળા વસ્તુઓ અને સેવાઓના પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર કર.

સ્પષ્ટીકરણ:- આ ઉપ-નિયમના હેતુઓ માટે, અભિવ્યક્તિઓ – (એ) નેટ આઈ.ટી.સી.નો અર્થ સંબંધિત અવધિ દરમ્યાન ઇનપુટ્સ પર મેળવેલ ઇનપુટ કર જમા થશે, પરંતુ એવો ઇનપુટ કર જમા સિવાય કે જેના માટે ઉપ-નિયમો (જઅ) અથવા (જબ) અથવા બન્ને હેઠળ પરતફેરનો દાવો કરવામાં આવ્યો હોય; અને (બી) સમાયોજિત કુલ વળતરનો અર્થ ઉપ-નિયમ (જ) માં તેને સોંપવામાં આવેલ તે જ અર્થ થશે.”

૧૬. રાજ્યના નાણાં પ્રધાનોની સશક્ત સમિતિ દ્વારા ભારત ખાતે માલ અને સેવા કર અંગે તા. ૧૦મી નવેમ્બર ૨૦૦૮ના પ્રથમ ચર્ચાપત્રના સંબંધિત ભાગનો ઉલ્લેખ કરવો પણ ફળદાયી રહેશે, જેમાં જીએસટીના ઔચિત્ય માટે નીચે મુજબ નિરીક્ષણ કરવામાં આવ્યું છે:

“જી.એસ.ટી.નું ઔચિત્ય ૧.૧૩ વેટ સાથેની આ સફળતા છતાં, કેન્દ્રિય સ્તર તેમજ રાજ્ય સ્તર બન્ને પર વેટની રચનામાં હજુ પણ કેટલીક ખામીઓ રહેલી છે. ભારત સરકારના સેન્ડવેટમાં રહેલી ખામી એ છે કે સેન્ડવેટના સર્વાંગી માળખામાં અનેક કેન્દ્રિય કરોનો સમાવેશ કરવામાં આવ્યો નથી, જેમ કે વધારાની કસ્ટમ શુલ્ક, અધિભાર વગેરે, અને પરિણામે ઉત્પાદકો/વિકેતાઓ માટે વ્યાપક આદાન કર તથા સેવા કરના સરભરાના લાભો પહોંચી બહાર રાખવામાં આવ્યા છે. વધુમાં, અસ્તિત્વમાં રહેલી સેન્ડવેટ યોજનામાં ઉત્પાદન

સ્તરથી નીચેના વિતરણ વેપારમાં મૂલ્યવર્ધનની શ્રેણીને આવરી લેવા માટે હજુ સુધી કોઈ પગલું લેવામાં આવ્યું નથી. કેન્દ્રિય સ્તરે જી.એસ.ટી.ની અમલવારીથી માત્ર વધુ કેન્દ્રિય પરોક્ષ કરોનો વ્યાપક સમાવેશ થશે અને સરભરા રાહતના હેતુસર માલ અને સેવા કરોનું એકીકરણ થશે એટલું જ નહીં, પરંતુ વિતરણ વેપારમાં મૂલ્યવર્ધનને આવરી લઈ અને અનુપાલનમાં વૃદ્ધિ થવાથી વેપારીઓના આધારક્ષેત્રના વિસ્તરણ દ્વારા કેન્દ્રને આવકમાં વધારો પણ થઈ શકે છે.

પ્રસ્તાવિત જી.એસ.ટી. મોડેલની મુખ્ય વિશેષતાઓ ૩.૨ માલ અને સેવાઓ કર અંગેના સંયુક્ત કાર્યસમૂહના અહેવાલ, રાજ્યો પાસેથી પ્રાપ્ત થયેલા અભિપ્રાયો તથા ભારત સરકારના મતને ધ્યાનમાં રાખીને, કેન્દ્ર અને રાજ્યોની નિર્ધારિત કામગીરીઓ અને જવાબદારીઓ ધરાવતી દ્વિસ્તરીય જી.એસ.ટી. રચનાની ભલામણ કરવામાં આવે છે. કેન્દ્ર અને રાજ્યો બન્ને પર બંધનકારક રહે તેવી યોગ્ય પદ્ધતિ ઘડવામાં આવશે, જેથી, જો જરૂરી હોય તો પરસ્પર સહમતિથી સ્વીકૃત બંધારણીય સુધારા સાથે, વધુ ફેરફારની આવશ્યકતા સહિત સુસંગત દરરચના જળવાઈ રહે. પ્રસ્તાવિત મોડેલની મુખ્ય વિશેષતાઓ નીચે મુજબ છે:

(૧) જી.એસ.ટી.ના બે ઘટકો હશે: એક કેન્દ્ર દ્વારા લાદવામાં આવશે (આગળ જતાં જેને કેન્દ્રીય જી.એસ.ટી. તરીકે ઓળખવામાં આવશે), અને બીજો રાજ્યો દ્વારા લાદવામાં આવશે (આગળ જતાં જેને રાજ્ય જી.એસ.ટી. તરીકે ઓળખવામાં આવશે). કેન્દ્રીય જી.એસ.ટી. અને રાજ્ય જી.એસ.ટી. માટેના દરો આવક સંબંધિત વિચારણાઓ અને સ્વીકાર્યતા પ્રતિબિંબિત થાય તે રીતે યોગ્ય રીતે નિર્ધારિત કરવામાં આવશે. આ દ્વિસ્તરીય જી.એસ.ટી. મોડેલને અનેક

અધિનિયમો દ્વારા અમલમાં મૂકવામાં આવશે (સી.જી.એસ.ટી. માટે એક અને દરેક રાજ્ય માટે એસ.જી.એસ.ટી.નો અધિનિયમ). તેમ છતાં, કાયદાની મૂળભૂત વિશેષતાઓ જેમ કે કરલાઘતા, કરપાત્ર ઘટનાની અને કરપાત્ર વ્યક્તિની વ્યાખ્યા, મૂલ્યાંકન સંબંધિત જોગવાઈઓ સહિત કરલાદનો ધોરણ, વર્ગીકરણનો આધાર વગેરે, શક્ય તેટલા પ્રમાણમાં આ અધિનિયમોમાં સમાન રહેશે.

(૨) કેન્દ્રીય જીએસટી અને રાજ્ય જીએસટી, નિર્ધારિત પ્રતિફળ માટે કરવામાં આવતા માલ અને સેવાઓના તમામ વ્યવહારો પર લાગુ પડશે, અપવાદરૂપ જાહેર કરાયેલા માલ અને સેવાઓ, જીએસટીના કાર્યક્ષેત્ર બહાર આવતા માલ અને નિર્ધારિત લઘુત્તમ મર્યાદા કરતાં નીચેના વ્યવહારોને બાદ કરતાં.

(૩) કેન્દ્રીય જી.એસ.ટી. અને રાજ્ય જી.એસ.ટી. અલગ અલગ રીતે કેન્દ્ર અને રાજ્યોના ખાતાઓમાં ચૂકવવાના રહેશે. તમામ સેવાઓ અને માલ માટેના ખાતા-મથકોમાં આ બાબતનો સંકેત હોય તે સુનિશ્ચિત કરવાનું રહેશે કે તે કેન્દ્રીય જી.એસ.ટી. સાથે સંબંધિત છે કે રાજ્ય જી.એસ.ટી. સાથે (જે રાજ્યને કર જમા થવાનો છે તેની ઓળખ સાથે).

(૪) કારણ કે કેન્દ્રીય જી.એસ.ટી. અને રાજ્ય જી.એસ.ટી. ને અલગ અલગ રીતે ગણવામાં આવવાના છે, તેથી કેન્દ્રીય જી.એસ.ટી. સામે ચૂકવવામાં આવેલ કરને કેન્દ્રીય જી.એસ.ટી. માટે ઇનપુટ કર જમા (આઈ.ટી.સી.) તરીકે લેવા દેવામાં આવશે અને તેનો ઉપયોગ ફક્ત કેન્દ્રીય જી.એસ.ટી. ની ચુકવણી સામે જ કરી શકાશે. રાજ્ય જી.એસ.ટી. માટે પણ એ જ સિદ્ધાંત લાગુ પડશે. કોઈપણ

કરદાતા અથવા નિકાસકારએ જમા રકમના ઉપયોગ અથવા પરતફેર માટે હિસાબી પુસ્તકોમાં અલગ અલગ વિગતો જાળવવી પડશે. વધુમાં, કેન્દ્રિય જી.એસ.ટી. અને રાજ્ય જી.એસ.ટી. માટે જમા લેવા અને તેના ઉપયોગ અંગેના નિયમો પરસ્પર સુસંગત રાખવામાં આવશે. (૫) આઈ.ટી.સી. નો કેન્દ્રિય જી.એસ.ટી. અને રાજ્ય જી.એસ.ટી. વચ્ચે પરસ્પર ઉપયોગ માન્ય રહેશે નહીં, સિવાય કે આઈ.જી.એસ.ટી. મોડેલ હેઠળ માલ અને સેવાઓના આંતર-રાજ્ય પુરવઠાના કેસમાં, જેનું સ્પષ્ટીકરણ આગળ કરવામાં આવ્યું છે. (૬) આદર્શ રીતે, જી.એસ.ટી. ની પરતફેરના કારણે જમા રકમ એકઠી થવા સંબંધિત સમસ્યાને કેન્દ્ર અને રાજ્યો બંનેએ ટાળવી જોઈએ, સિવાય કે નિકાસ, મૂડી માલની ખરીદી, નિષ્પન્ન કર કરતાં ઊંચા દરે ઇનપુટ કર વગેરે જેવા કેસોમાં, જ્યાં ફરીથી પરતફેર/સમાયોજન સમયમર્યાદા બાંધીને પૂર્ણ કરવું જોઈએ.

(૭) શક્ય તેટલી હદ સુધી, કેન્દ્રિય જી.એસ.ટી. અને રાજ્ય જી.એસ.ટી. બંનેની વસૂલી માટે એકસરખી પ્રક્રિયા અનુક્રમે કેન્દ્રિય જી.એસ.ટી. અને રાજ્ય જી.એસ.ટી. માટેના સંબંધિત કાયદામાં નિર્ધારિત કરવામાં આવશે.

(૮) કેન્દ્રીય જીએસટીનું વહીવટ કેન્દ્રને અને રાજ્ય જીએસટીનું વહીવટ રાજ્યોને સોંપવામાં આવશે. તેનો અર્થ એવો થશે કે સમગ્ર મૂલ્ય શ્રેણી માટે અને રાજ્યો તથા કેન્દ્ર માટે નિર્ધારિત માલ અને સેવાઓની મર્યાદાઓના આધારે તમામ કરદાતાઓ પર કેન્દ્ર અને રાજ્યોને સમવર્તી અધિકારક્ષેત્ર રહેશે.

(૯) જુદા જુદા રાજ્ય મૂલ્યવર્ધિત કર અધિનિયમોમાં હાલમાં નિર્ધારિત એવી મર્યાદા, જેના નીચે મૂલ્યવર્ધિત કર લાગુ પડતો નથી, તે રાજ્ય પ્રમાણે ભિન્ન છે.

રાજ્યોમાં એકસમાન રાજ્ય જી.એસ.ટી. મર્યાદા ઇચ્છનીય છે અને તેથી એવું માનવામાં આવે છે કે તમામ રાજ્યો અને સંઘ પ્રદેશો માટે માલ તથા સેવાઓ બન્ને માટે રૂપિયા ૧૦ લાખના કુલ વાર્ષિક વળતરની મર્યાદા, રાજ્યોને યોગ્ય વળતર આપવાની જોગવાઈ સાથે, સ્વીકારવામાં આવે; ખાસ કરીને એવા રાજ્યોમાં, જેમ કે ઉત્તર-પૂર્વીય પ્રદેશના રાજ્યો તથા વિશેષ શ્રેણીના રાજ્યો, જ્યાં મૂલ્યવર્ધિત કર પ્રણાલીમાં નીચી મર્યાદા પ્રચલિત હતી. નાના વેપારીઓ અને લઘુ ઉદ્યોગોના હિતને ધ્યાનમાં રાખીને તથા ઢિ-નિયંત્રણ ટાળવા માટે, રાજ્યોએ એવું પણ વિચાર્યું કે માલ માટે કેન્દ્રીય જી.એસ.ટી.ની મર્યાદા રૂપિયા ૧.૫ કરોડ રાખવામાં આવે અને સેવાઓ માટે કેન્દ્રીય જી.એસ.ટી.ની મર્યાદા પણ યોગ્ય રીતે ઊંચી રાખવામાં આવે. અહીં ઉલ્લેખનીય છે કે હાલમાં પણ સેવા કર અને સેનવેટમાં સેવાઓ (રૂ. ૧૦ લાખ) અને માલ (રૂ. ૧.૫ કરોડ) માટે જુદી જુદી મર્યાદા છે.”

૧૭. ફેબ્રુઆરી ૨૦૦૬માં પ્રકાશિત આંતરરાષ્ટ્રીય વેટ/જીએસટી માર્ગદર્શિકાઓનો પણ ઉલ્લેખ કરવો જરૂરી છે, જે નીચે મુજબ છે:

“આંતરરાષ્ટ્રીય વેટ/જીએસટી માર્ગદર્શિકાઓની પ્રસ્તાવના

૧. મૂલ્યવર્ધિત કરનો પ્રસાર (જેને માલ અને સેવા કર – જીએસટી પણ કહેવાય છે) છેલ્લા અડધી સદી દરમિયાન કરવેરા ક્ષેત્રમાં સૌથી મહત્વપૂર્ણ વિકાસ રહ્યો છે. ઉન્નીસસો સાઠના દાયકાના અંતમાં તે દસથી ઓછા દેશોમાં મર્યાદિત હતો, પરંતુ હવે તે અંદાજે ૧૩૬ દેશોમાં અમલમાં મૂકવામાં આવ્યો છે; અને આ દેશોમાં (ઓઈસીડીના સભ્ય દેશો સહિત) તે સામાન્ય રીતે કુલ કર આવકના પાંચમા હિસ્સા જેટલો ફાળો આપે છે. આવક ઊભી કરવાની દૃષ્ટિએ તટસ્થ અને

પારદર્શક રીત તરીકે મૂલ્યવર્ધિત કરની સ્વીકારાયેલી ક્ષમતાને કારણે ઓઈસીડીના તમામ સભ્ય દેશોએ (યુનાઈટેડ સ્ટેટ્સ સિવાય) આ વ્યાપક આધાર ધરાવતા ઉપભોગ કરને અપનાવ્યો. આંતરરાષ્ટ્રીય વેપાર પ્રત્યેના સિદ્ધાંતાત્મક તટસ્થ સ્વભાવને કારણે પણ વેપાર ઉદારિકરણના સંદર્ભમાં તે કસ્ટમ શુલ્કના સ્થાને વધુ પસંદગીનો વિકલ્પ બન્યો.

