

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 ઉચ્ચ ન્યાયાલય, અમદાવાદ સમક્ષ
આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૭૨૬/૨૦૧૮
વીથ
આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૪૮૫૭/૨૦૧૮
વીથ
આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૧૯૮૪/૨૦૧૮
વીથ
આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૧૯૮૮/૨૦૧૮
વીથ
આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૬૮૭૫/૨૦૧૮
વીથ
આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૪૪૨૦/૨૦૧૮
વીથ
આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૭૩૩૦/૨૦૧૮
વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૬૨૨૦/૨૦૧૯
વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૬૧૧૭/૨૦૧૯
વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૮૦૮૭/૨૦૧૯
વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૭૪૦૨/૨૦૧૯
વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૮૨૦૮/૨૦૧૯
વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૯૨૮૪/૨૦૧૯
વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૯૨૮૨/૨૦૧૯
વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૧૧૨૩૪/૨૦૧૯
વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૧૧૨૦૭/૨૦૧૯
વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૧૧૨૦૯/૨૦૧૯
વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૯૭૨૬/૨૦૧૯
વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૧૦૪૭૯/૨૦૧૯

વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૧૦૪૮૦/૨૦૧૯

વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૧૦૯૫૭/૨૦૧૯

વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૧૧૪૧૦/૨૦૧૯

વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૧૧૭૩૨/૨૦૧૯

વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૧૧૮૮૫/૨૦૧૯

વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૧૧૮૮૭/૨૦૧૯

વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૧૧૮૮૯/૨૦૧૯

વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૧૨૬૮૧/૨૦૧૯

વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૧૬૩૧૩/૨૦૧૯

વીથ

આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૬૫૨/૨૦૧૯

વીથ

સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૧/૨૦૧૯

ઈન આર/સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન નં. ૧૧૪૧૦/૨૦૧૯

મંજૂરી અને હસ્તાક્ષર માટે:

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ જે.બી. પારડીવાલા

અને

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ એ.સી.રાવ

=====

૧	સ્થાનિક સમાચારપત્રોના રિપોર્ટર્સને ચુકાદો જોવા માટે મંજૂરી આપવામાં આવી શકે કે નહીં ?	હા
૨	રિપોર્ટરને સંદર્ભિત કરવું કે નહીં ?	હા
૩	શું માનનીય ન્યાયમૂર્તિ ચુકાદાની આખરી નકલ જોવાની ઇચ્છા રાખે છે ?	ના
૪	શું આ કેસમાં ભારતના બંધારણના અર્થઘટન અંગે અથવા તેના હેઠળ કરવામાં આવેલા કોઈપણ આદેશ અંગે કાયદાનો કોઈ મહત્વનો પ્રશ્ન સંકળાયેલો છે?	ના

=====

મોહિત મિનરલ્સ પ્રાઇવેટ લિમિટેડ

વિરુદ્ધ

ભારત સરકાર અને ૧ અન્ય(ઓ)

=====

ઉપસ્થિતિ:

શ્રી જેકે મિતલ સાથે શ્રી હાર્દિક પી મોદી, એસસીએ નં.૭૨૬/૨૦૧૮ માં અરજદાર(ઓ) તરફથી.

શ્રી વિક્રમ નાનકાણી, વરિષ્ઠ વકીલ, સાથે શ્રી પરિતોષ આર. ગુપ્તા, એસ.સી.એ. નં.૮૭૨૬/૨૦૧૮ માં અરજદાર(ઓ) તરફથી.

શ્રી શશાંક શેખર સાથે એમ/એસ. પરિતોષ ગુપ્તા અને મિહિર ગુપ્તા, એસ.સી.એ. નં.૧૧૪૧૦/૨૦૧૮ માં અરજદાર(ઓ) તરફથી.
એસ.સી.એ. ક્રમાંક ૬૧૧૭/૨૦૧૮ માં અરજદાર(ઓ) તરફથી
ડૉ. સી. મણિકમ સાથે અજયકુમાર ગુપ્તા અને ગૌરવ કે. લાખવાણી.

શ્રી તુષાર પી. હેમાણી, વરિષ્ઠ વકીલ, સાથે એમ/એસ. વિજય એચ. પટેલ અને અપુર્વ મહેતા, અરજદાર(ઓ) તરફથી, એસ.સી.એ. ક્રમાંક ૮૨૮૪૮૨૮૨/૨૦૧૮ માં.

એસ.સી.એ. ક્રમાંક ૭૩૩૦/૨૦૧૮ માં અરજદાર(ઓ) તરફથી શ્રી વી.શ્રીધરન, વરિષ્ઠ વકીલ સાથે એમ/એસ. જિગર શાહ અને આનંદ નાણાવટી.

અરજદાર(ઓ) તરફથી, એસ.સી.એ. નં. ૧૧૭૩૨/૨૦૧૮ માં, સુશ્રી અમૃતા એમ. ઠાકોર.

અરજદાર(ઓ) તરફથી, એસ.સી.એ. ક્રમાંક ૧૮૮૪, ૧૮૮૮ અને ૪૪૨૦ / ૨૦૧૮ માં, શ્રી પરેશ એમ. દવે સાથે અમલ પરેશ દવે.

શ્રી ધવલ શાહ સાથે શ્રી એસ.એસ. અચ્યર, એસ.સી.એ. ક્રમાંક ૬૮૭૫ અને ૧૦૮૫૭ / ૨૦૧૮ માં અરજદાર(ઓ) તરફથી.

એસ.સી.એ. ક્રમાંક ૬૨૨૦, ૧૦૪૭૮, ૧૦૪૮૦, ૧૧૮૮૫, ૧૧૮૮૭ અને ૧૧૮૮૮/૨૦૧૮ માં અરજદાર(ઓ) તરફથી શ્રી ઉચિત એન. શેઠ.

અરજદાર(ઓ) તરફથી શ્રી આનંદ નાણાવટી, એસ.સી.એ. નં. ૪૮૫૭/૨૦૧૮ માં.

અરજદાર(ઓ) તરફથી શ્રી હિરાક પી. ગાંગુલી, સ્પેશયલ સિવિલ
એપ્લીકેશન ક્રમાંક ૭૪૦૨/૨૦૧૯ માં.

નિર્ઝર એસ. દેસાઈ, પાર્થ એચ. ભટ્ટ, અંકિત શાહ અને ધવલ ડી.
વ્યાસ પ્રતિવાદી(ઓ) તરફથી.

=====

કોરમ: માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી જે.બી. પારડીવાલા અને
માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી એ.સી. રાવ

તારીખ : ૨૩/૦૧/૨૦૨૦

સી.એ.વી. કોમન જજમેન્ટ

(દ્વારા : માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી જે.બી. પારડીવાલા)

૧. કારણ કે ઉપરોક્ત તમામ રિટ-અરજીઓમાં ઉઠાવવામાં આવેલા મુદ્દાઓ
સમાન છે, તેથી તે તમામની એકસાથે સુનાવણી કરવામાં આવી હતી અને
આ સામાન્ય ચુકાદા અને આદેશ દ્વારા તેમનું નિરાકરણ કરવામાં આવે છે.

૨. ઉપરોક્ત તમામ શીર્ષકવાળી રિટ અરજીઓમાં, રિટ અરજદારોએ માલના
આયાતકર્તા તરીકે તેમની પાસેથી વસૂલવા અને આદાય કરવા માંગવામાં
આવેલ, વિદેશી વેચનાર દ્વારા માલના પરિવહન માટે ચૂકવવામાં આવેલ
ઓશન ફ્રેટના અનુમાનિત ઘટક પર આઈ.જી.એસ.ટી.ની વસૂલીને પડકારેલી
છે.

૩. કેન્દ્ર સરકારે તા. ૨૮મી જૂન ૨૦૧૭ની અધિસૂચના ક્રમાંક ૮ ઓફ ૨૦૧૭
- ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ (દર) જાહેર કરી છે, જેમાં પ્રવેશ ક્રમાંક ૯ દ્વારા કેન્દ્ર

સરકારે અધિસૂચિત કર્યું છે કે ભારતની બહાર આવેલા સ્થળેથી ભારતસ્થિત કસ્ટમ્સ કિલયરન્સ સ્ટેશનો સુધી વહાણ દ્વારા માલના પરિવહનની રીતથી, બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં સ્થિત વ્યક્તિ દ્વારા બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં સ્થિત વ્યક્તિને પૂરી પાડવામાં આવતી અથવા પૂરી પાડવા માટે સંમત થયેલી સેવાઓ સહિત, વહાણમાં માલના પરિવહનની સેવા પર ૫% ના દરે આઈ.જી.એસ.ટી. આદેય રહેશે.

૪. ત્યારબાદ, કેન્દ્ર સરકારે ૨૮મી જૂન ૨૦૧૭ના રોજ જાહેરનામું ક્રમાંક ૨૦૧૭નું ૧૦ – ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ (દર) બહાર પાડ્યું, જેના દ્વારા કેન્દ્ર સરકારે જાહેર કર્યું છે કે ઉક્ત જાહેરનામાના ક્રમાંક ૧૦ ખાતે દર્શાવેલ સેવાઓની ઉક્ત શ્રેણી માટે, કસ્ટમ્સ અધિનિયમની કલમ ૨(૨૬) માં વ્યાખ્યાયિત આયાતકાર, જે કરપાત્ર પ્રદેશમાં સ્થિત હોય, તે સેવાનો પ્રાપક ગણાશે.

૫. વિવિધ રિટ અરજીઓમાં હાજર રહેલા વિધાવાન વરિષ્ઠ વકીલશ્રીઓની દલીલો સાંભળવાનો અમને લાભ મળ્યો. અમે શ્રી વિક્રમ નાનકાણી, તેમની સાથે શ્રી પરિતોષ ગુપ્તા, શ્રી જે.કે. મિત્તલ તેમની સાથે શ્રી હાર્દિક પી. મોદ, શ્રી શ્રીધરન તેમની સાથે શ્રી જિગર શાહ, શ્રી સી. મણિક્કમ તેમની સાથે શ્રી ગૌરવ કે. લાખવાની, શ્રી તુષાર પી. હેમાની તેમની સાથે શ્રી અપુર્વ મહેતા, શ્રી શશાંક શેખર તેમની સાથે શ્રી પરિતોષ ગુપ્તા તથા શ્રી ઉચિત શેઠને સાંભળ્યા.

૬. ભારત સંઘ તરફથી હાજર રહેલ વિદ્વાન સ્થાયી વકીલ શ્રી નિરઝર એસ. દેસાઈ, શ્રી પાર્થ એચ. ભટ્ટ, શ્રી અંકિત શાહ અને શ્રી ધવલ ડી. વ્યાસને પણ અમે સાંભળ્યા.

૭. સુવિધા ખાતર, અમે સ્પેશયલ સિવિલ એપ્લીકેશન ક્રમાંક ૭૨૬ ઓફ ૨૦૧૮ ને મુખ્ય મામલા તરીકે ગણીએ છીએ.

૮. ભારતના સંવિધાનના અનુચ્છેદ ૨૨૬ હેઠળની આ રિટ-અરજી દ્વારા, ઇન્ડોનેશિયા, સાઉથ આફ્રિકા અને યુ.એસ.એ. માંથી નોન-કુકિંગ કોલસાના આયાતના વ્યવસાયમાં સંકળાયેલી કંપની એવા રિટ-અરજદારે નીચે મુજબની રાહતો માટે પ્રાર્થના કરી છે :

“(એ) ...આ માનનીય વડી અદાલત પ્રતિવાદીઓ વિરુદ્ધ પ્રમાણપત્ર લેખ/પરમાદેશ લેખ અથવા અન્ય કોઈ યોગ્ય લેખ/આદેશ/દિશાનિર્દેશ જારી કરવા કૃપા કરે અને વિવાદિત અધિસૂચના ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭-એકિફૂત કર (દર), તારીખ ૨૮.૬.૨૦૧૭ તથા અધિસૂચના ક્રમાંક ૧૦/૨૦૧૭-એકિફૂત કર (દર), તારીખ ૨૮.૬.૨૦૧૭ની નોંધ ૧૦ ને, તે જ વિધાનાત્મક સક્ષમતાના અભાવે છે, એકિફૂત માલ અને સેવા કર અધિનિયમ, ૨૦૧૭ના અતિરેકમાં છે અને તેથી અસંવિધાનિક છે એવી જાહેરાત કરીને, રદ કરે;

(બી) આ માનનીય વડી અદાલતને વિનંતી છે કે તે પ્રતિવાદીઓ વિરુદ્ધ સર્ટિયોરારી/મેન્ડેમસનો રિટ અથવા અન્ય કોઈ યોગ્ય રિટ/આદેશ/નિર્દેશ જારી કરે અને એવી ઘોષણા કરે કે ભારત બહારના સ્થળેથી ભારતમાં કસ્ટમ્સ કિલયરન્સના કસ્ટમ્સ સ્ટેશન સુધી વહાણ દ્વારા માલના પરિવહનના માર્ગે, બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં સ્થિત વ્યક્તિ દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવેલી સેવાઓ સંબંધે ઓશન ફ્રેઈટ પર સંકલિત માલ અને સેવા કર અધિનિયમ, ૨૦૧૭ હેઠળ કોઈ કર આદેય નથી અને વિવાદિત અધિસૂચનાઓ હેઠળ આવા ઓશન ફ્રેઈટ પર કરનો આદેય અને વસૂલાત કાનૂન હેઠળ માન્ય નથી;

(સી) આ માનનીય વડી અદાલત પ્રતિવાદી નં.૨ ને વિવાદિત અધિસૂચના નં.૮/૨૦૧૭-ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ (રેટ), તારીખ ૨૮.૬.૨૦૧૭ તથા અધિસૂચના નં.૧૦/૨૦૧૭-ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ (રેટ), તારીખ ૨૮.૬.૨૦૧૭ અંગે આપવામાં આવેલી ભલામણનો રેકૉર્ડ અને લેવાયેલા તમામ નિર્ણય આ માનનીય વડી અદાલત સમક્ષ રજૂ કરવા માટે પરમાદેશ/આદેશ/દિશાનિર્દેશનો રિટ જારી કરવા પ્રસન્ન થાય;

(ડી) કે અરજીએ સાંભળણી અને અંતિમ નિકાલ બાકી હોય તે દરમિયાન, આ માનનીય અદાલત કૃપા કરીને નીચે મુજબ કરવાનું અનુગ્રહ કરે :

૧. દિનાંક ૨૮.૬.૨૦૧૭ની પડકારાયેલ સૂચના ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭-ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ (રેટ) ના અમલને તથા દિનાંક ૨૮.૬.૨૦૧૭ની સૂચના ક્રમાંક ૧૦/૨૦૧૭-ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ (રેટ) ની એન્ટ્રી ૧૦ ના અમલને સ્થગિત રાખવા; અને/અથવા; ૨. કરપાત્ર ન હોય તેવા પ્રદેશમાં આવેલ વ્યક્તિ દ્વારા ભારતની બહારના સ્થળેથી જહાજમાં માલના પરિવહન અંગે ભારતમાં કસ્ટમ્સ કિલયરન્સના સ્ટેશન સુધી લાગુ પડતા ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ ઓશન ફ્રેઈટના આરોપણ અને વસૂલાતને સ્થગિત રાખવા; અને/અથવા; ૩. રિટ અરજી બાકી રહેતી અવધિ દરમિયાન પ્રતિવાદી ક્રમાંક ૧ તથા તેના તમામ અધિકારીઓ અને પ્રતિનિધિઓને અરજદાર અને તેના અધિકારીઓ વિરુદ્ધ કોઈ દબાણાત્મક પગલું ભરતાં રોકવા; અને/અથવા;

(ઈ) કેસના તથ્યો અને પરિસ્થિતિઓને ધ્યાને લેતાં, માનનીય અદાલતને જે ન્યાયસંગત અને યોગ્ય લાગે તેવા અન્ય રિટ/આદેશ/નિર્દેશ તેમજ વધુ આદેશો બહાર પાડવા.”

