

=====

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

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

=====

ગુજરાત હાઈકોર્ટ, અમદાવાદ

આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપ્લિકેશન નં. ૪૨૫૨/૨૦૧૮

મંજૂરી અને સહી માટે :

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી અકિલ કુરેશી

અને

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી બી.એન. કારિયા

=====

૧	શું સ્થાનિક સમાચારપત્રોના પત્રકારોને ચુકાદો જોવાની મંજૂરી આપી શકાય?	હા
૨	રિપોર્ટરને મોકલવામાં આવે કે નહીં?	હા
૩	શું માનનીય ન્યાયમૂર્તિઓ ચુકાદાની અંતિમ નકલ જોવા માગે છે?	ના
૪	શું આ કેસમાં ભારતના બંધારણ અથવા તે હેઠળ કરવામાં આવેલા કોઈ હુકમના અર્થઘટન અંગેનો કાયદાનો કોઈ મહત્વનો પ્રશ્ન સમાવિષ્ટ છે?	ના

વિલોપુડ કેમિકલ્સ પ્રા. લિ.

વિરુદ્ધ

યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા

ઉપસ્થિતિ:

અરજદાર તરફે વરિષ્ઠ વકીલ શ્રી વિનય શ્રોફ સાથે વકીલ શ્રી નિપુણ સંઘવી;
વકીલ શ્રી વિશાલ જે. દવે; વકીલ શ્રી પ્રતીક ગઢાણી અને વકીલ સુશ્રી હિરલ યુ.
મહેતા

સામાવાળા(ઓ) નં. ૪, ૫ તરફે એડવોકેટ જનરલ શ્રી કમલ ત્રિવેદી સાથે વિદ્વાન
એ.જી.પી. શ્રી પ્રણવ ત્રિવેદી

સામાવાળા(ઓ) નં. ૩, ૪ તરફે વકીલ શ્રી નિર્ઝર એસ. દેસાઈ

સામાવાળા(ઓ) નં. ૧, ૨ તરફે નોટિસ બજાવાયેલ(જ)

કોરમ: માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી અકિલ કુરેશી

અને

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી બી.એન. કારિયા

તા. ૧૨ / ૧૯ સપ્ટેમ્બર ૨૦૧૮

મૌખિક ચુકાદો (માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી અકિલ કુરેશી દ્વારા)

૧. અરજદારોએ ગુજરાત ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસીસ ટેક્સ એક્ટ, ૨૦૧૭
[ટૂંકમાં "જીજીએસટી એક્ટ"] ની કલમ ૧૪૦ [૧] ના બીજા પરંતુકની
બંધારણીયતાને પડકારી છે. અરજદારોએ સેન્ટ્રલ ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસીસ ટેક્સ

રૂલ્સ, ૨૦૧૭ [ટૂંકમાં "સીજીએસટી રૂલ્સ"] ના નિયમ ૧૧૭ અને ગુજરાત ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ રૂલ્સ, ૨૦૧૭ [ટૂંકમાં "જીજીએસટી રૂલ્સ"] ના નિયમ ૧૧૭ ની કાયદેસરતાને પણ પડકારી છે. અરજદારોએ અરજ કરી છે કે સામાવાળાઓને નિર્દેશ આપવામાં આવે કે તેઓ અરજદારોને સેન્ટ્રલ ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસીસ ટેક્સ એક્ટ, ૨૦૧૭ [ટૂંકમાં "સીજીએસટી એક્ટ"] ની કલમ ૧૪૦ [૩] ની શરતો અનુસાર તારીખ ૩૦ મી જૂન ૨૦૧૭ ના રોજ ઉપલબ્ધ સેનવેટ ક્રેડિટને ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ લેજરમાં આગળ ખેંચવાની મંજૂરી આપે. રાજ્ય કર એટલે કે વેલ્યુ એડેડ ટેક્સ [ટૂંકમાં "વેટ"] ની તારીખ ૩૦ મી જૂન ૨૦૧૭ ના રોજ ઉપલબ્ધ યોગ્ય ક્રેડિટને આગળ ખેંચવાના સંબંધમાં સમાન નિર્દેશ માંગવામાં આવ્યો છે. અમે નોંધી શકીએ છીએ કે અરજદારોએ અરજ કલમમાં સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૬૪ ની કાયદેસરતાને પણ પડકારી છે. જોકે, આ છેલ્લા પડકારના સંદર્ભમાં કોઈ દલીલો કરવામાં આવી ન હતી. તેથી, અમે ચુકાદામાં આ પાસા પર વિસ્તૃત ચર્ચા કરીશું નહીં.

૨. અરજદારોની અરજો નીચેની પૃષ્ઠભૂમિમાં ઉદ્ભવે છે :

૨.૧ અરજદાર નં. ૧ કંપનીઝ એક્ટ, ૧૯૫૬ હેઠળ નોંધાયેલી કંપની છે. અરજદાર નં. ૨ કંપનીના ડિરેક્ટર છે. અરજદાર નં. ૧ સીજીએસટી તેમજ જીજીએસટી એક્ટ્સ હેઠળ નોંધાયેલ છે. અગાઉ, અરજદાર નં. ૧-કંપની ગુજરાત વેલ્યુ એડેડ ટેક્સ એક્ટ, ૨૦૦૩ [ટૂંકમાં "જીવીએટી"] હેઠળ નોંધાયેલી હતી. તારીખ ૧ લી જુલાઈ ૨૦૧૭ થી જીએસટી વ્યવસ્થાના આગમન સાથે, કંપનીએ

નવી કર વ્યવસ્થામાં સ્થળાંતર કરવું પડ્યું. આવા હેતુ માટે નવનિર્મિત કાયદાઓમાં સંક્રમણકારી જોગવાઈઓનો સમાવેશ થાય છે, જે વેપારીઓને તારીખ ૩૦ મી જૂન ૨૦૧૭ ના રોજ તેમને ઉપલબ્ધ કર ક્રેડિટ આગળ ખેંચવા સક્ષમ બનાવે છે. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૪૦ આવી કર ક્રેડિટ આગળ ખેંચવા માટેની શરતો નિર્ધારિત કરે છે. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૬૪ એ અધિનિયમની જોગવાઈઓને અમલમાં લાવવાના હેતુ માટે નિયમો બનાવવાની સરકારને સત્તા આપતી નિયમ બનાવવાની જોગવાઈ છે. આવી સત્તાઓનો ઉપયોગ કરીને, કેન્દ્ર સરકારે સીજીએસટી રૂલ્સ ઘડ્યા છે. તેમાં સમાવિષ્ટ નિયમ ૧૧૭ હાલના કાયદા હેઠળ કર ક્રેડિટ આગળ ખેંચવા સંબંધિત છે. તેના પેટા-નિયમ [૧] માં એવી કલ્પના કરવામાં આવી છે કે કલમ ૧૪૦ હેઠળ ઇનપુટ ટેક્સની ક્રેડિટ લેવા માટે હકદાર દરેક નોંધાયેલ વ્યક્તિએ નિયુક્ત દિવસના નેવું દિવસની અંદર ફોર્મ જીએસટી ટ્રાન-૧ માં ઇલેક્ટ્રોનિક રીતે ઘોષણાપત્ર રજૂ કરવાનું રહેશે. આ સમયમર્યાદા સમયાંતરે લંબાવવામાં આવી હતી. આખરી મુદત વધારો તારીખ ૨૭.૧૨.૨૦૧૭ સુધી આપવામાં આવ્યો હતો, જે પછી સામાવાળાઓએ આગળ કોઈ ઘોષણાપત્રો સ્વીકાર્યા ન હતા.

૨.૨ એ જ રીતે, જીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૪૦ પણ અમુક શરતોને આધીન તારીખ ૩૦ મી જૂન ૨૦૧૭ ના રોજ વેપારીને ઉપલબ્ધ કર ક્રેડિટ આગળ ખેંચવાની કલ્પના કરે છે. જીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૧૧૭ માં કર ક્રેડિટનું ઇલેક્ટ્રોનિક રીતે ઘોષણાપત્ર ફાઈલ કરવાની જોગવાઈ પણ છે જે, શરૂઆતમાં

નિર્ધારિત કર્યા મુજબ, નિયુક્ત દિવસથી નેપું દિવસની અંદર હોવી જોઈતી હતી. સીજીએસટીની સાથે સાથે આને પણ આખરી રીતે તારીખ ૨૭ મી ડિસેમ્બર ૨૦૧૭ સુધી લંબાવવામાં આવી હતી અને ત્યારબાદ આગળ કોઈ મુદત વધારો આપવામાં આવ્યો ન હતો.

૨.૩ અરજદારોનો કેસ એવો છે કે સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૧૧૭ ની શરતો અનુસાર, અરજદારોએ તારીખ ૨૭.૧૨.૨૦૧૭ ના રોજ અધિકૃત પોર્ટલ પર ટ્રાન-૧ માં ઘોષણાપત્ર અપલોડ કરવાનો પ્રયાસ કર્યો હતો, જોકે, પોર્ટલમાં તકનીકી ખામીઓના કારણે, અરજદારો ઘોષણાપત્ર અપલોડ કરી શક્યા ન હતા. દેશભરના વેપારીઓ દ્વારા આવી જ મુશ્કેલીઓનો સામનો કરવામાં આવ્યો હતો. તેથી, અરજદારોએ તારીખ ૨૮.૧૨.૨૦૧૭ ના રોજ સંબંધિત સત્તાવાળાઓનો સંપર્ક કર્યો અને યોગ્ય ફોર્મેટમાં ભૌતિક ઘોષણાપત્ર રજૂ કર્યું. જોકે, સત્તાવાળાઓએ જણાવ્યું કે તેમની પાસે ભૌતિક ઘોષણાપત્રો સ્વીકારવાની કોઈ સત્તા નથી.

૩. આ પૃષ્ઠભૂમિમાં, વ્યાપકપણે જણાવતાં, અરજદારોની ફરિયાદો નીચે મુજબ છે :

(૧) સરકારી પોર્ટલમાં તકનીકી ખામીઓના કારણે, અરજદારો દ્વારા ઇલેક્ટ્રોનિક રીતે ઘોષણાપત્ર ફાઈલ કરવાના પ્રયાસો કરવા છતાં, અરજદારોનો કોઈ વાંક ન હોવા છતાં લંબાવેલા સમયની અંદર તે થઈ

શક્યું નહીં. આમ, તારીખ ૩૦ મી જૂન ૨૦૧૭ ના રોજ ખાતામાં ઉપલબ્ધ કર કેડિટ કાયમ માટે ગુમાવવી પડશે, કારણ કે નિર્ધારિત સમયની અંદર આવી ઘોષણાના અભાવે, કર કેડિટ જીએસટી વ્યવસ્થામાં તબદીલ કરવામાં આવશે નહીં;

(૨) સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૪૦ [૧] નો બીજો પરંતુક ગેરબંધારણીય છે. આ પરંતુક આંતર-રાજ્ય વેચાણ તેમજ શાખા તબદીલીઓ અથવા નિકાસ વેચાણના સંબંધમાં કર કેડિટ આગળ ખેંચવાનો દાવો કરવાના વેપારીના અધિકારને મર્યાદિત કરે છે, સિવાય કે ફોર્મ્સ-સી, એફ અને એચ માં જરૂરી ઘોષણાપત્રો રજૂ કરવામાં આવે.

(૩) સીજીએસટી રૂલ્સ અને જીજીએસટી રૂલ્સના નિયમો ૧૧૭ જે તારીખ ૩૦ મી જૂન ૨૦૧૭ ના રોજ ઉપલબ્ધ કર કેડિટની ઘોષણા કરવા માટેનો સમય નિર્ધારિત કરે છે તે અધિનિયમ અને સત્તાતંત્રની નિયમ બનાવવાની સત્તાઓથી અલ્દ્રા વાયર્સ (કાયદાથી પર) છે. કોઈપણ સંજોગોમાં આવી સમયમર્યાદાને ફરજિયાત નહીં પરંતુ નિર્દેશાત્મક તરીકે વાંચવી જોઈએ.

જ. અરજદારો તરફે ઉપસ્થિત રહીને, વિદ્વાન વકીલ શ્રી વિનય શ્રોફે નીચે મુજબની દલીલો રજૂ કરી હતી :

(૧) જીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૪૦ [૧] નો બીજો પરંતુક બંધારણથી

અલ્ટ્રા વાયર્સ છે જે અરજદારોના મિલકતના અધિકારોના ભોગવટા પર ગેરવાજબી નિયંત્રણો લાદે છે. તે એક સજાતીય જૂથ રચતા વેપારીઓના બે વર્ગો વચ્ચે પ્રતિકૂળ ભેદભાવ ઊભો કરે છે. ખરીદદારો, વેપારીઓ અને અન્ય એજન્સીઓ પાસેથી ઘોષણાપત્રો રજૂ કરવાની જવાબદારી કરદાતાઓ પર લાદવામાં આવી છે, જેમાં નિષ્ફળ જતાં ઘટાડેલા કરનો લાભ ઉપલબ્ધ થશે નહીં, જોકે આ વેચાણ આંતર-રાજ્ય વેચાણ દરમિયાન, શાખા તબદીલી મારફતે અથવા નિકાસ માટે કરવામાં આવ્યું હોઈ શકે છે. આ સંદર્ભમાં, અમારું ધ્યાન જીવીએટી એક્ટની જોગવાઈઓ તરફ દોરવામાં આવ્યું હતું; અને ખાસ કરીને તેની કલમ ૧૧ તરફ, જે કર ક્રેડિટ સંબંધિત છે કે જે કોઈ નોંધાયેલ વેપારી સદર એક્ટ હેઠળ મેળવી શકતો હતો. અમારું ધ્યાન જીવીએટી એક્ટની કલમ ૧૦૦ તરફ પણ દોરવામાં આવ્યું હતું જે “રદબાતલી અને બચાવ” સંબંધિત છે. ગુજરાત વેલ્યુ એડેડ ટેક્સ [એમેન્ડમેન્ટ] એક્ટ, ૨૦૧૭ દ્વારા જીવીએટી એક્ટની કલમ ૧૦૦ માં પેટા-કલમ [૨-એ] દાખલ કરવામાં આવી હતી, જે અન્ય બાબતોની સાથે સાથે એવી જોગવાઈ કરે છે કે જીવીએટી એક્ટના સુધારામાં કરવામાં આવેલી કોઈપણ બાબત સદર સુધારો અમલમાં આવ્યા પહેલાં સદર અધિનિયમ હેઠળ પ્રાપ્ત થયેલા, ઉપાર્જિત થયેલા અથવા ઉદ્ભવેલા કોઈપણ હક, વિશેષાધિકાર, જવાબદારી કે દાયિત્વને અસર કરશે નહીં. આ આધારે, એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે તારીખ

૩૦ મી જૂન ૨૦૧૭ ના રોજ અરજદારો પાસે ઉપલબ્ધ કર કેડિટ એ ઉપાર્જિત અથવા નિહિત અધિકારના સ્વરૂપમાં છે જેને તેના ભોગવટા પર નિયંત્રણો મૂકીને છીનવી શકાય નહીં, જેવું કે જીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૪૦ [૧] ના બીજા પરંતુક દ્વારા કરવામાં આવ્યું હતું. આ સંદર્ભમાં, નીચે મુજબના ચુકાદાઓ પર આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો :

(એ) ૧૯૯૯ [૧૦૬] ઈ.એલ.ટી. ૩ [એસ.સી.] માં રિપોર્ટ થયેલ આઈશર મોટર્સ લિમિટેડ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા ના કેસમાં, જેમાં સુપ્રીમ કોર્ટે, મોડવેટ કેડિટના સંદર્ભમાં, નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું હતું :

“૬. આપણે આ બાબતને બીજા દ્રષ્ટિકોણથી જોઈ શકીએ છીએ. જો ઈનપુટ્સ પર, કરદાતાએ એ આધારે અગાઉથી જ કર ચૂકવી દીધો હોય કે જ્યારે માલનો ઉપયોગ તેના ઈનપુટ્સ તરીકે આગળના ઉત્પાદનોના ઉત્પાદનમાં કરવામાં આવે ત્યારે આ માલ પરનો કર સમાયોજિત થઈ જાય છે જે ત્યારબાદ તૈયાર કરવામાં આવે છે. આમ, કરદાતાને તે તારીખે અધિકાર ઉપાર્જિત થયો હતો જ્યારે તેમણે કાચા માલ અથવા ઈનપુટ્સ પર કર ચૂકવ્યો હતો અને તે અધિકાર ત્યાં સુધી ચાલુ રહેશે જ્યાં સુધી તેના માટે ઉપલબ્ધ સુવિધા પૂર્ણ ન થઈ જાય અથવા જ્યાં સુધી તે માલ અસ્તિત્વમાં રહે. તેથી, એ સ્પષ્ટ બને છે કે સદર અધિનિયમની કલમ ૩૭ સંબંધિત સત્તાવાળાઓને એવો નિયમ બનાવવામાં સક્ષમ બનાવતી નથી જે અહીં વાદગ્રસ્ત છે અને, તેથી, અમને એવું ઠરાવવામાં કોઈ સંકોચ ન

હોઈ શકે કે સદર નિયમ તારીખ ૧૬-૩-૧૯૯૫ પહેલાં ઉત્પાદિત થયેલા માલ પર લાગુ કરી શકાય નહીં કે જેના પર ડ્યુટી ચૂકવવામાં આવી હતી અને આગળના માલના ઉત્પાદનના હેતુ માટે તેના માટેની ક્રેડિટ સુવિધા મેળવવામાં આવી હતી.”

(બી) ૧૯૯૯ [૧૧૨] ઈ.એલ.ટી. ૩૫૩ [એસ.સી.] માં રિપોર્ટ થયેલ કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ, પુણે વિ. દાઈ ઇચી કારકારિયા લિમિટેડ ના કેસમાં, જેમાં સુપ્રીમ કોર્ટે આઈશર મોટર્સ લિમિટેડ [ઉપર મુજબ] ના કેસના નિર્ણયનો સંદર્ભ આપતાં નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું હતું :

“૧૭. આ નિયમોમાંથી, જેમ આપણે તેમને વાંચીએ છીએ તેમ, એ સ્પષ્ટ થાય છે કે એક ઉત્પાદક તેના દ્વારા એક્સાઈઝ યોગ્ય ઉત્પાદનના ઉત્પાદનમાં ઉપયોગમાં લેવાના કાચા માલ પર ચૂકવવામાં આવેલી એક્સાઈઝ ડ્યુટી માટે ક્રેડિટ મેળવે છે જેવું તરત જ તે જરૂરી ઘોષણાપત્ર રજૂ કરે છે અને તેની પહોંચ મેળવે છે. તે એક્સાઈઝ યોગ્ય ઉત્પાદન પર એક્સાઈઝ ડ્યુટીની ચુકવણી કરતી વખતે ત્યારબાદ કોઈપણ સમયે ક્રેડિટનો ઉપયોગ કરવા માટે હકદાર છે. સદર નિયમોમાં એવી કોઈ જોગવાઈ નથી કે જે એક્સાઈઝ સત્તાવાળાઓ દ્વારા ક્રેડિટ ઉલટાવવાની જોગવાઈ કરતી હોય, સિવાય કે જ્યાં તે ગેરકાયદેસર રીતે અથવા અનિયમિત રીતે લેવામાં આવી હોય, જે સંજોગોમાં તે રદબાતલ થાય છે અથવા જો ઉપયોગમાં લેવાઈ હોય, તો તેની ચુકવણી કરવી પડે છે.