૨. એ જ સમયે, જ્યારે મૂલ્યવર્ધિત કર વિશ્વભરમાં પ્રસરી રહ્યો હતો, ત્યારે નિયંત્રણમુક્તિ, ખાનગીકરણ અને સંચાર પ્રૌદ્યોગિકી ક્રાંતિથી પ્રેરિત વૈશ્વિકીકરણના વિકાસના ભાગરૂપે માલસામાન અને સેવાઓમાં આંતરરાષ્ટ્રીય વેપાર ઝડપથી વિસ્તરી રહ્યો હતો. પરિણામે, વ્યક્તિગત દેશો દ્વારા અમલમાં રાખવામાં આવેલી મૂલ્યવર્ધિત કર પ્રણાલીઓ વચ્ચેના પરસ્પર સંબંધ વધુ તપાસના વિષય બન્યા છે, કારણ કે ક્ષિત્રિય કરવેરા તથા અનિર્ણિત બિન-કરવેરાની સંભાવના વધી ગઈ છે.

૩. જ્યારે આંતરરાષ્ટ્રીય વેપાર મુખ્યત્વે માલના વેપારથી લક્ષણિત હતો, ત્યારે કરની વસૂલાત સામાન્ય રીતે કસ્ટમ્સ સત્તાધિકારીઓ દ્વારા કરવામાં આવતી હતી, અને જ્યારે સેવાઓનો વેપાર મુખ્યત્વે દેશીય બજારોની અંદર થતો હતો, ત્યારે રાષ્ટ્રીય ઉપભોગ કરના નિયમો વચ્ચેની પરસ્પર ક્રિયાને વૈશ્વિક સ્તરે ધ્યાન આપવામાં આવે તેવી બહુ ઓછી જરૂરિયાત હતી. તાજેતરના વર્ષોમાં તે પરિસ્થિતિમાં નાટકીય ફેરફાર આવ્યો છે અને આંતરરાષ્ટ્રીય સ્તરે સંમત થયેલ અભિગમોના અભાવને, જેનો સ્ત્રોત તે જરૂરિયાતના અભાવ સુધી અનુસરવામાં આવી શકે છે, હવે વ્યવસાય અને સરકારો બંને માટે નોંધપાત્ર મુશ્કેલીઓ ઊભી

કરી રહ્યો છે, ખાસ કરીને સેવાઓ અને અમૂર્ત સંપત્તિના આંતરરાષ્ટ્રીય વેપાર માટે, તેમજ વધતી જતી રીતે માલના વેપાર માટે પણ.

જ. સંઘીય વ્યવસ્થાઓની અંદર કે આર્થિક રીતે એકીકૃત પ્રદેશોની અંદર આંતરરાજ્ય વેપાર માટે આ પ્રશ્ન મુશ્કેલ — અને ક્યારેક વિવાદાસ્પદ — રહેતો હોવા છતાં, ગંતવ્ય સિદ્ધાંત (અર્થાત્ નિકાસને શૂન્ય દરે ગણવી અને આયાત પર કર લગાવી ઉપભોગના અધિકારક્ષેત્રમાં કરારોપણ) આંતરરાષ્ટ્રીય ધોરણ છે. તેથી, પ્રશ્નો મુખ્યત્વે એ વ્યવહારિક મુશ્કેલીમાંથી ઉભા થાય છે કે દરેક વ્યવહાર માટે (અર્થાત્ કોઈ માલ, હક અથવા સેવાના વેચાણ માટે) કયા અધિકારક્ષેત્રમાં ઉપભોગ થયો માનવો અને પરિણામે કયા અધિકારક્ષેત્રમાં તેના પર કર વસૂલવો. વધુમાં, એ ધ્યાનમાં રાખવું જોઈએ કે મૂલ્યવર્ધિત કરની પદ્ધતિઓ અંતિમ ઉપભોગ પર કર લગાવવા માટે રચાયેલ છે અને તેથી, મોટા ભાગના કિસ્સાઓમાં કરનો વાસ્તવિક ભાર માત્ર ઉપભોક્તાઓએ જ વહન કરવો જોઈએ. વાસ્તવમાં, કર અંતે ઉપભોગ પર જ વસૂલવામાં આવે છે અને સંસ્થાઓ વચ્ચે થતા મધ્યવર્તી વ્યવહારો પર નહિ, કારણ કે આવી ખરીદીઓ પર વસૂલવામાં આવેલ કર, સિદ્ધાંતતઃ, સંપૂર્ણપણે કપાતપાત્ર હોય છે. આ લક્ષણ મૂલ્ય શ્રેણીમાં તથા આંતરરાષ્ટ્રીય વેપાર પ્રત્યે કરની તટસ્થતાને તેનું મુખ્ય વૈશિષ્ટ્ય આપે છે.

પ. તેમ છતાં, બહુભાગના દેશોએ પોતાની મૂલ્યવર્ધિત કર પ્રણાલીની કામગીરી માટે સમાન સિદ્ધાંતો સ્વીકાર્યા હોવા છતાં, તેની અમલવારીની રીતમાં, ઓઈસીડી સભ્ય દેશો વચ્ચે પણ, અનેક ભિન્નતાઓ યથાવત્ છે. આ

ભિન્નતાઓ માત્ર વિશિષ્ટ નીતિ-લક્ષ્યોને પૂર્ણ કરવા માટેની મુક્તિઓ અને વિશેષ વ્યવસ્થાઓના સતત અસ્તિત્વથી જ ઉભી થતી નથી, પરંતુ ઉપભોગના અધિકારક્ષેત્રની વ્યાખ્યા અને તેથી કરલાદણીની વ્યાખ્યા અંગેના અભિગમોમાં રહેલા તફાવતોથી પણ ઉત્પન્ન થાય છે. વધુમાં, મૂલ્યવર્ધિત કરો તથા અન્ય ઉપભોગ કરોની લાગુ પડતી પદ્ધતિમાં અનેક પ્રકારના ફેરફારો જોવા મળે છે, જેમાં સમાન અથવા સદૃશ સંકલ્પનાઓના ભિન્ન અર્થઘટનો; પુરવઠાના સમય અંગેના ભિન્ન અભિગમો અને તેનો પુરવઠાના સ્થળ સાથેનો પરસ્પર સંબંધ; સેવાઓ અને અમૂર્ત બાબતોની ભિન્ન વ્યાખ્યાઓ; તેમજ મિશ્ર પુરવઠા અંગે અસંગત વર્તનનો સમાવેશ થાય છે.

૬. ૧૯૯૦ના દાયકાના અંતથી, વ્યવસાયના સહકારથી ઓઈસીડીની નાણાકીય બાબતો અંગેની સમિતિ (સીએફએ) ના નેતૃત્વ હેઠળ થયેલ કાર્ય દ્વારા એ બહાર આવ્યું કે વર્તમાન આંતરરાષ્ટ્રીય કર પરિસ્થિતિ, ખાસ કરીને સેવાઓના વેપાર અને અમૂર્ત સંપત્તિઓના સંદર્ભમાં, વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિમાં અવરોધો ઊભા કરી રહી છે, આર્થિક વૃદ્ધિને અવરોધી રહી છે અને સ્પર્ધામાં વિકાર પેદા કરી રહી છે. સીએફએએ માન્ય કર્યું કે આ સમસ્યાઓ, વિશેષ કરીને ઢિ-કરવેરા અને અનિરિછત કરમુક્તિ સંબંધિત સમસ્યાઓ, ઉપચારાત્મક પગલાં જરૂરી બને એટલી મહત્વપૂર્ણ હતી. આ પરિસ્થિતિથી વ્યવસાયો અને કર વહીવટી તંત્રો બન્ને માટે સતત વધતા પ્રશ્નો ઊભા થાય છે, કારણ કે સ્થાનિક નિયમોને એકાંગી રીતે જોવામાં આવી શકતા નથી, પરંતુ તેમનો આંતરરાષ્ટ્રીય સ્તરે ઉકેલ લાવવો આવશ્યક છે.

૭. વ્યવસાયો વધતી જતી હદે સ્પર્ધામાં થતા એવા વિકારોનો સામનો કરી રહ્યા છે, જે ક્યારેક સ્થાનિક ઉત્પાદનની સરખામણીએ આયાતને અનુકૂળતા આપે છે અથવા તેમની સ્પર્ધાત્મકતા સુધારવાના ઉપાય તરીકે પ્રવૃત્તિઓને બહાર સોંપવામાં અવરોધ ઊભો કરે છે. બહુરાષ્ટ્રીય વ્યવસાયો એવા કાયદાઓ અને વહીવટી આવશ્યકતાઓનો સામનો કરે છે, જે એક દેશથી બીજા દેશમાં પરસ્પર વિરુદ્ધ હોઈ શકે છે. તેના પરિણામે અતિરિક્ત બોજા અને અનિશ્ચિતતાઓ ઊભી થાય છે, વિશેષ કરીને ત્યારે, જ્યારે તેઓ સંયુક્ત સેવા કેન્દ્રો, કેન્દ્રિત વેચાણ અને ખરીદીના કાર્યો, કૉલ સેન્ટરો, આંકડા પ્રક્રિયા અને માહિતી પ્રૌદ્યોગિકી આધાર જેવી કેટલીક નિશ્ચિત કામગીરીઓમાં વિશેષતા ધરાવે છે અથવા તેને એક નિશ્ચિત અધિકારક્ષેત્રમાં કેન્દ્રિત કરે છે. જ્યારે બે ભિન્ન અધિકારક્ષેત્રો એક જ પુરવઠા પર બંને કર વસૂલ કરે છે, ત્યારે વ્યવસાયો પર ઢિંગણ કરવેરાનો બોજો આવી શકે છે; પહેલું અધિકારક્ષેત્ર એ કારણસર કે તે પુરવઠાકર્તા સ્થાપિત છે તે અધિકારક્ષેત્ર છે અને બીજું અધિકારક્ષેત્ર એ કારણસર કે તે ગ્રાહક સ્થાપિત છે તે અધિકારક્ષેત્ર છે. ઉદાહરણ તરીકે, માલના ભાડે આપવાના પ્રસંગે, ત્રીજું અધિકારક્ષેત્ર, અર્થાત્ જ્યાં માલ સ્થિત છે તે અધિકારક્ષેત્ર, પણ કરનો દાવો કરી શકે છે. એવી પરિસ્થિતિઓમાં પણ અનિશ્ચિતતાઓ ઊભી થાય છે કે જેમાં, ઉદાહરણ તરીકે, એક દેશમાં સ્થાપિત કંપનીનું મુખ્ય મથક બીજા દેશમાં, જ્યાં તેની શાખા હોય, ત્યાંના ગ્રાહકોને પુરવઠો કરે છે (આકર્ષણનો બળ). ભલે કેટલાક દેશોએ વિદેશી વ્યવસાય દ્વારા વહન કરાયેલા કરના પરતફેરની યોજનાઓ અથવા તે જ અસર પ્રાપ્ત કરવા માટે નોંધણી પ્રક્રિયાઓ અમલમાં મૂકી

હોય, જેનો ઉદ્દેશ્ય ભાગે આ ભિન્ન અભિગમોના કેટલાક પરિણામોનો નિવારણ કરવો હોય, તેમ છતાં આવી યોજનાઓ, જ્યાં અસ્તિત્વમાં હોય, ત્યાં ઘણીવાર ભારરૂપ સાબિત થાય છે, ખાસ કરીને લઘુ, સૂક્ષ્મ અને મધ્યમ ઉદ્યોગો માટે.

૮. કર વહીવટીતંત્રો ઘણીવાર ઉપર ઉદ્દેખિત ઢિ-કરાધાનની પરિસ્થિતિઓને પ્રતિબિંબિત કરતી અનિચ્છિત અ-કરાધાનની પરિસ્થિતિઓનો સામનો કરે છે. ઉપભોગ કર સામાન્ય રીતે આ આધારે રચાયેલા હોય છે કે આવકની યોગ્ય વસૂલાત અને જમા કરવાની જવાબદારી વ્યવસાય સંસ્થાઓની હોય છે. વિવિધ અધિકારક્ષેત્રોમાં જટિલ, અસ્પષ્ટ અથવા અસંગત નિયમો કર વહીવટીતંત્રો માટે સંચાલિત કરવા મુશ્કેલ હોય છે અને તે વ્યવસાય માટે અનિશ્ચિતતાઓ તથા ઊંચો વહીવટી બોજ ઊભો કરે છે, જેના પરિણામે પાલનના સ્તરોમાં ઘટાડો થઈ શકે છે. વધુમાં, આવી પરિસ્થિતિ કરકપટ અને કરચોરીને પણ અનુકૂળ બનાવી શકે છે.

૯. પ્રત્યક્ષ કરના આંતરરાષ્ટ્રીય પાસાઓના નિવારણમાં ઓઈસીડી લાંબા સમયથી અગ્રણી સ્થાન ધરાવે છે. આ સંસ્થાએ આવક તથા મૂડી અંગેનું મોડેલ કર સંમેલન અને બહુરાષ્ટ્રીય ઉદ્યોગો તથા કર વહીવટ માટેની હસ્તાંતરણ કિંમતીકરણ માર્ગદર્શિકા જેવા આંતરરાષ્ટ્રીય સ્તરે માન્ય સાધનો વિકસાવ્યા છે. અત્યાર સુધી, વપરાશ કરોના ક્ષેત્રમાં આવું કોઈ સાધન ઉપલબ્ધ નહોતું. માત્ર ઓટાવા ફ્રેમવર્ક શરતો (૧૯૯૮), ઈ-કોમર્સના પરિપ્રેક્ષ્યમાં સરહદપાર સેવાઓ અને અમૂર્ત સંપત્તિના વપરાશ કર અંગેની માર્ગદર્શિકા (૨૦૦૧) અને વપરાશ કર માર્ગદર્શન શ્રેણી (૨૦૦૩) જ પ્રકાશિત કરવામાં આવી છે. તેથી, નાણાકીય

બાબતોની સમિતિએ આંતરરાષ્ટ્રીય સેવાઓ અને અમૂર્ત વસ્તુઓના વેપાર પર વપરાશ કરોના અમલ અંગેના ફ્રેમવર્ક સિદ્ધાંતોના સમૂહ પર કાર્ય આરંભ્યું. આ સિદ્ધાંતો ઓઈસીડી વેટ/જીએસટી માર્ગદર્શિકાનો પ્રથમ ભાગ બને છે. આ સિદ્ધાંતોનો વધુ વિકાસ એ હેતુથી કરવામાં આવશે કે દેશો (ઓઈસીડી તથા બિન-ઓઈસીડી બંને) તેમને કાયદાકીય વ્યવસ્થામાં અમલમાં મૂકી શકે. અનુભવના પ્રકાશમાં વિષયસૂચિ વિકસતી જશે અને સમય જતાં તેમાં સુધારો કરવામાં આવશે તથા તેને પૂર્ણતા અપાશે.”