૯. આ વિવાદિત પ્રક્રિયા ઉપજી તે માટેના રિટ-અરજીમાં દર્શાવેલ હકીકતો નીચે મુજબ છે :

૧૦. રિટ-અરજદાર કંપની ઇન્ડોનેશિયા, દક્ષિણ આફ્રિકા અને યુ.એસ.એ.માંથી નોન-કુકિંગ કોલસાની આયાત કરવા અને વીજળી, સ્ટીલ વગેરે સહિત વિવિધ સ્થાનિક ઉદ્યોગોને તેની પુરવઠો કરવા સાથે સંકળાયેલી છે. તેનો વ્યવસાય દેશના વિવિધ ભાગોમાં આધારિત છે, તેમ છતાં મુખ્ય વ્યવસાયસ્થળ ગુજરાતમાં છે અને આયાત કરાયેલ મોટાભાગનો કોલસો ગુજરાતમાં આવેલ બંદરે આવે છે. રિટ-અરજદાર કંપની કોલસાની આયાત પર કસ્ટમ શુલ્કની ચૂકવણી કરવા ઉપરાંત જી.એસ.ટી./આઈ.જી.એસ.ટી.ની ચૂકવણી માટે જી.એસ.ટી. કાયદાઓ હેઠળ નોંધાયેલ છે. રિટ-અરજદાર દરેક આયાતના સમયે આયાત કરેલ માલ પર લાગતું કસ્ટમ શુલ્ક ચૂકવે છે અને આવી કિંમતમાં ભાડાનું તે મૂલ્ય પણ સમાવેશ થાય છે જેના પર કસ્ટમ શુલ્ક માંગવામાં આવે છે અને ચૂકવવામાં આવે છે. રિટ-અરજદાર ઇન્ટિગ્રેટેડ ગૂડ્સ એન્ડ સર્વિસિસ ટેક્સ અધિનિયમ, ૨૦૧૭ (આઈ.જી.એસ.ટી./ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ અધિનિયમ)ની જોગવાઈઓ મુજબ સંકલિત કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર છે અને તે મુજબ રિટ-અરજદાર આયાતના સમયે જ સંકલિત કર ચૂકવે છે, જેમાં આયાત કરાયેલા કોલસા સાથે સંબંધિત ઓશન ફ્રેઈટનું મૂલ્ય પણ સમાવેશ પામે છે.

૧૧. પ્રતિવાદી ક્રમાંક ૧ કેન્દ્રીય માલ અને સેવા કર અધિનિયમ, ૨૦૧૭ (સંક્ષેપમાં, 'ધ સીજીએસટી') તથા એકીકૃત માલ અને સેવા કર અધિનિયમ,

૨૦૧૭ (સંક્ષેપમાં, 'ધ આઈજીએસટી') ના અમલીકરણ માટે જવાબદાર છે અને તેણે ઉક્ત અધિનિયમો હેઠળ વિવાદિત અધિસૂચનાઓ પણ બહાર પાડી છે.

૧૨. પ્રતિવાદી ક્રમાંક ૨ ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૭૯એ હેઠળ, જે ૧૨.૯.૨૦૧૬થી અમલમાં આવેલ છે, રચાયેલ એક સંવિધાનિક સંસ્થા છે, અને માલ અને સેવા કર (જી.એસ.ટી.) સંબંધિત વિવિધ બાબતો અંગે ભલામણો કરવી પ્રતિવાદી ક્રમાંક ૨ની ફરજિયાત જવાબદારી છે, તથા સંબંધિત જી.એસ.ટી. કાયદાઓ હેઠળ વધુ જોગવાઈઓ કરવામાં આવી છે, જેના અનુસાર પ્રતિવાદી ક્રમાંક ૧એ પ્રતિવાદી ક્રમાંક ૨ની ભલામણો પર કાર્યવાહી કરવી જરૂરી બને છે. રિટ-અરજદારની શ્રેષ્ઠ જાણ મુજબ, પ્રતિવાદી ક્રમાંક ૨એ પોતાની તરફથી આવી કોઈ ભલામણો સામાન્ય જનતાના હિતાર્થે જાહેરમાં રજૂ કરી નથી.

૧૩. વર્તમાન રિટ-અરજીમાં રિટ-અરજદાર વિવાદિત અધિસૂચના ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭-સંકલિત કર (દર), તા. ૨૮.૬.૨૦૧૭ તથા અધિસૂચના ક્રમાંક ૧૦/૨૦૧૭-સંકલિત કર (દર), તા. ૨૮.૬.૨૦૧૭ ની પ્રવેશિકા ૧૦ ની કાયદેસરતા અને વૈધતાને આ આધાર પર પડકારે છે કે તેમાં વિધાનક્ષમતાનો અભાવ છે, તે સંકલિત માલ અને સેવા કર અધિનિયમ, ૨૦૧૭ થી પડે છે, અને તેથી અસંવિધાનિક છે. પ્રતિવાદી ક્રમાંક ૧ એ વિવાદિત અધિસૂચનાઓ હેઠળ ઓશન ફ્રેટ પર રિવર્સ ચાર્જના આધારે ફરીથી સંકલિત કર આદાય કર્યો છે, જ્યારે તે માટે રિટ-અરજદાર આયાત કરાયેલા કોલસાના મૂલ્ય સાથે આયાતના સમયે પહેલેથી જ સંકલિત કર ચૂકવી રહ્યો છે, જે કાયદા હેઠળ મંજૂર નથી.

૧૪. વર્તમાન રિટ-અરજી વિવિધ રાહતો મેળવવા માટે દાખલ કરવામાં આવી છે, ખાસ કરીને દિ. ૨૮.૬.૨૦૧૭ ની વિવાદિત અધિસૂચના નં. ૮/૨૦૧૭-ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ (રિટ) તથા દિ. ૨૮.૬.૨૦૧૭ ની અધિસૂચના નં. ૧૦/૨૦૧૭-ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ (રિટ) માંની નોંધ ૧૦ ને એ જાહેર કરીને રદ કરવા માટે કે તે કાનૂન બનાવવાની સક્ષમતાના અભાવે છે, ઇન્ટિગ્રેટેડ ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસિસ ટેક્સ અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની જોગવાઈઓને અતિક્રમી છે અને તેથી અસંવિધાનિક છે. રિટ-અરજદાર એ બાબતની જાહેરખબર પણ માંગે છે કે વિવાદિત અધિસૂચનાઓ હેઠળ ઓશન ફ્રેઈટ પર ફરીથી ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સની વસૂલાત અનુમતિપાત્ર નથી અને તે ઢિ-કરવેરા સમાન છે, કારણ કે આયાત સમયે આયાત કરાયેલા કોલસા પર 'ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ' (આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ હેઠળ) ચૂકવવામાં આવ્યો છે (જે મૂલ્યમાં ઓશન ફ્રેઈટનો પણ સમાવેશ થાય છે).

૧૫. રિટ-અરજદાર વિવિધ દેશોમાંથી એફઓબી (ફ્રી ઑન બોર્ડ) અને સીઆઈએફ (કોસ્ટ, ઇન્શ્યોરન્સ અને ફ્રેઈટની કુલ રકમ) આધારે કોલસાની આયાત કરે છે. રિટ-અરજદાર પાસે હાઈ સી વેચાણ અને ખરીદીના વ્યવહારો પણ છે.

(એ) સીઆઈએફ ધોરણે કરવામાં આવેલી ખરીદીના કિસ્સામાં, ભાડાનું ચલણ વિદેશી શિપિંગ લાઈન દ્વારા વિદેશી નિકાસકારને જારી કરવામાં આવે છે, રિટ-અરજદાર પાસે આવી ભાડાની કોઈ ચલણ નથી અને તેને આવી ચૂકવણીઓ તથા આવા ભાડાની રકમ અંગે કોઈ જાણકારી પણ નથી;

(બી) એફ.ઓ.બી. આધાર પર કરવામાં આવેલી ખરીદીઓના કિસ્સામાં, રિટ-અરજદાર વિદેશી શિપિંગ લાઈનની સેવા લે છે અને સમુદ્રી ભાડું વિદેશી શિપિંગ લાઈનને ચૂકવે છે;

(સી) હાઈ સી ખરીદીના કિસ્સામાં, કોયલો ભારતીય બંદરે ઉતારવામાં આવે તે પહેલાં, મૂળ ખરીદદાર પાસેથી ખરીદવામાં આવે છે, જેણે કોયલાની ખરીદી કરી હોય. આ કિસ્સામાં, રિટ-અરજદાર પાસે આવા ભાડાની કોઈ ચલણી પત્રક નથી અને આવા ભાડાની ચુકવણી તથા તેની રકમ અંગે કોઈ માહિતી પણ નથી. તે સીઆઈએફ આધારિત કોયલાની ખરીદી સમાન છે;

૧૬. રિટ-અરજદાર આયાતના સમયે આયાત કરાયેલા કોલસા પરની કસ્ટમ્સ શુલ્કની ચુકવણી કરે છે અને આવું કસ્ટમ્સ શુલ્ક આયાત કરાયેલા કોલસાના મૂલ્ય પર ચૂકવવામાં આવે છે, જેમાં ઓશન ફ્રેઈટનું મૂલ્ય પણ સમાવેશ પામે છે, જેમ કે કસ્ટમ્સ અધિનિયમ, ૧૯૬૨ ની કલમ ૧૪ હેઠળના મૂલ્ય અને તે હેઠળ બનાવવામાં આવેલા નિયમો અનુસાર નિર્ધારિત કરવામાં આવ્યું છે.

આયાત પર ચૂકવેલ આઈ.જી.એસ.ટી. :

૧૭. રિટ-અરજદાર, આયાતના સમયે, કસ્ટમ્સ શુલ્ક ઉપરાંત, આયાતિત કોલસા પર કસ્ટમ્સ ટેરિફ અધિનિયમ, ૧૯૭૫ હેઠળ નિર્ધારિત કરાયેલા મૂલ્યના આધારે, આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ હેઠળ 'એકીકૃત કર' (જે આઈજીએસટી તરીકે ઓળખાય છે) ચૂકવે છે (આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૫(૧) ના પરંતુક મુજબ). ઉક્ત મૂલ્યમાં, જ્યારે માલ એફઓબી ધોરણે ખરીદવામાં આવે છે ત્યારે ઓશન ફ્રેઈટનું મૂલ્ય પણ સમાવેશ પામે છે, જ્યારે સીઆઈએફ ધોરણે ખરીદાયેલા માલના કેસમાં, ખર્ચ પોતે જ ખર્ચ, વીમા અને ભાડાના કુલ સરવાળા સમાન હોય છે.

રિટ-અરજદાર વતી રજૂઆતો :

૧૮. શ્રી. મિત્તલ, વિદ્વાન વરિષ્ઠ વકીલ, જેમને શ્રી. મોદ દ્વારા સહાય આપવામાં આવી હતી, તેમણે નીચે મુજબની રજૂઆતો કરી :

પરંતુ આક્ષેપિત અધિસૂચનાઓ સિવાય કોઈ અધિભાર, આ અધિનિયમ જે પ્રદેશ સુધી લાગુ પડે છે તે પ્રદેશની બહાર કરવામાં આવેલ પુરવઠા અંગે, આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની જોગવાઈઓની સીમા બહારનો નથી :

૧૯. આક્ષેપિત અધિસૂચના ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭ એ, પ્રવેશ ૯(૨) દ્વારા, વહાણ મારફતે માલના પરિવહનના માર્ગે કરવામાં આવતાં તેવા વ્યવહારો પર, જેમાં 'બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં સ્થિત વ્યક્તિ દ્વારા બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં સ્થિત વ્યક્તિને પૂરી પાડવામાં આવેલી સેવા' નો સમાવેશ થાય છે, કર લાદવાનો પ્રયત્ન કર્યો છે. નિર્વિવાદ રીતે, સેવા પ્રદાતા અને સેવા ગ્રહીતાઓ બંને ભારતની બહાર છે અને આવો કરારોપણ આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૧ ના મંડેટથી પર જાય છે, જે સમગ્ર ભારતમાં વિસ્તરે છે અને ભારતની બહાર નથી વિસ્તરતું. આક્ષેપિત અધિસૂચના સિવાય કાયદામાં આવો કોઈ કરારોપણ અસ્તિત્વમાં નથી.

૨૦. અધિનિયમની કલમ ૧(૨) મુજબ, અધિનિયમની જોગવાઈઓ સમગ્ર ભારત પર લાગુ પડે છે. અધિનિયમની કલમ ૨(૨૪) મુજબ, આઈજીએસટી અધિનિયમમાં વપરાયેલા અને વ્યાખ્યાયિત ન કરાયેલા, પરંતુ સીજીએસટી અધિનિયમમાં વ્યાખ્યાયિત કરાયેલા શબ્દો અને અભિવ્યક્તિઓને, સીજીએસટી અધિનિયમમાં તેમને અપાયેલો જ અર્થ રહેશે. અધિનિયમની કલમ ૫(૧) મુજબ, તમામ આંતર-રાજ્ય પુરવઠા પર એકીકૃત કર લાદવામાં આવે છે. સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦૮) મુજબ, 'કરપાત્ર પુરવઠો' નો અર્થ એવો માલ અથવા સેવા અથવા બંનેનો પુરવઠો થાય છે, જે આ અધિનિયમ હેઠળ કરને આધીન હોય. સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ

૨(૧૦૯) મુજબ, 'કરપાત્ર પ્રદેશ' નો અર્થ એવો પ્રદેશ થાય છે, જેના પર અધિનિયમની જોગવાઈઓ લાગુ પડે છે, અર્થાત્ સમગ્ર ભારત. રજૂ કરવામાં આવે છે કે ઉપરોક્ત જોગવાઈઓનું સંયુક્ત વાચન દર્શાવે છે કે 'કરપાત્ર પ્રદેશ' ની અંદર કરવામાં આવેલો પુરવઠો કરને આધીન છે.

૨૧. ઇન્ડિયન એસોસિએશન ઓફ ટુર ઓપરેટર્સ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા અને અન્ય, અહેવાલિત ૨૦૧૭(૫) જીએસટીએલ ૪ (ડેલ.) (પરિચ્છેદો ૫, ૧૮, ૧૯, ૨૬, ૪૮), તે કેસના ચુકાદા પર મજબૂત આધાર મૂકવામાં આવ્યો છે, જે નાણાં અધિનિયમ, ૧૯૯૪ હેઠળનો છે, જેમાં પણ ઉક્ત અધિનિયમની કલમ ૬૪ હેઠળ સમાન જોગવાઈઓ હતી, જ્યાં આ અધિનિયમ જમ્મુ અને કાશ્મીર રાજ્યને બાદ કરતાં સમગ્ર ભારત પર લાગુ કરવામાં આવ્યો હતો અને કરપાત્ર પ્રદેશની વ્યાખ્યા તે પ્રદેશ તરીકે કરવામાં આવી હતી, જેના પર ઉક્ત અધિનિયમની જોગવાઈઓ લાગુ પડતી હતી. આ સંદર્ભમાં, દિલ્લી વડી અદાલતના એક નિર્ણય પર પણ આધાર મૂકવામાં આવ્યો છે, જેમાં એવું ધરાવવામાં આવ્યું છે કે ભારતની બહાર આપવામાં આવેલી સેવાઓને નાણાં અધિનિયમ, ૧૯૯૪ ની કલમ ૬૪ માં સુધારો કર્યા વિના, એક પ્રતિનિધિત્વિત વિધાન દ્વારા કલ્પિત જોગવાઈ નક્કી કરીને કરના ક્ષેત્રમાં લાવી શકાય નહીં. આ એક આવશ્યક વિધાનકારી કાર્ય છે. વર્તમાન કેસમાં પણ એ જ તુલના વિસ્તારવાની માંગ કરવામાં આવી છે.