આપણે અહીં વાસ્તવમાં એવી ક્રેડિટ સાથે સંબંધ ધરાવીએ છીએ કે જે કાયદેસર રીતે લેવામાં આવી છે, અને તેનો લાભ ઉત્પાદકને સમયની અથવા અન્ય કોઈ મર્યાદા વિના ઉપલબ્ધ છે સિવાય કે ઉત્પાદક પોતે તેના એક્સાઈઝ યોગ્ય ઉત્પાદનમાં કાચા માલનો ઉપયોગ ન કરવાનું પસંદ કરે. તેથી, આ ક્રેડિટ અવિરોધ છે. એ પણ ધ્યાનમાં લેવું જોઈએ કે કાચા માલ અને અંતિમ ઉત્પાદનનો કોઈ સહ-સંબંધ નથી; એટલે કે, એવું નથી કે ક્રેડિટ માત્ર એવા અંતિમ ઉત્પાદન પર જ લઈ શકાય કે જે તે ચોક્કસ કાચા માલમાંથી ઉત્પાદિત થાય છે જેની સાથે ક્રેડિટ સંબંધિત છે. ક્રેડિટ જે દિવસે ઉપલબ્ધ થાય તે જ દિવસે ઉત્પાદિત થયેલા અંતિમ ઉત્પાદન પરની એક્સાઈઝ ડ્યુટી સામે લઈ શકાય છે.”

૪.૧ વધુમાં એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે જીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૪૦ [૧] નો બીજો પરંતુક એ ચાર્જિંગ જોગવાઈ છે પરંતુ જે ક્રેડિટ નકારવામાં આવશે તેની ગણતરી માટેની કોઈ મશીનરી વિનાની છે. આવી ગણતરી માટેની કોઈપણ મશીનરીના અભાવે, ચાર્જિંગ જોગવાઈ નિષ્ફળ જશે. આ સંબંધમાં, ૧૨૮ આઈ.ટી.આર. ૨૯૪ માં રિપોર્ટ થયેલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ, બેંગલોર વિ. બી.સી. શ્રીનિવાસ શેટ્ટી ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના નિર્ણય પર આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો. આ જ હેતુ માટે, ગોવિંદ સરન ગંગા સરન વિ. કમિશનર ઓફ સેલ્સ ટેક્સ અને અન્ય, એ.આઈ.આર. ૧૯૮૫ એસ.સી. ૧૦૪૧ ના કેસમાં અને મથુરામ અગ્રવાલ વિ. સ્ટેટ ઓફ મધ્ય પ્રદેશ, [૧૯૯૯] ૮

એસ.સી.સી. ૬૬૭ ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના નિર્ણય પર પણ આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો.

જ.૨ વધુમાં એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે ખાતાનો એવો કોઈ આક્ષેપ નહોતો કે અરજદારો દ્વારા કરની ચુકવણીમાં કોઈ કસૂર કરવામાં આવી છે. ખરીદદારો અને નિકાસકારો પાસેથી જરૂરી ફોર્મ મેળવવામાં ઘણીવાર લાંબો સમય લાગે છે અને માત્ર આ જ કારણસર, કરદાતાએ વધુ કર ભોગવવો પડશે; જાણે કે આ વેચાણ રાજ્ય અંતર્ગત કરવામાં આવ્યું હોય.

જ.૩ [૨૦૧૧] ૩૮ વી.એસ.ટી. ૧૧૫ માં રિપોર્ટ થયેલ ચામાહા મોટર એસ્કોર્ટ્સ લિમિટેડ વિ. સ્ટેટ ઓફ યુ.પી. અને અન્ય ના કેસમાં અલ્હાબાદ હાઈકોર્ટના નિર્ણય તરફ પણ અમારું ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું હતું, જેમાં ખંડપીઠે એવું અવલોકન કર્યું હતું કે ફોર્મ સી અથવા ડી રજૂ ન કરવાથી આંતર-રાજ્ય વ્યવહાર ગેરકાયદેસર કે રદબાતલ બનતો નથી. તે માત્ર ઉત્પાદકને કરના ઘટાડેલા દરનો લાભ નકારવામાં પરિણમશે.

જ.૪ આ સંદર્ભમાં, ૨૦૧૪ [૩૧૦] ઇ.એલ.ટી. ૮૩૩ [ગુજ.] માં રિપોર્ટ થયેલ ઇન્દુસુર ગ્લોબલ લિમિટેડ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા ના કેસમાં આ અદાલતની ખંડપીઠના નિર્ણય પર આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો, જેમાં અદાલતે સેનવેટ ક્રેડિટ રૂલ્સના નિયમ ૮ ના પેટા-નિયમ [૩-એ] ને રદબાતલ ઠરાવ્યો હતો જે સમયસર ડ્યુટી ન ચૂકવનારા ઉત્પાદકોના કિસ્સામાં ડ્યુટી ચૂકવવા

માટેની સેનવેટ ક્રેડિટ સુવિધા પાછી ખેંચવાની જોગવાઈ કરે છે. એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે આવા કિસ્સાઓમાં સેનવેટ ક્રેડિટનો ઉપયોગ કર્યા વિના કરદાતાએ આવી ડ્યુટી રોકડમાં જ ચૂકવવી પડશે તેવો આગ્રહ રાખવો એ ગેરવાજબી નિયંત્રણ લાદે છે.

જ.૫ ૨૦૦૪ [૧૬૮] ઇ.એલ.ટી. ૧૫૮ [કલ.] માં રિપોર્ટ થયેલ શિવ કુમાર જૈન વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા ના કેસમાં કલકત્તા હાઈકોર્ટના નિર્ણય પર પણ આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો, જેમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે સરકાર કાયદાના યોગ્ય આશરો વિના મિલકતના ભોગવટાથી વંચિત કરી શકે નહીં.

જ.૬ જીજીએસટી રૂલ્સ અને સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૧૧૭ માં પૂરી પાડવામાં આવેલી સમયમર્યાદાના સંદર્ભમાં, વકીલે ભારપૂર્વક એવી દલીલ કરી હતી કે સદર જોગવાઈ અધિનિયમથી અલ્ટ્રા વાયર્સ છે અને મનસ્વી તેમજ ગેરવાજબી પણ છે, અને તેથી, ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૧૪ થી અલ્ટ્રા વાયર્સ છે. એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે વણવપરાયેલ કર ક્રેડિટની તબદીલી સંબંધિત મૂળ અધિનિયમમાં સમાવિષ્ટ જોગવાઈઓ આવા હેતુ માટે ઘોષણાપત્ર રજૂ કરવા માટે કોઈપણ સમયમર્યાદાની કલ્પના કરતી ન હતી. જ્યાં સુધી આવા હેતુ માટે ચોક્કસ સત્તાઓ આપવામાં ન આવી હોય ત્યાં સુધી આવી સમયમર્યાદા નિયમો મારફતે દાખલ કરી શકાય નહીં. ન તો મૂળ અધિનિયમની કલમ ૧૪૦ કે ન તો નિયમ બનાવવાની સત્તાઓ પ્રત્યાયોજિત વિધાનમાં આવી શરત લાદવા માટેની કોઈપણ સત્તાની કલ્પના કરે છે.

૪.૭ વૈકલ્પિક રીતે, એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે આવી સમયમર્યાદાનું અર્થઘટન નિર્દેશાત્મક તરીકે થવું જોઈએ અને ફરજિયાત તરીકે નહીં. મૂળભૂત જોગવાઈઓના અમલીકરણ માટે ઘડવામાં આવેલી કોઈપણ પ્રક્રિયાગત જોગવાઈ સામાન્ય રીતે સ્વભાવે નિર્દેશાત્મક હોવી જોઈએ. ઘોષણાપત્ર રજૂ કરવા માટે અણનમ સમયમર્યાદાનો આગ્રહ રાખીને, પ્રક્રિયાગત જોગવાઈને મૂળભૂત જોગવાઈ કરતાં પ્રાધાન્ય આપવામાં આવી રહ્યું છે, જેનાથી માત્ર એટલા માટે કે વાજબી કારણોસર સમયસર ઘોષણાપત્ર રજૂ કરી શકાયું ન હતું, એક નિહિત અધિકાર છીનવી લેવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવી રહ્યો છે.

૪.૮ આ દલીલના સંદર્ભમાં, વકીલે સ્ટેટ ઓફ મૈસૂર અને અન્ય વિ. મલ્લિક હાશિમ એન્ડ કંપની, એ.આઈ.આર. ૧૯૭૨ એસ.સી. ૧૪૪૯ ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના નિર્ણય પર આધાર રાખ્યો હતો, જેમાં મૈસૂર સેલ્સ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૫૭ હેઠળ ઘડવામાં આવેલા નિયમ ૧૮ માં સમાવિષ્ટ રિવિઝન અરજીઓ દાખલ કરવા માટેની સમયમર્યાદાની કાયદેસરતા વિચારણા હેઠળ આવી હતી. અદાલતનો એવો અભિપ્રાય હતો કે આવો નિયમ વેપારીઓને તે રિફંડ નકારવાનો કે જેના માટે તેઓ કાયદા હેઠળ હકદાર છે, અથવા કોઈપણ સંજોગોમાં આવા અધિકારના અમલને અયોગ્ય રીતે મુશ્કેલ બનાવવાનો એક પ્રયાસ છે.

૪.૯ [૨૦૦૮] ૧૭ એસ.સી.સી. ૧૧૭ માં અહેવાલ થયેલ સંભાજી અને અન્ય વિ. ગંગાબાઈ અને અન્ય ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના નિર્ણયનો પણ સંદર્ભ

આપવામાં આવ્યો હતો, જેમાં, એ.આઈ.આર. ૨૦૦૩ એસ.સી. ૧૮૯ માં અહેવાલ થયેલ સાલેમ એડવોકેટ બાર એસોસિએશન વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટની ત્રણ ન્યાયાધીશોની ખંડપીઠના નિર્ણયનો સંદર્ભ આપતાં અને સી.પી.સી. ના ઓર્ડર ૮ ના નિયમ ૧ માં પૂરી પાડવામાં આવેલી નેવું દિવસની સમયમર્યાદા સ્વભાવે નિર્દેશાત્મક હોવાનું ઠરાવતાં, એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે પ્રક્રિયાગત કાયદો જુલમી નહીં પરંતુ સેવક હોવો જોઈએ, કોઈ અવરોધ નહીં પરંતુ ન્યાયમાં સહાયક હોવો જોઈએ.

જ.૧૦ ૧૯૯૧ [૫૫] ઇ.એલ.ટી. ૪૩૭ [એસ.સી.] માં અહેવાલ થયેલ મેંગલોર કેમિકલ્સ એન્ડ ફર્ટિલાઇઝર્સ લિમિટેડ વિ. ડેપ્યુટી કમિશનર ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના નિર્ણય પર પણ આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો, જેમાં એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે મુક્તિ માટેની શરતનું અર્થઘટન કરતી વખતે, તકનીકી સ્વરૂપની પ્રક્રિયાગત શરત અને મૂળભૂત શરત વચ્ચે તફાવત કરવાનો રહેશે. આ જ હેતુ માટે, ૨૦૦૭ [૨૦૧૦] ઇ.એલ.ટી. ૧૭૮ [એસ.સી.] માં કમિશનર ઓફ કસ્ટમ્સ એન્ડ એક્સાઇઝ, મદ્રાસ વિ. હોમ અશોક લેલેન્ડ લિમિટેડ ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના નિર્ણયનો પણ સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો હતો. આ સંદર્ભમાં, [૨૦૦૫] ૧૪૨ એસ.ટી.સી. ૧ [એસ.સી.] માં સ્ટેટ ઓફ હિમાચલ પ્રદેશ અને અન્ય વિ. ગુજરાત અંબુજા સિમેન્ટ લિમિટેડ અને અન્ય ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના નિર્ણય પર આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો.

પ. બીજી બાજુ, વિદ્વાન એડવોકેટ જનરલે સામાવાળાઓ તરફે દલીલોની

આગેવાની કરી હતી. જીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૪૦ [૧] ના બીજા પરંતુકના પડકારના સંદર્ભમાં, તેમણે રજૂઆત કરી હતી કે સદર વૈધાનિક જોગવાઈઓ ઘડવામાં રાજ્ય વિધાનમંડળમાં સક્ષમતાનો કોઈ અભાવ નથી. આગળનો પરંતુક માત્ર જૂની વ્યવસ્થામાંથી નવી વ્યવસ્થામાં વેપારી પાસે રહેલી હયાત કર ક્રેડિટની તબદીલી માટે આંતર-રાજ્ય વેચાણ, શાખા તબદીલી અથવા નિકાસ વેચાણની હકીકત સ્થાપિત કરતાં જરૂરી ફોર્મ્સ રજૂ કરવાની શરત લાદે છે. તેમણે કલમ ૧૪૦ [૧] ના ત્રીજા પરંતુક તરફ અમારું ધ્યાન દોર્યું અને રજૂઆત કરી હતી કે જ્યારે અને જેમ વેપારી દ્વારા આવા ફોર્મ્સ રજૂ કરવામાં આવશે, ત્યારે વધારાના કરની રકમ રિફંડ કરવામાં આવશે. આમ, આ પરંતુક જે કંઈ કરે છે તે માત્ર એટલું જ છે કે સત્તાવાળાઓ સમક્ષ જરૂરી ઘોષણાપત્રો રજૂ કરવામાં ન આવે ત્યાં સુધી ઘટેલા કરનો લાભ મેળવવાના વેપારીના અધિકારને મુલતવી રાખે છે. અગાઉની વૈધાનિક યોજનામાં પણ આ જ પરિસ્થિતિ હતી. એ બાબત પર પ્રકાશ પાડવા માટે સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ એક્ટ અને તે હેઠળ ઘડવામાં આવેલા નિયમોની જોગવાઈઓ તરફ અમારું ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું હતું કે અગાઉના કર માળખામાં પણ આવા ફોર્મ્સના અભાવે, વેપારીએ વેચાણ પર કર ભોગવવો પડતો હતો; જાણે કે તે રાજ્ય અંદરનું વેચાણ હોય. જ્યારે અને જેમ આવા ફોર્મ્સ રજૂ કરવામાં આવે; આકારણી દરમિયાન પણ, ત્યારે કરના રાહત દરનો લાભ ઉપલબ્ધ બનશે.

૫.૧ સીજીએસટી અને જીજીએસટી રૂલ્સના નિયમો ૧૧૭ હેઠળ પૂરી પાડવામાં આવેલી સમયમર્યાદાના પડકારના સંદર્ભમાં, એવી દલીલ કરવામાં

આવી હતી કે સદર નિયમો નિયમ બનાવવાની સત્તાઓનો ઉપયોગ કરીને ઘડવામાં આવ્યા હતા અને સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૦ ની યોજના સાથે સુસંગત હતા. કર ક્રેડિટ ભોગવવાનો અધિકાર એ એક પ્રકારની છૂટછાટ છે. આવી છૂટછાટ હંમેશા શરતોને આધીન રાખી શકાય છે. શરૂઆતની ૯૦ દિવસની સમયમર્યાદા સમયાંતરે લંબાવવામાં આવી હતી. દેશભરના તમામ વેપારીઓને તેમની બાબતોનું સંચાલન કરવા અને જરૂરી ઘોષણાપત્રો કરવા માટે તારીખ ૨૭ મી ડિસેમ્બર ૨૦૧૭ સુધીનો એટલે કે લગભગ છ મહિનાનો સમય મળ્યો હતો. જ્યારે સમગ્ર દેશમાં એકરૂપતા, સરળતા અને સમાન કર દરો લાવવા માટે સમગ્ર કર માળખામાં ફેરફાર કરવામાં આવી રહ્યો હતો, ત્યારે કેટલીક સંક્રમણકાલીન મુશ્કેલીઓ સપાટી પર આવવી સ્વાભાવિક છે. આવા જ હેતુ માટે નવી વ્યવસ્થામાં સ્થળાંતર કરતા વેપારીઓને બાકી રહેલી કર ક્રેડિટનો લાભ આપવામાં આવ્યો હતો. સમયમર્યાદાની જોગવાઈનું માત્ર નિર્દેશાત્મક તરીકે અર્થઘટન કરવું એ કાર્યક્ષમ કર વ્યવસ્થા માટે અનુકૂળ રહેશે નહીં.

પ.૨ પોતાની દલીલોના સમર્થનમાં, વિદ્વાન એ.જી. એ નીચે મુજબના નિર્ણયો પર આધાર રાખ્યો છે :

(૧) [૨૦૧૬] ૧૫ એસ.સી.સી. ૧૨૫ માં અહેવાલ થયેલ જયમ એન્ડ કંપની વિ. આસિસ્ટન્ટ કમિશનર અને અન્ય ના કેસમાં, જેમાં તમિલનાડુ વેલ્યુ એડેડ ટેક્સ એક્ટ, ૨૦૦૬ ની કલમ ૧૯ ની પેટા-કલમ (૨૦) ને પડકારવામાં આવી હતી. આ જોગવાઈમાં એવી વ્યવસ્થા કરવામાં આવી

હતી કે સદર કલમમાં સમાવિષ્ટ કોઈપણ બાબત હોવા છતાં, જ્યાં કોઈપણ નોંધાયેલા વેપારીએ તેણે ખરીદેલા માલની કિંમત કરતાં ઓછી કિંમતે માલનું વેચાણ કર્યું હોય, ત્યાં તે માલના આઉટપુટ ટેક્સ કરતાં વધુ હોય તેવી ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટની રકમ રિવર્સ કરવામાં આવશે. આ સંદર્ભમાં, પડકારને ફગાવી દેતાં, અદાલતે નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું હતું :

“૧૧. કલમ ૧૮ ની ઉપરોક્ત યોજનામાંથી નીચે મુજબના મહત્વપૂર્ણ પાસાંઓ ઉભરી આવે છે :

(એ) આઈટીસી એ વિધાનમંડળ દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવેલી છૂટછાટનું એક સ્વરૂપ છે. તે તમામ પ્રકારના વેચાણો માટે સ્વીકાર્ય નથી અને અમુક નિર્દિષ્ટ વેચાણોને ખાસ બાકાત રાખવામાં આવ્યા છે.

(બી) આઈટીસી ની છૂટછાટ આ કલમમાં દર્શાવેલ અમુક શરતો પર ઉપલબ્ધ છે.

(સી) સૌથી મહત્વની શરતોમાંની એક એ છે કે વેપારીને આઈટીસી નો દાવો કરવા સક્ષમ બનાવવા માટે તેણે તમામ બાબતોમાં પરિપૂર્ણ, ઇનપુટ ટેક્સની રકમ દર્શાવતું અસલ ટેક્સ ઇનવોઈસ રજૂ કરવું પડશે.

૧૨. એ સુસ્થાપિત કાયદો છે કે જ્યારે પણ કાયદા અથવા જાહેરનામા વગેરે દ્વારા છૂટછાટ આપવામાં આવે છે, ત્યારે આવી છૂટછાટ મેળવવા

માટે તેની શરતોનું ચુસ્તપણે પાલન કરવું આવશ્યક છે. આમ, આઈટીસી નો લાભ મેળવવો એ 'વેપારીઓ' નો અધિકાર નથી પરંતુ તે કલમ ૧૯ ના આધારે આપવામાં આવેલી છૂટછાટ છે. અ ફોર્ટિઓરી, કલમ ૧૦ માં નિર્દિષ્ટ શરતો પૂર્ણ થવી જ જોઈએ. તે સંદર્ભમાં, અમને જણાય છે કે કલમ ૧૦ કરનો દાવો કરવાના હેતુ માટે મૂળ ટેક્સ ઇનવોઈસને સુસંગત બનાવે છે. તેથી, વેટ એક્ટની યોજના હેઠળ, વેપારીઓ માટે એવી દલીલ કરવી સ્વીકાર્ય નથી કે ટેક્સ ઇનવોઈસમાં દર્શાવ્યા મુજબની કિંમત ધ્યાને લેવી જોઈતી ન હતી પરંતુ ડિસ્કાઉન્ટ બાદની ચોખ્ખી ખરીદ કિંમત આધાર હોવી જોઈએ. જો આપણે વેટ એક્ટની કલમ ૧૯ મુજબ આઈટીસી ના મુદ્દાથી બહારના અન્ય કોઈપણ પાસા અંગે વિચારણા કરતા હોત, તો સંભવતઃ શ્રી બગારિયાની દલીલોનું થોડું મહત્વ હોત. પરંતુ, આ મુદ્દાના વ્યાપને ધ્યાનમાં રાખતાં, ઉપર ઉલ્લેખ કર્યા મુજબ, સદર અધિનિયમની અન્ય જોગવાઈઓ સાથે વંચાણે લેતાં વેટ એક્ટની કલમોની સાદી ભાષાને ધ્યાને લેતાં આવી દલીલ સ્વીકાર્ય નથી.”