માં વર્ણવાયેલા મૂળભૂત સિદ્ધાંતો

ઉપરોક્ત અહેવાલમાં આંતરરાષ્ટ્રીય વેટ/જીએસટી માર્ગદર્શિકાઓનો અધ્યાય ૧ નીચે મુજબ છે:

“મૂળભૂત સિદ્ધાંતો

આઈ.એ. પ્રસ્તાવના

૧. વિશ્વભરમાં અને ઓઈસીડી દેશોમાં મૂલ્યવર્ધિત કર અમલમાં મૂકવાની પદ્ધતિમાં અનેક તફાવતો છે. તેમ છતાં, કેટલીક સામાન્ય મૂળભૂત વિશેષતાઓ એવી છે જેનું વર્ણન નીચે મુજબ કરી શકાય છે: • મૂલ્યવર્ધિત કર ઉપભોગ પર લાગતો કર છે, જેનો ભાર અંતે અંતિમ ઉપભોક્તાઓ દ્વારા વહન કરવામાં આવે છે. • આ કર વ્યાપક આધાર પર લાદવામાં આવે છે (જેમ કે, નિર્દિષ્ટ ઉત્પાદનોને આવરી લેતા આબકારી શુલ્કોથી ભિન્ન રીતે); • સિદ્ધાંતતઃ, વ્યાપારધંધાએ પોતે આ કરનો ભાર વહન કરવો ન જોઈએ, કારણ કે એવી વ્યવસ્થા અસ્તિત્વમાં છે કે જે કંપનીઓ વચ્ચેના મધ્યવર્તી વ્યવહારો પર

લાદવામાં આવેલા કરની પરતફેર કરવાની મંજૂરી આપે છે. • આ પદ્ધતિ તબક્કાવાર પ્રક્રિયામાં કર વસૂલાત પર આધારિત છે, જેમાં અનુગામી કરદાતાઓ ખરીદી પર ભરાયેલ ઇનપુટ કર કપાત કરવાનો અને વેચાણ પર લાગેલ આઉટપુટ કરનો હિસાબ આપવા હકદાર હોય છે. પુરવઠા શ્રેણીમાં આવેલો દરેક વ્યાપાર આ કરના નિયંત્રણ અને વસૂલાતની પ્રક્રિયામાં ભાગ લે છે અને પોતાના માર્જિનને અનુરૂપ કરનો હિસ્સો જમા કરાવે છે, અર્થાત્ પુરવઠાકર્તાઓને ચૂકવેલ વેટ અને ગ્રાહકો પાસેથી વસૂલ કરેલ વેટ વચ્ચેના તફાવત પરનો કર. સામાન્ય રીતે, મૂલ્યવર્ધિત કર ધરાવતા ઓઈસીડી દેશો તમામ તબક્કાઓએ આ કર લાદે છે અને સામાન્ય રીતે અંતિમ ઉપભોક્તા સિવાયના તમામ દ્વારા ખરીદી પર ભરાયેલા કરની તાત્કાલિક કપાતની મંજૂરી આપે છે.

૨. આ લક્ષણો મૂલ્યવર્ધિત કરને તેની મુખ્ય આર્થિક વિશેષતા, એટલે કે તટસ્થતા, પ્રદાન કરે છે. અંતિમ ઉપભોક્તાને બાદ કરતાં, પુરવઠા શૃંખલા દરમિયાન ઇનપુટ કરની કપાતનો સંપૂર્ણ અધિકાર કરની તટસ્થતા સુનિશ્ચિત કરે છે, ભલે ઉત્પાદનનો સ્વભાવ, વિતરણ શૃંખલાની રચના અને તેની પહોંચાડવા માટે વપરાતા તકનીકી સાધનો (દુકાનો, ભૌતિક પહોંચાડણી, ઇન્ટરનેટ) કેવા પણ હોય.

૩. મૂલ્યવર્ધિત કર આંતરરાષ્ટ્રીય ધોરણો મુજબ આંતરરાષ્ટ્રીય વેપાર પ્રત્યે પણ તટસ્થ હોય છે, કારણ કે તે ગંતવ્ય આધારિત છે (જોકે સંઘીય બંધારણો અથવા આર્થિક રીતે એકીકૃત ક્ષેત્રોની અંદર થયેલા વ્યવહારો માટેનો નિયમ ભિન્ન હોઈ શકે). તેનો અર્થ એ થાય છે કે નિકાસ પર શૂન્ય દર લાગુ પડે છે અને આયાત

પર સ્થાનિક ઉત્પાદનને જે જ આધાર અને જે જ દરે કર લગાડવામાં આવે છે, તે જ આધારે અને તે જ દરે કર વસૂલવામાં આવે છે. હાલમાં અમલમાં રહેલા મોટાભાગના નિયમોનો હેતુ તેથી તે અધિકારક્ષેત્રની અંદર માલ અને સેવાઓના ઉપભોગ પર કર લાદવાનો છે, જ્યાં એવો ઉપભોગ થાય છે. જોકે, આ હેતુ માટે અમલમાં મૂકાયેલા વ્યવહારુ ઉપાયો દેશો મુજબ ભિન્ન હોય છે, જેના પરિણામે કેટલીક પરિસ્થિતિઓમાં દ્વિ-કરવેરો અથવા અનિરિચ્છિત બિન-કરવેરો સર્જાઈ શકે છે, તેમજ વ્યવસાય અને કર વહીવટ તંત્ર બન્ને માટે અનિશ્ચિતતા ઊભી થઈ શકે છે. ૧ જર્મનીએ આ સિદ્ધાંતો અંગે પોતાનું અનામત વ્યક્ત કર્યું હતું. લક્ઝમબર્ગે પરિષદ ૧૪ માં ઉદ્દેખિત પ્રથમ સિદ્ધાંત અંગે પોતાનું અનામત વ્યક્ત કર્યું હતું (“ઉપભોગ કરના હેતુઓ માટે આંતરરાષ્ટ્રીય સ્તરે વેપાર થતી સેવાઓ અને અમૂર્ત સંપત્તિઓ પર ઉપભોગના અધિકારક્ષેત્રના નિયમો અનુસાર કર લાદવો જોઈએ”).

૪. વેચાણકર પ્રણાલીઓ, તેમ છતાં વ્યવહારમાં ભિન્ન રીતે કાર્ય કરતી હોય, તેમ છતાં ઉપભોગના અધિકારક્ષેત્રની અંદર માલસામાનના, અને અમુક અંશે સેવાઓના, ઉપભોગ પર કર લાદવાનો પણ ઉદ્દેશ ધરાવે છે. આ હેતુસર, તેમની અમલવારીનો ઉદ્દેશ આંતરરાષ્ટ્રીય વેપાર પ્રત્યે તેને તટસ્થ રાખવાનો પણ હોય છે. તથાપિ, બહુમતી વેચાણકર પ્રણાલીઓમાં, વેપારીઓને અપરતિય વેચાણકરનો ભાર સહન કરવો પડે છે અને, જો તેઓ અનુસરેને માલસામાનની નિકાસ કરે, તો કિંમતે વેચાણકરનો એક ઘટક સમાયેલો રહેશે. ”

જી.એસ.ટી.માં ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટની યાંત્રિકી માટે નીચે મુજબ આપવામાં આવેલા સ્પષ્ટીકરણોના અધ્યાય ૧૯:

“પ્રકરણ ઓગણીસ જીએસટીમાં ઇનપુટ કર જમા મિકેનિઝમ

ઇનપુટ કર જમા નો અવિરત અને નિર્વિઘ્ન ક્રમ (આગળ “આઈ.ટી.સી.” તરીકે ઉલ્લેખિત) માલ અને સેવા કરની મુખ્ય વિશેષતાઓમાંથી એક છે. આઈ.ટી.સી. કરના પર કરના ચડતા પ્રભાવને ટાળવા માટેની એક યાંત્રિક વ્યવસ્થા છે. કરના ચડતા પ્રભાવનો સરળ ભાષામાં અર્થ ‘કર પર કર’ એવો થાય છે. વર્તમાન કરપ્રણાલી હેઠળ, કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા લાદવામાં આવતા કરની જમા રાજ્ય સરકારો દ્વારા લાદવામાં આવતા કરની ચુકવણી માટે સમાયોજનરૂપે ઉપલબ્ધ નથી, અને તેનો ઉલટો પણ લાગુ પડે છે. જી.એસ.ટી. પ્રણાલીની સૌથી મહત્વપૂર્ણ વિશેષતાઓમાંથી એક એ છે કે સમગ્ર પુરવઠા શૃંખલા કેન્દ્ર અને રાજ્ય સરકાર દ્વારા એકસાથે લાદવામાં આવતા જી.એસ.ટી.ને આધીન રહેશે. કારણ કે કેન્દ્ર અથવા રાજ્ય સરકારો દ્વારા વસૂલવામાં આવતો કર એ જ કરપ્રણાલીના ભાગરૂપ હશે, તેથી દરેક તબક્કે ચૂકવવામાં આવેલ કરની જમા તેના અનુસરણ કરતા દરેક પછીના તબક્કે કરની ચુકવણી માટે સમાયોજનરૂપે ઉપલબ્ધ રહેશે.

ચાલો આપણે સમજી લઈએ કે વર્તમાન વ્યવસ્થામાં કરનું ‘પર કર’ કેવી રીતે સર્જાય છે.

અંતિમ ઉત્પાદનના ઉત્પાદન માટે વપરાતા ઇનપુટ્સ પર વસૂલવામાં આવેલી કેન્દ્રીય ઉત્પાદન શુલ્કની રકમનો અંતિમ ઉત્પાદનમાં લાગતા કેન્દ્રીય ઉત્પાદન

શુલ્કની ચુકવણી માટે જમા તરીકે લાભ લઈ શકાય છે. ઉદાહરણ તરીકે, પેન બનાવવા માટે ઉત્પાદકને પ્લાસ્ટિકના દાણા, રિફિલ ટ્યુબ, ધાતુની કિલપ વગેરેની જરૂર પડે છે. જી.એસ.ટી.માં તમામ ઇલેક્ટ્રોનિક વે બિલ ૧૫૦ જી.એસ.ટી. ફ્લાયર્સ આ તમામ ‘ઇનપુટ્સ’ પર કેન્દ્રીય ઉત્પાદન શુલ્ક લાગુ પડે છે. આ ઇનપુટ્સનો ઉપયોગ કરીને એકવાર ‘પેન’નું ઉત્પાદન થાય પછી, તે પેન પર પણ કેન્દ્રીય ઉત્પાદન શુલ્ક લાગુ પડે છે. માનીએ કે ઉપરોક્ત તમામ ઇનપુટ્સનો ખર્ચ રૂપિયા ૧૦/- છે, જેના પર ૧૦% દરે કેન્દ્રીય ઉત્પાદન શુલ્ક ચૂકવવામાં આવે છે, એટલે રૂપિયા ૧. ઉત્પાદિત પેનનો ખર્ચ માનો રૂપિયા ૨૦/- છે, તો પેન પર ૧૦% દરે ચુકવવાપાત્ર કેન્દ્રીય ઉત્પાદન શુલ્ક રૂપિયા ૨/- થશે. હવે પેનનો ઉત્પાદક ઇનપુટ્સ પર ચૂકવવામાં આવેલ શુલ્ક, એટલે કે રૂપિયા ૧/-, નો ઉપયોગ પેન પરના શુલ્કની ચુકવણી માટે કરી શકે છે. તેથી તે ઇનપુટ્સ પર ચૂકવેલા રૂપિયા ૧ નો ઉપયોગ કરશે અને રૂપિયા ૧/- રોકડ દ્વારા ચૂકવશે (૧+૧=૨), જેથી પેનની કિંમત રૂપિયા ૨૨/- થાય છે. હકીકતમાં, તે ઇનપુટ્સના ખર્ચથી ઉપર ઉમેરાયેલ મૂલ્ય પર જ શુલ્ક ચૂકવે છે. આ પદ્ધતિ કરોના પરસ્પર સંચયને દૂર કરે છે. જોકે, જ્યારે ઉત્પાદક પેનને કોઈ વેપારીને વેચે છે ત્યારે તેને તેવા વેચાણ પર વેટ વસૂલવો આવશ્યક બને છે. પરંતુ વર્તમાન પદ્ધતિ હેઠળ, ઉત્પાદક પેન પર ચૂકવવામાં આવેલ કેન્દ્રીય ઉત્પાદન શુલ્કની જમાનો ઉપયોગ વેટની ચુકવણી માટે કરી શકતો નથી, કારણ કે આ બે આદાયો અનુક્રમે કેન્દ્રીય અને રાજ્ય સરકાર દ્વારા વસૂલવામાં આવે છે અને બંને વચ્ચે કોઈ વૈધાનિક કડી નથી. તેથી તેને પેનના સંપૂર્ણ મૂલ્ય, એટલે

કે રૂપિયા ૨૨/-, પર વેટ ચૂકવવો પડે છે, જેમાં હકીકતમાં રૂપિયા ૨/- જેટલું કેન્દ્રીય ઉત્પાદન શુલ્ક સામેલ છે. આ કરોનો પરસ્પર સંચય અથવા કર પર કર છે, કારણ કે હવે વેટ માત્ર પેનના મૂલ્ય એટલે કે રૂપિયા ૨૦/- પર જ નહીં પરંતુ કર એટલે કે રૂપિયા ૨/- પર પણ ચૂકવવામાં આવે છે. માલ અને સેવા કર (જી.એસ.ટી.) કરોના આવા પરસ્પર સંચયને ઘટાડશે. આ નવી પદ્ધતિ હેઠળ માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા પર કેન્દ્રીય અને રાજ્ય સરકારો દ્વારા વસૂલવામાં આવતા મોટાભાગના પરોક્ષ કરોને એક જ આદાય હેઠળ એકત્રિત કરવામાં આવશે. જે મુખ્ય કરો/આદાયો જી.એસ.ટી.માં એકત્રિત અથવા સમાવી લેવામાં આવનાર છે”

૧૮. કેન્દ્રીય આબકારી અને સીમાશુલ્ક બોર્ડ, નવી દિલ્હી દ્વારા માલ અને સેવાકર અધિનિયમ (જી.એસ.ટી.) અંગે વારંવાર પૂછાતા પ્રશ્નો દ્વિતીય આવૃત્તિ નં. ૩૧.૦૩.૨૦૧૭ માં નીચે મુજબ બહાર પાડવામાં આવ્યા છે:

૧. માલ અને સેવાઓ કર (જીએસટી) નો સારાવલોકન પ્ર. ૧. માલ અને સેવાઓ કર (જીએસટી) શું છે? ઉત્તર. તે માલ અને સેવાઓના વપરાશ પર આધારિત ગંતવ્યસ્થાન આધારિત કર છે. અગાઉના તબક્કાઓમાં ચૂકવાયેલા કરની જામા-બાદ ઉપલબ્ધ રાખીને, ઉત્પાદનથી લઈ અંતિમ વપરાશ સુધીના તમામ તબક્કાઓ પર તે વસૂલ કરવાનો પ્રસ્તાવ છે. સંક્ષેપમાં, માત્ર મૂલ્યવર્ધન પર જ કર લાગશે અને કરનો ભાર અંતિમ ગ્રાહકે વહન કરવાનો રહેશે. પ્ર. ૨. વપરાશ પર ગંતવ્યસ્થાન આધારિત કરની સંકલ્પના ચોક્કસપણે શું છે? ઉત્તર. કર તે કર લાદનાર સત્તાધિકારીને પ્રાપ્ત થશે જેને વપરાશના સ્થળ પર

અધિકારક્ષેત્ર હોય, જેને પુરવઠાનું સ્થળ પણ કહેવામાં આવે છે. પ્ર. ૩. હાલમાં અસ્તિત્વમાં રહેલા કયા કરોને જીએસટી હેઠળ સમાવવામાં લેવા પ્રસ્તાવિત છે ? ઉત્તર. જીએસટી નીચેના કરોનું સ્થાન લેશે: (૧) હાલમાં કેન્દ્ર દ્વારા લાદવામાં આવતા અને વસૂલ કરવામાં આવતા કર: અ. કેન્દ્રીય ઉત્પાદન શુલ્ક બ. ઉત્પાદન શુલ્કો (ઔષધીય અને પ્રસાધન તૈયારી) ક. વધારાના ઉત્પાદન શુલ્કો (વિશેષ મહત્વના માલ) ખ. વધારાના ઉત્પાદન શુલ્કો (વસ્ત્રો અને વસ્ત્ર ઉત્પાદનો) ગ. વધારાના સીમાશુલ્ક (સામાન્ય રીતે સીવીડી તરીકે ઓળખાતા) ૧૯. પરિપત્ર નં. ૭૯/૫૩/૨૦૧૮-જીએસટી, તા. ૩૧.૧૨.૨૦૧૮ મુજબ ઉલટા શુલ્ક માળખાના કારણે સંચિત ઇનપુટ કર જમા (આઈટીસી) ના પરતફેરના દાવાઓ માટે પરતફેરની રકમની ગણતરી નીચે મુજબ નિર્ધારિત કરવામાં આવી છે:

“ઊંધી કરચના ના કારણે સંચિત ઇનપુટ કર જમા (આઈ.ટી.સી.) ના પરતફેરના દાવાઓ માટે પરતફેરની રકમની ગણતરી: જ. એવી રજૂઆતો પ્રાપ્ત થઈ છે કે ઊંધી કરચના ના કારણે બિનઉપયોગી આઈ.ટી.સી. ના પરતફેરની પ્રક્રિયા કરતી વખતે, વિભાગીય અધિકારીઓ નિયમ ૮૯(પ) સી.જી.એસ.ટી. નિયમોમાં નિર્દિષ્ટ મહત્તમ પરતફેરની રકમની ગણતરી કરતી વખતે આવી આઈ.ટી.સી. ની રકમનો સમાવેશ ન કરીને, તેવા ઇનપુટ્સ પર ચૂકવેલ જી.એસ.ટી. ની આઈ.ટી.સી. નો પરતફેર નકારી રહ્યા છે, જે જી.એસ.ટી. ના સમાન અથવા તેથી નીચા દરે ખરીદવામાં આવ્યા હોય જે દર બહારગામી પુરવઠા પર લાગુ પડે છે. આ મુદ્દાનું પરીક્ષણ કરવામાં આવ્યું છે અને નીચેના મુદ્દાઓ

સ્પષ્ટ કરવામાં આવે છે: ક) સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૫૪(૩) મુજબ પ્રદાન કરાયેલ ઊંધી કરચના ના કિસ્સામાં બિનઉપયોગી આઈ.ટી.સી. નો પરતફેર, ત્યારે ઉપલબ્ધ થાય છે જ્યારે ઉપલબ્ધ આઈ.ટી.સી. ને આઉટપુટ કરની જવાબદારીની ચુકવણી માટે સમાયોજિત કર્યા પછી પણ આઈ.ટી.સી. બિનઉપયોગી રહે. જ્યાં વિવિધ ઇનપુટ્સ પર જુદા જુદા કરદર લાગુ પડતા હોય, ત્યાં સી.જી.એસ.ટી. નિયમોના નિયમ ૮૯(૫) માં આપેલ સૂત્રમાં “નેટ આઈ.ટી.સી.” શબ્દપ્રયોગ સંબંધિત અવધિ દરમિયાન તમામ ઇનપુટ્સ પર લેવામાં આવેલી આઈ.ટી.સી. ને આવરી લે છે, ભલે તે પર કરનો દર જેવો પણ હોય.

બી) ઉલ્ટી કર રચનાને કારણે સંચિત આઈટીસીની પરતફેરની ગણતરી, એવા કિસ્સાઓમાં જ્યાં અંતિમ ઉત્પાદન/નિર્ગમન પુરવઠામાં અનેક ઇનપુટ્સનો ઉપયોગ થાય છે, નીચેના ઉદાહરણની મદદથી સ્પષ્ટ રીતે સમજી શકાય છે: ૧. માની લઈએ કે ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં ઇનપુટ એ (જે પર ૫ ટકા જીએસટી લાગુ પડે છે) અને ઇનપુટ બી (જે પર ૧૮ ટકા જીએસટી લાગુ પડે છે) નો ઉપયોગ કરીને આઉટપુટ વાય (જે પર ૧૨ ટકા જીએસટી લાગુ પડે છે) નું ઉત્પાદન કરવામાં આવે છે. ૨. ઉપરોક્ત (૧) ની સ્થિતિમાં સંચિત આઈટીસીની પરતફેર, સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫૪(૩) તથા સીજીએસટી નિયમોની નિયમ ૮૯(૫) સાથે વાંચવામાં આવે ત્યારે ઉપલબ્ધ થશે, જેમાં આવી પરિસ્થિતિઓમાં મંજૂરપાત્ર મહત્તમ પરતફેરની રકમ માટેનું સૂત્ર નિર્ધારિત કરવામાં આવ્યું છે. ૩. આગળ એમ પણ માનીએ કે દાવેદાર સંબંધિત અવધિ

દરમિયાન, જેના માટે પરતફેરનો દાવો કરવામાં આવી રહ્યો છે, રૂપિયા ૩,૦૦૦/- મૂલ્યનું આઉટપુટ વાય પુરું પાડે છે. તેથી, ઉલ્ટા દરવાળા માલ અને સેવાઓના પુરવઠાનો ટર્નઓવર રૂપિયા ૩,૦૦૦/- રહેશે. કારણ કે દાવેદારના અન્ય કોઈ બાહ્ય પુરવઠા નથી, તેનો સમાયોજિત કુલ ટર્નઓવર પણ રૂપિયા ૩,૦૦૦/- રહેશે. જ. જો આપણે એમ માનીએ કે વાચના ઉત્પાદન માટે સંબંધિત અવધિમાં રૂપિયા ૫૦૦/- મૂલ્યનું ઇનપુટ એ અને રૂપિયા ૨,૦૦૦/- મૂલ્યનું ઇનપુટ બી ખરીદવામાં આવ્યા છે, તો નેટ આઈટીસી રૂપિયા ૩૮૫/- બરાબર થશે (ઇનપુટ એ અને ઇનપુટ બી પર અનુક્રમે રૂપિયા ૨૫/- અને રૂપિયા ૩૬૦/-).

વિ. તેથી, નેટ આઈટીસીને માલ અને સેવાઓના ઊંધા દરે કરપાત્ર પુરવઠાના વળતર અને સમાયોજિત કુલ વળતરનાં અનુપાતથી ગુણતા રૂ. ૩૮૫/- ની રકમ પ્રાપ્ત થશે. ડ. આમાંથી, જો આપણે આવા ઊંધા દરે કરપાત્ર માલ અથવા સેવાઓના પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર કર, જે રૂ. ૩૬૦/- છે, બાદ કરીએ, તો સીજીએસટી નિયમો, નિયમ ૮૯(પ) મુજબ વધુમાં વધુ પરતફેરની રકમ, જે રૂ. ૨૫/- છે, પ્રાપ્ત થાય છે. ”

ઉપરોક્ત પરિપત્રમાં સંચિત રિફંડ બાબતે “ઇનપુટ્સ” શબ્દના અર્થના ખોટા અર્થઘટન અંગે નીચે મુજબનું સ્પષ્ટીકરણ પણ કરવામાં આવ્યું છે

ઉલટા શુલ્ક માળખાને કારણે ઉત્પન્ન થતી ઇનપુટ સેવાઓ અને મૂડી માલ અંગેની ઇનપુટ કર જમા તરીકેની સવલત નીચે મુજબ:

““ઈનપુટ્સ” શબ્દના અર્થનો ગેરઅર્થઘટન”: ૧૨. એવું પ્રતિનિધિત્વ કરવામાં આવ્યું છે કે કેટલીક પ્રસંગોએ, વિભાગીય અધિકારીઓ ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં સીધી રીતે વપરાશમાં ન લેવાતા હોવાના આધાર પર સ્ટોર્સ અને સ્પેર્સ, પેકિંગ સામગ્રી, મશીનરીની મરામત માટે ખરીદેલ સામગ્રી, પ્રિન્ટિંગ અને સ્ટેશનરીની વસ્તુઓ પર ઉપલબ્ધ ઈનપુટ કર જમા (આઈટીસી) ને નેટ ઈનપુટ કર જમા (નેટ આઈટીસી) નો ભાગ ગણતા નથી અને તેથી તેમને ઈનપુટ તરીકે પાત્ર માનતા નથી. તેવી જ રીતે, એવા પણ દાખલાઓ છે જેમાં આવક ખાતામાં ખર્ચ તરીકે દાખલ કરાયેલા સ્ટોર્સ અને સ્પેર્સને મૂડીવસ્તુઓ તરીકે ગણવામાં આવે છે અને તેથી તેમના પર લેવાયેલ આઈટીસી ને નેટ આઈટીસીમાં સમાવેશ કરવામાં આવતો નથી, તેમ છતાં દાવેદાર દ્વારા તેના હિસાબી પુસ્તકોમાં આ માલનો મૂલ્ય મૂડીકરણ કરાયેલો નથી.

૧૩. ઉપરોક્ત બાબત સંબંધે, એ સ્પષ્ટ કરવામાં આવે છે કે ઈનપુટ્સ પર ચૂકવવામાં આવેલ જીએસટીનું ઈનપુટ કર જમા નોંધાયેલ વ્યક્તિને ત્યાં સુધી ઉપલબ્ધ રહેશે જ્યાં સુધી તે પોતાના વ્યવસાયના હેતુઓ માટે આવા ઈનપુટ્સનો ઉપયોગ કરે છે અથવા ઉપયોગ કરવાનો ઇરાદો ધરાવે છે અને જીએસટી અધિનિયમમાં અન્ય ક્યાંય આવા આઈટીસીના લાભ ગ્રહણ પર કોઈ વિશિષ્ટ પ્રતિબંધ નથી. સ્ટોર્સ અને સ્પેર્સ, પેકિંગ સામગ્રી વગેરેના આવક પુરવઠા પર ચૂકવવામાં આવેલ જીએસટી આઈટીસી તરીકે ત્યાં સુધી ઉપલબ્ધ રહેશે જ્યાં સુધી આ ઈનપુટ્સનો ઉપયોગ વ્યવસાયના હેતુ માટે અને/અથવા કરપાત્ર પુરવઠા કરવા માટે, જેમાં શૂન્ય-દરવાળા પુરવઠાનો પણ સમાવેશ થાય છે,

કરવામાં આવે છે અને આવા ઇનપુટ્સ માટેનો આઈટીસી સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૭(૫) હેઠળ પ્રતિબંધિત નથી. વધુમાં, મૂડી માલને સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૧૯) માં સ્પષ્ટ રીતે એવા માલ તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યા છે કે જેના મૂલ્યનું હિસાબી પુસ્તકોમાં મૂડીકરણ કરવામાં આવ્યું હોય અને જેનો ઉપયોગ વ્યવસાયના પ્રવાહમાં અથવા વ્યવસાયની વૃદ્ધિ માટે કરવામાં આવે છે અથવા કરવા માટેનો ઇરાદો હોય. સ્ટોર્સ અને સ્પેર્સ, જેના ઉપરનો ખર્ચ હિસાબી પુસ્તકોમાં આવક ખર્ચ તરીકે દાખલ કરવામાં આવ્યો હોય, તેને મૂડી માલ તરીકે માનવામાં આવી શકતા નથી. ઉલટા શુલ્ક માળખાને કારણે ઉત્પન્ન થયેલ ઇનપુટ સેવાઓ અને મૂડી માલના સંચિત આઈટીસીનું પરતફેર: ૧૪. સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫૪(૩) એ જોગવાઈ કરે છે કે જ્યાં ઇનપુટ્સ પરના કરનો દર આઉટપુટ પુરવઠા પરના કરના દર કરતાં વધુ હોવાને કારણે જમા નોંધ સંચિત થઈ હોય ત્યાં કોઈપણ ઉપયોગમાં ન લેવાયેલ આઈટીસીનું પરતફેર માંગી શકાય છે (શૂન્ય-દરવાળા અથવા સંપૂર્ણપણે મુક્ત પુરવઠા સિવાય). વધુમાં, સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૫૯) ઇનપુટ્સની વ્યાખ્યા એવા કોઈપણ માલ તરીકે કરે છે જે મૂડી માલ સિવાયના હોય અને જેનો ઉપયોગ સપ્લાયર દ્વારા વ્યવસાયના પ્રવાહમાં અથવા વ્યવસાયની વૃદ્ધિ માટે કરવામાં આવે છે અથવા કરવા માટેનો ઇરાદો હોય. આથી, ઇનપુટ્સમાં સેવાઓ અથવા મૂડી માલનો સમાવેશ થતો નથી. તેથી, સ્પષ્ટ છે કે કાયદાનો આશય ઉપયોગમાં ન લેવાયેલ ઇનપુટ કર જમાનાં પરતફેરના ભાગરૂપે ઇનપુટ સેવાઓ અથવા મૂડી માલ પર ચૂકવેલા કરના

પરતફેરને મંજૂરી આપવાનો નથી. અનુરૂપ રીતે, સીજીએસટી નિયમોને સીજીએસટી અધિનિયમ સાથે સુસંગત બનાવવા માટે, તા. ૧૩.૦૬.૨૦૧૮ના અધિસૂચના નં. ૨૬/૨૦૧૮-કેન્દ્રીય કર દ્વારા જારી કરવામાં આવી હતી, જેમાં જણાવવામાં આવ્યું હતું કે સીજીએસટી નિયમોના નિયમ ૮૯(પ) હેઠળ મહત્તમ પરતફેરની રકમની ગણતરી માટેના સૂત્રમાં વપરાયેલ ‘નેટ આઈટીસી’ શબ્દનો અર્થ સંબંધિત અવધિ દરમિયાન ઇનપુટ્સ પર ગ્રહણ કરાયેલ ઇનપુટ કર જમા એવો થશે, પરંતુ તે ઇનપુટ કર જમા સિવાય કે જેના માટે ઉપનિયમો (જએ) અથવા (જબી) અથવા બંને હેઠળ પરતફેર માંગવામાં આવ્યું હોય. ઉપરોક્તના પ્રકાશમાં, એ સ્પષ્ટ કરવામાં આવે છે કે કાયદો તેમજ સંબંધિત નિયમો બંને ઉલટા શુલ્ક માળખાને કારણે સંચિત થયેલ ઇનપુટ કર જમાનાં પરતફેરના ભાગરૂપે ઇનપુટ સેવાઓ અને મૂડી માલ પર ચૂકવેલ કરના પરતફેરને સ્પષ્ટપણે અટકાવે છે.”