૨૨. એવી રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે, ફાઈનાન્સ અધિનિયમ, ૨૦૧૮ દ્વારા સુધારેલ કસ્ટમ્સ અધિનિયમ, ૧૯૬૨ ની કલમ ૧ ની જોગવાઈઓ તેનો અમલ ભારત બહાર કરાયેલા ગુનામાં પણ વિસ્તારે છે. તેથી, આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ, ૨૦૧૭, જેનો વિસ્તાર ભારત બહાર કરવામાં આવેલી પુરવઠા સુધી કરવામાં આવ્યો નથી, તેને વિવાદિત અધિસૂચનાઓ દ્વારા કરઆધીન બનાવી શકાતું નથી. તેથી, વિવાદિત અધિસૂચનાઓ ન હોત તો ભારત બહાર થયેલા પુરવઠા પર આ કરઆરોપણ લાદી શકાય તેમ

નહોતું, અને તે કાયદા હેઠળ મંજૂર નથી. તેથી, વિવાદિત અધિસૂચનાઓમાં વિધાનકારી સક્ષમતા નો અભાવ છે, તે આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ના વિરુદ્ધ છે, અને તેથી તે રદ કરવા પાત્ર છે.

અતિપ્રાદેશિક વસૂલાતનો સિદ્ધાંત બંને પર લાગુ પડે છે; સીઆઈએફ અને એફઓબી ખરીદીઓ:

૨૩. સીઆઈએફ આધારે કરવામાં આવેલી ખરીદીના કેસમાં, નિર્વિવાદ રીતે, સેવા પ્રદાતા અને સેવા ગ્રહિતા બંને ભારતની બહાર છે અને રિટ-અરજદાર – ખરીદદારને માત્ર માલની ખરીદી સાથે જ સંબંધ છે તથા જહાજ માટેના માલભાડા અંગે કરવામાં આવેલી ચુકવણીઓ વિશે કોઈ જાણ નથી. તેથી, પુરવઠો ભારતની બહાર થયો છે. એ જ રીતે, જ્યારે રિટ-અરજદાર દ્વારા એફઓબી આધારે ખરીદીઓ કરવામાં આવે છે, ત્યારે ઓશન ફ્રેઈટની ચુકવણી રિટ-અરજદાર દ્વારા વિદેશી શિપિંગ લાઈનને કરવામાં આવે છે. જહાજ દ્વારા માલનું પરિવહન ભારતની બહારના સ્થળેથી ભારતના બંદર સુધી કરવામાં આવે છે. તેથી, પુરવઠો ભારતની બહાર થયો છે. આવી પ્રવૃત્તિ ભારતના પ્રદેશક્ષેત્રની બહાર થાય છે, અને તેથી, તે કરના કાર્યક્ષેત્રની બહાર છે. તેથી, પડકારવામાં આવેલી અધિસૂચના અધિનિયમથી પર છે.

એક જ અધિનિયમ હેઠળ બે વખત કોઈ વસૂલાત લાદી શકાતી નથી :

૨૪. રિટ-અરજદારે આચાત કરાયેલા કોલસા પર આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ, ૨૦૧૭ હેઠળ 'એકિકૃત કર' (જે આઈ.જી.એસ.ટી. તરીકે ઓળખાય છે) પહેલેથી જ ચૂકવી દીધો છે, જેમાં ભાડાની કિંમત (એફ.ઓ.બી. ધોરણે)નો સમાવેશ થાય છે, જ્યારે સીઆઈએફ ધોરણે ખરીદવામાં આવેલી માલવસ્તુઓના કિસ્સામાં ખર્ચમાં કિંમત, વીમા અને ભાડાની કુલ રકમનો સમાવેશ થાય છે. પડકારાયેલ સૂચનાઓ ફરીથી રિવર્સ

ચાર્જના ધોરણે ભાડાના ઘટકો (ઓશન ફ્રેઈટ) પર આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ, ૨૦૧૭ હેઠળ 'એકિફ્રૂટ કર' લાદવાનો પ્રયાસ કરે છે. આવી પરિસ્થિતિઓમાં, એ જ અધિનિયમ હેઠળ 'પુરવઠા' (એ જ પાસા) પર ફરી એકવાર એકિફ્રૂટ કર લાદવો અને વસૂલવો, એ જ અધિનિયમ હેઠળ ક્લિગુણ કરવેરા સમાન છે, જે કાયદા હેઠળ અનુમત્ય નથી. તેથી, પડકારાયેલ સૂચનાઓ ગેરકાયદેસર અને અસંવિધાનિક છે.

૨૫. આક્ષેપિત અધિસૂચના હેઠળનો કરલાદ અધિનિયમ હેઠળની 'સંયુક્ત પુરવઠા'ની સંકલ્પનાને વિરુદ્ધ છે. સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૩૦) માં 'સંયુક્ત પુરવઠા' શબ્દસમૂહની વ્યાખ્યા આપવામાં આવી છે, જેમાં એક દૃષ્ટાંત પણ આપવામાં આવ્યો છે કે જ્યાં માલ પરિવહન, વીમા વગેરે સાથે પુરવઠો કરવામાં આવે છે, ત્યાં તે સંયુક્ત પુરવઠો ગણાશે અને માલનો પુરવઠો મુખ્ય પુરવઠો ગણાશે. સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૮ મુજબ, સંયુક્ત પુરવઠાના કેસમાં કરબાધ્યતા તેવા મુખ્ય પુરવઠાના પુરવઠા તરીકે ગણાવીને નક્કી કરવામાં આવશે. અન્ય શબ્દોમાં કહીએ તો, કર મુખ્ય પુરવઠા પર જ લાદવામાં આવશે. તેથી, જ્યારે માલ આયાત કરવામાં આવે છે અને માલના મૂલ્ય (કોલસો) પર, જેમાં ઓશન ફ્રેઈટનો પણ સમાવેશ થાય છે, સંકલિત કર લાદી અને વસૂલ કરવામાં આવે છે, ત્યારે ઓશન ફ્રેઈટ પર આક્ષેપિત અધિસૂચના હેઠળ અલગ પુરવઠા તરીકે કર લાદી શકાય નહીં, કારણ કે તે સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૩૦) ને કલમ ૮ સાથે વાંચતાં તેની જોગવાઈઓની સીમાથી બહારનું હોવાથી તેનાં પણ વિરુદ્ધ છે.

અધિસૂચનામાં આવેલું 'મૂલ્ય અંગેનું કલ્પિત પ્રાવધાન' ગેરકાયદેસર છે અને અધિનિયમમાં 'કરપાત્ર સેવાનું મૂલ્ય' જેવી કોઈ સંકલ્પના નથી :

૨૬. એવું રજૂ કરવામાં આવે છે કે તા. ૩૦.૬.૨૦૧૭ ના સુધારાપત્ર દ્વારા દાખલ કરાયેલ પરા-૪ માં આયાત કરાયેલ માલના સીઆઈએફ મૂલ્યના ૧૦% જેટલું 'કરપાત્ર સેવાનું મૂલ્ય' માન્ય ગણવાનું કાનૂની ઉપકલ્પન રાખવામાં આવ્યું છે. સીઆઈએફ મૂલ્યના ધોરણે આયાતના કિસ્સામાં, રિટ-અરજદારને ભાડા અંગે કોઈ લેવાદેવા નથી અને તે અંગેના ખર્ચ વિશે તેને જાણ પણ નથી, કારણ કે ભારત બહાર કોલસાના પુરવઠાકર્તાની તે એકમાત્ર જવાબદારી છે.

૨૭. પ્રથમ, અધિનિયમમાં 'કરપાત્ર સેવા' નો કોઈ ખ્યાલ નથી, જે સેવા કર વસૂલવા માટે માત્ર પૂર્વવર્તી ફાઈનાન્સ અધિનિયમ, ૧૯૯૪ માં જ રહેલો ખ્યાલ હતો.

૨૮. બીજું, પ્રત્યાયોજિત વિધાન દ્વારા તેવા મૂલ્યનું નિર્ધારણ કરવા માટે કાનૂની કલ્પિત જોગવાઈ રચી શકાતી નથી, જેના આધારે કર ચૂકવવાનો બને છે, કારણ કે તે વિધાનમંડળનું આવશ્યક કાર્ય છે (જુઓ ઇન્ડિયન એસોસિયેશન ઓફ ટુર ઓપરેટર્સ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા અને અન્ય, ૨૦૧૭(૫) જીએસટીએલ (ડેલ.) (ફકરો ૪૮) માં અહેવાલિત).

૨૯. ત્રીજું, સ્થિર થયેલ કાનૂન અનુસાર, જે માપદંડ અથવા મૂલ્ય પર કરજવાબદારીની ગણતરી કરવા દર લાગુ થવાનો હોય તેમાં રહેલી અસ્પષ્ટતા, તે વસૂલાતની માન્યતા માટે ઘાતક બને છે (જુઓ ગોવિંદ સરણ ગંગા સરણ વિ. સી.એસ.ટી., એ.આઈ.આર. ૧૯૮૫ એસ.સી. ૧૦૪૧: ૧૯૮૫ સપ્લિ. (૧) એસ.સી.સી. ૨૦૫ (પરા ૬) તેમજ મથુરામ અગ્રવાલ વિ. સ્ટેટ ઓફ એમ.પી., એ.આઈ.આર. ૨૦૦૦ એસ.સી. ૧૦૯ : (૧૯૯૯)૮ એસ.સી.સી. ૬૬૭ (પરા ૧૨)). તેથી, પડકારાયેલ અધિસૂચનામાં મૂલ્યાંકન માટે સમાવેશમાં લેવાયેલ કલ્પિત જોગવાઈ ગેરકાયદેસર છે અને રદ કરવા પાત્ર છે.

૩૦. વિવાદિત સૂચના ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭ ની પ્રવેશ ૯(૨) માં વપરાયેલ ‘પૂરી પાડવામાં આવેલી અથવા પૂરી પાડવા માટે સંમત થયેલી સેવા’ એવો પ્રયોગ અધિનિયમમાં જોવા મળતો નથી. વિવાદિત સૂચના ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭ – ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ (દર), તા. ૨૮.૬.૨૦૧૭ ની પ્રવેશ ૯(૨) માં ‘પૂરી પાડવામાં આવેલી અથવા પૂરી પાડવા માટે સંમત થયેલી સેવા’ એવો પ્રયોગ વપરાયો છે, જ્યારે એવો પ્રયોગ આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ/સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ હેઠળ જોવા મળતો નથી. એવો પ્રયોગ પૂર્વવર્તી ફાઈનાન્સ અધિનિયમ, ૧૯૯૪ માં હતો. વર્તમાન અધિનિયમે ‘પુરવઠો’ અને ‘કરપાત્ર પુરવઠો’ એવા શબ્દપ્રયોગો વાપર્યા છે. તેવી જ રીતે, વિવાદિત સૂચનાના પરિચ્છેદ ૪ માં ‘પૂરી પાડવામાં આવેલી કરપાત્ર સેવાનું મૂલ્ય’ એવો પ્રયોગ વપરાયો છે, જે પણ પૂર્વવર્તી ફાઈનાન્સ અધિનિયમ, ૧૯૯૪ માં વપરાયો હતો. તેથી, વિવાદિત સૂચના બહાર પાડતી વખતે પ્રતિનિયુક્ત વિધાનમંડળના ધ્યાનમાં, બંધારણીય (૧૦૧મો) સુધારા અધિનિયમ, ૨૦૧૬ દ્વારા માલ અને સેવાઓ પર લાદવામાં આવતા તમામ કરને જી.એસ.ટી. તરીકે ઓળખાતા એક જ કરમાં વિલીન કરવા માટે જી.એસ.ટી. અમલમાં લાવવાના હેતુને બદલે, ફાઈનાન્સ અધિનિયમ, ૧૯૯૪ ની જોગવાઈઓ હતી. આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ, ૨૦૧૭ હેઠળ કોલસા/માલની તમામ આયાત પર, ઓશન ફ્રેઈટનો સમાવેશ કરતી સમગ્ર કિંમત પર, ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ લાદી અને વસૂલ કરી લેવામાં આવ્યો હોવા છતાં, વિવાદિત સૂચનાઓ દ્વારા ફરી એકવાર ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ લાદવાનો પ્રયત્ન એ ગેરસમજ હેઠળ કરવામાં આવ્યો છે કે સેવાઓના ઘટક (ફ્રેઈટ) પર અલગથી કર લાદી શકાય, જે બંધારણીય (૧૦૧મો) સુધારા અધિનિયમ, ૨૦૧૬ હેઠળ બનાવવામાં આવેલા જી.એસ.ટી. કાનૂનના ઢાંચા અનુસાર મંજૂર નથી. તેથી, વિવાદિત સૂચનાઓ વિધાનક્ષમતા બહારની છે અને રદ કરવા પાત્ર છે.

અધિસૂચના ક્રમાંક ૧૦/૨૦૧૭ની વિવાદિત એન્ટ્રી ૧૦
અધિનિયમથી પરે છે :

૩૧. એવો દલીલ કરવામાં આવ્યો છે કે અધિનિયમની કલમ ૫(૩) મુજબ, સૂચના જાહેર કરીને ઉલ્ટા શુલ્કના આધારે કરદાયિત્વ 'પ્રાપ્તકર્તા' ઉપર સ્થાનાંતરિત કરી શકાય. જોકે, તા. ૨૮.૬.૨૦૧૭ની સૂચના ક્રમાંક ૧૦/૨૦૧૭ – એકીકૃત કર (દર) ની વિવાદિત એન્ટ્રી ૧૦ મુજબ, દાયિત્વ 'આયાતકાર' ઉપર સ્થાનાંતરિત કરવામાં આવ્યું છે, 'પ્રાપ્તકર્તા' ઉપર નહીં; અને તે પણ એવી વ્યવહાર બાબતે, જે અધિનિયમ હેઠળ કરપાત્ર નથી.

૩૨. એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે પ્રથમ દ્રષ્ટિએ, પુરવઠાને જાતે જ કરપાત્ર બનાવવો આવશ્યક છે અને ત્યારબાદ જ પ્રાપ્તકર્તા ઉપર જવાબદારીનું સ્થાનાંતરણ કરતી આવી જોગવાઈઓ લાગુ કરી શકાય. તેથી, જ્યારે પ્રવૃત્તિ કરપાત્ર પ્રદેશની બહાર થાય છે, ત્યારે અધિનિયમની જોગવાઈઓ પોતે જ લાગુ કરી શકાય તેવી નથી અને પ્રાપ્તકર્તાને કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર ઠેરવી શકાય નહિ, કારણ કે અન્યથા તે અકરપાત્ર પુરવઠાને કરપાત્ર પુરવઠો બનાવવાનો અર્થ નીકળશે, જે અધિનિયમને જ સીમા બહાર છે.

૩૩. બીજું, વિવાદિત સૂચના ક્રમાંક ૧૦/૨૦૧૭ની એન્ટ્રી ૧૦ હેઠળ, કરદાયિત્વ 'આયાતકાર' પર સ્થાનાંતરિત કરવામાં આવ્યું છે અને 'પ્રાપ્તકર્તા' પર નહીં, જે અધિનિયમની કલમ ૫(૩)ની જોગવાઈઓના વિરુદ્ધ છે, જેના હેઠળ ઉક્ત સૂચના જારી કરવામાં આવી છે.

૩૪. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે ગોવિંદ સરણ ગંગા સરણ વિ. સી.એસ.ટી., એ.આઈ.આર. ૧૯૮૫ એસ.સી. ૧૦૪૧ : ૧૯૮૫ સપ્પ. (૧) એસ.સી.સી. ૨૦૫ (ફકરો ૬) માં એવું ધરાવવામાં આવ્યું છે કે જેના ઉપર

આકર લાદવામાં આવે છે અને જે કર ચૂકવવા બાધ્ય છે તે વ્યક્તિ અંગેની કોઈપણ અસ્પષ્ટતા આકરને ઘાતક બનાવે છે. તેમજ મથુરામ અગ્રવાલ વિ. સ્ટેટ ઓફ એમ.પી., એ.આઈ.આર. ૨૦૦૦ એસ.સી. ૧૦૯ : (૧૯૯૯) ૮ એસ.સી.સી. ૬૬૭ (ફકરો ૧૨) નો પણ ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો છે.