૫.૩ [૨૦૧૭] ૧૬ એસ.સી.સી. ૨૮ માં અહેવાલ થયેલ સ્ટેટ ઓફ ગુજરાત વિ. રિલાયન્સ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ લિમિટેડ ના કેસમાં, જેમાં વેપારી દ્વારા મેળવવામાં આવતી કર ક્રેડિટમાં ઘટાડો કરતી ગુજરાત વેલ્યુ એડેડ ટેક્સ એક્ટમાં સમાવિષ્ટ જોગવાઈઓના સંદર્ભમાં એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે કેટલી કર ક્રેડિટ આપવી અને કયા સંજોગોમાં આપવી તે વિધાનમંડળનું ક્ષેત્ર છે અને અદાલતોએ

તેમાં દખલગીરી કરવાની નથી. અદાલતે [૧૯૯૨] ૩ એસ.સી.સી. ૬૨૪ માં અહેવાલ થયેલ ગોદરેજ એન્ડ બોયસ એમએફજી. કંપની પ્રા. લિમિટેડ વિ. કમિશનર ઓફ સેલ્સ ટેક્સ અને અન્ય ના કેસમાં થયેલા અવલોકનોને અનુમોદન સાથે નોંધ્યા હતા કે કરદાતા માત્ર નિયમોના આધારે જ સેટ-ઓફ મેળવવા માટે હકદાર હતા. તે વાસ્તવમાં એક છૂટછાટ અને સવલત છે.

પ.૪ [૨૦૦૨] ૯ એસ.સી.સી. ૨૦ માં અહેવાલ થયેલ ઓસરામ સૂર્યા [પી] લિમિટેડ વિ. કમિશનર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ, ઇન્ડોર ના કેસમાં, સર્વોચ્ચ અદાલતે મોડવેટ રૂલ્સના નિયમ ૫૭ [૪] ના બદલાયેલા બીજા પરંતુકના પડકાર પર વિચારણા કરી હતી, જેમાં એવી જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી કે ઉત્પાદકે સદર પેટા-નિયમના પ્રથમ પરંતુકમાં નિર્દિષ્ટ કોઈપણ દસ્તાવેજો ઇશ્યૂ થયાની તારીખથી છ મહિના પછી ક્રેડિટ લેવાની રહેશે નહીં. આઈશર મોટર્સ લિમિટેડ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા [ઉપર મુજબ] અને કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ, પુણે વિ. દાઈ ઇચી કારકરિયા લિમિટેડ [ઉપર મુજબ] ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણય પર આધાર રાખીને એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે આ જોગવાઈએ હયાત અધિકારો છીનવી લીધા છે. આવી દલીલને ફગાવી દેતાં, એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે સદર જોગવાઈનું સાદું વાંચન દર્શાવે છે કે તે એવા કેસોને લાગુ પડે છે જ્યાં ઉત્પાદક નિયમો દાખલ થયા પછી ક્રેડિટ લેવા માંગતો હોય, અને એવા કેસો જ્યાં ઉત્પાદકને ઇનપુટ મળ્યાની તારીખથી છ મહિનાના સમયગાળા પછી તે તેમ કરવા માંગતો હોય. આ નિયમ પશ્ચાતવર્તી અસરથી

અમલમાં આવતો નથી કે પ્રશ્નવાળા નિયમના અમલમાં આવ્યા પહેલાં જે વ્યક્તિઓએ પહેલેથી જ ક્રેડિટ લઈ લીધી હોય તેમના અધિકારને કોઈપણ રીતે અસર કરતો નથી. સદર નિયમ અમલમાં આવ્યા પછી જે ઉત્પાદકો ક્રેડિટ મેળવવા માંગતા હોય તેમના સંબંધમાં તે ભવિષ્યવર્તી અસરથી લાગુ પડે છે.

પ.પ [૨૦૧૩] પ સી.એસ.ટી. ૬૩ માં અહેવાલ થયેલ યુએસએ એજન્સીઝ [તેના પ્રોપ્રાઇટરિક્સ દ્વારા પ્રતિનિધિત્વ, અતુર ટાઉન, સાલેમ જિલ્લો વિ. ધી કમર્શિયલ ટેક્સ ઓફિસર, અતુર [૩૨૯] એસેસમેન્ટ સર્કલ, અતુર] ના કેસમાં, જેમાં તમિલનાડુ વેલ્ચુ એડેડ ટેક્સ એક્ટની કલમ ૧૯ ની પેટા-કલમ ૧૧ ની કાયદેસરતા વિચારણા હેઠળ આવી હતી. કલમ ૧૯ કોઈપણ મહિનામાં કરપાત્ર ખરીદીના કોઈપણ વ્યવહારના સંબંધમાં ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટને લગતી છે અને જોગવાઈ કરે છે કે વેપારીએ નાણાકીય વર્ષ પૂરું થતાં પહેલાં અથવા ખરીદીની તારીખથી નેવું દિવસ પહેલાં; એ બેમાંથી જે મોડું હોય તે મુજબ દાવો કરવાનો રહેશે. આ પડકારના સંદર્ભમાં, અદાલતે વિચારણા કરી હતી કે શું સદર કલમ ચાર્જિંગ કલમ સાથે અસંગત હતી અને શું તે ફરજિયાત નહીં પરંતુ નિર્દેશાત્મક હતી. સદર કલમની કાયદેસરતાને માન્ય રાખતાં, વધુમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે વિધાનમંડળ સભાનપણે ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ મેળવવા માટે સમયમર્યાદા નક્કી કરવા માંગતું હતું. તેથી આવી શરતોનું ચુસ્તપણે પાલન થવું જ જોઈએ.

પ.૬ [૨૦૧૮] પ૩ જી.એસ.ટી.આર. ૧૯૭ માં અહેવાલ થયેલ જેસીબી ઇન્ડિયા લિમિટેડ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા ના કેસમાં, જેમાં બોમ્બે હાઈકોર્ટની

ડિવિઝન બેંચે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૪૦ ની પેટા-કલમ [૩] ના ખંડ (જ) ની કાયદેસરતાને માન્ય રાખી હતી, જે પ્રથમ તબક્કાના વેપારીઓ પર કર ક્રેડિટ મેળવવા માટે એવી શરત લાદે છે કે આવી ક્રેડિટ એવા ઇનવોઇસના સંબંધમાં હોવી જોઈએ જે નિયુક્ત દિવસથી પૂર્વેના ૧૨ મહિના કરતાં પહેલાંની તારીખનું ન હોય. જોકે, અમે નોંધી શકીએ છીએ કે ફિલ્કો ટ્રેડ સેન્ટર પ્રાઇવેટ લિમિટેડ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા [સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલેશન નં. ૧૮૪૩૩/૨૦૧૭ વિથ સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલેશન ૨૦૧૮૫/૨૦૧૭ :: ૫ મી સપ્ટેમ્બર ૨૦૧૮ ના રોજ નિર્ણિત] ના કેસમાં, ગુજરાત હાઇકોર્ટે અલગ અભિપ્રાય લીધેલ છે.

પ.૭ [૧૯૮૧] જ એસ.સી.સી. ૬૭૫ માં અહેવાલ થયેલ આર.કે. ગર્ગ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા અને અન્ય ના કેસમાં એવી દલીલ કરવા માટે કે કરવેરાના કાયદાઓમાં, વિધાનમંડળ વધુ મોકળાશ ભોગવે છે.

પ.૮ સત્તાવાર પોર્ટલમાં તકનીકી ખામીઓના કારણે ઘોષણાપત્ર કરવામાં આવતા અવરોધ અંગે અરજદારોની ફરિયાદના સંદર્ભમાં, યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયાએ તારીખ ૧૧ મી સપ્ટેમ્બર ૨૦૧૮ ના રોજનું એક ડૉ. આશિર ત્યાગી, કમિશનર, સીજીએસટી નું વધારાનું સોગંદનામું દાખલ કરેલ છે. આવા સોગંદનામામાં એવું જણાવવામાં આવ્યું છે કે ભારત સરકારે તારીખ ૩ જુનિ ૨૦૧૮ નો એક પરિપત્ર બહાર પાડ્યો છે જેમાં સામનો કરવામાં આવેલી મુશ્કેલીઓના વાસ્તવિક કેસોનો ઉકેલ આવે તે સુનિશ્ચિત કરવા માટે અમુક માર્ગદર્શિકા પૂરી પાડવામાં આવી છે. ત્યારબાદ, તારીખ ૧૦ મી સપ્ટેમ્બર ૨૦૧૮

ના જાહેરનામા દ્વારા નિયમ ૧૧૭ માં પેટા-નિયમ ૧એ દાખલ કરવામાં આવ્યો છે, જે નીચે મુજબ વંચાય છે :

“[૧એ] પેટા-નિયમ [૧] માં સમાવિષ્ટ કોઈપણ બાબત હોવા છતાં, કમિશનર, કાઉન્સિલની ભલામણો પર, એવા નોંધાયેલા વ્યક્તિઓના સંબંધમાં કે જેઓ કોમન પોર્ટલ પર તકનીકી મુશ્કેલીઓના કારણે નિયત તારીખ સુધીમાં સદર ઘોષણાપત્ર રજૂ કરી શક્યા ન હતા અને જેમના સંબંધમાં કાઉન્સિલે આવા મુદત વધારા માટે ભલામણ કરી હોય, ફોર્મ જીએસટી ટ્રાન-૧ માં ઇલેક્ટ્રોનિક રીતે ઘોષણાપત્ર રજૂ કરવાની તારીખ ૩૧ મી માર્ચ ૨૦૧૮ થી આગળ ન હોય તેવા વધુ સમયગાળા માટે લંબાવી શકે છે.”

પ.૯ એવું જણાવવામાં આવ્યું છે કે પેટા-નિયમ [૪] માં અનુરૂપ સુધારો કરવામાં આવ્યો છે, જેમાં ખંડ (બી) ના પેટા-ખંડ (૩) નીચે નીચે મુજબનો પરંતુક દાખલ કરવામાં આવ્યો છે :

“પરંતુ શરત એ છે કે પેટા-નિયમ [૧એ] અનુસાર ફોર્મ જીએસટી ટ્રાન-૧ માં ઘોષણાપત્ર ફાઈલ કરનાર નોંધાયેલ વ્યક્તિઓ, ૩૦ મી એપ્રિલ ૨૦૧૮ સુધીમાં ફોર્મ જીએસટી ટ્રાન-૨ માં પત્રક રજૂ કરી શકે છે.”

૬. સામસામેની દલીલોની ચકાસણી કરતાં પહેલાં, અમે યાદ કરી શકીએ છીએ કે ભારત સરકારે સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૧૧૭ માં પેટા-નિયમ [૧એ]

દાખલ કરીને સુધારો કર્યો છે, જે એવી જોગવાઈ કરે છે કે પેટા-નિયમ [૧] માં સમાવિષ્ટ કોઈપણ બાબત હોવા છતાં, કોમન પોર્ટલ પર તકનીકી મુશ્કેલીઓના કારણે નિયત તારીખ સુધીમાં સદર ઘોષણાપત્ર રજૂ ન કરી શક્યા હોય તેવી નોંધાયેલ વ્યક્તિઓના સંબંધમાં, કમિશનર કાઉન્સિલની ભલામણ પર ફોર્મ જીએસટી ટ્રાન-૧ માં ઇલેક્ટ્રોનિક રીતે ઘોષણાપત્ર રજૂ કરવાની તારીખ ૩૧ મી માર્ચ ૨૦૧૯ થી આગળ ન હોય તેવા વધુ સમયગાળા સુધી લંબાવી શકે છે. આમ, કોમન પોર્ટલ પર તકનીકી મુશ્કેલીઓના કારણે મૂળ રૂપે માન્ય રાખેલ સમયની અંદર ઘોષણાપત્ર રજૂ કરવામાં વેપારીની અસમર્થતાના વાસ્તવિક કેસોમાં, કમિશનરમાં વધુમાં વધુ ૩૧ મી માર્ચ ૨૦૧૯ સુધી સમય લંબાવવાની સત્તાઓ નિહિત કરવામાં આવી છે. પોર્ટલમાં તકનીકી ખામીઓના કારણે ઘોષણાપત્ર ફાઈલ ન કરી શકવાની અરજદારોની ફરિયાદ; જો વાસ્તવિક હોય તો તેથી, સદર નિયમ હેઠળ તેનું નિવારણ કરી શકાય તેમ હતું. આનાથી અરજદારોની ફરિયાદો પૈકીની એક ફરિયાદનું નિવારણ થઈ જશે. જોકે, આનો અર્થ એવો થતો નથી કે વૈધાનિક જોગવાઈઓની કાયદેસરતા સામેનો અરજદારોનો પડકાર ટકી રહેતો નથી. તેથી, અમે અરજદારો દ્વારા ઉપસ્થિત કરવામાં આવેલા આવા મુદ્દાઓનું નિરાકરણ કરીશું.

૭. વિવિધ વૈધાનિક જોગવાઈઓની કાયદેસરતા સામેના પડકારને હાથ પર લેતાં પહેલાં, અમે સંઘ અથવા રાજ્ય વિધાનમંડળ દ્વારા ઘડવામાં આવેલા કાયદાને રદબાતલ કરવાની બંધારણીય અદાલતોની સત્તાઓ વિશે વ્યાપકપણે

જાણાવી શકીએ છીએ. એ સુસ્થાપિત છે કે કાયદાની બંધારણીયતાની પૂર્વધારણા હોય છે. સ્ટેટ ઓફ જમ્મુ એન્ડ કાશ્મીર વિ. ત્રિલોકી નાથ ખોસા અને અન્ય, જે એ.આઈ.આર. ૧૯૭૪ એસ.સી. ૧ માં રિપોર્ટ થયેલ છે, ના કેસમાં, સર્વોચ્ચ અદાલતની બંધારણીય પીઠે બઢતીના હેતુ માટે મદદનીશ ઇજનેરોને ડિગ્રી-ધારકો અને ડિપ્લોમા-ધારકોમાં વર્ગીકૃત કરતા કાયદાને માન્ય રાખ્યો હતો. એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે કાયદાની બંધારણીયતાની પૂર્વધારણા હોય છે અને જે કોઈ વ્યક્તિ એવી રજૂઆત કરે છે કે અમુક કાયદો ગેરબંધારણીય છે, તેના પર ભેદભાવની દલીલને સમર્થન આપવા માટે જરૂરી હકીકતો રજૂ કરવાનો અને તે હકીકતો સાબિત કરવા માટે સંગીન અને ખાતરીપૂર્વકના પુરાવા રજૂ કરવાનો બોજો રહેલો છે.

૮. એ પણ સમાન રીતે સુસ્થાપિત છે કે બંધારણીયતાની પૂર્વધારણા ગૌણ વિધાનને પણ સ્પર્શે છે. જોકે, ગૌણ વિધાનની સરખામણીમાં, સંસદ અથવા રાજ્ય વિધાનમંડળ દ્વારા ઘડવામાં આવેલા કાયદા સામે પડકારવાના આધારો મર્યાદિત છે. જ્યારે ગૌણ વિધાનમંડળ દ્વારા ઘડવામાં આવેલા કાયદાને એવા આધારે પણ પડકારી શકાય છે કે તે અધિનિયમથી અલ્ટ્રા વાયર્સ છે, અથવા સત્તાતંત્રની નિયમ બનાવવાની સત્તાઓથી બહાર છે અથવા તે સંપૂર્ણપણે મનસ્વી અને ગેરવાજબી છે, ત્યારે સંસદ અને રાજ્ય વિધાનમંડળ દ્વારા ઘડવામાં આવેલા કાયદા અંગે, સ્ટેટ ઓફ એ.પી. વિ. મેક ડાઉવેલ એન્ડ કંપની અને અન્ય, જે [૧૯૬૩] ૩ એસ.સી.સી. ૭૦૯ માં રિપોર્ટ થયેલ છે, ના

કેસમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું અને અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે તેને માત્ર બે જ આધારો પર રદબાતલ ઠેરવી શકાય છે એટલે કે, ધારાકીય સક્ષમતાનો અભાવ, અથવા મૂળભૂત અધિકારો કે અન્ય કોઈપણ બંધારણીય જોગવાઈઓનું ઉલ્લંઘન. એવું પણ વધુમાં અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે માત્ર તે મનસ્વી અથવા ગેરવાજબી છે તેમ કહીને કોઈપણ કાયદાને રદબાતલ ઠેરવી શકાય નહીં. ત્યારબાદના શાયરા બાનો વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા અને અન્ય, જે [૨૦૧૭] ૮ એસ.સી.સી. ૧ માં રિપોર્ટ થયેલ છે, ના કેસના ચુકાદામાં, રોહિન્ટન ફલી નરીમન, ન્યાયમૂર્તિએ નીચે મુજબના શબ્દોમાં મત વ્યક્ત કર્યો હતો :

“૧૦૧. એ બાબત ધ્યાને આવશે કે ઈન્ડિયન એક્સપ્રેસ ન્યૂઝપેપર વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા, [૧૯૮૫] ૧ એસ.સી.સી. ૬૪૧ માં આ અદાલતની બંધારણીય પીઠે જણાવ્યું હતું કે એ સુસ્થાપિત કાયદો હતો કે પૂર્ણ વિધાન સામે પડકારવા માટે ઉપલબ્ધ કોઈપણ આધારો પર ગૌણ વિધાનને પડકારી શકાય છે. આવું હોવાથી, જ્યારે અનુચ્છેદ ૧૪ હેઠળ પડકારવાના આ આધારની વાત આવે ત્યારે આ બંને પ્રકારના વિધાન વચ્ચે કોઈ તર્કસંગત ભેદરેખા રહેતી નથી. તેથી, ઉપરોક્ત ચુકાદાઓમાં નિર્ધારિત કરવામાં આવેલી પ્રત્યક્ષ મનસ્વીતાની કસોટી અનુચ્છેદ ૧૪ હેઠળ વિધાન તેમજ ગૌણ વિધાન બંનેને અમાન્ય ઠેરવવા માટે લાગુ પડશે. તેથી, પ્રત્યક્ષ મનસ્વીતા એ વિધાનમંડળ દ્વારા તરંગી રીતે, અતાર્કિક રીતે અને/અથવા પર્યાપ્ત નિર્ધારક સિદ્ધાંત વિના કરવામાં આવેલું

કંઈક હોવું જોઈએ. તેમજ, જ્યારે કંઈક એવું કરવામાં આવે જે અતિશય અને અપ્રમાણસર હોય, ત્યારે આવું વિધાન પ્રત્યક્ષ રીતે મનસ્વી હશે. તેથી, અમારો એવો મત છે કે અમારા દ્વારા ઉપર નિર્દેશિત કર્યા મુજબ પ્રત્યક્ષ મનસ્વીતાના અર્થમાં રહેલી મનસ્વીતા અનુચ્છેદ ૧૪ હેઠળ વિધાનને નકારવા માટે પણ લાગુ પડશે.”