૨૦. અધિનિયમ, નિયમો અને વિવિધ અધિસૂચનાઓની ઉપરોક્ત જોગવાઈઓના અવલોકન પરથી એવું જણાય છે કે નિયમ ૮૯(પ) અને ખાસ કરીને તેની સ્પષ્ટીકરણ (એ) મુજબ, નેટ ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટનો અર્થ સંબંધિત અવધિ દરમિયાન “ઇનપુટ્સ” પર લેવાયેલ “ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ” એવો થશે, પરંતુ ઉપનિયમ (જએ) અથવા (જબી) અથવા બંને હેઠળ જેના માટે પરતફેરનો દાવો કરવામાં આવ્યો હોય તેવા “ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ”ને બાદ રાખીને. તેથી, અરજદારની ફરિયાદ એવી છે કે સીજીએસટી નિયમો, ૨૦૧૭ ના નિયમ ૮૯ ના ઉપનિયમ ૫ ની સ્પષ્ટીકરણ (એ) માં માત્ર “ઇનપુટ્સ”નો જ ઉલ્લેખ કરવામાં

આવ્યો છે અને તેથી “ઈનપુટ સેવાઓ” પરનું “ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ” નિયમ ૮૯(પ) લાગુ કરીને પરતફેરની રકમની ગણતરી માટે પાત્ર ગણાતું નથી. આમ, તે સીજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૫૪ ની ઉપકલમ ૩ ની જોગવાઈનો ભંગ થવા સમાન બને છે, જે કોઈપણ નોંધાયેલ વ્યક્તિને કોઈપણ અપ્રયુક્ત ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટની પરતફેરનો દાવો કરવાનો હક આપે છે. કલમ ૫૪ ની ઉપકલમ ૩ ના પરંતુકની ઉપખંડ (૨) અપ્રયુક્ત ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટની પરતફેરના દાવાને તે કિસ્સાઓ સિવાય નકારે છે, જ્યાં ઈનપુટ્સ પરનો કરદર આઉટપુટ પુરવઠા પરના કરદર કરતાં વધુ હોવાને કારણે ક્રેડિટ સંચિત થયેલ હોય, પરંતુ સરકારે જીએસટી પરિષદની ભલામણો પર જે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા અંગે અધિસૂચના બહાર પાડી હોય તેવા પુરવઠા સિવાય. તેથી, સીજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૭ મુજબ “પુરવઠા”નો અર્થ શું છે તે સંદર્ભિત કરીને તેનું વિશ્લેષણ કરવું યોગ્ય રહેશે, કારણ કે તે પુરવઠાના ક્ષેત્રને વ્યાખ્યાયિત કરે છે અને નીચે મુજબ છે :

“પુરવઠાનો વ્યાપ

૭ (૧) આ અધિનિયમના હેતુઓ માટે, “પુરવઠો” શબ્દપ્રયોગમાં આનો સમાવેશ થાય છે—

ક) વ્યવસાયના પ્રવાહમાં અથવા તેની આગળવધારામાં, કોઈ વ્યક્તિ દ્વારા પ્રતિફળ માટે કરવામાં આવેલ અથવા કરવામાં આવવા માટે સંમતિ આપવામાં આવેલ માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાના તમામ સ્વરૂપો, જેમ કે

વેચાણ, હસ્તાંતરણ, વિનિમય, અદલાબદલી, પરવાનો, ભાડે આપવું, ભાડાપટ્ટો અથવા નિવર્તન;

(બી) પ્રતિફળ માટે સેવાઓની આયાત, ભલે તે વ્યવસાયના પ્રવાહમાં અથવા વ્યવસાયના પ્રોત્સાહનમાં હોય કે ન હોય;૧[અને];

(સી) અનુસૂચિ ૧ માં નિર્દિષ્ટ કરાયેલ પ્રવૃત્તિઓ, જે પ્રતિફળ વિના કરવામાં આવી હોય અથવા કરવાની સંમતિ આપવામાં આવી હોય. ૨ ***

(ડી) * * * * [(૧અ) જ્યાં કેટલીક પ્રવૃત્તિઓ અથવા વ્યવહારો ઉપકલમ (૧) ની જોગવાઈઓ અનુસાર પુરવઠો બને છે, ત્યાં તેમને અનુસૂચિ ૨ માં ઉલ્લેખિત મુજબ માલના પુરવઠા અથવા સેવાઓના પુરવઠા તરીકે ગણવામાં આવશે.]

(ડી) અનુસૂચિ ૨ માં ઉલ્લેખિત મુજબ માલના પુરવઠા અથવા સેવાઓના પુરવઠા તરીકે ગણવામાં આવનાર પ્રવૃત્તિઓ. ”

ઉપરોક્ત કલમ ૭ ની જોગવાઈમાં એવું નિર્ધારિત કરવામાં આવ્યું છે કે “પુરવઠાનો વ્યાપ” માં માલ અથવા સેવાઓના તમામ પ્રકારના પુરવઠાનો સમાવેશ થાય છે. તેથી, ઉલટ શુલ્ક માળખાને કારણે ઉત્પન્ન થયેલ “ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ” ના સંચિત પરતફેરની ગણતરીના હેતુસર “ઈનપુટ સેવાઓ” અને “મૂડી માલ” નો “ઈનપુટ્સ” માં સમાવેશ થતો નથી, જે બાબત પરિપત્ર નં. ૭૯/૫૩/૨૦૧૮-જી.એસ.ટી., તા. ૩૧.૧૨.૨૦૧૮ દ્વારા સ્પષ્ટ કરવામાં આવી છે, જેમાં જણાવવામાં આવ્યું છે કે કાયદાનો આશય એવો નથી કે બિનઉપયોગિત “ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ” ના ભાગરૂપે “ઈનપુટ સેવાઓ” પર

ચૂકવેલ કરનો પરતફેર મંજૂર કરવામાં આવે. તેથી, ઉલટ શુલ્ક માળખાને કારણે ઉત્પન્ન થયેલ બિનઉપયોગિત ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટનો પરતફેર નકારી શકાય કે નહીં તે વિચારવું આવશ્યક છે.

૨૧. ઇન્ટરકોન્ટિનેન્ટલ કન્સલ્ટન્ટ્સ એન્ડ ટેકનોલોજી પ્રા. લિ. વિ. યુનિયન બેંક ઓફ ઇન્ડિયા ના પ્રકરણમાં દિલ્લી વડી અદાલતે, જેનો અહેવાલ ૨૦૧૩ (૨૯) એસ.ટી.આર. (ડેલ.) માં પ્રસિદ્ધ થયો છે, સર્વોચ્ચ અદાલતના વિવિધ નિર્ણયોનો ઉલ્લેખ કરીને એવું ધારણ કર્યું છે કે જે નિયમ અધિનિયમની હદને વટાવે છે તે અધિકારાતીત છે અને તેથી તેને રદ કરવામાં આવવા પાત્ર છે, જેમ નીચે દર્શાવેલ છે:

“૧૨. આ સિદ્ધાંત માટે પૂરતું અધિકૃત સમર્થન ઉપલબ્ધ છે કે નિયમો મુખ્ય અધિનિયમની જોગવાઈઓને અતિક્રમિત કરી શકતા નથી અથવા તેના વિસ્તારથી આગળ જઈ શકતા નથી. સેન્ટ્રલ બેંક ઓફ ઇન્ડિયા વિ. ધેર વર્કમેન, એ.આઈ.આર. ૧૯૬૦ એસ.સી. ૧૨ માં, સર્વોચ્ચ અદાલતની બંધારણીય પીઠ બેંકિંગ કંપનીઝ અધિનિયમ, ૧૯૪૯ અંગે વિચારણા કરી રહી હતી. અધિનિયમની કલમ ૧૦ બેંકના કર્મચારીઓને ઔદ્યોગિક બોનસ આપવાનું નિષિદ્ધ કરે છે, કારણ કે એવો બોનસ એવો પરિશ્રમિક છે જે બેંકિંગ કંપનીના નફામાં હિસ્સાના સ્વરૂપમાં હોય છે. બેંકિંગ કંપનીઝ નિયમો, ૧૯૪૯ નો નિયમ ૫, જે કાયદેસર નિયમો હતા, તે મુજબ બેંકિંગ કંપનીએ રિઝર્વ બેંકના પ્રિન્સિપલ કચેરીને સમયાંતરે ફોર્મ-૧ માં હિસાબપત્રક મોકલવાનું હતું, જેમાં કંપનીના અધિકારીઓને અગાઉના કેલેન્ડર વર્ષ દરમિયાન ચૂકવવામાં આવેલ પરિશ્રમિક

દર્શાવવાનું હતું. ફોર્મની તળટીપમાં જણાવવામાં આવ્યું હતું કે પરિશ્રમિકમાં પગાર, મકાન ભથ્થું, મોંઘવારી ભથ્થું, બોનસ, ડિરેક્ટરોને ફી અને ભથ્થાં વગેરેનો સમાવેશ થાય છે. દલીલ એવી હતી કે નિયમ ૫ એ કલમ ૧૦ ના અર્થ અને વ્યાપને વિસ્તૃત કર્યો હતો. આ દલીલ નામંજૂર કરવામાં આવી હતી, પરંતુ તે આ આધારે નહિ કે નિયમ માન્ય રીતે કલમની સામગ્રીનો વિસ્તાર કરી શકે, પરંતુ આ આધારે કે કલમે પોતે જ “પરિશ્રમિક” શબ્દનો ઉપયોગ અત્યંત વિશાળ અર્થમાં કર્યો હતો. તેમ છતાં, અદાલતે સ્વીકાર્યું હતું કે નિયમ કાયદાથી આગળ જઈ શકતો નથી. સંબંધિત અવલોકનો આ મુજબ છે: –

અમે એવું નથી કહતાં કે કોઈ વૈધાનિક નિયમ ધારા ૧૦ ના અર્થક્ષેત્રને વિસ્તારી શકે; જો કોઈ નિયમ કલમ જેનું અવલોકન કરે છે તેનાથી આગળ જાય, તો એવો નિયમ અધિનિયમને આધીન રહીને માન્ય થવાનો નથી. તેમ છતાં, અમે અગાઉ દર્શાવ્યું છે કે ધારા ૧૦ પોતે જ “રેમ્યુનેરેશન” શબ્દનો અત્યંત વ્યાપક અર્થમાં ઉપયોગ કરે છે, અને નિયમ ૫ તથા પ્રારૂપ-૧ તે હદ સુધી કલમ સાથે સુસંગત છે.

હાજર મામલામાં એવું સૂચિત કરવામાં આવ્યું નથી કે “નાણાંમાં પ્રતિફળ” અથવા “વસૂલ કરાયેલ કુલ રકમ” એવા શબ્દોનો કલમ ૬૭ માં પોતે જ સેવા પ્રદાતા દ્વારા તેની મુસાફરી, હોટેલમાં રહેવું, પરિવહન તથા અન્ય ખિસ્સાખર્ચના ખર્ચા તરીકે વસૂલ કરાયેલ રકમોને સમાવી લેતા વ્યાપકતમ અર્થમાં ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો છે. આ શબ્દોની વ્યાખ્યા કલમની નીચે આપેલ સ્પષ્ટીકરણમાં કરવામાં

આવી છે અને એ નોંધપાત્ર છે કે મુસાફરી, હોટેલમાં રહેવું, પરિવહન વગેરે જેવા ખિસ્સાખર્ચના ખર્ચાઓને તે અભિવ્યક્તિઓમાં સમાવેશ કરવામાં આવ્યો નથી.

૧૩. બાબાજી કોન્ડાજી ગારડ વિ. નાસિક મર્ચન્ટ્સ કો-ઓપરેટિવ બેંક લિ., (૧૯૮૪) ૨ એસ.સી.સી. ૫૦ માં, સર્વોચ્ચ અદાલતે (ત્રણ-ન્યાયાધીશોની ખંડપીઠે) નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું હતું: -

હવે જો અધિનિયમ અને અધીનસ્થ વિધાન વચ્ચે કોઈ વિસંગતિ હોય, તો દૃઢપણે એવું કહેવા માટે વિસ્તૃત તર્કની જરૂર રહેતી નથી કે અધિનિયમને અધીનસ્થ વિધાન ઉપર પ્રાધાન્ય છે અને બાય-લો જો અધિનિયમ સાથે સુસંગત ન હોય, તો વૈધાનિક જોગવાઈને અમલમાં મૂકવા માટે તે નિયમ અથવા બાય-લોની અવગણના કરવી પડે. વૈધાનિક જોગવાઈને અગ્રતા છે અને તેનો પાલન કરવું જ જોઈએ.