૩૫. તેથી, તા. ૨૮.૬.૨૦૧૭ની સૂચના ક્રમાંક ૧૦/૨૦૧૭ – ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ (દર) ની પડકારાયેલ એન્ટ્રી ૧૦, જે અધિનિયમની કલમ પની ઉપકલમ (૩)ના વિરુદ્ધ છે, જેના આધારે ઉક્ત સૂચના બહાર પાડવામાં આવી છે, અને તે બિનકરપાત્ર પુરવઠાને પણ કરપાત્ર પુરવઠો બનાવે છે. તેથી, તે રદ કરવામાં પાત્ર છે.

વિવાદિત સૂચના ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭ માં રજૂ કરવામાં આવેલ 'અધ્યાય', 'કલમ' અથવા 'મથાળું' 'સેવાઓના વર્ગીકરણની યોજના' અથવા 'સેવાઓનું વર્ણન' નો સિદ્ધાંત પ્રત્યાયોજિત વિધાનની સત્તાની હદ બહારનો છે :

૩૬. આક્ષેપિત સૂચના ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭ – ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ (રેટ), તા. ૨૮.૬.૨૦૧૭ ના પેરા ૫ ના ખંડ (૨) મુજબ, 'જ્યાં જ્યાં 'પ્રકરણ', 'કલમ' અથવા 'મથાળું' નો ઉલ્લેખ આવ્યો હોય, ત્યાં, જો સંદર્ભ અન્યથા આવશ્યક ન બનાવતો હોય, તો તેનો અર્થ અનુક્રમે સૂચના ક્રમાંક ૧૧/૨૦૧૭ – સેન્ટ્રલ ટેક્સ (રેટ) સાથે સંલગ્ન સેવાઓના વર્ગીકરણની યોજનામાં આવેલા 'પ્રકરણ', 'કલમ' અને 'મથાળું' એવો થવાનો રહેશે; જે ભારતના અસાધારણ રાજપત્રમાં, ભાગ ૨, કલમ ૩, ઉપકલમ (૧), તા. ૨૮ જૂન, ૨૦૧૭ના રોજ, ક્રમાંક જી.એસ.આર. ૬૯૦(ઈ), તા. ૨૮ જૂન, ૨૦૧૭ દ્વારા પ્રકાશિત કરવામાં આવી હતી'. તે દર્શાવવામાં આવ્યું છે કે પ્રતિવાદીઓએ તેમના પ્રતિશપથપત્રમાં રિટ-અરજદારની આ દલીલનો વિવાદ કર્યો નથી કે અધિનિયમમાં 'સેવાઓના વર્ગીકરણની યોજના' અથવા 'સેવાઓનું વર્ણન'

એવું કંઈ જ નથી, અને પ્રતિવાદીઓએ આ બાબતનો પણ વિવાદ કર્યો નથી કે આક્ષેપિત સૂચના ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭ – ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ (રિટ), તા. ૨૮.૬.૨૦૧૭ ને સૂચના ક્રમાંક ૧૧/૨૦૧૭ – સેન્ટ્રલ ટેક્સ (રિટ), તા. ૨૮.૬.૨૦૧૭ સાથે વાંચતાં જેમ કરવામાં આવ્યું છે તેમ, 'સેવાઓના વર્ગીકરણની યોજના' અથવા 'સેવાઓનું વર્ણન' નિર્ધારિત કરવાની કોઈ સત્તા અધિનિયમ હેઠળ પ્રતિવાદીઓને અર્પિત કરવામાં આવી નથી. પ્રતિવાદીઓએ રિટ-અરજદારની આ દલીલોનો પણ વિવાદ કર્યો નથી કે 'સેવાઓના વર્ગીકરણની યોજના' અથવા 'સેવાઓનું વર્ણન' વગેરે નિર્ધારિત કરવું સંસદના આવશ્યક કાર્યો છે, જે ન તો પ્રત્યાયોજિત કરવામાં આવ્યા હતા અને ન તો પ્રત્યાયોજિત થઈ શક્યા હોત, છતાં આક્ષેપિત સૂચના બહાર પાડતી વખતે પ્રતિવાદીઓએ તે પોતાની પાસે સ્વીકારી લીધા હતા.

૩૭. એવું રજૂ કરવામાં આવે છે કે વાસુ દેવ સિંહ અને અન્ય વિ. યુ.ઓ.આઈ. અને અન્ય (૨૦૦૬)૧૨ એસ.સી.સી. ૭૫૩ (ફરો ૧૧૮) માં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું છે કે 'વિધાનમંડળ માટે તેની આવશ્યક વિધાનકારી કાર્યોમાંથી હાથ ખેંચી લેવું અનુમત્ય નથી'.

૩૮. તે દર્શાવવામાં આવ્યું છે કે મ્યુનિસિપલ કોર્પોરેશન વિ. બિરલા કોટન, સ્પિનિંગ એન્ડ વીવિંગ મિલ્સ, એ.આઈ.આર. ૧૯૬૮ એસ.સી. ૧૨૩૨ (ફરો ૮૯) માં, સર્વોચ્ચ અદાલતે બહુમતીના નિર્ણયથી એવો અભિપ્રાય અપનાવ્યો હતો કે '(૨) આવશ્યક વિધાનકારી કાર્ય વિધાનમંડળ દ્વારા સોંપી શકાય નહિ'.

૩૯. પ્રતિવાદીઓએ આ બાબતનો વિવાદ કર્યો નથી કે આક્ષેપિત અધિસૂચનામાં પણ વિવિધ સેવાઓ સંબંધે દર્શાવવામાં આવેલ અધ્યાય, કલમ અને મથાળું એવું છે, જેની વ્યાખ્યા અધિનિયમમાં ક્યાંય આપવામાં આવેલી નથી અને આવા અધ્યાય, કલમ અને મથાળાનો સંદર્ભ લેવાની કોઈ

સત્તા પણ નથી તથા આવો વર્ગીકરણનું માળખું મૂળ અધિનિયમ હેઠળ સર્વથા જોગવાયેલો નથી. તેથી, આ અધિસૂચનાઓ અધિનિયમની વ્યાપ્તિની બહાર છે અને જેમના હેઠળ તે જારી કરવામાં આવી છે તે વિધાનની જોગવાઈઓને અનુરૂપ નથી.

૪૦. એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે જનરલ ઓફિસર કમાન્ડિંગ-ઇન-ચીફ વિ. સુભાષ ચંદ્ર યાદવ (૧૯૮૮)૨ એસ.સી.સી. ૩૫૧ (પરા ૧૪) માં એવું ધારણ કરવામાં આવ્યું હતું કે નિયમ અધિનિયમ સાથે સુસંગત હોવો જોઈએ અને નિયમ બનાવવાની સત્તાની મર્યાદામાં આવવો જોઈએ; જો આ બેમાંથી કોઈ એક શરત પણ પૂર્ણ ન થાય, તો આ રીતે ઘડાયેલો નિયમ શૂન્ય ગણાશે.

૪૧. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા વિ. એસ. શ્રીનિવાસન, (૨૦૧૨) ૭ એસ.સી.સી. ૬૮૩, પાનું ૬૯૦ (ફકરો ૨૧) માં એવું ધરાવ્યું હતું કે : '૨૧....જો કોઈ નિયમ અધિનિયમ દ્વારા પ્રદાન કરાયેલ નિયમ બનાવવાની સત્તાની બહાર જાય, તો તે જને અતિઅધિકારી જાહેર કરવો પડે'. જોકે, પ્રતિવાદીઓ એવી ન્યાયસંગતતા રજૂ કરી શકે કે પડકારાયેલ સૂચનાઓ તેમના જારી થયા પછી સંસદ સમક્ષ મૂકાશે છે, જે કાનૂનમાં માન્ય નથી.

૪૨. હુકમ ચંદ્ર વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા, એ.આઈ.આર. ૧૯૭૨ એસ.સી. ૨૪૨૭ માં સર્વોચ્ચ અદાલતે એવું ઠરાવ્યું હતું કે : 'અધિનિયમ હેઠળ બનાવવામાં આવેલા નિયમો સંસદના દરેક ગૃહ સમક્ષ મૂકવાના હોય તે માત્ર હકીકતથી, જો તે અધિનિયમની કલમ ૪૦ અનુસાર બનાવવામાં આવ્યા ન હોય, તો એવા નિયમને માન્યતા પ્રાપ્ત થતી નથી'.

૪૩. દિલ્લી વડી અદાલતે ઇન્ટરકોન્ટિનેન્ટલ કન્સલ્ટન્ટ્સ એન્ડ ટેકનોલોજી પ્રા. લિ. વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા, ૨૦૧૩(૨૯) એસ.ટી.આર. ૯ (ડેલ.)

ના કેસમાં, નિયમને સત્તાવ્યતિરેકી જાહેર કરતા અવલોકન કર્યું હતું કે : 'એવું કહેવું કે અધિનિયમની કલમ ૯૪ ની ઉપકલમ (૪) હેઠળ કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા બનાવવામાં આવેલ દરેક નિયમ સંસદના દરેક સદન સમક્ષ મુકવામાં આવશે અને સદનને તે નિયમમાં ફેરફાર કરવાની સત્તા છે, તે કોઈ ઉત્તર નથી'.

વિવાદિત જાહેરનામું ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭ માં સમાવાયેલ 'સેવાઓના વર્ગીકરણની યોજના' અથવા 'સેવાઓનું વર્ણન' કોઈપણ વિધાનકારી નીતિ વિના અને મનસ્વી છે :

૪૪. એવું રજૂ કરવામાં આવે છે કે ઉપરોક્ત દલીલોને અશુભ રાખીને અને કોઈ સ્વીકાર કર્યા વિના, માનીએ કે 'સેવાઓના વર્ગીકરણની યોજના' અથવા 'સેવાઓનું વર્ણન' વગેરેનું કાર્ય પ્રત્યાયોજિત કરી શકાય છે, તો પણ સંસદે વિધાન નીતિ અને તેવા માર્ગદર્શક સિદ્ધાંતો સ્પષ્ટ રીતે નિર્ધારિત કર્યા નથી, જે તે સત્તાધિકારીને માર્ગદર્શનરૂપ બને છે જેને આ કાર્ય પ્રત્યાયોજિત કરવામાં આવ્યું છે (જુઓ મ્યુનિસિપલ કોર્પોરેશન વિ. બિરલા કોટન, સ્પિનિંગ એન્ડ વીવિંગ મિલ્સ, એ.આઈ.આર. ૧૯૬૮ એસ.સી. ૧૨૩૨ (ફકરો ૮૯)).

૪૫. એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે પ્રતિવાદીઓએ ખોટી રીતે એવો અનુમાન કર્યો છે જાણે કે આવી ફરજો તેમને સોંપવામાં આવી હોય અને વિવાદિત અધિસૂચના નં. ૮/૨૦૧૭ – ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ (રેટ), તારીખ ૨૮.૬.૨૦૧૭ દ્વારા સેવાઓનું કૃત્રિમ વર્ગીકરણ અથવા સેવાઓનું વર્ણન કરવાની તેમજ દરો નિર્ધારિત કરવાની સત્તા તેમને આપવામાં આવી હોય, જ્યારે તેનો કોઈ આધાર જ નથી. તેથી, પ્રતિવાદીઓએ વિવાદિત અધિસૂચના બહાર પાડતી વખતે મનસ્વી રીતે કાર્ય કર્યું છે; પરિણામે, તે ભારતના સંવિધાનના અનુચ્છેદ ૧૪થી પણ પ્રભાવિત થાય છે અને રદ કરવામાં આવવા પાત્ર છે.

વિવાદિત જાહેરનામું ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭ બહાર પાડવા માટે સત્તાનો ઉપયોગ કરવાના હેતુસર વિવિધ જોગવાઈઓનો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો છે, જ્યારે ઉક્ત જુદા જુદા હેતુઓ માટેની જોગવાઈઓ હેઠળ એવી કોઈ સત્તાનો આધાર શોધી શકાય તેમ નથી :

૪૬. તારીખ ૨૮.૬.૨૦૧૭ની વિવાદિત અધિસૂચના ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭ – એકીકૃત કર (દર), એકીકૃત માલ અને સેવા કર અધિનિયમ, ૨૦૧૭ તેમજ કેન્દ્રીય માલ અને સેવા કર અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની વિવિધ જોગવાઈઓ હેઠળ પ્રદાન કરવામાં આવેલી સત્તાનો સંદર્ભ લઈને બહાર પાડવામાં આવી છે, અને આવી બધી જોગવાઈઓ વિવિધ હેતુઓ માટેની છે.

(એ) જણાવાયેલ અધિસૂચના ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭ પાછા આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૬ ની ઉપકલમ (૧) હેઠળ જારી કરવામાં આવી છે, જેના હેઠળ મુક્તિ આપવાની સત્તા પ્રદાન કરવામાં આવી છે, પરંતુ પડકારાયેલી અધિસૂચના મુક્તિ આપવાના હેતુસર નથી, પરંતુ 'દર' નિર્દિષ્ટ કરવા માટે છે, તેથી પ્રતિવાદીઓ દ્વારા તેની સંપૂર્ણ ખોટી સમજ કરવામાં આવી છે.

(બી) ઉક્ત સૂચના ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭ પાછા આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૨૦ ની ઉપકલમો (૩) અને (૪) હેઠળની સત્તાનો ઉલ્લેખ કરીને જારી કરવામાં આવી છે, જ્યારે આ જોગવાઈઓ હેઠળ આવી કોઈ સૂચના જારી કરવાની કોઈ સત્તા નથી, પરંતુ તે માત્ર સીજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની જોગવાઈઓને સંદર્ભ દ્વારા સમાવેશ કરે છે.

(સી) ઉક્ત અધિસૂચના ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭ પાછા કેન્દ્રીય માલ અને સેવા કર અધિનિયમ, ૨૦૧૭ (સીજીએસટી અધિનિયમ) ની કલમો

૧૫(૫) અને ૧૬(૧) ની જોગવાઈઓનો ઉલ્લેખ કરીને જારી કરવામાં આવી છે, જ્યારે આ જોગવાઈઓ હેઠળ આવી કોઈ અધિસૂચના જારી કરવાની કોઈ સત્તા નથી, પરંતુ માત્ર નિયમો બનાવવાની જ સત્તા છે, જે પ્રતિવાદીઓ દ્વારા પહેલેથી જ અલગથી ઘડવામાં આવ્યા છે (કલમ ૧૫(૫) હેઠળ મૂલ્યાંકન નિયમો અને ઉક્ત અધિનિયમની કલમ ૧૬(૧) હેઠળ ઇનપુટ કર જમા નિયમો), અનુક્રમે, સીજીએસટી નિયમો, ૨૦૧૭ ના પ્રકરણ ૪ અને ૫ હેઠળ.

(ડી) ઉક્ત અધિસૂચના ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭ પછા આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૫(૧) નો ઉલ્લેખ કરીને જારી કરવામાં આવી છે, પરંતુ તે માત્ર દરો નિર્ધારિત કરવા માટે અધિસૂચના જારી કરવાની સત્તા આપે છે અને અન્ય કોઈ હેતુ માટે નથી, જ્યારે અગાઉના પરિચ્છેદોમાં જેમની ચર્ચા પહેલેથી જ કરવામાં આવી છે અને સંક્ષિપ્તતાના હિતાર્થે અહીં પુનરાવર્તિત કરવામાં આવતા નથી, તે મુજબ આ અધિસૂચના અધિનિયમની જોગવાઈઓથી પર છે.