૯. નવતેજ સિંહ જોહર અને અન્ય વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા, [ડબલ્યુ.પી. (ફિ.) નં. ૭૬/૨૦૧૬] ના કેસમાં તાજેતરના ચુકાદામાં, સર્વોચ્ચ અદાલતની બંધારણીય પીઠે ઇન્ડિયન પીનલ કોડની કલમ ૩૭૭ ના તે ભાગને રદબાતલ ઠેરવ્યો હતો જે હદ સુધી તે સંમતિપૂર્વકના સમલૈંગિક સંબંધને ગુનાહિત ઠેરવતી હતી. દીપક મિશ્રા, મુખ્ય ન્યાયમૂર્તિએ શાયરા બાનો [ઉપર મુજબ] ના કેસમાં કરવામાં આવેલા ઉપર ટાંકેલા અવલોકનોની અનુમોદન સાથે નોંધ લીધી અને ઠરાવ્યું કે આઈ.પી.સી. ની કલમ ૩૭૭ જ્યાં સુધી સક્ષમ પુખ્ત વયના લોકો વચ્ચે ગમે તે પ્રકારના સંમતિપૂર્વકના જાતીય કૃત્યને ગુનાહિત ઠેરવે છે ત્યાં સુધી તે પ્રત્યક્ષ રીતે મનસ્વી છે. રોહિન્ટન ફ્લી નરીમન, ન્યાયમૂર્તિએ પોતાના અલગ પરંતુ સહમતિ દર્શાવતા અભિપ્રાયમાં શાયરા બાનો [ઉપર મુજબ] ના કેસમાં કરવામાં આવેલા તે અવલોકનોનો પણ ઉલ્લેખ કર્યો કે પ્રત્યક્ષ મનસ્વીતાના આધારે વૈધાનિક જોગવાઈને રદબાતલ ઠેરવી શકાય છે. એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે સંમતિપૂર્વકના સમલૈંગિક સંબંધને દંડિત કરવામાં આઈ.પી.સી. ની કલમ ૩૭૭ પ્રત્યક્ષ રીતે મનસ્વી છે.

૧૦. આ સિદ્ધાંતોને ધ્યાનમાં રાખીને, અમે સંબંધિત જોગવાઈઓનું ઝીણવટપૂર્વક અવલોકન કરી શકીએ છીએ. જેમ કે સર્વવિદિત છે, જીએસટી કાયદાઓ તારીખ ૧ લી જુલાઈ ૨૦૧૭ થી અમલમાં આવ્યા હતા. આ કાયદાઓ સમાન કર માળખાની કલ્પના કરે છે અને એક્સાઈઝ ડ્યુટી, સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ અને વેલ્યુ એડેડ ટેક્સ જેવા પ્રવર્તમાન કરની શ્રેણીને સમાવી લે છે. સીજીએસટી એક્ટનું પ્રકરણ ૨૦ સંક્રમણકારી જોગવાઈઓને સંબંધિત છે. સદર પ્રકરણમાં સમાવિષ્ટ કલમ ૧૩૯ પ્રવર્તમાન કાયદા હેઠળ નોંધાયેલ વ્યક્તિઓની નોંધણીના સ્થળાંતરની કલ્પના કરે છે. કલમ ૧૪૦ ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ માટેની સંક્રમણકારી વ્યવસ્થાઓને સંબંધિત છે. જેનો સુસંગત ભાગ નીચે મુજબ પંચાય છે :

“૧૪૦. (૧) કલમ ૧૦ હેઠળ કર ચૂકવવાનો વિકલ્પ પસંદ કરનાર વ્યક્તિ સિવાયની કોઈ નોંધાયેલ વ્યક્તિ, નિયત કરવામાં આવે તેવી રીતે પ્રવર્તમાન કાયદા હેઠળ તેના દ્વારા રજૂ કરવામાં આવેલા, નિયુક્ત દિવસના અગાઉના તરતના દિવસે સમાપ્ત થતા સમયગાળાને લગતા રિટર્નમાં આગળ ખેંચવામાં આવેલી સેનવેટ ક્રેડિટની રકમ, પોતાના ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ લેજરમાં લેવા માટે હકદાર રહેશે: પરંતુક કે નીચેના સંજોગોમાં નોંધાયેલ વ્યક્તિને ક્રેડિટ લેવાની મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં, એટલે કે:—

(૧) જ્યાં ક્રેડિટની સદર રકમ આ અધિનિયમ હેઠળ ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ

તરીકે સ્વીકાર્ય ન હોય; અથવા

(૨) જ્યાં તેણે નિયુક્ત તારીખના અગાઉના તરતના છ મહિનાના સમયગાળા માટે પ્રવર્તમાન કાયદા હેઠળ જરૂરી તમામ રિટર્ન રજૂ કર્યા ન હોય; અથવા

(૩) જ્યાં ક્રેડિટની સદર રકમ સરકાર દ્વારા અધિસૂચિત કરવામાં આવી હોય તેવી મુક્તિ અધિસૂચનાઓ હેઠળ ઉત્પાદિત અને રવાના કરવામાં આવેલ માલને સંબંધિત હોય.”

“૧૪૦. (૩) એક નોંધાયેલ વ્યક્તિ, જે પ્રવર્તમાન કાયદા હેઠળ નોંધણી કરાવવા માટે જવાબદાર ન હતી, અથવા જે કરમુક્ત માલના ઉત્પાદનમાં કે કરમુક્ત સેવાઓ પૂરી પાડવામાં રોકાયેલ હતી, અથવા જે વર્ક્સ કોન્ટ્રાક્ટ સેવા પૂરી પાડતી હતી અને તારીખ ૨૦ મી જૂન ૨૦૧૨ ની અધિસૂચના નં. ૨૬/૨૦૧૨-સર્વિસ ટેક્સ ના લાભ મેળવતી હતી અથવા પ્રથમ તબક્કાનો વેપારી કે બીજા તબક્કાનો વેપારી અથવા નોંધાયેલ આયાતકાર કે ઉત્પાદકનો ડેપો, નીચેની શરતોને આધીન રહીને, નિયુક્ત દિવસે સ્ટોકમાં રહેલા ઈનપુટ્સ અને સ્ટોકમાં રહેલા અર્ધ-તૈયાર કે તૈયાર માલમાં સમાવિષ્ટ ઈનપુટ્સના સંબંધમાં પાત્ર ક્યુટીઝની ક્રેડિટ પોતાના ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ લેજરમાં લેવા માટે હકદાર રહેશે, એટલે કે:—

(૧) આવા ઈનપુટ્સ અથવા માલનો ઉપયોગ આ અધિનિયમ હેઠળ

કરપાત્ર પુરવઠો પૂરો પાડવા માટે કરવામાં આવતો હોય અથવા કરવાનો ઇરાદો હોય;

(૨) સદર નોંધાયેલ વ્યક્તિ આ અધિનિયમ હેઠળ આવા ઇનપુટ્સ પર ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ માટે પાત્ર હોય;

(૩) સદર નોંધાયેલ વ્યક્તિ આવા ઇનપુટ્સના સંબંધમાં પ્રવર્તમાન કાયદા હેઠળ ડ્યુટીની ચુકવણી દર્શાવતા ઇન્વોઇસ અથવા અન્ય નિર્ધારિત દસ્તાવેજો ધરાવતી હોય;

(૪) આવા ઇન્વોઇસ અથવા અન્ય નિર્ધારિત દસ્તાવેજો નિયુક્ત દિવસના અગાઉના તરતના બાર મહિના પહેલાં જારી કરવામાં આવ્યા ન હોય; અને

(૫) સેવાઓનો સપ્લાયર આ અધિનિયમ હેઠળ કોઈપણ છૂટછાટ માટે પાત્ર ન હોય:

૧૪૦. (૧૦) પેટા-કલમો (૩), (૪) અને (૬) હેઠળની ક્રેડિટની રકમ નિર્ધારિત કરવામાં આવે તેવી રીતે ગણવામાં આવશે.

૯. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૬૪ સરકારની નિયમો બનાવવાની સત્તા સંબંધિત છે. અમે યોગ્ય તબક્કે આ જોગવાઈનો સંદર્ભ લઈશું. નિયમો બનાવવાની આવી સત્તાઓનો ઉપયોગ કરીને, કેન્દ્ર સરકારે સીજીએસટી રૂલ્સ ઘડ્યા. સીજીએસટી રૂલ્સના પ્રકરણ ૧૪ માં સંક્રમણકારી જોગવાઈઓનો

સમાવેશ થાય છે. સદર પ્રકરણમાં સમાવિષ્ટ નિયમ ૧૧૭ કોઈપણ પ્રવત માન કાયદા હેઠળ અથવા નિયુક્ત દિવસે સ્ટોકમાં રાખવામાં આવેલા માલ પર આગળ ખેંચવામાં આવેલ કર અથવા ડ્યુટી ક્રેડિટ સંબંધિત છે. આ નિયમનો સુસંગત ભાગ આ પ્રમાણે વંચાય છે :-

“૧૧૭

(૧)

કલમ ૧૪૦ હેઠળ ઇનપુટ ટેક્સની ક્રેડિટ લેવા માટે હકદાર દરેક નોંધાયેલ વ્યક્તિએ, નિયુક્ત દિવસના નેવું દિવસની અંદર, કોમન પોર્ટલ પર વિધિવત સહી કરેલું ફોર્મ જીએસટી ટ્રાન-૧ માં ઇલેક્ટ્રોનિક રીતે ઘોષણાપત્ર રજૂ કરવાનું રહેશે જેમાં સદર કલમની જોગવાઈઓ હેઠળ તે જે રકમ મેળવવા માટે હકદાર હોય તે ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટની રકમ [કલમ ૧૪૦ ના સ્પષ્ટીકરણ ૨ માં વ્યાખ્યાયિત કર્યા મુજબ યોગ્ય ડ્યુટીઓ અને કરની] અલગથી નિર્દિષ્ટ કરવાની રહેશે.

(૩) ફોર્મ જીએસટી ટ્રાન-૧ ની અરજીમાં નિર્દિષ્ટ કરેલી ક્રેડિટની રકમ કોમન પોર્ટલ પર ફોર્મ જીએસટી પીએમટી-૨ માં જાળવવામાં આવતા અરજદારના ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ લેજરમાં જમા કરવામાં આવશે.”

૧૦. જીએસટી એક્ટમાં પણ “સંક્રમણકારી જોગવાઈઓ” સંબંધિત પ્રકરણ ૨૦ નો સમાવેશ થાય છે. તેમાં સમાવિષ્ટ કલમ ૧૩૯ પ્રવર્તમાન કરદાતાઓના સ્થળાંતર સંબંધિત છે. કલમ ૧૪૦ “ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ માટેની

સંક્રમણકારી વ્યવસ્થાઓ” સંબંધિત છે. જેનો સુસંગત ભાગ નીચે મુજબ વંચાય છે :

“૧૪૦. ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ માટેની સંક્રમણકારી વ્યવસ્થાઓ.

(૧) કલમ ૧૦ હેઠળ કર ચૂકવવાનો વિકલ્પ પસંદ કરનાર વ્યક્તિ સિવાયની નોંધાયેલ વ્યક્તિ, પ્રવર્તમાન કાયદા હેઠળ તેના દ્વારા નિયત કરવામાં આવે તેવી રીતે રજૂ કરાયેલા, નિયુક્ત દિવસની તરત જ અગાઉના દિવસે પૂરા થતા સમયગાળા સંબંધિત પત્રકમાં આગળ ખેંચવામાં આવેલી વેલ્યુ એડેડ ટેક્સ અને જો કોઈ હોય તો એન્ટ્રી ટેક્સની રકમ, પોતાના ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ લેજરમાં લેવા માટે હકદાર બનશે. પરંતુ શરત એ છે કે નીચેના સંજોગોમાં નોંધાયેલ વ્યક્તિને ક્રેડિટ લેવાની મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં, એટલે કે :

[૧] જ્યાં સદર ક્રેડિટની રકમ આ અધિનિયમ હેઠળ ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ તરીકે માન્ય ન હોય, અથવા

[૨] જ્યાં તેણે નિયુક્ત તારીખની તરત જ અગાઉના છ મહિનાના સમયગાળા માટે પ્રવર્તમાન કાયદા હેઠળ જરૂરી તમામ પત્રકો રજૂ કર્યા ન હોય; અથવા

[૩] જ્યાં સદર ક્રેડિટની રકમ તારીખ ૩૧ મી ડિસેમ્બર ૨૦૦૧ ના જાહેરનામા નં. [જીએચએન-૫૧ જીએસટી-૨૦૦૧ એસ.૪૯ [૩૫૫] ટીએચ], તારીખ ૧૧ મી ઓક્ટોબર ૨૦૧૩ ના [જીએચએન-૨૪] વેટ

૨૦૧૨૩/એસ.૪૦ [૧](૮)-ટીએચ અને તેના પર વેલ્યુ એડેડ ટેક્સના રિફંડનો દાવો કરતા અન્ય કોઈપણ જાહેરનામા હેઠળ વેચાયેલા માલ સંબંધિત હોય :

વધુમાં પરંતુ શરત એ છે કે સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૫૬ ની કલમ ૩, કલમ ૫ ની પેટા-કલમ [૩], કલમ ૬, કલમ ૬એ અથવા કલમ ૮ ની પેટા-કલમ [૮] સંબંધિત કોઈપણ દાવાને આભારી હોય તેવી સદર ક્રેડિટ પૈકી જેટલી ક્રેડિટ સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ [રજીસ્ટ્રેશન એન્ડ ટર્નઓવર] રૂલ્સ, ૧૯૫૭ ના નિયમ ૧૨ માં નિયત કરેલી રીતે અને સમયગાળાની અંદર સાબિત કરવામાં ન આવી હોય, તેટલી ક્રેડિટ ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ લેજરમાં જમા થવા માટે પાત્ર રહેશે નહીં :

તેમજ એવી પણ જોગવાઈ છે કે જ્યારે સદર દાવાઓ સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ [રજીસ્ટ્રેશન એન્ડ ટર્નઓવર] રૂલ્સ, ૧૯૫૭ ના નિયમ ૧૨ માં નિયત કરેલી રીતે સાબિત થાય, ત્યારે બીજા પરંતુકમાં નિર્દિષ્ટ ક્રેડિટ સમકક્ષ રકમ પ્રવર્તમાન કાયદા હેઠળ રિફંડ કરવામાં આવશે.”

૧૧. જીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૬૪ સરકારને નિયમો બનાવવાની સત્તા આપે છે, જેનો અમે યોગ્ય તબક્કે ઉલ્લેખ કરીશું. આવી સત્તાઓનો ઉપયોગ કરીને, રાજ્ય સરકારે જીજીએસટી રૂલ્સ ઘડ્યા. સદર નિયમોમાં સમાવિષ્ટ નિયમ ૧૧૭ માં “સંક્રમણકારી જોગવાઈઓ” નો સમાવેશ થાય છે. તેનો પેટા-નિયમ [૧] નીચે

મુજબ વંચાય છે :

“૧૧૭. કોઈપણ પ્રવર્તમાન કાયદા હેઠળ અથવા નિયુક્ત દિવસે સ્ટોકમાં રાખવામાં આવેલા માલ પર આગળ ખેંચવામાં આવેલ કર અથવા ડ્યુટી ક્રેડિટ :

(૧) કલમ ૧૪૦ હેઠળ ક્રેડિટ અથવા ઇનપુટ ટેક્સ લેવા માટે હકદાર દરેક નોંધાયેલ વ્યક્તિએ, નિયુક્ત દિવસના નેવું દિવસની અંદર, કોમન પોર્ટલ પર વિધિવત સહી કરેલું ફોર્મ જીએસટી ટ્રાન-૧ માં ઇલેક્ટ્રોનિક રીતે ઘોષણાપત્ર રજૂ કરવાનું રહેશે જેમાં સદર કલમની જોગવાઈઓ હેઠળ તે જે રકમ મેળવવા માટે હકદાર હોય તે ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટની રકમ અલગથી નિર્દિષ્ટ કરવાની રહેશે:

પરંતુ શરત એ છે કે કાઉન્સિલની ભલામણ પર, કમિશનર નેવું દિવસની મુદત વધુ નેવું દિવસથી ન વધે તેટલા સમયગાળા માટે લંબાવી શકે છે.

વધુમાં પરંતુ શરત એ છે કે કલમ ૧૪૦ ની કલમ (૧) હેઠળના દાવાના કિસ્સામાં, અરજીમાં અલગથી નિર્દિષ્ટ કરવાનું રહેશે-

(૧) અરજદાર દ્વારા કરવામાં આવેલા સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૫૬ ની કલમ ૩, કલમ ૫ ની પેટા-કલમ (૩૦), કલમ ૬ અને ૬એ તથા કલમ ૮ ની પેટા-કલમ (૮) હેઠળના દાવાનું મૂલ્ય; અને

(૨) પેટા-ખંડ (૧) માં ઉલ્લેખિત દાવાઓના સમર્થનમાં અરજદાર દ્વારા રજૂ કરવામાં આવેલા સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ (રજીસ્ટ્રેશન એન્ડ ટર્નઓવર) રૂલ્સ, ૧૯૫૭ ના નિયમ ૧૨ માં નિર્દિષ્ટ ફોર્મ સી અથવા એફ માં ઘોષણાપત્ર અને ફોર્મ્સ ઈ અથવા એચ અથવા ફોર્મ આઈ માં પ્રમાણપત્રોનો ક્રમ નંબર અને મૂલ્ય.”

૧૨. આવી વૈધાનિક જોગવાઈઓની પૃષ્ઠભૂમિમાં, અમે સૌપ્રથમ જીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૪૦ [૧] ના બીજા પરંતુકની કાયદેસરતા સામેના અરજદારોના પડકારની તપાસ કરી શકીએ છીએ. કલમ ૧૪૦ ના પેટા-કલમ [૧] હેઠળ, સદર અધિનિયમની કલમ હેઠળ કર ચૂકવવાનો વિકલ્પ પસંદ કરનાર વ્યક્તિ સિવાયની નોંધાયેલ વ્યક્તિ, પ્રવર્તમાન કાયદા હેઠળ તેના દ્વારા નિયત કરવામાં આવે તેવી રીતે રજૂ કરાયેલા, નિયુક્ત દિવસની તરત જ અગાઉના દિવસે પૂરા થતા સમયગાળા સંબંધિત પત્રકમાં આગળ ખેંચવામાં આવેલી વેલ્યુ એડેડ ટેક્સ અને જો કોઈ હોય તો એન્ટ્રી ટેક્સની રકમની ક્રેડિટ પોતાના ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ લેજરમાં લેવા માટે હકદાર બનશે. કલમ ૧૪૦ ના પેટા-કલમ [૧] નો પ્રથમ પરંતુક એવા સંજોગો નિર્ધારિત કરે છે કે જે હેઠળ આવી ક્રેડિટ આપવાની મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં. એક વધુ પરંતુક કે જેનો બીજા પરંતુક તરીકે ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો છે અને જે પડકાર હેઠળ છે તે એવી જોગવાઈ કરે છે કે સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ, ૧૯૫૬ ની કલમ ૩, કલમ ૫ ની પેટા-કલમ (૩), કલમ ૬, કલમ ૬એ અથવા કલમ ૮ ની પેટા-કલમ (૮) સંબંધિત કોઈપણ દાવાને

આભારી હોય તેવી સદર ક્રેડિટ પૈકી જેટલી ક્રેડિટ સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ [રજીસ્ટ્રેશન એન્ડ ટર્નઓવર] રૂલ્સ, ૧૯૫૭ ના નિયમ ૧૨ માં નિયત કરેલી રીતે અને સમયગાળાની અંદર સાબિત કરવામાં ન આવી હોય, તે ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ લેજરમાં જમા થવા માટે પાત્ર રહેશે નહીં. સાદા શબ્દોમાં, આ વધુ પરંતુક એવી જોગવાઈ કરે છે કે જ્યારે પણ વેપારીએ આંતર-રાજ્ય વેચાણ, શાખા તબદીલીઓ અથવા નિકાસ વેચાણના સમર્થનમાં જરૂરી ફોર્મ્સ રજૂ કર્યા ન હોય, ત્યારે આવા વેચાણ સંબંધિત ક્રેડિટ ઉપલબ્ધ થશે નહીં. જોકે, આ વધુ પરંતુક પછીનો પરંતુક એવી જોગવાઈ કરે છે કે જ્યારે સદર દાવાઓ સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ [રજીસ્ટ્રેશન એન્ડ ટર્નઓવર] રૂલ્સ, ૧૯૫૭ ના નિયમ ૧૨ માં નિયત કરેલી રીતે સાબિત થાય, ત્યારે બીજા પરંતુકમાં નિર્દિષ્ટ ક્રેડિટ સમકક્ષ રકમ પ્રવર્તમાન કાયદા હેઠળ રિફંડ કરવામાં આવશે.