૧૪. આ અદાલતના એક વિદ્વાન એકલ ન્યાયાધીશે દેવી દત્ત વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા, એ.આઈ.આર. ૧૯૮૫ દિલ્લી ૧૯૫ માં એવો નિર્ણય આપ્યો હતો કે ડિસ્પ્લેસ્ડ પર્સન્સ (કમ્પેન્સેશન એન્ડ રિહેબિલિટેશન) નિયમો, ૧૯૫૫ ના નિયમ ૧૦૨ ની ભાષા તેની વ્યાસિમાં વિશાળ હતી અને વળતર બિલમાં સમાવિષ્ટ તથા સંચાલન માટે મેનેજિંગ ઓફિસરને સોંપવામાં આવેલી મિલકતોને આવરી લેતી હતી, "પરંતુ સ્પષ્ટ છે કે ઉક્ત નિયમનું અર્થઘટન મૂળ કલમના પ્રકાશમાં કરવું પડે અને તેનું એવું અર્થઘટન કરી શકાતું નથી કે તે કલમ ૧૯ ની જ વ્યાસિ વધારતું હોય. અર્થઘટનનો એક સુસ્થાપિત સિદ્ધાંત એવો છે કે અધિનિયમ હેઠળ બનાવેલા નિયમોને બરાબર એવી જ રીતે ગણવા જોઈએ જાણે

કે તેઓ અધિનિયમમાં જ સમાવિષ્ટ હોય અને તેમની એવી જ અસર હોય જાણે કે તેઓ અધિનિયમમાં સમાવવામાં આવ્યા હોય. અર્થઘટનના નિયમોનો બીજો એક સમાન રીતે મૂળભૂત સિદ્ધાંત એ છે કે નિયમો અધિનિયમની જોગવાઈઓ સાથે સુસંગત હોવા જોઈએ. તેથી, નિયમ ૧૦૨ નું અર્થઘટન કલમ ૧૯ ની વ્યાપ્તિ અને વિસ્તારને અનુરૂપ રીતે કરવું જોઈએ અને જેટલી હદ સુધી તે કલમ ૧૯ ની જોગવાઈઓ સાથે અસંગત જણાય તેટલી હદ સુધી તેને અવગણવું જોઈએ ". આ અવલોકનો કરતાં વિદ્વાન એકલ ન્યાયાધીશે સ્ટેટ ઓફ ઉત્તર પ્રદેશ વિ. બાબુ રામ ઉપાધ્યાય, એ.આઈ.આર. ૧૯૬૧ એસ.સી. ૭૫૧ માં સર્વોચ્ચ અદાલતના ચુકાદાનો ઉલ્લેખ કર્યો હતો અને તેનું અનુસરણ કર્યું હતું.

૧૫. કરવેરા ન્યાયશાસ્ત્રમાં સ્થિતિ ભિન્ન નથી અને સીઆઈટી વિ. એસ. ચેન્નિયાપ્પા મુદાલિયાર, (૧૯૬૯) ૭૪ આઈટીઆર ૪૧ માં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું છે કે જો કોઈ નિયમ સ્પષ્ટપણે મુખ્ય અધિનિયમ સાથે વિરુદ્ધ આવે અથવા અધિનિયમની મૂળભૂત જોગવાઈઓ અને તે હેઠળ બનાવવામાં આવેલા નિયમો વચ્ચે કોઈ અસંગતિ હોય, તો અધિનિયમની જોગવાઈઓને અનુસરીને નિયમને પાછળ હટવું પડે. બિમલ ચંદ્ર બેનર્જી વિ. મધ્ય પ્રદેશ રાજ્ય અને અન્ય, (૧૯૭૧) ૮૧ આઈટીઆર ૧૦૫ માં, હેગડે ન્યાયાધીશ મધ્ય પ્રદેશ આબકારી અધિનિયમ, ૧૯૧૫ ની જોગવાઈઓનું પરીક્ષણ કરી રહ્યા હતા. વિધાનમંડળે માત્ર તે જ વસ્તુઓ ઉપર આબકારી શુલ્ક લાદ્યું હતું જે તે અધિનિયમની કલમ ૨૫ ની પરિધિમાં આવતી હતી. રાજ્ય સરકાર તરીકેની નિયમ બનાવવાની સત્તાધિકારીએ એવી વસ્તુઓ ઉપર શુલ્ક લાદવાનો દાવો

કર્ચો હતો, જે આ કલમની પરિધિમાં આવતી નહોતી. રાજ્ય સરકારનું આ કૃત્ય કલમની સીમા બહારનું હોવાનું ઠરાવતા, નીચે મુજબ અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું: –

કોઈ પણ ઉપવિધિ અથવા નિયમ અથવા વિનિયમ દ્વારા કોઈ કર લાદી શકાય નહીં, જો સુધી તે કાયદો, જેના હેઠળ અધીનસ્થ વિધાન બનાવવામાં આવ્યું છે, ખાસ કરીને એવો કર લાદવાની સત્તા આપતો ન હોય, ભલે એવું માનવામાં આવે કે કર લાદવાની સત્તા કાર્યપાલિકાને સોંપી શકાય છે. કાયદા દ્વારા પ્રદાન કરાયેલી વૈધાનિક સત્તાના આધારનો નિયમ બનાવનાર સત્તાધિકારીએ અતિક્રમણ કરી શકતો નથી. નિયમ બનાવનાર સત્તાધિકારી પાસે સર્વસમાવેશક સત્તા હોતી નથી. તેને તેને પ્રદાન કરાયેલી સત્તાની મર્યાદાઓની અંદર કાર્ય કરવું પડે છે.

૧૬. સી.આઈ.ટી., આંધ્ર પ્રદેશ વિ. તાજ મહલ હોટેલ, (૧૯૭૧) ૮૨ આઈ.ટી.આર. ૪૪ માં સર્વોચ્ચ અદાલતે એવું ઠરાવ્યું હતું કે "નિયમો માત્ર અધિનિયમની જોગવાઈઓ અમલમાં મૂકવાના હેતુ માટે બનાવવામાં આવ્યા હતા અને તેઓ અધિનિયમ દ્વારા પ્રદાન કરવામાં આવેલું હક છીનવી શકતા નહોતા અથવા તેની અસરને ક્ષીણ કરી શકતા નહોતા."

૧૭. કમિશનર્સ ઓફ કસ્ટમ્સ એન્ડ એક્સાઈઝ વિ. ક્યોર એન્ડ ડીલી લિ., (૧૯૬૧) ૩ ડબલ્યુએલઆર ૭૮૮ (ક્યુબી) માં હકીકતો આ પ્રકારની હતી. યુનાઈટેડ કિંગડમના ફાઈનાન્સ અધિનિયમ, ૧૯૪૦ ની કલમ ૩૩(૧) દ્વારા એવી જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી કે કમિશનર્સ એવા કોઈપણ ઉપાય માટે

નિયમો બનાવી શકે, જે અધિનિયમની જોગવાઈઓને અમલમાં મૂકવાના હેતુસર તથા તેમને પોતાની ફરજો નિર્વહ કરવા સક્ષમ બનાવવા માટે તેમની દૃષ્ટિએ જરૂરી જણાતો હોય. કમિશનર્સે પરચેઝ ટેક્સ રેગ્યુલેશન્સ, ૧૯૪૫ નો નિયમ ૧૨ ઘડ્યો. તેમાં જણાવાયું હતું કે જો કોઈ વ્યક્તિ નિયમ મુજબ આવશ્યક રિટર્ન રજૂ કરવામાં નિષ્ફળ જાય અથવા અધૂરો રિટર્ન રજૂ કરે, તો કમિશનર્સ તે વ્યક્તિ પાસેથી બાકી હોવાનું તેમને જણાતું કરનું પરિમાણ નિર્ધારિત કરી શકે અને તેની ચુકવણીની માંગ કરી શકે. કમિશનર્સ દ્વારા નિર્ધારિત આવું પરિમાણ તે વ્યક્તિ પાસેથી વસૂલપાત્ર યોગ્ય કર ગણાશે અને માંગણી કરવામાં આવેલ તારીખથી ૭ દિવસની અંદર તે કર ચુકવવાનો રહેશે. આ નિયમોમાં કોઈ અપીલની જોગવાઈ કરવામાં આવી નહોતી અને કમિશનર્સના નિર્ણયને કોઈ કાયદેસરની અદાલત સમક્ષ પડકારવા માટે પણ કોઈ જોગવાઈ નહોતી. આ નિયમની વૈધતા અદાલત સમક્ષ વિચારણા માટે આવી. સેચ્સ જે., એ નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું: –

મારા મતે, કોઈ નિયમન સત્તાસીમામાં છે કે કેમ તે પ્રશ્ન પર નિર્ણયે પહોંચતા પહેલાં અદાલત માટે સમગ્ર વિધાનના સ્વરૂપ, તેના હેતુઓ અને તેની યોજનાનું પરીક્ષણ કરવું બંધનકારક છે, અને તે પરીક્ષણના પ્રકાશમાં, જે કલમ હેઠળ સક્ષમ સત્તા કાર્ય કરવાની દાવો કરતી હોય તે કલમ દ્વારા કયા ચોક્કસ ક્ષેત્ર ઉપર સત્તાઓ આપવામાં આવી છે તે બાબતનું ચોક્કસપણે વિચારવું જોઈએ.

અંતે અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે નિયમન ૧૨ ત્રણ આધારોએ અધિકારાતીત હતું. તે આધાર પૈકીનો એક આધાર, જે આપણા હેતુ માટે સંબંધિત હતો, એવો હતો કે તે નિયમને વિષયને એવો કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર બનાવ્યો હતો, જે

કમિશનરનાં માન્યા મુજબ ચૂકવવાનો બાકી હતો, જ્યારે આરોપક કલમે કાયદા મુજબ જે કર બાકી હતો તે ચૂકવવાની જવાબદારી લાદી હતી.

૧૮. કલમ ૬૬ કરપાત્ર સેવાઓના મૂલ્ય પર નિશ્ચિત દરે સેવા કર આદાય કરે છે. કલમ ૬૭ (૧) આ કલમની જોગવાઈઓને અધ્યાય ૫ ની જોગવાઈઓના આધીન બનાવે છે, જેમાં કલમ ૬૬ નો સમાવેશ થાય છે. આ એક સ્પષ્ટ આદેશ છે કે સેવા કર વસૂલવા માટે કરપાત્ર સેવાઓનું મૂલ્ય કલમ ૬૬ સાથે સુસંગત હોવું જોઈએ, જે માત્ર કરપાત્ર સેવા પર જ કર આદાય કરે છે અને અન્ય કોઈ બાબત પર નહીં. તેથી, કલમ ૬૭ ની જોગવાઈઓ હેઠળ માત્ર કરપાત્ર સેવાનું જ મૂલ્યાંકન થાય તેની ખાતરી કરવા માટે આંતરિક વ્યવસ્થા નિહિત છે. કલમ ૬૭ ની ઉપકલમ (૧) ના ખંડ (૧) મુજબ, કરપાત્ર સેવાનું મૂલ્ય સેવા પ્રદાતાએ "આવી સેવા માટે" વસૂલેલી કુલ રકમ રહેશે. કલમ ૬૬ અને કલમ ૬૭ (૧) (૧) ને સાથે અને સુસંગત રીતે વાંચતાં, અમને સ્પષ્ટ જણાય છે કે કરપાત્ર સેવાના મૂલ્યાંકનમાં સેવાના બદલામાં પ્રતિફળરૂપે ચૂકવાયેલ પરિતોષિક કરતાં ન વધુ અને ન ઓછું, એટલું જ કર આદાય માટે સમાવેશ પામી શકે. કલમ ૬૭ ની ઉપકલમ (૪), જે "નિયત કરવામાં આવે તેવી રીતથી" કરપાત્ર સેવાનું મૂલ્ય નિર્ધારિત કરવાની સગવડ આપે છે, તે સ્પષ્ટપણે ઉપકલમ (૧) ની જોગવાઈઓના આધીન બનાવવામાં આવી છે. કલમો ૬૬, ૬૭ અને કલમ ૮૪ માંથી પસાર થતો મૂળ તંતુ, જે કેન્દ્ર સરકારને અધિનિયમના અધ્યાય ૫ ની જોગવાઈઓ અમલમાં મૂકવા માટે નિયમો બનાવવા સત્તા આપે છે, સ્પષ્ટ છે; એ અર્થમાં કે માત્ર સેવા પ્રદાતા દ્વારા વાસ્તવમાં પૂરી પાડવામાં આવેલી સેવાનું જ

મૂલ્યનિર્ધારણ કરી તેના પર સેવા કરનું આકલન થઈ શકે. તેથી, અમારું નિઃસંદેહ મત છે કે નિયમોનો નિયમ ૫ (૧) અધિનિયમની કલમો ૬૬ અને ૬૭ ના વિરોધમાં જાય છે અને તેમના સાથે અસંગત છે, અને તે હદ સુધી તે અધિકારાતીત છે. તે આક્ષેપિત કરે છે કે કર આદાય તે બાબત પર કરવામાં આવે જે વસૂલી કલમ હેઠળ સેવા પ્રદાતાથી બાકી હોય તે નથી, પરંતુ તે કરપાત્ર સેવાના મૂલ્યાંકનમાં સેવા પ્રદાતાએ “કરપાત્ર સેવા પૂરી પાડવાની પ્રક્રિયામાં” કરેલા અન્ય ખર્ચ અને ખર્ચાઓનો સમાવેશ કરીને તેની પાસેથી વધુ કંઈક વસૂલવાનો પ્રયત્ન કરે છે. સંબંધિત કલમો હેઠળ જે બાબત પર કર આદાય થાય છે તે માત્ર કરપાત્ર સેવાનાં બદલાનું પરિતોષિક જ છે. ખર્ચ અને ખર્ચાઓનો સમાવેશ કરીને નિયમ ૫(૧) વસૂલી સંબંધિત જોગવાઈઓની ઘણી બહાર સુધી જાય છે અને તેને યથાવત રાખી શકાય તેમ નથી. એ કહેવું કોઈ જવાબ નથી કે અધિનિયમની કલમ ૯૪ ની ઉપકલમ (જ) હેઠળ કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા બનાવવામાં આવેલ દરેક નિયમ સંસદના દરેક ગૃહ સમક્ષ મૂકવાનો રહેશે અને ગૃહને તે નિયમમાં ફેરફાર કરવાની સત્તા છે. સર્વોચ્ચ અદાલતે હુકમ ચંદ વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા, એ.આઈ.આર. ૧૯૭૨ એસ.સી. ૨૪૨૭ માં દર્શાવ્યા મુજબ: – “અધિનિયમ હેઠળ બનાવવામાં આવેલા નિયમો સંસદના દરેક ગૃહ સમક્ષ મૂકવાના હોય છે, માત્ર એ હકીકતથી, જો નિયમ અધિનિયમની કલમ ૪૦ સાથે સુસંગત ન હોય તો, તેને માન્યતા પ્રાપ્ત થતી નથી.” તેથી કલમ ૯૪ (જ) નિયમોને, અનુસંગી કાયદેસરની રચનાના એક પ્રકાર તરીકે તેમને સામાન્ય રીતે જેટલો બળ હોય છે, તે કરતાં કોઈ વધારાનું બળ આપતી નથી.