૪૭. એવી દલીલ કરવામાં આવી છે કે પ્રતિવાદીઓએ વિવિધ જોગવાઈઓ હેઠળ એવી અધિસૂચનાઓ બહાર પાડી છે, જે દર સંબંધિત અધિસૂચનાઓ જારી કરવા માટે લાગુ પડતી નથી. તેથી, આક્ષેપિત અધિસૂચનાઓ અધિનિયમના વ્યાપ અને અધિકારસીમાથી પર છે. આક્ષેપિત અધિસૂચનાઓ અધિનિયમની વિરુદ્ધ અને તેથી રદ કરવામાં આવવા પાત્ર છે.

વિવાદિત અધિસૂચના ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭ ની કોલમ ૫ માં નિર્દિષ્ટ શરતો અધિનિયમથી અતિસત્તાબાહ્ય છે :

૪૮. પડકારાયેલ અધિસૂચના ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭ – એકીકૃત કર (દર), તા. ૨૮.૬.૨૦૧૭ દ્વારા પણ ઉક્ત અધિસૂચનાના સ્તંભ ૫ માં વિવિધ શરતો કોઈપણ આધાર વિના અને પ્રતિવાદીઓને અધિનિયમની કલમ ૫(૧) હેઠળ દર અંગેની અધિસૂચના બહાર પાડતી વખતે આવી શરતો લાદવાની ઉપલબ્ધ સત્તાની હદ બહાર રાખીને મુકવામાં આવી છે. ઇનપુટ કર જમા અંગેનો કરજ છૂટનો લાભ નકારવા માટે ઉક્ત દર અંગેની અધિસૂચના હેઠળ નિર્દિષ્ટ કરાયેલ તેવી શરતો, ઇનપુટ કર જમા અંગેનો કરજ છૂટનો લાભ લેવાની પાત્રતાની શરતો વિષે વ્યવસ્થા કરતી ક્રમશઃ સીજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૧૬ અને કલમ ૧૭ સાથે સીધા જ સંઘર્ષમાં છે. તેથી, પડકારાયેલ અધિસૂચના ઉક્ત અધિનિયમની સત્તાની બહારની હોવાથી રદ કરવા પાત્ર છે.

૪૯. વિદ્વાન પરિષ્ઠ વકીલે નીચેના નિર્ણયો પર ઘનિષ્ઠ નિર્ભરતા મૂકી :

(૧) ઇન્ડિયન એસોસિયેશન ઓફ ટુર ઓપરેટર્સ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા અને અન્ય, જે ૨૦૧૭(૫) જીએસટીએલ ૪ (ડેલ.) (ફકરા ૫, ૧૮, ૧૯, ૨૬, ૪૮) માં અહેવાલિત છે, જેમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે ભારતની બહાર પ્રદાન કરવામાં આવેલી સેવાને ભારતમાં પ્રદાન કરવામાં આવેલી સેવા તરીકે ગણવાની કાનૂની કલ્પના નિયમો દ્વારા રજૂ કરી શકાય નહીં, કારણ કે તે મૂળભૂત વિધાનકારી કાર્ય છે, જે કેન્દ્ર સરકારને સોંપી શકાય તેમ નથી.

(૨) સર્વોચ્ચ અદાલતે, જી.વી.કે. ઇન્ડસ્ટ્રીઝ લિ. વિ. આઈ.ટી.ઓ. (૨૦૧૧)૪ એસ.સી.સી. ૩૬ (ફકરો ૧૨૪) માં, સ્પષ્ટપણે જણાવ્યું હતું કે સંસદ ભારત પર અસર થતી હોય અથવા ભારત સાથે સંબંધ ધરાવતા બાહ્ય-પ્રદેશીય પાસાં અંગે તેની વિધાનશક્તિઓનો ઉપયોગ કરી શકે છે. તેથી, આથી પ્રત્યાયોજિત વિધાનને આવી શક્તિનો

ઉપયોગ કરવા સત્તા પ્રાપ્ત થતી નથી અને આવી શક્તિ સંસદ દ્વારા પ્રત્યાયોજિત પણ કરી શકાય તેવી નથી.

(૩) ઇશિકાવાજમા-હરિમા હેવી ઇન્ડસ્ટ્રીઝ લિ. વિ. ડિરેક્ટર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ, મુંબઈ, એ.આઈ.આર. ૨૦૦૭ એસ.સી. ૯૨૯ માં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે 'સમગ્ર સેવાઓ ભારતની બહાર પ્રદાન કરવામાં આવી હોવાથી, તેમાંથી ઉપજતી આવકને કાયમી સ્થાપનાને આક્ષેપિત કરી શકાય નહીં જેથી તેને કરના આક્ષેપક્ષેત્રમાં લાવી શકાય'. અદાલતે વધુમાં ઠરાવ્યું હતું કે વિદેશસ્થ સેવાઓ સંબંધિત કરલાયક જવાબદારી ભારતમાં ઉપસ્થિત થતી નથી. અદાલતે આ પણ અવલોકન કર્યું હતું કે 'આવા પ્રકારના કેસોમાં, જ્યાં સંયુક્ત કરારના ભિન્ન રીતે વિભાજ્ય ભાગો ભિન્ન સ્થળોએ અમલમાં મૂકવામાં આવે છે, ત્યાં વહેંચણીનો સિદ્ધાંત લાગુ કરી શકાય છે જેથી નક્કી કરી શકાય કે વ્યવહારના તે ચોક્કસ ભાગ પર કયું રાજકોષીય અધિકારક્ષેત્ર કર લાદી શકે'.

(૪) મથુરામ અગ્રવાલ વિ. સ્ટેટ ઓફ એમપી, એ.આઈ.આર. ૨૦૦૦ એસસી ૧૦૯ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે એવું ઠરાવ્યું હતું કે : '૧૨... કરવેરા સંબંધિત કાયદાના ત્રણ ઘટકો, એટલે કે, કરવેરાનો વિષય, કરવેરો ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ અને જે દરે કરવેરો ચૂકવવાનો છે તે દર, અધિનિયમ દ્વારા સ્પષ્ટ અને નિર્વિવાદ રીતે દર્શાવવામાં આવવા જોઈએ. જો કરવેરા સંબંધિત કોઈ અધિનિયમમાં આમાંથી કોઈપણ ઘટક અંગે કોઈ અસ્પષ્ટતા હોય, તો કાયદાની દૃષ્ટિએ કોઈ કરવેરો લાગુ પડતો નથી'.

(૫) ગોવિંદ સારણ ગંગા સારણ વિ. સી.એસ.ટી., એ.આઈ.આર. ૧૯૮૫ એસ.સી. ૧૦૪૧ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે એવું ઠરાવ્યું

હતું કે : '૬... કરની સંકલ્પનામાં જે ઘટકો પ્રવેશે છે તે સુવિદિત છે. પ્રથમ, તેની પ્રકૃતિ દ્વારા ઓળખાતો લાદણીનો સ્વભાવ છે, જે એવી કરપાત્ર ઘટનાનું નિર્ધારણ કરે છે કે જેના કારણે કર આકારણી લાગુ પડે; બીજું, જે વ્યક્તિ પર આવી આકારણી લાદવામાં આવે છે અને જે કર ચૂકવવા બંધાયેલ હોય છે તેની સ્પષ્ટ નિર્દેશિકા છે; ત્રીજું, જે દરે કર લાદવામાં આવે છે તે છે; અને ચોથું, કરદાયિત્વની ગણતરી કરવા માટે જે માપદંડ અથવા મૂલ્ય પર તે દર લાગુ કરાશે તે છે. જો આ ઘટકો સ્પષ્ટ અને નિશ્ચિત રીતે નિર્ધારિત કરી શકાય એવા ન હોય, તો કાનૂની દૃષ્ટિએ આવી આકારણી અસ્તિત્વમાં છે એવું કહેવું મુશ્કેલ બને છે. આકારણીના આવા કોઈપણ ઘટકને વ્યાખ્યાયિત કરતી વિધાનયોજના માં રહેલી કોઈપણ અનિશ્ચિતતા અથવા અસ્પષ્ટતા તેની વૈધતા માટે ઘાતક સાબિત થશે'.

(૬) વાસુ દેવ સિંહ અને અન્ય વિ. યુ.ઓ.આઈ. અને અન્ય (૨૦૦૬)૧૨ એસ.સી.સી. ૭૫૩ માં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું છે કે : '૧૮... વિધાનમંડળ માટે તેની વિધાનકારી નીતિ જાહેર કરવી આવશ્યક છે, જે કાયદામાં વપરાયેલા સ્પષ્ટ શબ્દોમાંથી અથવા જરૂરી અનુસંગ દ્વારા, સંબંધિત પરિસ્થિતિઓને ધ્યાનમાં રાખીને, જાણી શકાય છે. વિધાનમંડળે પોતાની અનિવાર્ય વિધાનકારી કાર્યોનો ત્યાગ કરવો અનુમત્ય નથી'.

(૭) મ્યુનિસિપલ કોર્પોરેશન વિ. બિરલા કોટન, સ્પિનિંગ એન્ડ વીવિંગ મિલ્સ, એ.આઈ.આર. ૧૯૬૮ એસ.સી. ૧૨૩૨ (ફકરો ૮૯) માં, બહુમતીના નિર્ણય દ્વારા એવો મત અપનાવવામાં આવ્યો હતો કે : '(૨) આવશ્યક વિધાનકારી કાર્ય વિધાનમંડળ દ્વારા સોંપી શકાય તેમ નથી, અર્થાત્, વિધાનકારી કાર્ય અથવા સત્તાનું સંપૂર્ણ લોપ

થવાથી, અથવા સંવિધાન દ્વારા વિધાનમંડળને સોંપવામાં આવેલા કોઈ વિશિષ્ટ વિષય અથવા બાબત અંગે અંશતઃ પણ, તેનું પરિત્યાગ થઈ શકે નહીં;’ તેથી, વિધાનમંડળ અનાવશ્યક વિધાનકારી કાર્યો સોંપી શકે છે, પરંતુ આવા કાર્યો સોંપતી વખતે, સોંપાયેલ કાર્ય જે સત્તાધિકારીને આપવામાં આવે છે તેના માટે માર્ગદર્શનરૂપ બને એવી સ્પષ્ટ વિધાનકારી નીતિ હોવી આવશ્યક છે.

(૮) હુકમ ચંદ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા, એ.આઈ.આર. ૧૯૭૨ એસ.સી. ૨૪૨૭ (ફકરો ૧૩) માં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું છે કે : ‘૧૩... અધિનિયમ હેઠળ બનાવવામાં આવેલા નિયમોને સંસદના દરેક ગૃહ સમક્ષ મૂકવાના હોય છે, તે માત્ર હકીકતથી કોઈ નિયમને માન્યતા પ્રાપ્ત થતી નથી, જો તે અધિનિયમની કલમ ૪૦ સાથે સુસંગત રીતે બનાવવામાં આવ્યો ન હોય’.

(૯) ઇન્ટરકોન્ટિનેન્ટલ કન્સલ્ટન્ટ્સ એન્ડ ટેકનોલોજી પ્રા. લિ. વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા ૨૦૧૩(૨૯) એસ.ટી.આર. ૯ (ડેલ.) ના મામલામાં દિલ્લી વડી અદાલતે નિયમને અધિનિયમની સત્તાની હદ બહારનો જાહેર કરતાં નોંધ્યું હતું કે : ‘એવું કહેવું કોઈ ઉત્તર બની શકતું નથી કે અધિનિયમની કલમ ૯૪ ની ઉપકલમ (૪) હેઠળ કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા બનાવવામાં આવેલ દરેક નિયમ સંસદના દરેક ગૃહ સમક્ષ મૂકવામાં આવશે અને ગૃહને તે નિયમમાં ફેરફાર કરવાની સત્તા છે’.

(૧૦) જનરલ ઓફિસર કમાન્ડિંગ-ઇન-ચીફ વિ. સુભાષ ચંદ્ર યાદવ (૧૯૮૮)૨ એસસીસી ૩૫૧ માં નીચે મુજબ ઠરાવવામાં આવ્યું છે : ‘૧૪... કોઈ નિયમને કાયદેસરની જોગવાઈનો પ્રભાવ પ્રાપ્ત થાય તે પહેલાં બે શરતો પૂર્ણ થવી આવશ્યક છે, એટલે કે, (૧) તે જે અધિનિયમ હેઠળ ઘડવામાં આવ્યો હોય તેની જોગવાઈઓ સાથે

સુસંગત હોવો જોઈએ; અને (૨) નિયમ ઘડનાર સત્તાધિકારીની નિયમ-નિર્માણ સત્તાની હદ અને સ્પષ્ટતાની અંદર પણ આવવો જોઈએ. જો આ બે પૈકી કોઈ એક શરત પૂર્ણ થતી ન હોય, તો તે રીતે ઘડવામાં આવેલ નિયમ અમાન્ય ગણાશે'.

(૧૧) યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા વિ. એસ. શ્રીનિવાસન, (૨૦૧૨)૭ એસીસી ૬૮૩, પાનું ૬૮૦ (ફકરો ૨૧) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે એવો નિર્ધાર કર્યો હતો કે : '૨૧... જો કોઈ નિયમ કાયદા દ્વારા પ્રદાન કરવામાં આવેલ નિયમ-નિર્માણ સત્તાની હદ બહાર જાય, તો તે જ અલ્ટ્રા વાયર્સ તરીકે જાહેર કરવો પડે'.

ભારત સંઘ તરફથી કરવામાં આવેલી રજૂઆતો :

૫૦. ભારત સંઘ તરફથી હાજર રહેલા વિદ્વાન સ્થાયી વકીલે લેખિત રજૂઆતો રજૂ કરી છે. લેખિત રજૂઆતો નીચે મુજબ છે :

૫૧. હવે સુધી આ એક સ્થિર થયેલ કાનૂની સિદ્ધાંત છે કે અધિનસ્ત/પ્રત્યાયોજિત વિધાનને માત્ર મર્યાદિત આધારોએ જ પડકારી શકાય છે, જેમ કે સર્વોચ્ચ અદાલતે સ્ટેટ ઓફ ટી.એન. એન્ડ અર્સ વિ. પી. કૃષ્ણમૂર્તિ એન્ડ અર્સ, અહેવાલિત ૨૦૦૬(૪) એસ.સી.સી. ૫૧૭, મામલામાં ઠરાવ્યું છે. ઉપરોક્ત ચુકાદાના પરિચ્છેદ ૧૫ અને ૧૬ માં સર્વોચ્ચ અદાલતે નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું હતું :

“નિયમ તેની સંપૂર્ણતા સાથે માન્ય છે કે કેમ ?

૧૫. અનુગામી વિધાનની બંધારણીયતા અથવા વૈધતા તરફેણે એક અનુમાન રહેલું હોય છે અને તેને પડકારનાર વ્યક્તિ પર એ

દર્શાવવાનો ભાર હોય છે કે તે અવૈધ છે. એ પણ સુસ્થાપિત રીતે માન્ય છે કે અનુગામી વિધાનને નીચેના પૈકી કોઈપણ આધાર પર પડકારી શકાય છે :-

ક) ઉપવર્તી વિધાન બનાવવાની વિધાનાત્મક સક્ષમતાનો અભાવ.

બ) ભારતના સંવિધાન હેઠળ સુનિશ્ચિત કરવામાં આવેલા મૂળભૂત અધિકારોનું ઉલ્લંઘન.

ક) ભારતના બંધારણની કોઈપણ જોગવાઈનો ભંગ.

ડિ) જે કાયદા હેઠળ તે બનાવવામાં આવ્યું છે તેની સાથે સુસંગત ન રહેવું અથવા સત્તાપ્રદાન કરનાર અધિનિયમ દ્વારા સોંપવામાં આવેલી સત્તાની મર્યાદાઓનો અતિક્રમ કરવો.