૧૩. જીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૪૦ ના પેટા-કલમ (૧) ના વધુ પરંતુક અને આવા વધુ પરંતુક પછીના પરંતુકની સંયુક્ત અસર એ છે કે જે વેપારી આંતર-રાજ્ય વેચાણ, શાખા તબદીલીઓ અથવા નિકાસ વેચાણના સમર્થનમાં જરૂરી નિયત ફોર્મ્સ ઇસ્યુ કરવામાં નિષ્ફળ જાય છે તે કરની ક્રેડિટનો દાવો કરી શકશે નહીં. જોકે, જ્યારે અને જેમ આવા ફોર્મ્સ રજૂ કરવામાં આવે, ત્યારે સદર રકમ વેપારીને રિફંડ કરવામાં આવશે. આમ, સારાંશમાં, આ બંને પરંતુકો એવી પરિસ્થિતિનું નિર્માણ કરે છે કે જે હેઠળ, જ્યાં સુધી સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ [રજીસ્ટ્રેશન એન્ડ ટર્નઓવર] રૂલ્સ, ૧૯૫૭ [જે હવે પછી “રજીસ્ટ્રેશન એન્ડ

ટર્નઓવર રૂલ્સ” તરીકે ઉલ્લેખિત છે] ના નિયમ ૧૨ હેઠળ નિયત નમૂનામાં અને નિયત રીતે જરૂરી ફોર્મ્સ રજૂ કરવામાં ન આવે, ત્યાં સુધી ઘટાડેલા કર સમકક્ષ ક્રેડિટ ઉપલબ્ધ થશે નહીં, પરંતુ જ્યારે અને જેમ નિયત ફોર્મ્સ રજૂ કરવામાં આવે, ત્યારે સદર રકમ વેપારીને રિફંડ કરવામાં આવશે.

૧૪. અમે આ સ્થિતિની સરખામણી અગાઉના કાયદા એટલે કે, સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૫૬ [જે હવે પછી, “સીએસટી એક્ટ, ૧૯૫૬” તરીકે ઉલ્લેખિત છે] હેઠળ પ્રવર્તતી અગાઉની સ્થિતિ સાથે કરી શકીએ છીએ. સદર સીએસટી એક્ટ, ૧૯૫૬ ની કલમ ૮ “આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન વેચાણ પરના કરના દરો” ને લગતી છે. કલમ ૮ ની પેટા-કલમ [૧] જોગવાઈ કરે છે કે દરેક વેપારી, જે આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન, પેટા-કલમ (૩) માં ઉલ્લેખિત વર્ણન ધરાવતો માલ નોંધાયેલ વેપારીને વેચે છે, તે કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર રહેશે, જે તેના ટર્નઓવરના બે ટકા, અથવા તે રાજ્યના વેચાણ વેરા કાયદા હેઠળ સંબંધિત રાજ્યની અંદર આવા માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પર લાગુ પડતા દરે; તે બેમાંથી જે ઓછો હોય તે રહેશે. જોકે, કલમ ૮ ની પેટા-કલમ [૪] જોગવાઈ કરે છે કે જ્યાં સુધી માલ વેચનાર વેપારી નિયત સત્તાતંત્ર પાસેથી મેળવેલા નિયત ફોર્મમાં નિયત વિગતો ધરાવતું અને જે નોંધાયેલ વેપારીને માલ વેચવામાં આવ્યો છે તેના દ્વારા વિધિવત ભરેલું અને સહી કરેલું ઘોષણાપત્ર નિયત સત્તાતંત્ર સમક્ષ નિયત રીતે રજૂ ન કરે, ત્યાં સુધી પેટા-કલમ [૧] ની જોગવાઈઓ આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા

વાણિજ્ય દરમિયાન થયેલા કોઈપણ વેચાણને લાગુ પડશે નહીં.

૧૫. સદર સીએસટી એક્ટ, ૧૯૫૬ ની કલમ ૧૩ ની પેટા-કલમ [૧] હેઠળની સત્તાઓનો ઉપયોગ કરીને, કેન્દ્ર સરકારે સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ [રજિસ્ટ્રેશન એન્ડ ટર્નઓવર] રૂલ્સ, ૧૯૫૭ ઘડ્યા છે. તેમાં સમાવિષ્ટ નિયમ ૧૨ નો પેટા-નિયમ (૧) જોગવાઈ કરે છે કે કલમ ૮ ની પેટા-કલમ [જ] માં ઉલ્લેખિત ઘોષણાપત્ર અને પ્રમાણપત્ર અનુક્રમે ફોર્મ્સ સી અને ડી માં રહેશે. નિયમ ૧૨ નો પેટા-નિયમ (૫) જોગવાઈ કરે છે કે કલમ ૬એ ની પેટા-કલમ (૧) માં ઉલ્લેખિત ઘોષણાપત્ર ફોર્મ-એફ માં રહેશે. આમ, આ નિયમ એવા ફોર્મ્સ નિયત કરે છે જેમાં આંતર-રાજ્ય વેચાણના જરૂરી ઘોષણાપત્રો કરવામાં આવશે. નિયમ ૧૨ નો પેટા-નિયમ (૭) જોગવાઈ કરે છે કે ફોર્મ-સી અથવા ફોર્મ-એફ માં ઘોષણાપત્ર, જે સમયગાળા સાથે ઘોષણાપત્ર અથવા પ્રમાણપત્ર સંબંધિત હોય તે સમયગાળો પૂરો થયા પછી ત્રણ મહિનાની અંદર નિયત સત્તાતંત્ર સમક્ષ રજૂ કરવામાં આવશે. પેટા-નિયમ (૭) નો પરંતુક જોગવાઈ કરે છે કે જો નિયત સત્તાતંત્રને ખાતરી થાય કે સંબંધિત વ્યક્તિ પૂરતા કારણસર ઉપરોક્ત સમયની અંદર આવું ઘોષણાપત્ર અથવા પ્રમાણપત્ર રજૂ કરવામાં અસમર્થ રહી હતી, તો તે સત્તાતંત્ર આવું ઘોષણાપત્ર અથવા પ્રમાણપત્ર તે સત્તાતંત્ર મંજૂર કરે તેવા વધુ સમયની અંદર રજૂ કરવાની મંજૂરી આપી શકે છે. આમ, સદર સીએસટી એક્ટ, ૧૯૫૬ અને ૧૯૫૭ ના રજિસ્ટ્રેશન એન્ડ ટર્નઓવર રૂલ્સ, કે જે અગાઉની વ્યવસ્થા દરમિયાન અમલમાં હતા, તેમાં સમાવિષ્ટ જોગવાઈઓનું સંયુક્ત વાંચન દર્શાવે છે કે

ઘટાડેલા કરને આકર્ષતા આંતર-રાજ્ય વેચાણ અને અન્ય સમાન વ્યવહારો સ્થાપિત કરતાં નિયત ફોર્મ્સમાં જરૂરી ઘોષણાપત્રો જારી કરવાની આવશ્યકતા તે સમયે પણ અસ્તિત્વમાં હતી. નોંધ્યા મુજબ, સદર સીએસટી એક્ટ, ૧૯૫૬ ની કલમ ૮ ની પેટા-કલમ [૧] માં આંતર-રાજ્ય વેચાણ પર ઘટાડેલા દરે કરની કલ્પના કરવામાં આવી હતી. જોકે, સદર સીએસટી એક્ટની કલમ ૮ ની પેટા-કલમ [૪] માં એવી જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી કે જ્યાં સુધી માલ વેચનાર વેપારી નિયત સત્તાતંત્ર સમક્ષ નિયત ફોર્મ્સમાં જરૂરી ઘોષણાપત્રો રજૂ ન કરે ત્યાં સુધી પેટા-કલમ [૧] આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન થયેલા કોઈપણ વેચાણને લાગુ પડશે નહીં. આ ફોર્મ્સ સદર નિયમોના નિયમ ૧૨ હેઠળ નિયત કરવામાં આવ્યા છે.

૧૬. અમે એ ન્યાયિક વલણથી વાકેફ છીએ કે આકારણી કાર્યવાહી દરમિયાન અથવા ક્યારેક અપીલના તબક્કે પણ, જ્યારે આવા ફોર્મ્સ નિર્ધારિત સમય કરતાં મોડા રજૂ કરવામાં આવ્યા હોય, ત્યારે પણ ઘટાડેલા કરનો લાભ ઉપલબ્ધ કરાવવામાં આવ્યો હતો. આ સંદર્ભમાં, અમે એ.આઈ.આર. ૧૯૬૭ એસ.સી. ૧૮૨૩ માં અહેવાલ થયેલ સેલ્સ ટેક્સ ઓફિસર, પોનકુન્નમ અને અન્ય વિ. કે.આઈ. અબ્રાહમ ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના ચુકાદાનો ઉલ્લેખ કરી શકીએ છીએ, જેમાં, સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૫૬ ની કલમો ૮ અને ૧૩ તેમજ ૧૯૫૭ ના રજિસ્ટ્રેશન એન્ડ ટર્નઓવર રૂલ્સ માં સમાવિષ્ટ જોગવાઈઓનો ઉલ્લેખ કરીને, એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે સદર કેસમાં; કરદાતા ૧૬ મી ફેબ્રુઆરી

૧૯૬૧ પહેલાં ફોર્મ-સી માં ઘોષણાપત્ર રજૂ કરવા માટે બંધાયેલ નહોતો. આવી કોઈ સમયમર્યાદાના અભાવે, વાજબી સમયની અંદર ફોર્મ-સી માં ઘોષણાપત્ર રજૂ કરવાની કરદાતાની ફરજ હતી, અને એ નોંધવામાં આવ્યું હતું કે સદર કેસમાં, સેલ્સ ટેક્સ ઓફિસર દ્વારા આકારણીનો હુકમ કરવામાં આવ્યો તે પહેલાં કરદાતાએ ઘોષણાપત્ર રજૂ કરી દીધું હતું. તેથી, એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે આવા ઘોષણાપત્રનો લાભ કરદાતાને આપવો પડશે. ચામાહા મોટર એસ્કોર્ટ્સ લિમિટેડ વિ. સ્ટેટ ઓફ ઉત્તર પ્રદેશ અને અન્ય, [ઉપર મુજબ] ના કેસમાં, હાઈકોર્ટે ઠરાવ્યું હતું કે ફોર્મ-સી અથવા ડી રજૂ ન કરવાથી આંતર-રાજ્ય વ્યવહાર ગેરકાયદેસર કે રદબાતલ બનશે નહીં. તેનું પરિણામ માત્ર ઉત્પાદકને કરના ઘટાડેલા દરના લાભથી વંચિત રાખવામાં જ આવશે. આમ, અગાઉની કાનૂની જોગવાઈઓમાં પણ, વેપારી નિયત રીતે જરૂરી ફોર્મ્સ રજૂ કરવામાં નિષ્ફળ જવાના કારણે આંતર-રાજ્ય વેચાણ વગેરે પરના ઘટાડેલા દરના કરનો લાભ કાયમી ધોરણે છીનવી લેવામાં આવ્યો ન હતો. તેમ છતાં, જ્યાં સુધી આવા ફોર્મ્સ અને ઘોષણાપત્રો રજૂ કરવામાં ન આવે ત્યાં સુધી તેમાં વિલંબ થતો હતો. સદર સીએસટી એક્ટ, ૧૯૫૬ ની કલમ ૭ ની પેટા-કલમ (૧) અને કલમ ૮ ની પેટા-કલમ (જ) નું સંયુક્ત વાંચન અને અદાલતો દ્વારા આવી જોગવાઈઓને આપવામાં આવેલા અર્થઘટને સુનિશ્ચિત કર્યું હતું કે જો આવા ઘોષણાપત્રો પછીના સમયે પૂરા પાડવામાં આવ્યા હોય તો પણ, લાભ કાયમી ધોરણે નકારવામાં આવશે નહીં.

૧૭. અસરકારક રીતે અને અનિવાર્યપણે, જીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૪૦ ની પેટા-કલમ [૧] ના હાલના પરંતુકો આ જ કાર્ય કરે છે. મુખ્ય જોગવાઈ મુજબ, રિટર્નમાં આગળ ખેંચવામાં આવેલી વેલ્યુ એડેડ ટેક્સ અને એન્ટ્રી ટેક્સની રકમ પર ક્રેડિટ ઉપલબ્ધ થશે. વિશેષ પરંતુક અથવા બીજા પરંતુક મુજબ, જ્યારે વેપારી દ્વારા જરૂરી ઘોષણાપત્રો રજૂ કરવામાં ન આવે ત્યારે તે હદ સુધી આવી ક્રેડિટ તબદીલ કરવામાં આવશે નહીં. જોકે ત્યારપછીનો પરંતુક સુનિશ્ચિત કરે છે કે જેમ અને જ્યારે ઘોષણાપત્રો ફાઇલ કરવામાં આવે, ત્યારે બીજા પરિશિષ્ટમાં નિર્દિષ્ટ ક્રેડિટ સમકક્ષ રકમ વેપારીને રિફંડ કરવામાં આવશે. અગાઉની સ્થિતિની સરખામણીમાં, હાલની કાનૂની જોગવાઈઓમાં વેપારી દ્વારા ફોર્મ્સ મોડા રજૂ કરવાની અસરમાં અમને કોઈ મોટો ફેરફાર જણાતો નથી; તેમજ જ્યાં જરૂરી ઘોષણાપત્રો રજૂ કરવામાં આવ્યા હોય ત્યાં પણ કાનૂની જોગવાઈઓ આવી ક્રેડિટના લાભનો ઇનકાર કરતી નથી. આમ, કોઈ વર્તમાન અથવા નિહિત અધિકાર છીનવી લેવામાં આવ્યો હોવાનું કહી શકાય નહીં.

અમે નથી માનતા કે કલમ ૧૪૦ [સી] એ ચાર્જિંગ જોગવાઈ છે અથવા આવા ચાર્જની ગણતરી માટેની પદ્ધતિના અભાવે, સદર જોગવાઈ પોતે જ નિષ્ફળ જશે. સદર જોગવાઈ વેપારીઓ દ્વારા ચૂકવવામાં આવેલા પરંતુ તેમની કર જવાબદારીઓ ચૂકવવા માટે ઉપયોગમાં ન લેવાયેલા વર્તમાન કરની ક્રેડિટ લેવા માટે વેપારીઓને સક્ષમ બનાવવાની પ્રકૃતિની છે. તેમાં એવી શરતો સમાવિષ્ટ છે જેને આધીન રહીને લાભ મેળવી શકાય છે.

૧૮. આ સાથે આપણે સીજીએસટી રૂલ્સ અને જીજીએસટી રૂલ્સ ના નિયમ ૧૧૭ સામેના અરજદારોના પડકાર પર આવીએ છીએ. અધિનિયમ અને નિયમો બંનેમાં કાનૂની જોગવાઈઓ પારી મટેરિયા હોવાથી, જ્યાં સુધી આ પડકારનો સંબંધ છે ત્યાં સુધી, અમે સીજીએસટી એક્ટમાં સમાવિષ્ટ જોગવાઈઓનો સંદર્ભ લઈ શકીએ છીએ.

૧૯. નોંધ્યા મુજબ, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૪૦ ની પેટા-કલમ [૧] હેઠળ, કરના કમ્પોઝિશનનો વિકલ્પ પસંદ કરનાર સિવાયની નોંધાયેલ વ્યક્તિ, પ્રવર્તમાન કાયદા હેઠળ તેના દ્વારા નિયત કરવામાં આવે તેવી રીતે રજૂ કરાયેલા, નિયુક્ત દિવસની તરત જ અગાઉના દિવસે પૂરા થતા સમયગાળાને લગતા રિટર્નમાં આગળ ખેંચાયેલી સેનવેટ ક્રેડિટની રકમની ક્રેડિટ લેવા માટે હકદાર બનશે. કલમ ૧૪૦ ની પેટા-કલમ [૩] હેઠળ, નોંધાયેલ વ્યક્તિ, જે પ્રવર્તમાન કાયદા હેઠળ નોંધણી કરાવવા માટે જવાબદાર નહોતી અને તેમાં ઉલ્લેખિત વ્યક્તિઓની અન્ય શ્રેણી, તેમાં સમાવિષ્ટ ખંડો [૧] થી [૫] ની શરતોને આધીન રહીને; નિયુક્ત દિવસે સ્ટોકમાં રહેલા ઇનપુટ્સ અને સ્ટોકમાં રહેલા અર્ધ-તૈયાર અથવા તૈયાર માલમાં સમાવિષ્ટ ઇનપુટ્સના સંબંધમાં પાત્ર શુલ્કની ક્રેડિટ, પોતાના ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ લેજરમાં લેવા માટે હકદાર બનશે. કલમ ૧૪૦ ની પેટા-કલમ [૧૦] જોગવાઈ કરે છે કે પેટા-કલમો [૩], [૪] અને [૬] હેઠળની ક્રેડિટની રકમ નિયત કરવામાં આવે તેવી રીતે ગણવામાં આવશે. અરજદારો તરફેના વકીલે એવી દલીલ કરવા માટે કલમ ૧૪૦ ની પેટા-કલમો [૧] અને [૩]

માં ધારાસભા દ્વારા ઉપયોગમાં લેવાયેલી ભાષાની સરખામણી કરી હતી કે પેટા-કલમ [૧] માં વપરાયેલ શબ્દપ્રયોગ “નિયત કરવામાં આવે તેવી રીતે” પેટા-કલમ [૩] માં ગેરહાજર હતો.

૨૦. તેમની દલીલ મુજબ, તેથી, ગૌણ ધારાસભાએ ઘડેલા નિયમો કલમ ૧૪૦ ની પેટા-કલમ [૩] હેઠળ ઉદ્દેશ્યા મુજબ જરૂરી ઘોષણાપત્રો કરવા માટે કોઈ સમયમર્યાદા નિયત કરી શક્યા ન હોત. સીજીએસટી રૂલ્સ નો નિયમ ૧૧૭ કોઈપણ પ્રવત માન કાયદા હેઠળ અથવા નિયુક્ત દિવસે સ્ટોકમાં રહેલા માલ પર આગળ ખેંચવામાં આવેલી કર અથવા શુલ્કની ક્રેડિટને લગતો છે. નિયમ ૧૧૭ નો પેટા-નિયમ (૧) જોગવાઈ કરે છે કે કલમ ૧૪૦ હેઠળ ઇનપુટ ટેક્સની ક્રેડિટ લેવા માટે હકદાર દરેક નોંધાયેલ વ્યક્તિએ, સદર કલમની જોગવાઈઓ હેઠળ પોતે જે ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ માટે હકદાર હોય તેની રકમ અલગથી દર્શાવીને, કોમન પોર્ટલ પર યોગ્ય રીતે સહી કરેલું, નિયત ફોર્મેટમાં ઇલેક્ટ્રોનિક રીતે ઘોષણાપત્ર નિયુક્ત દિવસના નેવું દિવસની અંદર રજૂ કરવાનું રહેશે. પેટા-નિયમ [૧] નો પરંતુક કાઉન્સિલની ભલામણો પર સદર ઘોષણાપત્ર કરવા માટેની મુદત લંબાવવાની કલ્પના કરે છે. અમે નોંધ્યું છે કે આવી સમયમર્યાદા સમયાંતરે લંબાવવામાં આવી હતી અને આખરે ૨૭ મી ડિસેમ્બર ૨૦૧૭ સુધી લંબાવવામાં આવી હતી. સરકાર દ્વારા નિયમ ૧૧૭ માં પેટા-નિયમ [૧એ] દાખલ કરીને ત્યારપછી એક મર્યાદિત મુદત વધારો આપવામાં આવ્યો છે, જે એવી નોંધાયેલ વ્યક્તિઓના સંબંધમાં કે જેઓ કોમન પોર્ટલ પર તકનીકી

મુશ્કેલીઓના કારણે નિયત તારીખ સુધીમાં સદર ઘોષણાપત્ર રજૂ કરી શક્યા ન હતા અને જેમના સંબંધમાં કાઉન્સિલે આવા મુદત વધારા માટે ભલામણ કરી હોય, તેમના માટે ઇલેક્ટ્રોનિક રીતે ઘોષણાપત્ર રજૂ કરવાની તારીખ ૩૧ મી માર્ચ ૨૦૧૯ થી આગળ ન હોય તેવા વધુ સમયગાળા સુધી લંબાવવા માટે કમિશનરને અધિકૃત કરે છે. અસરકારક રીતે આમ, વ્યક્તિઓના સામાન્ય વર્ગ માટે નિયમ ૧૧૭ ના પેટા-નિયમ [૧] હેઠળ ઘોષણાપત્ર ફાઇલ કરવાની છેલ્લી તારીખ ૨૭ મી ડિસેમ્બર ૨૦૧૭ રહી હતી. નિયમ ૧૧૭ ના પેટા-નિયમ [૧એ] હેઠળ આવતા કેસો માટે, તે વધુમાં વધુ ૩૧ મી માર્ચ ૨૦૧૯ સુધી લંબાવી શકાતી હતી. અરજદારોના જણાવ્યા મુજબ, સમયમર્યાદાનું આ નિર્ધારણ પર સે અધિનિયમની જોગવાઈઓ અને ભારતના બંધારણથી અલ્ટ્રા વાયર્સ છે.