૧૯. ઉપરોક્ત કારણોસર અમે આક્ષેપિત કારણદર્શક નોટિસને રદ કરીએ છીએ અને ખર્ચ બાબતે કોઈ આદેશ કર્યા વિના રિટ અરજી મંજૂર કરીએ છીએ.”

ઉપરોક્ત નિર્ણયને પણ દ્વારા પુષ્ટિ આપવામાં આવી છે

સર્વોચ્ચ અદાલતે ૨૦૧૮(૧૦)જીએસટીએલ ૪૦૧ (એસસી) દ્વારા, જે નીચે મુજબ વાંચવામાં આવ્યું હતું :

“૨૪) આ પરિપ્રેક્ષ્યમાં, અધિનિયમની કલમ ૬૭ માં આવેલ ‘આવી’ અભિવ્યક્તિ મહત્વ ધારણ કરે છે. અન્ય શબ્દોમાં કહીએ તો, સેવા કર વસૂલવા માટે કરપાત્ર સેવાઓનું મૂલ્યાંકન કરતાં, સત્તાધિકારીઓએ એ નિર્ધારિત કરવાનું રહે છે કે આવી કરપાત્ર સેવાઓ પ્રદાન કરવા બદલ વસૂલવામાં આવેલી કુલ રકમ કેટલી છે. તેથી વધુ મજબૂત રીતે કહીએ તો, આવી કરપાત્ર સેવા પ્રદાન કરવા માટે ગણતરી કરવામાં આવી ન હોય તેવી કોઈપણ બીજી રકમ તે મૂલ્યાંકનનો ભાગ બની શકતી નથી, કારણ કે તે રકમ આવી ‘કરપાત્ર સેવા’ પ્રદાન કરવા માટે ગણતરી કરવામાં આવેલી નથી. અમારા મત મુજબ, એ જ સાદો અર્થ છે જે કલમ ૬૭ સાથે જોડવાનો છે (સુધારા પહેલાંની, એટલે કે ૦૧ મે, ૨૦૦૬ પૂર્વેની) અથવા તેની સુધારા પછી, ૦૧ મે,

૨૦૦૬. જ્યારે કલમ ૬૭ને આ અર્થઘટન આપવાનું હોય, ત્યારે એ બાબત પર વિશેષ ભાર મૂકવાની જરૂરિયાત જ રહેતી નથી કે નિયમોનો નિયમ ૫ કલમ ૬૭ના આદેશક્ષેત્ર કરતાં ઘણો આગળ ગયો હતો. તેથી, અમને એવું જણાય છે કે વડી અદાલતે કલમો ૬૬ અને ૬૭નું એવું અર્થઘટન કરીને યોગ્ય કર્યું હતું કે કરપાત્ર સેવા ના મૂલ્યાંકનમાં, કરપાત્ર સેવાનું મૂલ્ય એવી સેવા માટે સેવા પ્રદાતા

દ્વારા વસુલ કરવામાં આવેલી કુલ રકમ જ રહેશે અને કરપાત્ર સેવા ના મૂલ્યાંકન માટેની કિંમત એવી સેવા પ્રદાન કરવા બદલ પ્રતિફળરૂપે ચૂકવવામાં આવેલી રકમથી વધુ કે ઓછી હોઈ શકતી નથી.

૨૫) આ સ્થિતિમાં મે ૦૧, ૨૦૦૬ના રોજ સમાવેશ કરવામાં આવેલી સુધારેલી કલમ ૬૭માં પણ કોઈ ફેરફાર થયો નહોતો. કલમ ૬૭ની ઉપકલમ (જ) નિયમ બનાવતી સત્તાને કરપાત્ર સેવાની કિંમત કઈ રીતે નિર્ધારિત કરવી તે બાબતની રીત નિર્ધારિત કરવાની સત્તા આપે છે. પરંતુ, કલમ ૬૭(જ)ને સ્પષ્ટપણે ઉપકલમ (૧)ની જોગવાઈઓને આધીન બનાવવામાં આવી છે. ઉપર નોંધ્યા મુજબ, કલમ ૬૭ની ઉપકલમ (૧)નો આદેશ સ્પષ્ટ છે, એટલે કે, સેવા પ્રદાતા દ્વારા વાસ્તવમાં પૂરી પાડવામાં આવેલી સેવાઓ પર જ સેવા કર ચૂકવવાનો રહે છે.

૨૬) એ સુસ્થાપિત સિદ્ધાંત છે કે નિયમો અધિનિયમની મર્યાદાને વટાવી શકતા નથી. બાબાજી કોન્ડાજી ગરાડ માં, આ નિયમ નીચે મુજબ પ્રતિપાદિત કરવામાં આવ્યો હતો:

હવે જો કોઈ અધિનિયમ અને અધિનિયમ હેઠળ બનેલા ગૌણ વિધાન વચ્ચે કોઈ વિસંગતિ હોય, તો દૃઢતાપૂર્વક એવું કહેવા માટે વિશદ તર્કની આવશ્યકતા રહેતી નથી કે ગૌણ વિધાન પર અધિનિયમને પ્રાધાન્ય મળે છે અને ઉપનિયમ અધિનિયમ સાથે સુસંગત ન હોય તો અધિનિયમની જોગવાઈને અમલમાં મૂકવા માટે તે નિયમ અથવા ઉપનિયમને અવગણવો પડે. અધિનિયમની જોગવાઈને પ્રાધાન્ય છે અને તેનું પાલન થવું જ જોઈએ.

૨૭) ઉપરોક્ત સિદ્ધાંતનું ચેન્નિયપ્પા મુદલિયારના નિર્ણયમાં પુનરોચ્ચાર કરવામાં આવ્યો છે કે જે નિયમ મુખ્ય અધિનિયમ સાથે વિસંગતતામાં આવે છે તેને અધિનિયમની જોગવાઈઓને માર્ગ આપવો પડે છે.

૨૮) તે પણ સુસ્થાપિત સિદ્ધાંત છે કે તાજ મહાલ હોટેલમાં ધારિત મુજબ, અધિનિયમની જોગવાઈઓ પાછળના હેતુની સિદ્ધિ માટે નિયમો ઘડવામાં આવે છે:

નિયમોનો આશય માત્ર અધિનિયમની જોગવાઈઓનો અમલ કરવા માટેનો હતો અને તેઓ અધિનિયમ દ્વારા પ્રદાન કરવામાં આવેલ બાબતને છીનવી શકતા નહોતાં કે તેની અસરને ઓછી કરી શકતા નહોતાં.

૨૯) વર્તમાન મામલામાં, ઉપરોક્ત દૃષ્ટિકોણને વિધાનમંડળે સ્વયં જે રીતે કાર્યવાહી કરી તેનાથી વધુ બળ મળે છે. કરપાત્ર સેવાઓના મૂલ્યાંકન સંબંધિત કલમ ૬૭માં આવી સેવા પ્રદાન કરવા માટેના પરતચૂકવાપાત્ર ખર્ચનો સમાવેશ થતો નથી, તે સમજીને વિધાનમંડળે નાણાં અધિનિયમ, ૨૦૧૫ દ્વારા ૧૪ મે, ૨૦૧૫ થી સુધારો કર્યો, જેના દ્વારા ‘પ્રતિફળ’ સંબંધિત ખંડ (એ) માં યોગ્ય સુધારો કરીને સેવા પ્રદાતા દ્વારા કરપાત્ર સેવા પૂરી પાડવાના અથવા પૂરી પાડવા માટે સંમત થવાના ક્રમમાં કરાયેલ અને વસૂલ કરાયેલ પરતચૂકવાપાત્ર ખર્ચ અથવા કિંમતનો સમાવેશ કરવામાં આવ્યો. તેથી, ફક્ત ૧૪ મે, ૨૦૧૫ થી જ, કલમ ૬૭ની જોગવાઈઓના બળે, આવી પરતચૂકવાપાત્ર ખર્ચરાશિ અથવા કિંમત પણ સેવા કર વસૂલવા માટે કરપાત્ર સેવાઓના મૂલ્યાંકનનો ભાગ બનશે. જોકે, વિભાગ તરફથી હાજર વિજ્ઞાન વકીલ દ્વારા એવો તક કરવામાં આવ્યો

નહોતો કે કલમ ૬૭ ઘોષણાત્મક જોગવાઈ છે, અને એવો તર્ક થઈ પણ શક્યો ન હોત, કારણ કે અમને જણાય છે કે આ કલમ ૬૭માં કરાયેલા સુધારા દ્વારા લાવવામાં આવેલ તત્ત્વજાત પરિવર્તન છે અને તેથી તેનો સ્વભાવ ભવિષ્યલક્ષી જ ગણાવાનો રહે છે. મામલાના આ પાસા અંગે, અમે કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ (સેન્ટ્રલ)-૧, ન્યૂ દિલ્હી વિ. વાટિકા ટાઉનશીપ પ્રાઇવેટ લિમિટેડ ના મામલામાં બંધારણીય પીઠના ચુકાદાનો ઉપયોગી સંદર્ભ લઈ શકીએ, જેમાં નીચે મુજબ અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું:

“૨૭. કોઈ વિધાન, ભલે તે ધારાસભ્ય અધિનિયમ હોય કે ધારાસભ્ય નિયમ હોય અથવા ધારાસભ્ય જાહેરનામું હોય, તે દૈનિક રીતે કાગળ પર છપાયેલા શબ્દોથી બનેલું હોઈ શકે છે. પરંતુ, ધારણાત્મક રીતે તે સામાન્ય ગદ્ય કરતાં ઘણું વધારે છે. વિધાન દ્વારા શાબ્દિક સંપ્રેષણ કરવાની પદ્ધતિમાં એક વિશિષ્ટ વૈશિષ્ટ્ય રહેલું છે. વિધાન માત્ર નિવેદનોની શ્રેણી નથી, જેવી કે કલ્પિત/અકલ્પિત સાહિત્યકૃતિમાં અથવા કાવ્યદાની અદાલતના કોઈ ચુકાદામાં જોવા મળે છે. વિધાનનું પ્રારૂપણ કરવા માટે તેમજ વિધાનને સમજવા માટે એક વિશેષ પદ્ધતિ આવશ્યક છે. પૂર્વ પદ્ધતિને વિધાનપ્રારૂપણ તરીકે ઓળખવામાં આવે છે અને ઉત્તર પદ્ધતિ “ધારાસભ્ય અર્થઘટન” ના વિવિધ સિદ્ધાંતોમાં જોવા મળે છે. સામાન્ય ગદ્યની સરખામણીએ, વિધાન તેની ઉત્પત્તિ, ગોઠવણી અને લક્ષણોમાં તેમજ તેના નિર્માતા ના આશય અંગેની અનુમાનાધિષ્ટ માન્યતાઓમાંથી ઉદ્ભવતા તેના અર્થના સૂચનોમાં પણ ભિન્ન પડે છે.

૨૮. વિધાનનું અર્થઘટન કેવી રીતે કરવાનું હોય તે અંગે માર્ગદર્શન આપતાં વિવિધ નિયમોમાંનો એક સ્થિર થયેલો નિયમ એવો છે કે, જ્યાં સુધી વિપરીત આશય પ્રગટ ન થતો હોય ત્યાં સુધી, કોઈ વિધાનને પૂર્વલક્ષી અસર આપવાનો ઉદ્દેશ્ય ધરાવતું નથી એવી પૂર્વધારણા રાખવામાં આવે છે. આ નિયમના પાયામાં રહેલો વિચાર એવો છે કે વર્તમાન કાયદો વર્તમાન પ્રવૃત્તિઓને શાસિત કરવો જોઈએ. આજે પસાર કરવામાં આવેલ કાયદો ભૂતકાળની ઘટનાઓ પર લાગુ પડી શકતો નથી. જો આપણે આજે કોઈ કાર્ય કરીએ, તો આપણે તે આજના અને અમલમાં રહેલા કાયદાને ધ્યાનમાં રાખીને કરીએ છીએ, અને આવતીકાલે તેની પાછળથી કરવામાં આવતી ગોઠવણને ધ્યાનમાં રાખીને નહીં. કાયદાના સ્વભાવ અંગેનો આપણો વિશ્વાસ આ મૌલિક આધારે સ્થાપિત છે કે દરેક માનવીને પ્રવર્તમાન કાયદા પર આધાર રાખીને પોતાના કારોબારો ગોઠવવાનો અધિકાર છે અને તેને એવું અનુભવવું ન જોઈએ કે તેની યોજનાઓને પૂર્વલક્ષી રીતે અસ્વસ્થ કરી દેવામાં આવી છે. કાયદાનો આ સિદ્ધાંત લેક્સ પ્રોસ્પિસિટ નોન રેસ્પિસિટ તરીકે ઓળખાય છે: કાયદો આગળ જુએ છે, પાછળ નહીં. જેમ ફિલિપ્સ વિ. આયર [(૧૮૭૦) એલ.આર. ૬ ક્યૂ.બી. ૧] માં અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું, તેમ પૂર્વલક્ષી વિધાન તે સામાન્ય સિદ્ધાંતના વિરોધમાં છે કે માનવજાતના વર્તનનું નિયમન કરવા માટે પ્રથમ વખત રજૂ કરવામાં આવતું વિધાન, જે ભવિષ્યના કાર્યો સાથે વ્યવહાર કરવા માટે બનાવવામાં આવે છે, તે ત્યારે અમલમાં રહેલા કાયદા ઉપર વિશ્વાસ રાખીને કરવામાં આવેલા ભૂતકાળના વ્યવહારોના સ્વરૂપમાં ફેરફાર કરવો જોઈએ નહીં.

૨૯. પ્રતિપશ્ચાત્તાપી અમલના સિદ્ધાંત વિરુદ્ધનો સ્પષ્ટ આધાર “ન્યાયસંગતતા”નો સિદ્ધાંત છે, જે એલ ઓફિસ શેરિફિયન ટેસ ફોસ્ફેટ્સ વિ. ચામાશિતા-શિન્નિહોન સ્ટીમશિપ કો. લિ. મામલે નોંધવામાં આવ્યું હતું તેમ, દરેક કાનૂની નિયમનો આધાર હોવો જ જોઈએ. તેથી, જે વિધાનોએ પ્રાપ્ય થયેલ હકોમાં ફેરફાર કર્યો હોય અથવા બાધ્યતાઓ લાદતી હોય અથવા નવી ફરજો આરોપતી હોય અથવા નવી અસમર્થતા જોડતી હોય, તેવી વિધિઓને ભાવિપ્રવર્તી માનવી પડે, જો સુધી વિધાનમંડળનો આશય સ્પષ્ટ રીતે તે અધિનિયમને પ્રતિપશ્ચાત્તાપી અસર આપવાનો ન હોય; સિવાય કે તે વિધાનનો હેતુ પૂર્વવર્તી વિધાનમાં રહેલી સ્પષ્ટ ચૂક પૂરી કરવાનો હોય અથવા પૂર્વવર્તી વિધાનનું સ્પષ્ટીકરણ કરવાનો હોય. આ વિષય પર ઉપલબ્ધ ન્યાયનિર્ણયોનું અખૂટ ભંડાર નોંધવાની અમને જરૂર નથી, કારણ કે ઉપરોક્ત કાનૂની સ્થિતિ વિવિધ નિર્ણયોમાંથી સ્પષ્ટપણે પ્રકાશમાં આવે છે અને આ કાનૂની સ્થિતિ પક્ષકારોના વકીલો દ્વારા સ્વીકારવામાં આવી હતી. કોઈપણ સ્થિતિમાં, આ સિદ્ધાંત દર્શાવતાં થોડાક ચુકાદાઓનો અમે થોડું પાછળ ઉલ્લેખ કરીશું.”