ઈ) દેશના કાયદાઓ સાથે અસંગતિ, એટલે કે, કોઈપણ અધિનિયમ.

એફ) પ્રગટ મનસ્વીપણા/અવાજબીપણું (એવી હદ સુધી કે જ્યાં અદાલત યોગ્ય રીતે કહી શકે કે વિધાનમંડળનો આવા નિયમો બનાવવાની સત્તા આપવાનો ક્યારેય આશય નહોતો).

૧૬. અધીનસ્ત વિધાનની માન્યતા પર વિચાર કરતી અદાલતે સક્ષમ બનાવતા અધિનિયમના સ્વરૂપ, હેતુ અને યોજનાનો, તેમજ અધિનિયમ હેઠળ જે ક્ષેત્ર સુધી સત્તા સોંપવામાં આવી છે તેનો વિચાર કરવો પડશે અને ત્યારબાદ એ નક્કી કરવું પડશે કે અધીનસ્ત વિધાન મૂળ અધિનિયમને અનુરૂપ છે કે નહીં. જ્યાં કોઈ નિયમ અધિનિયમની ફરજિયાત જોગવાઈ સાથે સીધો અસંગત હોય, ત્યાં, નિઃસંદેહ,

અદાલતનું કાર્ય સરળ અને સહેલું બને છે. પરંતુ જ્યાં એવી દલીલ હોય કે નિયમની અસંગતિ અથવા અનુરૂપતાનો અભાવ સક્ષમ બનાવતા અધિનિયમની કોઈ નિર્દિષ્ટ જોગવાઈના સંદર્ભમાં નથી, પરંતુ મૂળ અધિનિયમના હેતુ અને યોજનાના સંદર્ભમાં છે, ત્યાં તેને અમાન્ય જાહેર કરવા પહેલાં અદાલતે સાવધાનીપૂર્વક આગળ વધવું જોઈએ.”

૫૨. ઉપરોક્ત સિદ્ધાંતનો વિચાર કરવામાં આવ્યો હતો અને ભારતની સેલ્યુલર ઓપરેટર્સ એસોસિએશન તથા અન્ય વિ. ટેલિકોમ રેગ્યુલેટરી ઓથોરિટી ઓફ ઈન્ડિયા તથા અન્ય, જે ૨૦૧૬(૭) એસ.સી.સી. ૭૦૩માં અહેવાલિત છે, તે કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે ફરી એકવાર તેનો અનુસરણ કર્યું હતું અને ઉપરોક્ત ચુકાદાના ફરરા ૩૪માં તેનો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો છે અને તેથી, આ અદાલત ઉપરોક્ત સિદ્ધાંતના પ્રકાશમાં વિવાદિત જાહેરનામાં ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭ અને ૧૦/૧૦૭૭ને પડકારનો વિચાર કરી શકે છે.

સમુદ્ધી માલભાડું શા માટે આવશ્યક બન્યું

૫૩. ૧.૬.૨૦૧૬ (બજેટ ૨૦૧૬-૧૭) પહેલાં, ભારતની બહારના સ્થળેથી ભારતમાં કિલયરન્સના કસ્ટમ્સ સ્ટેશન સુધી વહાણ દ્વારા માલના પરિવહનની સેવાઓને સેવા કરમાંથી મુક્ત રાખવામાં આવી હતી. પરિણામે, ભારતીય શિપિંગ લાઈનો ઈનપુટ માલ અને સેવાઓ પર ચૂકવાયેલ ઈનપુટ કર જમા લાભનો લાભ લેવા અસમર્થ હતી અને એવો કર તેમના પરિવહન ખર્ચનો એક ભાગ બનતો હતો. તેથી તેઓ વિદેશી શિપિંગ લાઈનોની સરખામણીમાં સ્પર્ધાત્મક રહી શકતી નહતી. ભારતીય શિપિંગ ઉદ્યોગો અને અન્ય હિતધારકોની વિનંતિઓને ધ્યાનમાં રાખીને, વિદેશી શિપિંગ લાઈનોની સરખામણીમાં તેમને સમકક્ષ સ્પર્ધાત્મક પરિસ્થિતિ પૂરી પાડવા માટે, માલના આંતરિક પરિવહનની સેવા પર સેવા કર લાદવામાં આવ્યો, જેથી

ભારતીય શિપિંગ લાઈનો તેમની પાસે ઉપલબ્ધ આઈ.ટી.સી.નો ઉપયોગ કરી શકે, જેનો તેઓ અન્યથા ઉપયોગ કરી શકતી નહતી, કારણ કે માલના બાહ્ય પરિવહનને પણ સેવા કરમાંથી મુક્ત રાખવામાં આવ્યું હતું. પ્લેસ ઓફ પ્રોવિઝન ઓફ સર્વિસિસ રૂલ્સ, ૨૦૧૨ અનુસાર, માલની નિકાસની સેવા પર સેવા કર લાગુ પડતો નહોતો, કારણ કે સેવા પ્રદાન થવાનું સ્થળ ભારતના કરપાત્ર પ્રદેશની બહાર હતું. તેમ છતાં, શિપિંગ લાઈનોને ઇનપુટ માલ અને/અથવા સેવાઓ પર લાગેલા એક્સાઈઝ અને સેવા કર અંગેના ઇનપુટ કર જમા લાભનો લાભ લેવા મંજૂરી આપવામાં આવી હતી (અર્થાત્ માલ/સેવાઓની નિકાસ શૂન્ય દરવાળી હતી). આ ઇનપુટ કર જમા લાભનો ઉપયોગ શિપિંગ લાઈનો માલના આંતરિક પરિવહનની સેવા પર સેવા કર ચૂકવવા માટે કરી શકતી હતી.

૫૪. અનુસરમાં, શિપિંગ લાઈન્સ તરફથી અનેક રજૂઆતો પ્રાપ્ત થઈ હતી કે અંદર તરફના પરિવહન પર સેવા કર લાદવામાં આવતા, એફ.ઓ.બી. કરારોને સી.આઈ.એફ. કરારોમાં રૂપાંતરિત કરવામાં આવી રહ્યા હતા અને આવા કરારો બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં (અર્થાત્ ભારતની બહાર) કરવામાં આવી રહ્યા હતા. આ રીતે, બજેટ ૨૦૧૬-૧૭ માં કરવામાં આવેલા સુધારાઓનો સમગ્ર હેતુ પ્રભાવિત થતો હતો અને તે પૂર્ણ થતો નહોતો. માલના અંદર તરફના પરિવહન પર ભારતીય શિપિંગ લાઈન્સ તેમજ વિદેશી શિપિંગ લાઈન્સ બન્ને કરનો ભાર વહન કરે તે સુનિશ્ચિત કરવા માટે, આયાતકારોને આયાતી કાર્ગોના અંદર તરફના પરિવહનની સેવાને લગતો કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર બનાવવામાં આવ્યા હતા, કારણ કે ભારતમાં માલના પરિવહન માટે વિદેશી પુરવઠાકર્તા સાથે કરાર કરતી વિદેશી શિપિંગ લાઈન્સ પાસેથી તે વસૂલ કરવું શક્ય નહોતું. તેથી, આ જોગવાઈ મનસ્વી નથી અને તેનો હેતુ ભારતીય શિપિંગ લાઈન્સને સમાન સ્પર્ધાત્મક પરિસ્થિતિ ઉપલબ્ધ કરાવવાનો છે. આ સંદર્ભમાં, રજૂ કરવામાં આવે છે કે આ મુદ્દાનું પરીક્ષણ

મંત્રાલયે શિપિંગ મંત્રાલય સાથે પરામર્શ કરીને કર્યું છે. મંત્રાલયોનો સામૂહિક અભિપ્રાય એવો છે કે આયાતી ભાડા સેવામાં આઈ.જી.એસ.ટી. લાદવામાં આવે તેવા કિસ્સામાં ઢિ-કરાદાન થતું નથી અને તેનાથી આયાતકાર પર કોઈ વધારાનો ખર્ચ ઊભો થતો નથી, કારણ કે માલના અંદર તરફના પરિવહન પર તેમજ આયાતી ભાડા સેવાઓ પર આયાતકાર દ્વારા ચુકવવામાં આવેલ જી.એસ.ટી. તેમને આઈ.ટી.સી. તરીકે ઉપલબ્ધ થાય છે અને આ ઉપાયથી તેઓ પર પ્રતિકૂળ અસર થતી નથી, કારણ કે તે તેમના ખર્ચમાં વધારો કરતું નથી.

૫૫. એવું રજૂ કરવામાં આવે છે કે ઉપરોક્ત પરિસ્થિતિઓ હેઠળ ઓશન ફ્રેઈટ વસૂલ કરવાનો નિર્ણય કરવામાં આવ્યો હતો.

૫૬. રિટ-અરજદાર તરફથી રજૂ કરવામાં આવેલી આ દલીલના જવાબમાં કે ભારતની બહારના સ્થળેથી ભારતમાં કસ્ટમ્સ કિલયરેન્સના કસ્ટમ્સ સ્ટેશન સુધી જહાજમાં માલસામાનના પરિવહન સંબંધે ઓશન ફ્રેઈટ પર આઈ.જી.એસ.ટી.ની વસૂલાત ગેરકાયદેસર છે અને બંધારણ તથા આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની સીમાથી પર છે, એવું રજૂ કરવામાં આવે છે કે ‘માલસામાનનું પરિવહન’માં, જે આયાતકર્તા પોતે સિવાયની અન્ય વ્યક્તિ દ્વારા કરવામાં આવે છે, તેવી પ્રવૃત્તિથી ઉક્ત આયાતિત માલસામાન બાબતે પરિવહન સેવાઓ પૂરી પાડવાના પાસાને જન્મ મળે છે અને તેથી તે માલસામાનની આયાત પરના કરથી ભિન્ન એવી અલગ કરપાત્ર ઘટના ઉત્પન્ન કરે છે.

૫૭. એવી રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે ગુજરાત અંબુજા સિમેન્ટ્સ લિ. યુ.ઓ.આઈ. અને અન્ય (૨૦૦૫) ૪ એસ.સી.સી. ૨૧૪માં, અરજદારોએ માલના પરિવહન પર સેવા કર લાદવા બાબતે કેન્દ્રની વિધાનક્ષમતાને પડકાર્યો હતો, કારણ કે તે ૪ બાબતે કર માત્ર યાદી ૨ ની પ્રવેશ ૫૬ હેઠળ

રાજ્યો દ્વારા જ લાદી શકાય, જેનો પાઠ આ મુજબ છે: "રસ્તાઓ અથવા આંતરિક જળમાર્ગો દ્વારા વહન કરવામાં આવેલા માલ અને મુસાફરો પરના કરો". સર્વોચ્ચ અદાલતે એવું ઠરાવ્યું હતું કે વિધાનક્ષમતાનું નિર્ધારણ કરના હેતુના અનુસંધાનમાં કરવું આવશ્યક છે.

૫૮. વધુમાં એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે સર્વોચ્ચ અદાલતે, પાસા સિદ્ધાંત પર આધાર રાખીને, એવું જણાવ્યું હતું કે કારણ કે કર સેવા સંબંધિત ઘટન પરનો કર હતો અને મુસાફરો તથા માલ પરની વસૂલાત નહોતો અને કારણ કે સેવા કર માત્ર યાદી ૧ ની પ્રવેશ ૯૭ હેઠળ જ લાદી શકાય તેમ હતો, તેથી કેન્દ્ર પાસે એવો કાયદો બનાવવાની વિધાનક્ષમતા હતી, કારણ કે તે સેવા પરના કરાધાન સાથે સંબંધિત હતો. વધુમાં, સર્વોચ્ચ અદાલતે એવું ઠરાવ્યું હતું કે કેન્દ્ર દ્વારા કર લાદવો એ રાજ્યની સત્તાનું અપહરણ ગણાતું નથી અથવા સત્તાનો રંગીન ઉપયોગ ગણાતો નથી અને તે સત્તાઓના વિભાજનના સિદ્ધાંતનું ઉલ્લંઘન પણ નહોતું. જો કે વ્યવહારમાં સંકળાયેલા અન્ય પાસાઓ પર કર લગાવવાની વિધાનક્ષમતા રાજ્યને સોંપાયેલ હોય, તો પણ સંસદ પાસે સેવા પાસા પર કર લગાવવાની વિધાનક્ષમતા છે. સમાન પરિસ્થિતિઓમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે નિર્ણયો ની શ્રેણીમાં વિધાનક્ષમતાને માન્ય રાખી છે અને તે દૃષ્ટિએ એવું કહી શકાય કે વિધાનક્ષમતા અસ્તિત્વમાં છે અને તેથી સૂચનાઓને પડકાર કાયદેસર રીતે ટકી શકતો નથી.

૫૯. સર્વોચ્ચ અદાલતે, ૨૦૦૭ (૭) એસ.ટી.આર. ૬૨૫ (એસ.સી.) માં ઉલ્લેખિત ઓલ ઇન્ડિયા ફેડરેશન ઓફ ટેક્સ પ્રેક્ટિશનર્સ કેસમાં, નીચે મુજબ ઠરાવ્યું છે :—

ઉપર જણાવેલ બાબતોના પ્રકાશમાં, આ સ્પષ્ટ થાય છે કે સેવા કર એ મૂલ્યવર્ધિત કર છે, જે આગળ વધીને ગંતવ્ય આધારિત વપરાશ કર

છે, એ અર્થમાં કે તે વાણિજ્યિક પ્રવૃત્તિઓ પર લાગુ પડે છે અને વ્યવસાય પરનો ભરાવો નથી પરંતુ ગ્રાહક પરનો ભરાવો છે, અને તેથી તર્કસંગત રીતે તે માત્ર દેશની અંદર પ્રદાન કરવામાં આવેલી સેવાઓ પર જ આદેય બની શકે. સેવા કર મૂલ્યવર્ધિત કર છે.

ઉપરોક્ત ચર્ચાના આધારે, તે સ્પષ્ટ છે કે સેવા કર મૂલ્યવર્ધિત કર છે, જે અનુસંધાને એક સામાન્ય કર પણ છે તેમજ દેશમાં પ્રદાન કરવામાં આવતી સેવાઓ પર આદેય ગંતવ્ય આધારિત વપરાશ કર પણ છે.

૬૦. આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૫(૧) હેઠળ, તમામ આંતર-રાજ્ય માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા પર આઈ.જી.એસ.ટી. વસૂલવામાં આવે છે. ભારતમાં આયાત કરવામાં આવેલા માલ પરનો જી.એસ.ટી. કસ્ટમ્સ ટેરિફ અધિનિયમ, ૧૯૭૫ ની કલમ ૩ ની જોગવાઈઓ અનુસાર, ઉક્ત અધિનિયમ હેઠળ નક્કી કરાયેલ મૂલ્ય પર, તે સમયે વસૂલવામાં અને એકત્રિત કરવામાં આવે છે જ્યારે કસ્ટમ્સ અધિનિયમ, ૧૯૬૨ ની કલમ ૧૨ હેઠળ ઉક્ત માલ પર કસ્ટમ્સ શુલ્ક વસૂલવામાં આવે છે. આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૭(૪) મુજબ, ભારતના પ્રદેશમાં આયાત કરવામાં આવેલ સેવાઓનો પુરવઠો આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના ક્રમમાં સેવાઓનો પુરવઠો ગણવામાં આવશે.

૬૧. વધુમાં, આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૧૧ અનુસાર, ભારતમાં આયાત કરાયેલા માલના પુરવઠાનું સ્થાન આયાતકારનું સ્થળ રહેશે. આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૧૩(૯) અનુસાર, ટપાલ અથવા કુરિયર મારફતે સિવાય માલના પરિવહનની સેવાઓના પુરવઠાનું સ્થાન એવો માલ જ્યાં પહોંચવાનો છે તે ગંતવ્ય સ્થાન રહેશે. તેથી, ભારત માટે નિર્ધારિત માલ અંગે, વહાણ દ્વારા આવા માલના પરિવહન સ્વરૂપે આપવામાં આવતી સેવાઓ ભારતમાં કરપાત્ર છે.