૨૧. સારૂપે, નિયમ ૧૧૭ નો પેટા-નિયમ [૧] ઘોષણા કરવા માટે એક સમયમર્યાદા નિર્ધારિત કરે છે, જે કર્યા પછી જ કોઈ વ્યક્તિ સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૪૦ ની શરતો અનુસાર કર કેડિટનો લાભ લઈ શકે. અમે સભાન છીએ કે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૪૦ ની પેટા-કલમો [૧] અને [૩] કંઈક અંશે અલગ શબ્દપ્રયોગનો ઉપયોગ કરે છે. પેટા-કલમ [૧] હેઠળ ધારાસભાએ જોગવાઈ કરી છે કે નોંધાયેલ વ્યક્તિને નિયત કરવામાં આવે તેવી રીતે ઇલેક્ટ્રોનિક કેડિટ લેજરમાં કેડિટનો લાભ ઉપલબ્ધ થશે. તેનાથી વિપરીત, કલમ ૧૪૦ ની પેટા-કલમ [૩] સદર પેટા-કલમના ખંડો (૧) થી (૫) હેઠળ નિર્ધારિત શરતોને આધીન રહીને નિર્દિષ્ટ વર્ગની વ્યક્તિઓને નિર્દિષ્ટ શુલ્કોની ઇલેક્ટ્રોનિક લેજરમાં

ક્રેડિટની સુવિધા પ્રદાન કરે છે. માત્ર પેટા-કલમ [૩] ના ખંડ (પ) નીચેના પરંતુકમાં જ ધારાસભાએ એવી જોગવાઈ કરી છે કે જ્યાં ઉત્પાદક અથવા સેવાઓના સપ્લાયર સિવાયની નોંધાયેલ વ્યક્તિ પાસે ઇનપુટ્સના સંબંધમાં શુલ્કની ચુકવણી દર્શાવતું ઇનવોઈસ અથવા અન્ય કોઈ દસ્તાવેજો ન હોય, તો, આવી નોંધાયેલ વ્યક્તિને, નિયત કરવામાં આવે તેવી શરતો, મર્યાદાઓ અને સલામતીના ઉપાયોને આધીન રહીને, જેમાં સદર કરપાત્ર વ્યક્તિ ઘટેલા ભાવો દ્વારા આવી ક્રેડિટનો લાભ પ્રાપ્તકર્તાને પહોંચાડશે તે બાબતનો સમાવેશ થાય છે, નિયત કરવામાં આવે તેવા દરે અને તેવી રીતે ક્રેડિટ લેવાની મંજૂરી આપવામાં આવશે. સ્પષ્ટ કારણોસર, આ પરંતુક તમામ કેસોને લાગુ પડતો નથી અને તેની અસર સ્થાનિક છે, જે એવા કેસોને આવરી લેવા માટે છે જ્યાં કોઈ વ્યક્તિ પાસે ઇનપુટ્સના સંબંધમાં શુલ્કની ચુકવણી દર્શાવતું ઇનવોઈસ અથવા અન્ય કોઈ દસ્તાવેજો ન હોય.

૨૨. જોકે, અમે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૬૪ પ્રત્યે અજાણ રહી શકીએ નહીં, જે નિયમો બનાવવાની સત્તા છે અને નીચે મુજબ વંચાય છે :

“૧૬૪. નિયમો બનાવવાની સરકારની સત્તા :

[૧] સરકાર, કાઉન્સિલની ભલામણો પર, જાહેરનામા દ્વારા, આ અધિનિયમની જોગવાઈઓને અમલમાં લાવવા માટે નિયમો બનાવી શકશે.

[૨] પેટા-કલમ (૧) ની જોગવાઈઓની સામાન્યતાને બાધ આવ્યા વિના,

સરકાર તે તમામ અથવા કોઈપણ બાબતો માટે નિયમો બનાવી શકશે જે આ અધિનિયમ દ્વારા નિયત કરવા જરૂરી હોય અથવા નિયત કરવામાં આવે અથવા જે સંબંધમાં જોગવાઈઓ નિયમો દ્વારા કરવાની હોય અથવા કરી શકાય તેમ હોય.

[૩] આ કલમ દ્વારા પ્રદાન કરવામાં આવેલી નિયમો બનાવવાની સત્તામાં આ અધિનિયમની જોગવાઈઓ અમલમાં આવે તે તારીખ કરતાં અગાઉની ન હોય તેવી તારીખથી નિયમો અથવા તે પૈકીના કોઈપણને પશ્ચાતવર્તી અસર આપવાની સત્તાનો સમાવેશ થશે.

[૪] પેટા-કલમ (૧) અથવા પેટા-કલમ (૨) હેઠળ બનાવેલા કોઈપણ નિયમો એવી જોગવાઈ કરી શકે છે કે તેના ઉદ્દેશ્ય બદલ દસ હજાર રૂપિયાથી વધુ ન હોય તેવા દંડને પાત્ર રહેશે.”

૨૩. આમ, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૬૪ ની પેટા-કલમ [૧] હેઠળ, સરકાર કાઉન્સિલની ભલામણો પર, જાહેરનામા દ્વારા, “સદર અધિનિયમની જોગવાઈઓને અમલમાં લાવવા માટે” નિયમો બનાવી શકે છે. આ નિયમ બનાવવાની સત્તા આમ શક્ય તેટલી સૌથી વ્યાપક રીતે ઘડવામાં આવી છે જે સરકારને સદર અધિનિયમની જોગવાઈઓને અમલમાં લાવવા માટે નિયમો બનાવવાની સત્તા આપે છે. કલમ ૧૬૪ ની પેટા-કલમ [૨] પણ એટલી જ વ્યાપક રીતે શબ્દબદ્ધ થયેલી છે, જ્યારે તે એવી જોગવાઈ કરે છે કે, “પેટા-કલમ (૧) ની જોગવાઈઓની સામાન્યતાને બાધ આવ્યા વિના, સરકાર તે તમામ

અથવા કોઈપણ બાબતો માટે નિયમો બનાવી શકે છે જે આ અધિનિયમ દ્વારા નિયત કરવા જરૂરી હોય અથવા નિયત કરવામાં આવે અથવા જે સંબંધમાં જોગવાઈઓ નિયમો દ્વારા કરવાની હોય અથવા કરી શકાય તેમ હોય.” કલમ ૧૬૪ ની પેટા-કલમ [૩], જેની સાથે અમારો સીધો સંબંધ નથી, તેમ છતાં એવી જોગવાઈ કરે છે કે સદર કલમમાં પ્રદાન કરવામાં આવેલી નિયમો બનાવવાની સત્તામાં આવા નિયમોને પશ્ચાતવર્તી અસર આપવાની સત્તાનો સમાવેશ થશે.

૨૪. આ નિયમ બનાવવાની સત્તાના ઉપયોગમાં, સરકારે સીજીએસટી રૂલ્સ, ૨૦૧૭ ઘડ્યા છે જેમાં, નોંધ્યા મુજબ, નિયમ ૧૧૭ ના પેટા-નિયમ (૧) માં, અન્ય બાબતો ઉપરાંત, કલમ ૧૪૦ હેઠળ ઈનપુટ ટેક્સની ક્રેડિટ લેવા માટે હકદાર દરેક વેપારી માટે નિયત નમૂનામાં ઘોષણા કરવા માટેની સમયમર્યાદા નિર્ધારિત કરવામાં આવી છે. આમ, નિયમ ૧૧૭ નો પેટા-નિયમ [૧] સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૦ હેઠળ નોંધાયેલ વ્યક્તિ દ્વારા દાવો કરી શકાય તેવી ક્રેડિટના તમામ કેસોને લાગુ પડે છે અને તે પેટા-કલમ [૩] પૂરતો મર્યાદિત નથી. જેની અંદર જરૂરી ઘોષણાઓ થવી જોઈએ તેવી સમયમર્યાદાનું આ પૂર્ણ નિર્ધારણ, અમારા મતે, ન તો સત્તા વિનાનું છે કે ન તો ગેરવાજબી છે.

૨૫. સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૦ વ્યવસ્થા પરિવર્તન દરમિયાન અમુક લાભો આગળ ખેંચવાની કલ્પના કરે છે. સુસ્થાપિત છે તે મુજબ, શુલ્કનો ઘટેલો દર અથવા શુલ્કની ચુકવણીમાં રાહત એ મુક્તિના સ્વરૂપમાં છે અને આવી મુક્તિ આપવી તેમજ પાછી ખેંચવી એ ધારાસભા માટે હંમેશા મુક્ત છે. જૈયમ

એન્ડ કંપની [ઉપર મુજબ] ના કેસમાં નોંધવામાં આવ્યું છે તે મુજબ, સુપ્રીમ કોર્ટે અવલોકન કર્યું હતું કે ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ એ ધારાસભા દ્વારા આપવામાં આવતી રાહતનું એક સ્વરૂપ છે અને તે શરતોને આધીન ઉપલબ્ધ કરાવી શકાય છે. તેવી જ રીતે, રિલાયન્સ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ લિમિટેડ [ઉપર મુજબ] ના કેસમાં, એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું અને અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે કેટલી કર ક્રેડિટ આપવી અને કયા સંજોગોમાં આપવી તે ધારાસભાના અધિકારક્ષેત્રની બાબત છે. ગોદરેજ એન્ડ બોયસ એમએફજી. કો. પ્રા. લિમિટેડ [ઉપર મુજબ] ના કેસમાં, સુપ્રીમ કોર્ટે એવા નિયમને માન્ય રાખ્યો હતો જે પરંતુકમાં નિર્દિષ્ટ દસ્તાવેજો જારી કર્યાની તારીખથી છ મહિના સુધી મોડવેટ ક્રેડિટ મેળવવાનું મર્યાદિત કરે છે. એવી દલીલ કે આવો સુધારો વર્તમાન અધિકાર છીનવી લેશે, તે નકારી કાઢવામાં આવી હતી.

૨૬. જ્યારે દેશમાં સમગ્ર કર માળખું આમ એક નવા માળખા દ્વારા બદલવામાં આવી રહ્યું હતું, ત્યારે ધારાસભા માટે સંક્રમણકારી જોગવાઈઓ કરવી જરૂરી હતી. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૪૦, જે એક સંક્રમણકારી જોગવાઈ છે, તે અનિવાર્યપણે વેપારી દ્વારા ચૂકવવામાં આવેલા અથવા ભોગવવામાં આવેલા તમામ કરનું રક્ષણ કરે છે. તેની ક્રેડિટ નવા કાયદા હેઠળ ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ રજિસ્ટરમાં, માત્ર નિયત સમયમાં નિયત નમૂનામાં જરૂરી ઘોષણાઓ કરવાને આધીન રહીને જ આપવાની છે. નોંધ્યા મુજબ, સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૬૪ ની પેટા-કલમ [૧] કાઉન્સિલની ભલામણો પર સદર અધિનિયમની જોગવાઈઓને અમલમાં લાવવા માટે નિયમો બનાવવાની સરકારને સત્તા આપે

છે. કલમ ૧૬૪ ની પેટા-કલમ [૨] વધુમાં એવી જોગવાઈ કરે છે કે પેટા-કલમ [૧] ની જોગવાઈઓની સામાન્યતાને બાધ આવ્યા વિના, સરકાર તે તમામ અથવા કોઈપણ બાબતો માટે પણ નિયમો બનાવી શકે છે, જે આ અધિનિયમ દ્વારા નિયત કરવા જરૂરી હોય અથવા નિયત કરવામાં આવે અથવા જે સંબંધમાં, જોગવાઈઓ નિયમો દ્વારા કરવાની હોય અથવા કરી શકાય તેમ હોય. સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૬૪ ની પેટા-કલમો [૧] અને [૨] હેઠળ ગૌણ ધારાસભાને પ્રદાન કરવામાં આવેલી સત્તાઓની સંયુક્ત અસર અમને ખાતરી કરાવે છે કે સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૧૧૭ ના પેટા-નિયમ [૧] હેઠળ સમયમર્યાદાનું નિર્ધારણ સદર અધિનિયમથી અલ્ટ્રા વાયર્સ નથી. તેવી જ રીતે, સમયમર્યાદાનું આવું નિર્ધારણ ન તો ગેરવાજબી કે ન તો મનસ્વી કહી શકાય. જ્યારે દેશનું સમગ્ર કર માળખું અગાઉના માળખામાંથી નવા માળખામાં તબદીલ કરવામાં આવી રહ્યું હોય, ત્યારે દાવાઓ, કેડિટ્સ, આવી કેડિટ્સની તબદીલીઓ અને તેને સંબંધિત તમામ મુદ્દાઓ પર ચોક્કસ અંશે આખરીપણું હોવું જોઈએ. અરજદારો એવી દલીલ કરી શકે નહીં કે સમયમર્યાદાના કોઈપણ સંદર્ભ વિના, સ્થળાંતરની પ્રક્રિયા દરમિયાન આવી કેડિટ્સ તબદીલ કરવાની મંજૂરી આપવી જોઈએ. આવો કોઈપણ દ્રષ્ટિકોણ નવા કર માળખાના અસરકારક અમલીકરણમાં અવરોધરૂપ બનશે અને અનંત વિવાદો તેમજ મુકદ્દમાઓ તરફ પણ દોરી જશે. યુએસએ એજન્સીઝ [ઉપર મુજબ] ના કેસમાં નોંધવામાં આવ્યું છે તે મુજબ, સુપ્રીમ કોર્ટે તમિલનાડુ વેલ્યુ એડેડ ટેક્સ એક્ટમાં સમાવિષ્ટ વૈધાનિક

જોગવાઈના વાયર્સને માન્ય રાખ્યા હતા, જે એવી જોગવાઈ કરતી હતી કે વેપારીએ નાણાકીય વર્ષના અંત પહેલાં અથવા ખરીદીના નેવું દિવસ પહેલાં; બેમાંથી જે મોડું હોય તે પહેલાં ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ માટે દાવો કરવો પડશે. એવું અવલોકન કરીને વાયર્સ માન્ય રાખવામાં આવ્યા હતા કે ધારાસભા સભાનપણે ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ મેળવવા માટે સમયમર્યાદા નક્કી કરવા માંગતી હતી. તેથી આવી શરતોનું ચુસ્તપણે પાલન થવું જ જોઈએ. આમ, માત્ર એટલા માટે કે પ્રશ્ન હેઠળનો નિયમ ઘોષણા કરવા માટે સમયમર્યાદા નિર્ધારિત કરે છે, આવી જોગવાઈ અનિવાર્યપણે નિર્દેશાત્મક સ્વરૂપની હોવાનું ઠરાવી શકાય નહીં અને તે વૈધાનિક યોજનાના સંદર્ભ પર આધારિત હોવી જોઈએ.

૨૭. આ મુદ્દાને સહેજ અલગ ડ્રજિકોણથી જોઈ શકાય છે. કર ક્રેડિટ આપવી એ કરની ગણતરી અને વસૂલાતનું એક અભિન્ન અંગ છે. કર વસૂલાત એ સંઘ અને રાજ્યોની અંદાજપત્રીય ફાળવણી અને અંદાજનું એક મહત્વપૂર્ણ ઘટક છે. આટલા મોટા પાયે કર ક્રેડિટની આવી વિચારણાને અનિશ્ચિત કાળ સુધી વિલંબિત રહેવા દઈ શકાય નહીં, જેની સીધી અસર કર વસૂલાત, અંદાજો અને અંદાજપત્રીય ફાળવણી પર અને પરિણામે, મહેસૂલી ખાધ પર પડશે.

૨૮. આ સંદર્ભમાં, અમે [૧૯૯૭] ૫ એસ.સી.સી. ૫૩૬ માં નોંધાયેલા મફતલાલ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ લિમિટેડ અને અન્ય વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા અને અન્ય ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટની બંધારણીય ખંડપીઠના નિર્ણયનો સંદર્ભ લઈ શકીએ છીએ. સદર ચુકાદામાં, સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ અને કસ્ટમ્સ તથા અન્ય કર

અધિનિયમો હેઠળની રિફંડ અરજીઓને લગતા વિવિધ મુદ્દાઓ સુપ્રીમ કોર્ટની નવ-ન્યાયાધીશોની ખંડપીઠ સમક્ષ વિચારણા માટે આવ્યા હતા. બી.પી. જીવન રેડ્ડી, ન્યાયમૂર્તિ દ્વારા વ્યક્ત કરાયેલા બહુમતી અભિપ્રાય તરફ જતાં પહેલાં, અમે આ ચુકાદાની ટૂંકી પૂર્વભૂમિકા નોંધી શકીએ છીએ. સેલ્સ ટેક્સ ઓફિસર, બનારસ અને અન્ય વિ. કન્હેયા લાલ મુકુંદલાલ સરાફ, [એ.આઈ.આર. ૧૯૫૯ એસ.સી. ૧૩૫] ના કેસમાં, સુપ્રીમ કોર્ટની બંધારણીય ખંડપીઠે કરની ચૂકવણીના સંદર્ભમાં કોન્ટ્રાક્ટ એક્ટ, ૧૮૭૨ ની કલમ ૭૨ માં વપરાયેલા “ભૂલ” શબ્દની વિચારણા કરી હતી. એવું ઠરાવવામાં અને અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે સાચો સિદ્ધાંત એ છે કે જો એક પક્ષકાર ભૂલથી – પછી ભલે તે હકીકતની હોય કે કાયદાની, અન્ય પક્ષકારને એવા નાણાં ચૂકવે છે કે જે કરાર દ્વારા અથવા અન્યથા લેણાં નીકળતા નથી, તો તે નાણાં પરત ચૂકવવા જ જોઈએ. ભૂલ એ વિચારવામાં રહેલી છે કે ચૂકવવામાં આવેલા નાણાં લેણાં હતા જ્યારે વાસ્તવમાં તે લેણાં નહોતા અને જો તે ભૂલ સાબિત થાય તો તે નાણાં ચૂકવનાર પક્ષકારને તે નાણાં મેળવનાર પક્ષકાર પાસેથી પરત વસૂલ કરવા માટે હકદાર બનાવે છે. વધુમાં એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે એકવાર એ સાબિત થઈ જાય કે ચૂકવણી; ભલે તે કરવેરાની હોય, કાયદાની ભૂલ હેઠળ રહેલા પક્ષકાર દ્વારા કરવામાં આવી છે, તો તે પક્ષકાર તેને પરત વસૂલ કરવા માટે હકદાર છે અને કરની જવાબદારી તથા અન્ય જવાબદારીઓ વચ્ચે કોઈ ભેદ પાડી શકાય નહીં. માત્ર એટલા કારણસર કે રાજ્યે કરદાતા દ્વારા સેલ્સ ટેક્સ તરીકે ચૂકવવામાં આવેલા નાણાં પોતાની પાસે

જાળવી રાખ્યા નથી પરંતુ રાજ્યના કામકાજના સામાન્ય ક્રમમાં માત્ર તેનો ખર્ચ કર્યો છે, તેનાથી સદર કોન્ટ્રાક્ટ એક્ટની કલમ ૭૨ હેઠળની સ્થિતિમાં કોઈ ફરક પડશે નહીં.