૨૨. વધુમાં, લોહારા સ્ટીલ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ લિ. વિ. એ.પી. રાજ્યના કેસમાં, જેનો અહેવાલ નીચે મુજબ પ્રકાશિત થયો છે

(૧૯૯૭) ૨ એસ.સી.સી. ૩૭, સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યું છે કે જે આપત્તિજનક ભાગ વિરુદ્ધ હોય તેને રદ કરી શકાય છે. ઉક્ત આદેશનો પરિચ્છેદ ૧૦ નીચે મુજબ વાંચાય છે :

૧૦. તેમ છતાં, વિભાગ દ્વારા અમારી સમક્ષ એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે મુક્તિ સૂચનાને સંપૂર્ણરૂપે વાંચવી જોઈએ અને તેથી, જો અમે આ મુક્તિ સૂચનાને અનુચ્છેદ ૩૦૪(એ) નું ઉલ્લંઘન કરતી માનીએ, તો અપીલકર્તાઓએ જે રીતે દલીલ કરી છે તે મુજબ તેના માત્ર ભેદભાવપૂર્ણ ભાગને નહીં, પરંતુ સમગ્ર મુક્તિ સૂચનાને રદ કરવી પડશે. કરલાદી અધિનિયમના સંદર્ભમાં આ પ્રશ્ન પર આ અદાલતે ઈ.સ. ૧૯૫૩માં જ ધ સ્ટેટ ઓફ બોમ્બે અને અન્ય વિ. ધ યુનાઈટેડ મોટર્સ (ઇન્ડિયા) લિમિટેડ અને અન્ય ([૧૯૫૩] એસ.સી.આર. ૧૦૬૯ પૃષ્ઠ ૧૦૯૭) ના મામલામાં વિચાર કર્યો હતો. જો કરલાદી અધિનિયમ તેના સ્વભાવથી વિભાજ્ય એવા વિષયો પર કર આરેપે છે અને સંવિધાન દ્વારા મુક્ત રાજવામાં આવેલા આવરી લેવાયેલા વિષયો પર ભૂલથી કર વસૂલવામાં આવે છે, તો સમગ્ર કરલાદી અધિનિયમને સત્તાતીત જાહેર કરવાની જરૂર પડતી નથી, કારણ કે અધિકૃત વિષયો પર લાદવામાં આવેલા કરને અને મુક્ત વિષયો પર લાદવામાં આવેલા કરને અલગ પાડવું તથા કર આકારણીમાં બાદના પ્રકારના કરને બહાર રાખવું શક્ય છે. આવા કેસોમાં આ અદાલતે કહ્યું છે કે અધિનિયમને સ્વયં યથાવત્ રહેવા દેવું જોઈએ. સંવિધાન દ્વારા મુક્ત રાજવામાં આવેલા વિષયો પર કર લાદવાથી કર સત્તાધિકારીને પ્રતિષેધાજ્ઞા દ્વારા રોકી શકાય છે. વર્તમાન કેસમાં, મુક્તિ સૂચના તેની મૂળ સ્થિતિમાં એવી હતી કે આંધ્ર પ્રદેશ રાજ્યમાં વેચાતી તમામ રી-રોલ્ડ તૈયાર માલને, શરતે કે કાચામાલ પર આંધ્ર પ્રદેશ રાજ્યમાં કર ચૂકવાયેલો હોય, કરમાંથી મુક્તિ આપવામાં આવી હતી. રાજ્યની અંદર ઉત્પાદિત રી-રોલ્ડ માલ માટે આ મુક્તિ આજે પણ ઉપલબ્ધ છે.

સૂચનાના આ ભાગ સામે કોઈ વાંધો ઉઠાવી શકાય નહીં. મુક્તિ સૂચનાનો માત્ર એ ભાગ, જે રાજ્યની બહાર ઉત્પાદિત માલ સામે ભેદભાવ કરે છે, તે અનુચ્છેદ ૩૦૪(એ) ની જોગવાઈઓનું ઉલ્લંઘન કરે છે. હકીકતમાં, રાજ્યની બહાર ઉત્પાદિત માલને આ મુક્તિ નકારતા શબ્દો મૂળ મુક્તિ સૂચનામાં સુધારક જી.ઓ.એમ્સ. નં. ૧૩૭૩ તા. ૨૮.૮.૧૯૮૧ દ્વારા સ્પષ્ટ અને વિશિષ્ટ રીતે ઉમેરવામાં આવ્યા હતા. માત્ર આ સુધારો જ, જે સ્પષ્ટપણે વિભાજ્ય છે, અનુચ્છેદ ૩૦૪(એ) ને આઘાત પહોંચાડે છે. તેથી તેને રદ કરી શકાય છે. અનુગામી સૂચના તા. ૨૦.૩.૧૯૮૪ પણ એ જ આધારે જારી કરવામાં આવી છે. તેથી, આંધ્ર પ્રદેશ રાજ્યમાં વેચાતા અને આંધ્ર પ્રદેશ રાજ્યમાં ખરીદાયેલા કચ્છવાયેલ કાચામાલમાંથી ઉત્પાદિત તમામ રી-રોલ્ડ સ્ટીલ ઉત્પાદનોને અપાયેલી સમગ્ર કરમુક્તિ રદ કરવાની કોઈ જરૂર નથી. ભેદભાવપૂર્ણ જોગવાઈ સ્પષ્ટપણે વિભાજ્ય છે અને તેને રદ કરી શકાય છે.

૨૩. અધિનિયમ અને નિયમોની જોગવાઈઓના સંયુક્ત વાચનથી એવું પ્રતીત થાય છે કે સીજીએસજીએસટી નિયમો, ૨૦૧૭ ના નિયમ ૮૯ ના ઉપનિયમ ૫ માં સૂત્ર નિર્ધારિત કરીને “ઈનપુટ સેવા” પર ચૂકવેલ કરની પરતફેરને અવ્યવહત ઈનપુટ કર જમા રકમની પરતફેરના ભાગરૂપે બાકાત રાખવાની જોગવાઈ, સીજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૫૪ ની ઉપકલમ ૩ ની જોગવાઈઓને વિરુદ્ધ છે, જે “કોઈપણ અવ્યવહત ઈનપુટ કર જમા રકમ” ની પરતફેરનો દાવો કરવાની જોગવાઈ કરે છે. “ઈનપુટ કર જમા રકમ” શબ્દસમૂહની વ્યાખ્યા કલમ ૨(૬૩) માં કરવામાં આવી છે, જેનો અર્થ ઈનપુટ કરની જમા

રકમ એવો થાય છે. “ઈનપુટ કર” શબ્દની વ્યાખ્યા કલમ ૨(૬૨) માં કરવામાં આવી છે, જ્યારે “ઈનપુટ” શબ્દની વ્યાખ્યા કલમ ૨(૫૯) માં કરવામાં આવી છે, જેનો અર્થ મૂડી માલ સિવાયની કોઈપણ માલવસ્તુ એવો થાય છે, અને કલમ ૨(૬૦) મુજબ “ઈનપુટ સેવા” નો અર્થ સપ્લાયર દ્વારા ઉપયોગમાં લેવાતી અથવા ઉપયોગમાં લેવાવાની મંજૂર કરાયેલ કોઈપણ સેવા એવો થાય છે. જ્યારે કલમ ૨(૬૨) માં વ્યાખ્યાયિત “ઈનપુટ કર” નો અર્થ કોઈપણ નોંધાયેલ વ્યક્તિને કરવામાં આવેલ માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના કોઈપણ પુરવઠા પર વસૂલ કરવામાં આવેલ કર એવો થાય છે. આ રીતે “ઈનપુટ” અને “ઈનપુટ સેવા” બંને “ઈનપુટ કર” અને “ઈનપુટ કર જમા રકમ” ના ભાગ છે. તેથી, સીજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૫૪ ની ઉપકલમ ૩ ની જોગવાઈ મુજબ, વિધાનમંડળે એવી જોગવાઈ કરી છે કે નોંધાયેલ વ્યક્તિ “કોઈપણ અવ્યવહાર ઈનપુટ કર” ની પરતફેરનો દાવો કરી શકે, તેથી, સીજીએસટી નિયમો, ૨૦૧૭ ના નિયમ ૮૯(૫) દ્વારા, “ઈનપુટ કર જમા રકમ” ના વ્યાપમાંથી “ઈનપુટ સેવાઓ” ને બાકાત રાખીને આવી પરતફેરનો દાવો માત્ર “ઈનપુટ” સુધી મર્યાદિત કરી શકાય નહીં. વધુમાં, કલમ ૫૪ ની ઉપકલમ ૩ ના પ્રાવધાનની કલમ (૨) પણ માલ અથવા સેવાઓ બંનેના પુરવઠાનો ઉલ્લેખ કરે છે, અને માત્ર માલના પુરવઠાનો નહીં, જેમ કે સીજીએસટી નિયમો, ૨૦૧૭ ના સુધારેલ નિયમ ૮૯(૫) મુજબ છે.

૨૪. ઉપરોક્ત મુજબ અધિનિયમ અને નિયમોની જોગવાઈઓનું, સીજીએસટી અધિનિયમની યોજના અને હેતુ ધ્યાનમાં રાખીને, કરાયેલ વિશ્લેષણને જોતા,

કાયદેસરની જોગવાઈને મર્યાદિત કરતા નિયમ ઘડીને સરકારનો આશય એવો હોઈ શકે નહીં કે, તા. ૩૧.૧૨.૨૦૧૮ના પરિપત્ર નં. ૭૯/૫૩/૨૦૧૮- જીએસટીમાં કરાયેલ અર્થઘટન મુજબ, નોંધાયેલ વ્યક્તિને “ઈનપુટ સેવાઓ” અંગે ભરવામાં આવેલ કરના, વપરાશમાં ન આવેલ ઈનપુટ કર જમા-ઉધારની પરતફેરના ભાગરૂપે, પરતફેરથી વંચિત રાખવામાં આવે.

૨૫. અમારો અભિપ્રાય છે કે નિયમ ૮૯(પ) ની સ્પષ્ટીકરણ (એ), જે ઉલટા શુલ્ક માળખાના કારણે સંચિત થયેલ “ઈનપુટ કર જમા” ના ભાગરૂપે “ઈનપુટ સેવાઓ” પર ચૂકવાયેલ “અનુપયોગિત ઈનપુટ કર” ના પરતફેરને નકારી કાઢે છે, તે સીજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૫૪(૩) ની જોગવાઈથી અધિકારાતીત છે.

૨૬. ઉપરોક્તને ધ્યાનમાં લઈ, નિયમ ૮૯(પ) ની સ્પષ્ટીકરણ (એ) ને તે હદ સુધી મર્યાદિત અર્થમાં વાંચવામાં આવે છે કે “નેટ ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ” ની વ્યાખ્યા આપતી સ્પષ્ટીકરણ (એ) નો અર્થ માત્ર “ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ” જ થાય. સીજીએસટી નિયમો ના નિયમ ૮૯(પ) ની ઉક્ત સ્પષ્ટીકરણ (એ) ને સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫૪(૩) ની જોગવાઈઓના વિરુદ્ધ હોવાનું ઠરાવવામાં આવે છે. હકીકતમાં, નેટ આઈટીસી નો અર્થ અધિનિયમ હેઠળ વ્યાખ્યાયિત “ઈનપુટ્સ” અને “ઈનપુટ સેવાઓ” પર મેળવેલ “ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ” થવો જોઈએ.

૨૭. તેથી, સામાવાળાઓને એ મુજબ દિશાનિર્દેશ આપવામાં આવે છે કે અરજદારો દ્વારા કરાયેલ રિફંડના દાવાને મંજૂરી આપે અને “ઈનપુટ સેવાઓ”

સંબંધિત અપ્રયોજિત ઇનપુટ કર જમા રકમને “નેટ ઇનપુટ કર જમા રકમ” (નેટ આઈ.ટી.સી.) ના ભાગરૂપે ગણવામાં લે, જેથી સી.જી.એસ.ટી. નિયમો, ૨૦૧૭ ના નિયમ ૮૯(પ) મુજબ, સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૫૪ ની ઉપકલમ ૩ હેઠળ રિફંડના દાવાની ગણતરીના હેતુ માટે રિફંડનો દાવો કરી શકાય.

૨૮. પરિણામે, ઉપરોક્ત કારણોસર, આ મુજબ અરજીઓ મંજૂર કરવામાં આવે છે. નિયમ ઉપરોક્ત હદ સુધી નિરપવાદ બનાવવામાં આવે છે. ખર્ચ અંગે કોઈ આદેશ નહિ.

(જે. બી. પારડીવાલા, ન્યાયમૂર્તિ)

(ભાર્ગવ ડી. કારિયા, ન્યાયમૂર્તિ)

વધુ આદેશ : ચુકાદો ઉચ્ચારવામાં આવ્યા પછી, સામાવાળા તરફથી વિદ્વાન સ્થાયી વકીલ શ્રી નિરઝર દેસાઈએ ચુકાદાની અમલવારી, અમલીકરણ અને બજવણી સ્થગિત રાખવા માટે વિનંતી કરી.

ચુકાદામાં અને વધુમાં જે જણાવાયું છે તેને ધ્યાનમાં લેતા, વિશેષ કરીને જ્યારે સીજીએસટી નિયમો, ૨૦૧૭ ના નિયમ ૮૯(પ) માટેનું સ્પષ્ટીકરણ(એ) સીજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૫૪ ની ઉપકલમ(૩) ની જોગવાઈઓથી પર હોવાનું ઠરાવવામાં આવ્યું છે, ત્યારે વિદ્વાન વકીલની વિનંતી નામંજૂર કરવામાં આવે છે.

(જે. બી. પારડીવાલા, ન્યાયમૂર્તિ)

(ભાર્ગવ ડી. કારિયા, ન્યાયમૂર્તિ)

આલોક

Translation of this judgment is provided by M/s Hyperlink E-Solutions Pvt. Ltd.

=====

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.