૬૨. ગુજરાત અંબુજા સિમેન્ટ્સ વિ. યુ.ઓ.આઈ. ૨૦૦૫ (૧૮૨) ઇ.એલ.ટી. ૩૩ (એસ.સી.): ૨૦૦૫(૧૮૨) ઇ.એલ.ટી. ૩૩ એસ.સી. માં, સર્વોચ્ચ અદાલતે જણાવેલું છે કે વિધાનસભાની સક્ષમતા નિર્ધારણ કર વસૂલાતના હેતુના સંદર્ભે કરવું જોઈએ અને તેની અસર અથવા વસૂલાતની પદ્ધતિના સંદર્ભે નહીં, તેમજ કરના હેતુ, કરની અસર અને કરની વસૂલાત માટેની પદ્ધતિ વચ્ચે ભિન્નતા છે.

૬૩. એ.એચ. વાડિયા વિ. સી.આઈ.ટી. [એ.આઈ.આર. ૧૯૪૯ પી.સી. ૧૮] માં, સર્વોચ્ચ અદાલતે જણાવ્યું હતું કે : 'સર્વભૌમ વિધાનમંડળના કિસ્સામાં, કોઈપણ અધિનિયમની પરપ્રાદેશિકતાનો પ્રશ્ન તેની માન્યતાને પડકારવા માટેના આધાર તરીકે દેશીય અદાલતોમાં ક્યારેય ઉઠાવી શકાય નહીં.'

૬૪. જી.વી.કે. ઇન્ડસ્ટ્રીઝ લિમિટેડ વિ. ઇનકમ ટેક્સ ઓફિસર [(૨૦૧૧) ૪ એસ.સી.સી. ૩૬] માં, સર્વોચ્ચ અદાલતે એવા પરદેશીય પાસાઓ સંબંધિત વિધાન ઘડવામાં સંસદની મર્યાદાનું પરીક્ષણ કર્યું હતું, જેઓનો ભારતના પ્રદેશ પર અથવા ભારતના કોઈપણ ભાગ પર; અથવા ભારતના નિવાસીઓ તથા ભારતીયોના હિત, કલ્યાણ, સુખાકારી અથવા સુરક્ષા પર, પ્રત્યક્ષ કે પરોક્ષ, મૂર્ત કે અમૂર્ત કોઈ અસર કે પરિણામ નથી થતું, એટલે કે :— (એ) ભારતનો પ્રદેશ, અથવા ભારતનો કોઈપણ ભાગ; અથવા (બી) ભારતના નિવાસીઓ તથા ભારતીયોના હિત, કલ્યાણ, સુખાકારી અથવા સુરક્ષા. તેમાં જણાવાયું હતું કે સંસદ ખરેખર પરદેશીય પાસાઓ બાબતે મર્યાદિત છે; તથાપિ, 'આવા પરદેશીય પાસાઓ અથવા કારણો માત્ર ત્યારે જ, જ્યારે આવા પરદેશીય પાસાઓ અથવા કારણોનો : (એ) ભારતના પ્રદેશ પર; અથવા (બી) ભારતના નિવાસીઓ તથા ભારતીયોના હિત, કલ્યાણ,

સુખાકારી અથવા સુરક્ષા પર, કોઈક અસર થાય છે, અથવા થવાની અપેક્ષા રાખી શકાય તેવી હોય છે', ત્યારે સંસદ પોતાના વિધાનસભાના અધિકારોનો ઉપયોગ આવા પરદેશીય પાસાઓ અથવા કારણો સંબંધે કરી શકે છે, જે સ્વાભાવિક રીતે અથવા કોઈ માનવીય કૃત્યના કારણે સર્જતા હોઈ શકે છે, અને તે 'આવા પરદેશીય પાસાઓ અથવા કારણોની અસરોને નિયંત્રિત કરવા, સંયમિત કરવા, હળવી કરવા અથવા રૂપાંતરિત કરવા પ્રયત્ન કરી શકે છે, અથવા યોગ્ય કેસોમાં, આવા પરદેશીય પાસાઓ અથવા કારણોને દૂર કરી શકે છે અથવા ઉત્પન્ન કરી શકે છે'.

“૧૨૫. અહીં અમારે આ જણાવવું અને ધારણ કરવું મહત્વનું છે કે સંસદની વિધાનશક્તિઓ, તેની સક્ષમતાના ક્ષેત્રમાં આવતાં તમામ પાસાઓ અથવા કારણો અંગે, જેમાં ઉપર વર્ણવ્યા મુજબ અને બંધારણ દ્વારા નિર્દિષ્ટ કરવામાં આવેલા, અથવા બંધારણીય યોજનામાં તેની આવશ્યક ભૂમિકાથી સૂચિત થતા, પરિ-પ્રદેશીય પાસાઓ અથવા કારણો સંબંધિત વિષયો પણ સમાવેશ પામે છે, તેને કોઈ પૂર્વનિર્ધારિત પરિમાણાત્મક કસોટીઓને, જેમ કે “પૂરકતા” અથવા “મહત્વ” અથવા કોઈ અન્ય એવી રીતને, જેમાં પૂર્વનક્કી કરાયેલ તાકાતની કક્ષાની આવશ્યકતા હોય, આધીન બનાવવી યોગ્ય નથી. માત્ર એટલું જ આવશ્યક રહેશે કે ભારત સાથેનો સંબંધ વાસ્તવિક હોય અથવા વાસ્તવિક હોવાનું અપેક્ષિત હોય અને ભ્રામક અથવા કલ્પિત ન હોય.

૧૨૬. સંસદ દ્વારા બનાવવામાં આવેલ કોઈ નિશ્ચિત કાયદો, કારણના પ્રાદેશિક સીમા બહારના પાસા અને ભારતની અંદરની કોઈ બાબત અથવા ભારત તથા ભારતીયો સાથે સંબંધિત કોઈ બાબત વચ્ચે અસર, પ્રભાવ અથવા પરિણામના દ્રષ્ટિકોણે આવો વાસ્તવિક

સંબંધ, અથવા અપેક્ષિત વાસ્તવિક સંબંધ, દર્શાવે છે કે કેમ, તે તથ્યો અને કાયદા બંનેનો મિશ્ર પ્રશ્ન ગણાશે. સ્વાભાવિક રીતે, જ્યાં સંસદ પોતે જ આવા સંબંધની કોઈ અંશે કલ્પના કરે છે, અને તે બંધારણીય આવશ્યકતા કરતાં આગળ છે કે એવો સંબંધ વાસ્તવિક હોવો જોઈએ અને કલ્પિત ન હોવો જોઈએ, ત્યાં અદાલતોને એવા કાયદાના અમલમાં, એ આવશ્યકતાનું અમલીકરણ તે કાયદાની જ બાબત તરીકે કરવું પડશે, બંધારણની બાબત તરીકે નહીં.

૧૨૭. (૨) શું સંસદને ભારતના પ્રદેશ અથવા તેના કોઈ ભાગ સિવાયના કોઈપણ પ્રદેશ માટે કાયદા બનાવવાની સત્તા છે? ઉપરોક્ત પ્રશ્નનો જવાબ નકારાત્મક રહેશે. સ્પષ્ટ છે કે સંસદને ભારતના પ્રદેશની અંદર બનતા, ઉદ્ભવતા અથવા અસ્તિત્વ ધરાવતા, અથવા તેવી અપેક્ષા રાખી શકાય એવા પાસાઓ અથવા કારણો અંગે કાયદા બનાવવાની સત્તા પ્રાપ્ત છે; અને ઉપર પ્રશ્ન ૧ના ઉત્તરમાં સમજાવ્યા મુજબ, ભારત પર પ્રભાવ પાડતા અથવા ભારત સાથે સંબંધ ધરાવતા પરાપ્રદેશીય પાસાઓ અથવા કારણો અંગે પણ કાયદા બનાવવાની સત્તા પ્રાપ્ત છે. આવા કાયદાઓ ‘ભારતના સમગ્ર પ્રદેશ માટે અથવા તેના કોઈપણ ભાગ માટે’ કાયદા બનાવવાની સંસદને અપાયેલી સત્તાના અર્થ, હેતુ અને વ્યાપમાં આવશે, અને માત્ર એટલા આધાર પર કે તેમને પરાપ્રદેશીય અમલની જરૂર પડી શકે, તેઓને અમાન્ય ઠરાવી શકાશે નહીં. ઉપર પ્રશ્ન ૧ના જવાબમાં જણાવ્યા મુજબ, ભારત પર કોઈ પ્રભાવ ન પાડતા અથવા ભારત સાથે કોઈ સંબંધ ન ધરાવતા પરાપ્રદેશીય પાસાઓ અથવા કારણો અંગે સંસદ દ્વારા બનાવવામાં આવેલ કોઈપણ કાયદા અધિકારબાહ્ય ગણાશે, કારણ કે તે વિદેશી પ્રદેશ ‘માટે’ બનાવવામાં આવેલા કાયદા ગણાશે.”

૬૫. એવો દાવો કરવામાં આવે છે કે આક્ષેપિત સૂચનાઓ દ્વારા આયાત ભાડા સેવાનો સંબંધે લાગુ કરવામાં આવેલ લાદણ આયાતકર્તા માટે વધારાનો ખર્ચ ઊભો કરતું નથી, કારણ કે માલના આંતરિક પરિવહન પર તેમજ આયાત ભાડા સેવાઓ પર આયાતકર્તાએ ચૂકવેલ જી.એસ.ટી. તેમને આઈ.ટી.સી. તરીકે ઉપલબ્ધ છે અને આ ઉપાયથી તેઓ પ્રતિકૂળ રીતે પ્રભાવિત થતા નથી, કારણ કે તે તેમના ખર્ચમાં વધારો કરતું નથી. આક્ષેપિત જોગવાઈનો હેતુ ઓછામાં ઓછી વિક્ષેપ સાથે કર વસૂલવાનો છે. કારણ કે માલનો આયાતકર્તા તે લાભાર્થી છે જેના તરફથી વિદેશી નિકાસકાર દ્વારા વિદેશી શિપિંગ લાઈન પાસેથી આક્ષેપિત સેવાઓ લેવામાં આવી રહી છે અને બંને ભારતના કરપાત્ર પ્રદેશની બહાર છે, તેથી આવી સેવાઓ પરનો કર આવી સેવાઓના અંતિમ લાભાર્થી અથવા પ્રાપ્તિકર્તા પાસેથી આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૫(૩) અનુસાર વસૂલ કરી શકાય છે.

૬૬. સર્વોચ્ચ અદાલતે, ગુજરાત અંબુજા સિમેન્ટ્સ વિ. યુ.ઓ.આઈ. ૨૦૦૫(૧૮૨) ઈ.એલ.ટી. ૩૩ (એસ.સી.) = ૨૦૦૫(૧૮૨) બી.એલ.ટી. ૩૩ એસ.સી. માં એવો નિર્ધાર કર્યો હતો કે, 'કરનું સંકલન કયા બિંદુએ કરવાનું છે તે વિધાનસુવિધાનો પ્રશ્ન છે અને કરની વસૂલાત તથા પુનઃપ્રાપ્તિ માટેની પ્રક્રિયાકીય વ્યવસ્થાનો ભાગ છે. કરારોપણ સત્તાધિકારીની વિધાનિક સક્ષમતાના આધીન, સત્તાધિકારીને જે તબક્કે અનુકૂળ અને સર્વાધિક અસરકારક જણાય તે તબક્કે શુલ્ક લાદી શકાય છે, ભલે તે કોઈપણ તબક્કો હોય. તેથી, કેન્દ્ર સરકારને કર અને જેના પર તે લાદવામાં આવે છે તે વ્યક્તિ વચ્ચે તર્કસંગત સંબંધ જાળવવાની શરતે, સેવા કરના સંકલન માટે યોગ્ય પ્રક્રિયાકીય વ્યવસ્થા વિકસાવવાની કાનૂની સક્ષમતા છે. કોઈ વિશિષ્ટ વર્ગના સંદર્ભમાં અનુકૂળ વહીવટી ઉપાય તરીકે કરની પુનઃપ્રાપ્તિ માટે સંસદે કોઈ નિર્ધારિત સામાન્ય પદ્ધતિ રાખવી જોઈએ કે નહીં, તે નક્કી કરવું ન્યાયિક

પરિધિની બહારનું છે. અંતે, તે નીતિનો પ્રશ્ન છે, જે વિધાનિક પ્રજ્ઞા પર છોડવો આવશ્યક છે.'

૬૭. અહીં બે અલગ કરપાત્ર ઘટનાઓ છે. સૂચનાના હેઠળનો કરલાદ અધિનિયમની કર આદાયગી માટેની કલમમાંથી સત્તા મેળવે છે. વર્તમાન કેસમાં, આક્ષેપિત સૂચના હેઠળ આયાતકર્તાએ પ્રાપ્ત કરેલી પરિવહન સેવાઓ પરનો કરલાદ આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૫ હેઠળ સત્તા મેળવે છે, અને માલની આયાત પરનો કરલાદ એક અલગ કરપાત્ર ઘટના છે, જેનો કરલાદ કસ્ટમ્સ ટેરિફ અધિનિયમ, ૧૯૭૫ ની કલમ ૩(૭) હેઠળ છે.

૬૮. વધુમાં, ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૧૪ અથવા અનુચ્છેદ ૧૯(૧) (જી) નો કોઈ ભંગ થતો નથી, કારણ કે આયાતકારો પોતાનો વેપાર ચલાવવા માટે સ્વતંત્ર છે. આ કરભાર તમામ આયાતકારો પર લાગુ પડે છે અને આયાતકારોને કોઈપણ વ્યવસાય, ધંધો કે રોજગાર ચલાવવાનો અથવા કોઈપણ વ્યવસાય આચરવાનો જે અધિકાર છે તેમાં કોઈ હસ્તક્ષેપ કરતો નથી.

૬૯. એવી રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે ઉક્ત સૂચનાના કતાર ક્રમાંક ૪નો ભાગ માત્ર સ્પષ્ટીકરણાત્મક સ્વરૂપનો છે અને તે 'પ્રાપ્તકર્તા' ની વ્યાખ્યાનો વિસ્તાર કરતો નથી. વાસ્તવમાં, કતાર ક્રમાંક ૪ માત્ર એટલું સ્પષ્ટ કરે છે કે સેવા પુરવઠાની શ્રેણીમાં કતાર ક્રમાંક ૨માં દર્શાવેલ તે નિર્ધારિત સેવાના સંબંધમાં કોને પ્રાપ્તકર્તા કહી શકાય. આ સ્પષ્ટીકરણ એ સુનિશ્ચિત કરવા માટે આપવામાં આવ્યું છે કે જે વ્યક્તિ કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર હોય તે, તે સેવા નો પ્રાપ્તકર્તા પોતે નથી અને હકીકતમાં જેમના માટે માલ આયાત કરવામાં આવે છે તે અંતિમ ઉપયોગકર્તા સેવા નો પ્રાપ્તકર્તા છે, એવા આધાર પર કર ચૂકવવાનો ભાર અન્ય પર સ્થાનાંતરિત ન કરી શકે. આ ગૂંચવણ દૂર

કરવા માટે, કતાર ક્રમાંક ૪માં આ સ્પષ્ટીકરણ આપવામાં આવ્યું છે, જે જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૯૩)માં નિર્ધારિત 'પ્રાપ્તકર્તા' ની વ્યાખ્યાના અર્થને સંપૂર્ણપણે અનુરૂપ અને તેની મર્યાદામાં છે, જે નીચે મુજબ વાંચાય છે:

“કલમ ૨(૯૩): માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાનો “પ્રાપ્તકર્તા” અર્થાત્—

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

(બી) જ્યાં માલના પુરવઠા માટે કોઈ પ્રતિફળ ચૂકવવાનું ન હોય, ત્યાં જે વ્યક્તિને માલ પહોંચાડવામાં આવે છે અથવા ઉપલબ્ધ કરાવવામાં આવે છે, અથવા જેને માલનો કબજો અથવા ઉપયોગ આપવામાં આવે છે અથવા ઉપલબ્ધ કરાવવામાં આવે છે; અને

(સી) જ્યાં કોઈ સેવા પૂરી પાડવા બદલ કોઈ પ્રતિફળ ચૂકવવાનું ન હોય, ત્યાં જે વ્યક્તિને સેવા પ્રદાન કરવામાં આવે છે, અને જેને કોઈ પુરવઠો કરવામાં આવે છે એવી વ્યક્તિનો કોઈપણ ઉદ્દેશ, તે પુરવઠાના પ્રાપ્તકર્તા માટેનો ઉદ્દેશ ગણવામાં આવશે અને તેમાં પુરવઠા કરાયેલા માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંને સંબંધે પ્રાપ્તકર્તાની તરફેણી તેવી હેસિયતમાં કાર્યરત પ્રતિનિધિનો સમાવેશ થશે.”