૨૯. રિ-કન્ઝેયા લાલ મુકુંદલાલ સરાફ [ઉપર મુજબ] ના કેસમાં આ ચુકાદાની મદદથી, ઘણી વખત પક્ષકારો કર વસૂલાતના ઘણા વર્ષો પછી એવા કારણસર કાયદાની અદાલત સમક્ષ કરના રિફંડ માટેની કાર્યવાહી લાવતા હતા કે અન્ય કોઈ પક્ષકારે અદાલત સમક્ષ લેવીને પડકારી હતી અને તેમાં સફળ થયા હતા. જોકે, [૧૯૬૯] ૧ એસ.સી.સી. ૧૧૦ માં રિપોર્ટ થયેલા તિલોકચંદ મોતીચંદ વિ. એચ.બી. મુનશી, સી.એસ.ટી. ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટની બંધારણીય બેંચે કંઈક અંશે અલગ દ્રષ્ટિકોણ વ્યક્ત કર્યો હતો. તે એક એવો કેસ હતો જેમાં સેલ્સ ટેક્સ ઓફિસરે અરજદારની રૂ. ૨૬,૫૬૩/= ની રકમ જપ્ત કરી હતી, જેમણે ત્યારબાદ તેવા હુકમને પડકારતી રિટ અરજી હાઈકોર્ટ સમક્ષ દાખલ કરી હતી. તારીખ ૨૮ મી નવેમ્બર ૧૯૫૮ ના રોજ અરજી નામંજૂર કરવામાં આવી હતી. તારીખ ૭ મી જુલાઈ ૧૯૫૯ ના રોજ હાઈકોર્ટની ડિવિઝન બેંચ દ્વારા અપીલ નામંજૂર કરવામાં આવી હતી. ત્યારબાદ, તારીખ ૨ જુન ૧૯૬૩ ના ચુકાદા દ્વારા, ગુજરાત હાઈકોર્ટે ઠરાવ્યું કે બોમ્બે સેલ્સ ટેક્સ એક્ટની સંબંધિત જોગવાઈ, કે જે હેઠળ રકમ વસૂલ કરવામાં આવી હતી, તે માન્ય હતી. જોકે, સુપ્રીમ કોર્ટે તારીખ ૨૯ મી માર્ચ ૧૯૬૭ ના ચુકાદા દ્વારા ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૧૯ [૧] નું ઉલ્લંઘન હોવાના કારણે સદર જોગવાઈને રદબાતલ ઠેરવી હતી. તેના પરથી

અરજદારે બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૨ હેઠળ સુપ્રીમ કોર્ટ સમક્ષ સીધી જ અરજી દાખલ કરી હતી. સુપ્રીમ કોર્ટે અરજી નામંજૂર કરી હતી. મુખ્ય ન્યાયમૂર્તિ હિદાયતુલ્લાહે અવલોકન કર્યું કે, “અનુચ્છેદ ૩૨ હેઠળના દાવા માટે અત્યંત ત્વરા એ અનિવાર્ય શરત છે. વ્યથિત પક્ષકારે શક્ય તેટલી વહેલી તકે અદાલતનો સંપર્ક કરવો જોઈએ અને વિલંબના તમામ આભાસને સંતોષકારક રીતે સમજાવવો જોઈએ.” વધુમાં એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે, “..અરજદાર લિમિટેશન એક્ટના અનુચ્છેદની સમાનતાનો સહારો લેવા હકદાર બને તેવી કાયદાની ભૂલનો કોઈ પ્રશ્ન નથી”.

૩૦. કન્હૈયા લાલ મુકુંદલાલ સરાફ [ઉપર મુજબ] અને તિલોકચંદ મોતીચંદ વિ. એચ.બી. મુનશી, સી.એસ.ટી. [ઉપર મુજબ] ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના આ બંને ચુકાદાઓ મફતલાલ ઈન્ડસ્ટ્રીઝ લિમિટેડ અને અન્ય [ઉપર મુજબ] ના કેસમાં ૯-ન્યાયાધીશોની બેંચ સમક્ષ વિચારણા માટે આવ્યા હતા. માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી બી.પી. જીવન રેડ્ડીએ બહુમતી વતી બોલતાં ચુકાદાના પેરા ૧૦૮ માં તારણોનો સારાંશ આપ્યો હતો. અમારા હેતુ માટે સુસંગત ભાગો નીચે મુજબ વંચાય છે :-

“૧૦૮. [૧] જ્યાં કર/ક્યુટીના રિફંડનો દાવો એવા કારણસર કરવામાં આવ્યો હોય કે તે અરજદાર/વાદી પાસેથી – ભલે સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ એન્ડ કસ્ટમ્સ લોઝ [એમેન્ડમેન્ટ] એક્ટ, ૧૯૮૧ ના પ્રારંભ પહેલાં અથવા ત્યારબાદ – સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ ટેરિફ એક્ટ, ૧૯૮૫ સાથે વંચાણો લેતાં

સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝીસ એન્ડ સોલ્ટ એક્ટ, ૧૯૪૪ અથવા કસ્ટમ્સ ટેરિફ એક્ટ સાથે વંચાણે લેતાં કસ્ટમ્સ એક્ટ, ૧૯૬૨ ની જોગવાઈઓનું ખોટું અર્થઘટન કરીને કે ખોટી રીતે લાગુ કરીને અથવા સદર કાયદાઓ હેઠળ જારી કરાયેલા કોઈપણ નિયમો, વિનિયમો કે જાહેરનામાઓનું ખોટું અર્થઘટન કરીને કે ખોટી રીતે લાગુ કરીને વસૂલ કરવામાં આવ્યો છે, તો તેવો દાવો અનિવાર્યપણે સંબંધિત કાયદાઓની જોગવાઈઓ હેઠળ અને તેના અનુસાર, તે હેઠળ નિર્દિષ્ટ સત્તાવાળાઓ સમક્ષ અને તેમાં નિર્ધારિત લિમિટેશનના સમયગાળાની અંદર જ દાખલ કરવાનો રહેશે. તે સંબંધમાં કોઈ દાવો પોષણક્ષમ નથી. જ્યારે અનુચ્છેદ ૨૨૬ હેઠળ હાઈકોર્ટોની – અને અનુચ્છેદ ૩૨ હેઠળ આ અદાલતની – હકુમતને સદર કાયદાઓની જોગવાઈઓ દ્વારા મર્યાદિત કરી શકાતી નથી, ત્યારે તેઓ સદર કાયદાઓની જોગવાઈઓ દ્વારા દર્શાવવામાં આવેલા કાયદાકીય આશયને ચોક્કસપણે યોગ્ય ધ્યાનમાં રાખશે અને સદર કાયદાની જોગવાઈઓ સાથે સુસંગત રીતે પોતાની હકુમતનો ઉપયોગ કરશે. રિટ અરજી સદર કાયદા મુજબ વિચારણામાં લેવામાં આવશે અને તેનો નિકાલ કરવામાં આવશે. રિટ અરજી કલમ ૧૧બી ની જોગવાઈઓના પ્રકાશમાં અને તે મુજબ વિચારવામાં આવશે અને તેનો નિકાલ કરવામાં આવશે. આનું કારણ એ છે કે અનુચ્છેદ ૨૨૬ હેઠળની સત્તાનો ઉપયોગ કાયદાના શાસનને અમલી બનાવવા માટે કરવાનો છે અને તેને રદ કરવા માટે નહીં.

સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝિસ એન્ડ સોલ્ટ એક્ટની કલમ ૧૧-બી અને કસ્ટમ્સ એક્ટની કલમ ૨૭ સહિતના સદર કાયદાઓ ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૬૫ ના અર્થમાં “કાયદો” બને છે અને તેથી, સદર જોગવાઈઓ અનુસાર વસૂલ કરાયેલ, જાળવી રાખેલ અથવા રિફંડ ન કરાયેલ કોઈપણ કર, યથાપ્રસંગ, કાયદાની સત્તા હેઠળ વસૂલ કરાયેલ, જાળવી રાખેલ અથવા રિફંડ ન કરાયેલ ગણવો જ જોઈએ. બંને કાયદાઓ સ્વયં-સંપૂર્ણ કાયદાઓ છે જે તે હેઠળ લાદવામાં આવેલી ડ્યુટીઓની લેવી, આકારણી, વસૂલાત અને રિફંડ માટેની જોગવાઈ કરે છે. સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝિસ એન્ડ સોલ્ટ એક્ટની કલમ ૧૧-બી અને કસ્ટમ્સ એક્ટની કલમ ૨૭, ૧૯૯૧ ના [એમેન્ડમેન્ટ] એક્ટ પહેલાં અને પછી બંને સમયે, બંધારણીય રીતે માન્ય છે અને તેનું પાલન કરવું પડશે તથા તેને અમલમાં મૂકવી પડશે. કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટની કલમ ૭૨ રિફંડના આવા દાવાને લાગુ પડતી નથી અને દાવો અથવા રિટ અરજી પોષણક્ષમ રાખવા માટેનો આધાર બની શકતી નથી. નીચે પ્રસ્તાવના (૨) હેઠળ ઉલ્લેખિત દાવાઓ સિવાયના તમામ રિફંડ દાવાઓ, યથાપ્રસંગ, સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ એન્ડ સેલ એક્ટ અથવા કસ્ટમ્સ એક્ટની જોગવાઈઓ હેઠળ જ દાખલ કરવાના રહેશે અને તેનો નિર્ણય કરવાનો રહેશે. આ સંબંધમાં એ બાબત પર ભાર મૂકવો જરૂરી છે કે સદર કાયદો કોઈપણ ભૂલો સુધારવા માટે એક સંપૂર્ણ વ્યવસ્થા પૂરી પાડે છે, ભલે તે હકીકતની હોય કે કાયદાની, અને તેમાં માત્ર

ટ્રિબ્યુનલ – કે જે કોઈ ખાતાકીય અંગ નથી – સમક્ષ જ નહીં પરંતુ આ અદાલત સમક્ષ પણ અપીલની જોગવાઈ કરવામાં આવી છે, જે એક દીવાની અદાલત છે.

[૨] જોકે, જ્યાં રિફંડનો દાવો એવા કારણસર કરવામાં આવ્યો હોય કે કાયદાની જે જોગવાઈ હેઠળ તે લાદવામાં આવ્યો હતો તે ગેરબંધારણીય છે અથવા ગેરબંધારણીય ઠેરવવામાં આવી છે, ત્યારે આવો દાવો, કાયદાના કાર્યક્ષેત્રની બહારનો દાવો હોવાથી, દાવા મારફતે અથવા રિટ અરજી મારફતે કરી શકાય છે. જોકે, આ સિદ્ધાંત એક અપવાદને આધીન છે. જ્યાં કોઈ વ્યક્તિ કોઈ જોગવાઈની બંધારણીય કાયદેસરતાને પડકારતાં હાઈકોર્ટ અથવા સુપ્રીમ કોર્ટનો આશરો લે છે પરંતુ નિષ્ફળ જાય છે, તો તે અન્ય કોઈ વ્યક્તિ દ્વારા અન્ય કોઈ કારણસર મેળવેલી ગેરબંધારણીયતાની ઘોષણાનો લાભ લઈ શકતો નથી; આનું કારણ એ છે કે જ્યાં સુધી તેનો સંબંધ છે, નિર્ણય અંતિમ બની ગયો છે અને અન્ય વ્યક્તિના કેસમાં આપેલા નિર્ણયના આધારે તેને ફરીથી ખોલી શકાતો નથી; તિલોકચંદ મોતીચંદ [ઉપર મુજબ] માં મુખ્ય ન્યાયમૂર્તિ હિદાયતુલ્લાહના અભિપ્રાયનો આ કાયદાકીય સિદ્ધાંત છે અને અમે આદરપૂર્વક તેની સાથે સંમત છીએ.

આવો દાવો ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૬૫ માં સમાવિષ્ટ ઘોષણાના આધારે તેમજ કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટની કલમ ૭૨ ના આધારે એમ બંને રીતે પોષણક્ષમ છે. આવા કેસોમાં, લિમિટેશનના સમયગાળાની ગણતરી સ્વાભાવિક

રીતે લિમિટેશન એક્ટ, ૧૯૬૩ ની કલમ ૧૭ ના પેટા-કલમ [૧] ના ખંડ (સી) માં રહેલા સિદ્ધાંતને ધ્યાનમાં રાખીને કરવામાં આવશે. આવી પરિસ્થિતિમાં રિફંડનો દાવો, યથાપ્રસંગ, સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝીસ એન્ડ સોલ્ટ એક્ટ અથવા કસ્ટમ્સ એક્ટની જોગવાઈઓ દ્વારા સંચાલિત થઈ શકતો નથી, કારણ કે આ કાયદાઓ તેમની કોઈપણ જોગવાઈ રદબાતલ ઠેરવવામાં આવે અને તે કારણસર રિફંડનો દાવો ઉદ્ભવે તેવી કોઈ કલ્પના કરતા નથી. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, આવા પ્રકારના દાવાની સદર કાયદાઓ દ્વારા કલ્પના કરવામાં આવી નથી અને તે તેમના કાર્યક્ષેત્રની બહાર છે.

[૩] xx xx xx

[૪] અન્ય વ્યક્તિના કેસમાં આપવામાં આવેલા અદાલત કે ટ્રિબ્યુનલના નિર્ણયના આધારે રિફંડનો દાવો કરવાનો કોઈપણ વ્યક્તિને અધિકાર નથી. તે એવો દાવો પણ કરી શકતો નથી કે અન્ય વ્યક્તિના કેસમાં અદાલત/ટ્રિબ્યુનલના નિર્ણયથી તેને કાયદાની તે ભૂલની જાણ થઈ કે જે હેઠળ તેણે કર ચૂકવ્યો હતો, કે ન તો તે એવો દાવો કરી શકે છે કે કાયદાની ભૂલની આવી કથિત જાણ થયાના ત્રણ વર્ષની અંદર તે રિટ અરજી દાખલ કરવા અથવા દાવો દાખલ કરવા માટે હકદાર છે. કોઈપણ વ્યક્તિએ, ભલે તે ઉત્પાદક હોય કે આયાતકાર, પોતાની લડાઈ જાતે જ લડવી પડશે અને આવી કાર્યવાહીમાં તેણે સફળ કે નિષ્ફળ થવું પડશે. એકવાર તેના કેસમાં આકારણી અથવા લેવી આખરી બની ગયા પછી, તે તેને ફરીથી ખોલવાની માંગ કરી શકતો નથી કે ન તો અન્ય

વ્યક્તિના કેસમાં આવેલા નિર્ણયના આધારે આવી આકારણી/હુકમને ફરીથી ખોલ્યા વિના તે રિફંડનો દાવો કરી શકે છે. આનાથી વિપરીત કોઈપણ પ્રસ્તાવના માત્ર જાહેર હિતને મોટું નુકસાન પહોંચાડે છે એટલું જ નહીં, પરંતુ કાયદાના કેટલાય સુસ્થાપિત સિદ્ધાંતોની વિરુદ્ધ પણ છે. તે ગંભીર જાહેર અનિષ્ટ તરફ પણ દોરી જાય છે. કોન્ટ્રેક્ટ એક્ટની કલમ ૭૨, અથવા તે બાબતે લિમિટેશન એક્ટ, ૧૯૬૩ ની કલમ ૧૭ [૧](સી), રિફંડના આવા દાવાને લાગુ પડતી નથી.

[૫] બંધારણના આમુખમાં અને તેના અનુચ્છેદ ૩૮ તથા ૩૯ માં નિર્ધારિત લક્ષ્ય અને આદર્શોના પ્રકાશમાં બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૬૫ નું અર્થઘટન કરવાનું રહેશે. આર્થિક ન્યાયનો ખ્યાલ એવી માંગ કરે છે કે સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ ડ્યુટીઓ અને કસ્ટમ્સ ડ્યુટીઓ જેવા પરોક્ષ કરોના કિસ્સામાં, કાયદાની સત્તા વિના વસૂલ કરાયેલો કર ત્યાં સુધી અરજદાર-વાદીને રિફંડ કરવામાં આવશે નહીં જ્યાં સુધી તે એવી રજૂઆત ન કરે અને સાબિત ન કરે કે તેણે ડ્યુટીનો બોજ કોઈ ત્રીજા પક્ષકાર પર નાખ્યો નથી અને તેણે પોતે જ સદર ડ્યુટીનો બોજ સહન કર્યો છે.

[૬] xx xx xx xx

[૭] રિફંડ માટેના દાવાઓની તપાસ કરતી વખતે, આવા દાવાઓને મંજૂરી આપવાથી રાજ્યના વહીવટમાં જે નાણાકીય અરાજકતા સર્જશે તે અપ્રસ્તુત વિચારણા નથી. જ્યાં અરજદાર-વાદીએ અન્ય વ્યક્તિ પર કર અથવા ડ્યુટીનો

બોજ તબદીલ કરી દીધો હોવાથી તેને કોઈ વાસ્તવિક નુકસાન થયું નથી, તો તેના દાવાને મંજૂર કરવો અથવા હુકમનામું કરવું અન્યાયી ગણાશે કારણ કે તે જાહેર તિજોરી પર પ્રતિકૂળ અસર પહોંચાડશે જ. મોટા દાવાઓના કિસ્સામાં, તે રાજ્યના કારભારોના વહીવટમાં નાણાકીય અરાજકતામાં પરિણમી શકે છે.

[૮] એસ.ટી.ઓ. વિ. કન્ઝેયા લાલ મુકુંદલાલ સરાફ [ઉપર મુજબ] માં આ અદાલતના નિર્ણયને ત્યાં સુધી ખોટી રીતે નક્કી કરાયેલો માનવો જ જોઈએ જ્યાં સુધી તે ઉપર (૧) અને (૭) માં વર્ણવેલી પ્રસ્તાવનાઓથી વિપરીત સિદ્ધાંતો નિર્ધારિત કરે છે અથવા નિર્ધારિત કર્યા હોવાનું સમજાય છે. એ પણ સમાન રીતે માનવું જ જોઈએ કે કન્ઝેયા લાલ [ઉપર મુજબ] માં સદર પ્રસ્તાવનાઓને અનુસરતા અને લાગુ કરતાં આ અદાલતના ત્યારપછીના નિર્ણયો પણ ઉપરોક્ત હદ સુધી ખોટી રીતે નક્કી કરવામાં આવ્યા છે. જોકે, આ ઘોષણા – અથવા ઉપર પ્રસ્તાવનાઓ (૧) થી (૭) માં નિર્ધારિત કાયદો – રાજ્યને તેવા કર/ડ્યુટી વસૂલ કરવા માટે હકદાર બનાવશે નહીં કે જે અગાઉ રિફંડ કરવામાં આવ્યા છે અને જેના સંબંધમાં આજની તારીખે કોઈપણ સત્તાતંત્ર અથવા ટ્રિબ્યુનલ કે અદાલત સમક્ષ કોઈ કાર્યવાહી પેન્ડિંગ નથી. જોકે, તમામ પેન્ડિંગ બાબતો અહીં જાહેર કરાયેલા કાયદા દ્વારા સંચાલિત થશે, ભલે તે કાર્યવાહી પેન્ડિંગ હોય તે દરમિયાન કર અથવા ડ્યુટી રિફંડ કરવામાં આવી હોય, પછી ભલે તે કોઈ સત્તાતંત્ર, ટ્રિબ્યુનલ અથવા અદાલતના હુકમ હેઠળ હોય કે અન્યથા.”

૩૧. આમ, આ ચુકાદા મુજબ, સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ અને કસ્ટમ્સ

કાયદાઓમાં વધારાની ડ્યુટીનું રિફંડ મેળવવા માટે સમાવિષ્ટ સમયમર્યાદાની જોગવાઈઓને અનુલ્લંઘનીય ઠરાવવામાં આવી હતી અને બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૬૫ ના અર્થ હેઠળ કાયદો રચતી હોવાનું ગણવામાં આવ્યું હતું. પરિણામે, આવી જોગવાઈઓ અનુસાર વસૂલ કરવામાં આવેલ, રાખી મૂકવામાં આવેલ અથવા રિફંડ ન કરવામાં આવેલ કરને કાયદાની સત્તા હેઠળ વસૂલ કરવામાં આવેલ, રાખી મૂકવામાં આવેલ અને રિફંડ ન કરવામાં આવેલ ગણવામાં આવશે. ત્રિલોકચંદ મોતીચંદ [ઉપર મુજબ] માં સુપ્રીમ કોર્ટ દ્વારા વ્યક્ત કરવામાં આવેલા અભિપ્રાયને બહાલી આપવામાં આવી હતી. એવું ભારપૂર્વક જણાવવામાં આવ્યું હતું કે અન્ય વ્યક્તિના કેસમાં કોર્ટ અથવા ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા આપવામાં આવેલા ચુકાદાના આધારે રિફંડનો દાવો કરવો તે કોઈપણ વ્યક્તિ માટે ખુલ્લું ન હતું. આવી વ્યક્તિ એવો દાવો કરી શકે નહીં કે અન્ય વ્યક્તિના કેસમાં કોર્ટ અથવા ટ્રિબ્યુનલના ચુકાદાએ તેને કાયદાની એવી ભૂલ શોધી કાઢવા તરફ દોરી છે કે જેના હેઠળ તેણે કર ચૂકવ્યો હતો. આ સંદર્ભમાં, એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે આનાથી વિપરીત કોઈપણ પ્રતિપાદન માત્ર જાહેર હિતને મોટું નુકસાન પહોંચાડે છે એટલું જ નહીં, પરંતુ કાયદાના કેટલાક સુસ્થાપિત સિદ્ધાંતો માટે વાંધાજનક પણ છે. તે ગંભીર જાહેર અનિષ્ટ તરફ પણ દોરી જાય છે. આ સંદર્ભમાં, એવું પણ અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે રિફંડ માટેના દાવાઓની તપાસ કરતી વખતે, આવા દાવાઓને મંજૂર કરવાથી રાજ્યના વહીવટમાં જે નાણાકીય અરાજકતા સર્જશે તે કોઈ અપ્રસ્તુત વિચારણા રહેશે નહીં. મોટા દાવાઓના કિસ્સામાં, તે રાજ્યની

બાબતોના વહીવટમાં નાણાકીય અરાજકતામાં પરિણમી શકે છે. એસ.ટી.ઓ. વિ. કન્ઝેયા લાલ મુકુંદલાલ સરાફ [ઉપર મુજબ] ના કેસમાં આપવામાં આવેલો ચુકાદો જ્યાં સુધી “તે આ પ્રતિપાદનોથી વિપરીત પ્રતિપાદન નિર્ધારિત કરે છે અથવા નિર્ધારિત કર્યા હોવાનું માનવામાં આવે છે” તે હદ સુધી ખોટી રીતે નક્કી કરવામાં આવ્યો હોવાનું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું.

૩૨. આમ, આટલા વિશાળ પાયાની આર્થિક બાબતોમાં, કાનૂની જોગવાઈઓનું અર્થઘટન કરતી વખતે, રાજ્યની તિજોરીની વ્યાપક વિચારણાઓને દાવરાની બહાર રાખી શકાય નહીં. સીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૧૧૭ ના પેટા-નિયમ (૧) માં સમાવિષ્ટ સમયમર્યાદાની જોગવાઈઓ સદર અધિનિયમ અથવા નિયમ બનાવનાર સત્તાતંત્રની સત્તાઓથી અલ્ટ્રા વાયર્સ નથી તેવું સ્વતંત્ર રીતે તારણ કાઢવા ઉપરાંત પણ, આવી સત્તાઓનું માત્ર નિર્દેશાત્મક તરીકે અર્થઘટન કરવાથી જૂની વ્યવસ્થામાંથી નવી વ્યવસ્થામાં ઇનપુટ્સ પરના કરની ક્રેડિટની તબદીલીના અને આવા અન્ય દાવાઓના અવિરત દાવાઓ ઊભા થશે. નવા જીએસટી કાયદા હેઠળ, ભારતીય સંદર્ભમાં અભૂતપૂર્વ એવી કવાયત મારફતે, હાલના કર માળખાનું સ્થાન કાયદાઓના નવા સમૂહ દ્વારા લેવામાં આવી રહ્યું હતું. તેથી, સ્થળાંતરના સમયગાળા દરમિયાન હાલની ડ્યુટીઓ અને ક્રેડિટ્સને આગળ ખેંચવાના દાવાઓ નિર્ધારિત સમયની અંદર હોવા જરૂરી હતા. ઘોષણાપત્રો રજૂ કરવા માટેની સમયમર્યાદા દૂર કરવાથી, નવું કર માળખું અમલમાં મૂકાયા પછી વર્ષો સુધી ધીમે ધીમે આવતા મોટા પાયા પરના બહુવિધ

દાવાઓ ઊભા થઈ શકતા હતા. આનાથી, કેડિટ્સની મેળવણી કરવાની કામગીરીને અશક્ય નહીં તો પણ અવ્યવહારુ બનાવવા ઉપરાંત, મહેસૂલ સંગ્રહના અંદાજો પર પણ અસર પડી હોત. આ સંદર્ભમાં જ મફતલાલ ઈન્ડસ્ટ્રીઝ લિમિટેડ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટ, ટ્રિબ્યુનલ અથવા કોર્ટ સમક્ષ આવી કર વસૂલાતને ગેરકાયદેસર જાહેર કરાવવામાં અન્ય કોઈ વ્યક્તિની સફળતાના આધારે કોઈ વ્યક્તિ ચૂકવેલા કરની વસૂલાત માટે કાર્યવાહી હાથ ધરી શકે છે તેવી દલીલને ફગાવી દીધા પછી, એ હકીકતથી પણ વધુ પ્રભાવિત થઈ હતી કે જો દાવાઓ મોટા હોય તો આવી કોઈપણ પરિસ્થિતિ સંપૂર્ણ અરાજકતા તરફ દોરી શકે છે. આવા સંજોગોમાં, અમને સીજીએસટી રૂલ્સ તેમજ જીજીએસટી રૂલ્સના નિયમ ૧૧૭ (૧) સામેના અરજદારોના પડકારમાં કોઈ તથ્ય જણાતું નથી.

૩૩. અરજદારો તરફેના વકીલની એવી દલીલ કે ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સના અમલ પછી, ગુજરાત વેલ્યુ એડેડ ટેક્સ એક્ટમાં દાખલ કરવામાં આવેલી બચાવ કલમ પાછલી વ્યવસ્થાની કર કેડિટ્સનું રક્ષણ અને જાળવણી કરશે, તે માત્ર ફગાવી દેવા માટે જ નોંધવાની રહે છે. સદર બચાવ કલમમાં એવી જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી કે ગુજરાત વેલ્યુ એડેડ ટેક્સ એક્ટના સુધારામાં કરવામાં આવેલી કોઈપણ બાબત, સદર સુધારો અમલમાં આવ્યા પહેલાં સદર અધિનિયમ હેઠળ પ્રાપ્ત થયેલા, ઉપાર્જિત થયેલા અથવા ઉદ્ભવેલા કોઈપણ અધિકાર, વિશેષાધિકાર, જવાબદારી અથવા દાયિત્વને અસર કરશે નહીં. આવા બચાવને

સીજીએસટી અને જીજીએસટી એક્ટ્સમાં કરવામાં આવેલી વિશિષ્ટ જોગવાઈઓ સાથે સુસંગત રહીને વાંચવો અને મૂલવવો પડશે. આવી જોગવાઈઓનું કોઈપણ અર્થઘટન હાલના નિયમોના ઉપભોગને પ્રતિબંધિત કરવા અથવા મર્યાદિત કરવાના, અથવા અન્યથા અમુક સુરક્ષા ઉપાયો અને શરતોને આધીન રહીને અધિકારોનો સતત ઉપભોગ કરાવવાના સ્પષ્ટ કાયદાકીય હેતુથી વિપરીત હોઈ શકે નહીં.

૩૪. સમાપન કરતાં પહેલાં, અમે પક્ષકારો તરફેના વકીલો દ્વારા આધાર રાખવામાં આવેલા કેટલાક ચુકાદાઓનો સંદર્ભ લઈશું અને જેનું સ્પષ્ટીકરણ કરવું જરૂરી હોવાનું અમને જણાયું હતું.

૩૫. આઈશર મોટર્સ લિમિટેડ [ઉપર મુજબ] અને ડાઈ ઇચી કારકારિયા [ઉપર મુજબ] ના કેસમાં, મૂળભૂત રીતે, સુપ્રીમ કોર્ટનો નિષ્કર્ષ એવો હતો કે ઉત્પાદકના ખાતામાં રહેલી મોડવેટ ક્રેડિટ અગાઉ ચૂકવાયેલી ડ્યુટીના સ્વરૂપમાં છે અને જેને પશ્ચાતવર્તી નિયમો દ્વારા છીનવી શકાય નહીં.

૩૬. સી.આઈ.ટી. વિ. બી.એસ. શ્રીનિવાસ શેટ્ટી [ઉપર મુજબ] ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના ચુકાદાનો સંદર્ભ કોઈ ઉપયોગી નીવડતો નથી. સદર ચુકાદાનો કાનૂની સિદ્ધાંત એવું ઠરાવતો જોઈ શકાય છે કે કાયદા દ્વારા તંત્ર પૂરું પાડવામાં આવ્યું ન હોય ત્યાં કરવેરાની જોગવાઈ હોઈ શકે નહીં. અમને જણાતું નથી કે જીજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૪૦ (૧) એ ચાર્જિંગ જોગવાઈ છે. વાસ્તવમાં, તે

એવી નોંધાયેલ વ્યક્તિને, કે જેણે કરના કમ્પોઝિશનનો વિકલ્પ પસંદ કર્યો નથી, નિયુક્ત દિવસના તરત અગાઉ પૂરા થતા સમયગાળાના સંબંધમાં વેલ્યુ એડેડ ટેક્સ અને એન્ટ્રી ટેક્સની રકમની ક્રેડિટ પોતાના ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ લેજરમાં લેવા સક્ષમ બનાવે છે. આ કલમ વધુમાં એવી શરતોની જોગવાઈ કરે છે; જેને આધીન તેનો દાવો કરી શકાય.

૩૭. સુપ્રીમ કોર્ટના : (એ) સંભાજી અને અન્ય વિ. ગંગાબાઈ અને અન્ય [ઉપર મુજબ], અને (બી) સાલેમ એડવોકેટ બાર એસોસિએશન વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા [ઉપર મુજબ] ના કેસોમાંના ચુકાદા સુધારેલા સીપીસી હેઠળ પ્રતિવાદી દ્વારા લેખિત જવાબ રજૂ કરવા માટે નિર્ધારિત સમયમર્યાદાના સંદર્ભમાં આપવામાં આવ્યા હતા. કોર્ટે ઠરાવ્યું હતું કે સીપીસીના ઓર્ડર ૮ ના નિયમ ૧ માં પૂરો પાડવામાં આવેલ નેવું દિવસનો સમયગાળો સ્વરૂપમાં નિર્દેશાત્મક હતો. સદર કેસોમાંની પરિસ્થિતિ અને અમારી સમક્ષની હાથ પરની પરિસ્થિતિ ઘણી ભિન્ન છે અને સદર ચુકાદાઓનો કાનૂની સિદ્ધાંત હાલના કેસની હકીકતોમાં આયાત કરી શકાય નહીં.

૩૮. મેંગલોર કેમિકલ્સ એન્ડ ફર્ટિલાઇઝર્સ લિમિટેડ વિ. ડેપ્યુટી કમિશનર [ઉપર મુજબ] ના કેસમાં, સુપ્રીમ કોર્ટે એવું અવલોકન કર્યું હતું કે મુક્તિ માટેની પૂર્વશરતનું અર્થઘટન કરતી વખતે, તકનીકી સ્વરૂપની પ્રક્રિયાત્મક શરત અને મૂળભૂત શરત વચ્ચે તફાવત કરવાનો રહેશે. અમે વિગતવાર કારણો આપ્યા છે કે હાલના કેસમાં ઘોષણાપત્રો કરવા માટેની સમયમર્યાદાની જોગવાઈ નોંધપાત્ર

મહત્વ ધરાવે છે અને તેને માત્ર એક તકનીકી જરૂરિયાત તરીકે જોઈ શકાય નહીં. આવી સમયમર્યાદા દૂર કરવાથી સંપૂર્ણ આર્થિક અરાજકતા તરફ દોરી જવાની સંભાવના રહેલી છે.

૩૯. સ્ટેટ ઓફ મૈસૂર અને અન્ય વિ. મલ્લિક હાશિમ એન્ડ કંપની [૧૯૭૪] ૩ એસ.સી.સી. ૨૫૧ ના કેસમાં, સરકાર દ્વારા રિફંડ અરજી દાખલ કરવા માટે સમયમર્યાદા પૂરી પાડતા ઘડવામાં આવેલા નિયમને હાઇકોર્ટે એવા કારણોસર રદબાતલ ઠેરવ્યો હતો કે રિફંડનો લાભ આપતી કલમમાં નિયમો હેઠળ નિર્ધારિત કરવામાં આવે તેવી કોઈ સમયમર્યાદાની કલ્પના કરવામાં આવી ન હતી. જોકે, સુપ્રીમ કોર્ટ આ તર્ક પર આગળ વધી ન હતી. કોર્ટે ઠરાવ્યું હતું કે આ પ્રશ્નમાં જવું જરૂરી ન હતું, કારણ કે મૈસૂર સેલ્સ ટેક્સ રૂલ્સ, ૧૯૫૭ ના નિયમ ૩૯-એ ના પેટા-નિયમો (૨) અને (૩) સંપૂર્ણપણે અવાજબી હતા, અને તેથી, તે ટકી શકે તેમ નથી. નિયમ ૩૯-એ નો પેટા-નિયમ (૩) એવી જોગવાઈ કરે છે કે કોઈ વ્યક્તિ રિફંડ મેળવવા માટે હકદાર બને તે પહેલાં, તેણે પોતાનું સેલ્સ-ટેક્સ રિટર્ન રજૂ કરવું જોઈતું હતું તે પહેલાંના સમયની અંદર રિફંડ અરજી કરવી પડશે. એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે ઘણા રાજ્યોમાં, વેપારીઓએ ત્રિમાસિક રિટર્ન રજૂ કરવાના હોય છે. સદર નિયમોના નિયમ ૧૮ હેઠળ, વેપારીએ નાણાકીય વર્ષ પૂરું થયાના ૩૦ દિવસની અંદર તેનું વાર્ષિક રિટર્ન રજૂ કરવું પડશે. આમ, જો કોઈ વર્ષની ૩૧ મી માર્ચના રોજ આંતર-રાજ્ય વેપાર દરમિયાન વેચાણ કરવામાં આવ્યું હોય, તો તે તારીખથી ૩૦ દિવસની અંદર રિફંડ અરજી કરવી પડશે. તેથી

સુપ્રીમ કોર્ટનો એવો અભિપ્રાય હતો કે સદર નિયમ એ વેપારીઓને કાયદા હેઠળ તેઓ જે મેળવવા માટે હકદાર છે તે રિફંડ નકારવાનો, અથવા કોઈપણ સંજોગોમાં તે અધિકારના અમલીકરણને અયોગ્ય રીતે મુશ્કેલ બનાવવાનો માત્ર એક પ્રયાસ હતો.

૪૦. સેલ્સ ટેક્સ ઓફિસર, પોનકુન્નમ અને અન્ય વિ. કે.આઈ. અબ્રાહમ, એ.આઈ.આર. ૧૯૬૭ એસ.સી. ૧૮૨૩ માં અહેવાલ થયેલ કેસમાં, સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ (કેરળ) રૂલ્સ, ૧૯૫૭ નો નિયમ ૬ વિચારણા માટે આવ્યો હતો, ખાસ કરીને સીએસટી એક્ટની કલમ ૮ ની પેટા-કલમ (જ) ના સંદર્ભમાં, કે જે, અમે અગાઉ નોંધ્યું છે તેમ, આંતર-રાજ્ય વેચાણ અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન માલનું વેચાણ કરનાર વેપારી પર નિર્ધારિત રીતે જરૂરી ઘોષણાપત્રો રજૂ કરવાની આવશ્યકતા લાદે છે. સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ (કેરળ) રૂલ્સ નો નિયમ ૬, અન્ય જોગવાઈઓ કરવા ઉપરાંત, ઘોષણાપત્રો કરવા માટે સમયમર્યાદા નિર્ધારિત કરે છે. આવા નિયમની સીએસટી એક્ટની કલમ ૧૩ (જ) માં સમાવિષ્ટ નિયમ બનાવવાની સત્તાના સંદર્ભમાં તપાસ કરવામાં આવી હતી, જેનો ખંડ (ઇ) એવી જોગવાઈ કરતો હતો કે રાજ્ય સરકાર જે સત્તાતંત્ર પાસેથી, જે શરતોને આધીન અને જે ફીની ચુકવણીને આધીન કલમ ૮ ની પેટા-કલમ (જ) હેઠળ નિર્ધારિત કોઈપણ ઘોષણાપત્રનું ફોર્મ મેળવી શકાય, જે રીતે ફોર્મ કસ્ટડીમાં રાખવામાં આવશે અને તેને લગતા રેકૉર્ડ જાળવવામાં આવશે તે હેતુ માટે નિયમો બનાવી શકે છે. આ સંદર્ભમાં, એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે સદર અધિનિયમની કલમ ૮ (જ) માં આવતો

શબ્દસમૂહ, “નિર્ધારિત રીતે” સમય-તત્વને સમાવતો નથી. નિયમ ૬ (૧) માં નિર્ધારિત સમયમર્યાદા અલ્ટ્રા વાયર્સ હતી તેવો નિષ્કર્ષ કાઢતી વખતે, અને તેથી, સદર કેસમાં કરદાતા તારીખ ૧૬ મી ફેબ્રુઆરી ૧૯૬૧ પહેલાં ફોર્મ “સી” માં ઘોષણાપત્રો રજૂ કરવા બંધાયેલ ન હતો, કરદાતાની ફરજ વાજબી સમયની અંદર ઘોષણાપત્ર રજૂ કરવાની હતી. સદર કેસમાં, આકારણી પૂર્ણ થાય તે પહેલાં કરદાતાએ પહેલેથી જ સી-ફોર્મ્સ રજૂ કરી દીધા હોવાથી, એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે સદર અધિનિયમની કલમ ૮ (જ) ની આવશ્યકતાનું પાલન થયું હતું. હાલના કેસમાં, અમે કાનૂની જોગવાઈઓ, કામગીરીનો વ્યાપ અને સંભવિત પરિણામોની નોંધ લીધી છે; જો નિયમ ૧૧૭ માં સમાવિષ્ટ આવી સમયમર્યાદા નાબૂદ કરવામાં આવે અને નવી કર વ્યવસ્થામાં સ્થળાંતર વખતે નોંધાયેલ વ્યક્તિને બાકી રહેલી અવશેષ ડ્યુટી કે ક્રેડિટની ઘોષણા કરવાની મંજૂરી આપવામાં આવે. સમયમર્યાદાની જોગવાઈઓને, અમે આવા સંજોગોમાં એક કરતાં વધુ વખત જણાવ્યું છે તેમ, માત્ર તકનીકી સ્વરૂપની ગણી શકાય નહીં.

પરિણામે, અરજી નામંજૂર કરવામાં આવે છે.

(અકિલ કુરેશી, ન્યાયમૂર્તિ)

(બી.એન. કારિયા, ન્યાયમૂર્તિ)

This judgment has been translated using an AI-assisted translation tool.

=====

અસ્વીકરણ: સ્થાનિક ભાષામાં અનુવાદિત આ ચુકાદા/હુકમનો હેતુ પક્ષકારોને તેમની ભાષામાં જાણકારી ઉપલબ્ધ કરાવવા માત્રનો છે અને તેનો અન્યથા

ઉપયોગ થઈ શકશે નહિ. અન્ય તમામ વ્યવહારિક તેમજ સરકારી ઉદ્દેશો માટે મૂળ અંગ્રેજી ચુકાદો/હુકમ જ પ્રમાણિત અને માન્ય રહેશે.

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

=====