૭૦. જો વ્યાખ્યા નજીકથી વાંચવામાં આવે, તો વ્યાખ્યાના ઉત્તરાર્ધમાં (સી) પછી, નીચે મુજબ ખૂબ જ સ્પષ્ટ રીતે જણાવવામાં આવ્યું છે: “અને જેને પુરવઠો કરવામાં આવે છે એવી વ્યક્તિનો કોઈપણ ઉદ્દેશ, પુરવઠાના પ્રાપ્તકર્તા ઉદ્દેશ તરીકે અર્થઘટિત કરવામાં આવશે અને તેમાં, પુરવઠા

કરાયેલા માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંને સંબંધે, પ્રાપકની તરફેથી તે રીતે કાર્યરત પ્રતિનિધિનો સમાવેશ થશે;”

૭૧. વ્યાખ્યાનો ઉપરોક્ત ભાગ સૂચવે છે કે પ્રાપ્તિકર્તાની વ્યાખ્યા સમાવેશાત્મક સ્વભાવની છે અને તેમાં પૂરા પાડવામાં આવેલ માલ અથવા સેવા અથવા બંનેના સંબંધમાં પ્રાપ્તિકર્તાના વતી કાર્ય કરનાર એજન્ટનો સમાવેશ થાય છે. હવે, આને ધ્યાનમાં લેતા, ‘એજન્ટ’ ની વ્યાખ્યા જીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૫) માં જેમ નિર્ધારિત કરવામાં આવી છે તેમ જોઈ શકાય છે, જે નીચે મુજબ છે :

કલમ ૨(૫): “એજન્ટ” નો અર્થ એવો વ્યક્તિ થાય છે, જેમાં ફેક્ટર, દલાલ, કમિશન એજન્ટ, અરહટિયા, ડેલ કેડેર એજન્ટ, હરાજીકાર અથવા અન્ય કોઈ વ્યાપારી એજન્ટનો સમાવેશ થાય છે, જેને જે કોઈ નામે ઓળખવામાં આવતો હોય, અને જે અન્યની તરફથી માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા અથવા સ્વીકારનો વ્યવસાય ચલાવે છે.

૭૨. એજન્ટની વ્યાખ્યા પણ સમાવેશક વ્યાખ્યા છે અને તેનો અર્થ ઘણો વિશાળ છે. તેમાં એમ પણ જણાવવામાં આવ્યું છે કે એજન્ટ એવો વ્યક્તિ હોઈ શકે છે કે જેને કોઈપણ નામે ઓળખવામાં આવતો હોય, જે અન્યની તરફેથી માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા અથવા પ્રાપ્તિનો વ્યવસાય ચલાવતો હોય. તેનો અર્થ એ થાય છે કે એવો આયાતકાર પણ, જે અન્યની તરફેથી સેવાઓ પ્રાપ્ત કરે છે, તે પણ પ્રાપકના એજન્ટ તરીકે કાર્ય કરે છે અને તેથી, પ્રાપકની વ્યાખ્યા મુજબ એજન્ટ પણ પ્રાપક ગણાય છે. તેથી, જો આપણે ‘પ્રાપક’ અને ‘એજન્ટ’ અંગેની કલમ ૨(૯૩) અને કલમ ૨(૫) ને સાથે વાંચીએ, તો એ સમજાય છે કે પ્રાપકની વ્યાખ્યાનો વ્યાપ અને અર્થ અદાલત સમક્ષ રજૂ કરવામાં આવ્યો છે તે કરતાં ઘણો વિશાળ છે

અને તેથી આયાતકાર પણ પ્રાપકની વ્યાખ્યામાં આવે છે અને તેથી એવું કહી શકાય નહીં કે સૂચના ક્રમાંક ૧૦/૨૦૧૭ માં સત્તાઓનું અતિશય પ્રતિનિયોજન છે અને તેથી તે અધિનિયમ હેઠળ પ્રદાન કરાયેલ સત્તાઓને વિરુદ્ધ છે અને તેથી અતિ વિધિસત્તા બહાર છે.

૭૩. એવી રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૩૦) માં “સંયુક્ત પુરવઠો” શબ્દસમૂહની વ્યાખ્યા નીચે મુજબ આપવામાં આવી છે :

“કલમ ૨(૩૦): “સંયુક્ત પુરવઠો”નો અર્થ એવો પુરવઠો થાય છે, જે કરપાત્ર વ્યક્તિ દ્વારા પ્રાપ્તકર્તાને કરવામાં આવે છે અને જેમાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના બે અથવા વધુ કરપાત્ર પુરવઠાઓ, અથવા તેના કોઈપણ સંયોજનનો સમાવેશ થાય છે, જે સ્વાભાવિક રીતે એકત્રિત થયેલા હોય છે અને વ્યવસાયના સામાન્ય પ્રવાહમાં પરસ્પર સંયુક્ત રીતે પુરા પાડવામાં આવે છે, જેમાંથી એક મુખ્ય પુરવઠો હોય છે.

દષ્ટાંત: જ્યાં માલનો પેકિંગ કરીને અને વીમા સાથે પરિવહન કરવામાં આવે છે, ત્યાં માલનો પુરવઠો, પેકિંગ સામગ્રી, પરિવહન અને વીમો સંયુક્ત પુરવઠો બને છે અને માલનો પુરવઠો મુખ્ય પુરવઠો છે.”

૭૪. જી.એસ.ટી. અધિનિયમમાં સંયુક્ત પુરવઠાની વ્યાખ્યા આપવામાં આવી છે. કલમ ૮ માં સંયુક્ત અને મિશ્ર પુરવઠા ઉપર કરદાયિત્વ કેવી રીતે નિર્ધારિત કરવાનું તે વિશેષરૂપે ઉલ્લેખિત કરવામાં આવ્યું છે. જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૮ નીચે મુજબ છે :

“૮. સંયુક્ત અને મિશ્ર પુરવઠાની કર જવાબદારી – સંયુક્ત અથવા મિશ્ર પુરવઠા પરની કર જવાબદારી નીચે મુજબ નક્કી કરવામાં આવશે, નામે:

(એ) બે અથવા તેથી વધુ પુરવઠાઓનો સમાવેશ કરતો સંયુક્ત પુરવઠો, જેમાંથી એક મુખ્ય પુરવઠો હોય, તેને આવા મુખ્ય પુરવઠાનો પુરવઠો ગણવામાં આવશે; અને

(બી) બે અથવા તેથી વધુ પુરવઠાઓનો સમાવેશ કરતો મિશ્ર પુરવઠો તે વિશિષ્ટ પુરવઠાનો પુરવઠો ગણવામાં આવશે, જેના પર કરનો સર્વોચ્ચ દર લાગુ પડે છે.”

૭૫. જીએસટી અધિનિયમની કરપાત્ર પુરવઠાના મૂલ્ય અંગેની કલમ ૧૫ નીચે મુજબ વાંચાય છે :

“૧૫. કરલાયક પુરવઠાનું મૂલ્ય. – (૧) માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાનું મૂલ્ય વ્યવહાર મૂલ્ય રહેશે, જે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના ઉક્ત પુરવઠા માટે વાસ્તવમાં ચૂકવવામાં આવેલી અથવા ચૂકવવાપાત્ર કિંમત છે, જ્યાં પુરવઠાકર્તા અને પુરવઠાના પ્રાપ્તકર્તા પરસ્પર સંબંધિત ન હોય અને કિંમત પુરવઠા માટેનું એકમાત્ર પ્રતિફળ હોય.

(૨) પુરવઠાનું મૂલ્યમાં નીચે મુજબનો સમાવેશ થશે—

(એ) આ અધિનિયમ, રાજ્ય માલ અને સેવા કર અધિનિયમ, સંઘ પ્રદેશ માલ અને સેવા કર અધિનિયમ અને માલ તથા સેવા કર

(રાજ્યોને વળતર) અધિનિયમ સિવાય, હાલ અમલમાં રહેલા કોઈપણ કાયદા હેઠળ લાદવામાં આવતા કોઈપણ કરો, જકાતો, સેસ, ફીઓ અને ચાર્જો, જો પુરવઠાકર્તા દ્વારા અલગથી વસૂલવામાં આવ્યા હોય તો;

(બી) આવી પુરવઠા સંબંધે સપ્લાયર જે કોઈ રકમ ચૂકવવા માટે જવાબદાર હોય, પરંતુ જેનો ખર્ચ પુરવઠાના પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા કરવામાં આવ્યો હોય અને જે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંને માટે વાસ્તવમાં ચૂકવવામાં આવેલી અથવા ચૂકવવાપાત્ર કિંમતમાં સમાવેશ પામેલો ન હોય તેવી કોઈપણ રકમ;

(સી) આકસ્મિક ખર્ચાઓ, જેમાં કમિશન અને પેકિંગનો સમાવેશ થાય છે, જે પુરવઠાકર્તા દ્વારા પુરવઠાના પ્રાપ્તકર્તા પાસેથી વસૂલવામાં આવે છે, અને માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા સંબંધે માલની ડિલિવરીના સમયે અથવા તે પહેલાં, અથવા સેવાઓના પુરવઠા પહેલાં, પુરવઠાકર્તા દ્વારા કરવામાં આવેલી કોઈપણ બાબત માટે વસૂલવામાં આવેલી કોઈપણ રકમ;

(ડી) કોઈપણ પુરવઠા માટેના કોઈપણ પ્રતિફળના વિલંબિત ભરણાં માટેનું વ્યાજ અથવા મોડશુલ્ક અથવા દંડ; અને

(ઈ) કેન્દ્ર સરકાર અને રાજ્ય સરકારો દ્વારા આપવામાં આવતી સબસિડીને બાદ કરતાં, કિંમત સાથે સીધી રીતે સંબંધિત સબસિડી. સ્પષ્ટીકરણ.— આ ઉપકલમના હેતુઓ માટે, જે પુરવઠાકર્તાને સબસિડી પ્રાપ્ત થાય છે, તેના પુરવઠાના મૂલ્યમાં સબસિડીની રકમનો સમાવેશ કરવામાં આવશે.

(૩) પુરવઠાનું મૂલ્ય તેમાં આપવામાં આવેલ કોઈપણ ડિસ્કાઉન્ટનો સમાવેશ કરશે નહીં—

(એ) પુરવઠા પહેલાં અથવા પુરવઠાના સમયે, જો એવો ડિસ્કાઉન્ટ તેવા પુરવઠા સંબંધે જારી કરવામાં આવેલા ચલણમાં વિધિવત રીતે નોંધવામાં આવ્યો હોય; અને

(બી) પુરવઠો કરવામાં આવ્યા પછી, જો—

(૧) એવો ડિસ્કાઉન્ટ એવી સપ્લાયના સમયે અથવા તે પહેલાં કરવામાં આવેલ કરારની શરતો મુજબ સ્થાપિત થયેલો હોય અને સંબંધિત ચલણો સાથે વિશેષરૂપે જોડાયેલો હોય; અને

(૨) પુરવઠાકર્તા દ્વારા જારી કરવામાં આવેલ દસ્તાવેજના આધાર પર જે ડિસ્કાઉન્ટને આર્પિત ઇનપુટ કર ધિરાણ છે, તે પુરવઠાના પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા પરત કરવામાં આવ્યું છે.

(૪) જ્યાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાનું મૂલ્ય ઉપકલમ (૧) હેઠળ નિર્ધારિત કરી શકાતું ન હોય, ત્યાં તે નિર્ધારિત કરેલી રીત મુજબ નક્કી કરવામાં આવશે.

(૫) ઉપકલમ (૧) અથવા ઉપકલમ (૪) માં સમાયેલ કોઈપણ બાબત હોવા છતાં, પરિષદની ભલામણોના આધારે સરકાર દ્વારા જેમની સૂચના આપવામાં આવે તેવી પુરવઠાઓનું મૂલ્ય, જેમ નિર્ધારિત કરવામાં આવ્યું હોય તે રીતથી નક્કી કરવામાં આવશે. સ્પષ્ટીકરણ.— આ અધિનિયમના હેતુઓ માટે,—

(એ) વ્યક્તિઓને “સંબંધિત વ્યક્તિઓ” માનવામાં આવશે જો—

(૧) આવા વ્યક્તિઓ એકબીજાના વ્યવસાયોના અધિકારીઓ અથવા નિર્દેશકો છે;

(૨) આવા વ્યક્તિઓને વ્યવસાયમાં ભાગીદાર તરીકે કાયદેસર માન્યતા પ્રાપ્ત છે;

(૩) આવા વ્યક્તિઓ નિયોજક અને કર્મચારી છે;

(૪) કોઈપણ વ્યક્તિ, સીધી કે પરોક્ષ રીતે, બંનેમાં તેમની બાકી રહેલી મતાધિકારવાળી મૂડી કે શેરોમાંથી પરચીસ ટકા અથવા તેથી વધુનો માલિકી હક ધરાવે છે, નિયંત્રણ કરે છે અથવા ધારણ કરે છે;

(૫) તેમાંથી એક અન્યને પ્રત્યક્ષ અથવા પરોક્ષ રીતે નિયંત્રિત કરે છે;

(૬) તેઓ બંને સીધા અથવા પરોક્ષ રીતે તૃતીય વ્યક્તિ દ્વારા નિયંત્રિત થાય છે;

(૭) તેઓ મળીને સીધા અથવા પરોક્ષ રીતે ત્રીજા વ્યક્તિ પર નિયંત્રણ ધરાવે છે; અથવા

(૮) તેઓ એક જ કુટુંબના સભ્યો છે;

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

(સી) એવી વ્યક્તિઓ, જે એકબીજાના વ્યવસાયમાં આ રીતે સંકળાયેલા હોય કે જેમાં એક, બીજા વ્યક્તિનો એકમાત્ર એજન્ટ અથવા એકમાત્ર પિતરક અથવા એકમાત્ર કન્સેશનેર, ભલે તેને કોઈપણ રીતે વર્ણવવામાં આવ્યો હોય, હોય, તેઓને પરસ્પર સંબંધિત ગણવામાં આવશે.”

૭૬. એવી રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે જો કલમ ૮ અને ૧૫ને સાથે વાંચવામાં આવે, તો તે સૂચવે છે કે બે અથવા વધુ પુરવઠાઓનો સમુચ્ચય ધરાવતા સંયુક્ત પુરવઠાના મામલે, તેમાંનો એક મુખ્ય પુરવઠો ગણાવી શકાય અને તેવા મુખ્ય પુરવઠાના પુરવઠા તરીકે જ તેની ગણના કરવી પડે, તેનો અર્થ એવો થાય છે કે જો એવો દાવો કરવામાં આવે કે સંબંધિત પુરવઠો મુખ્ય પુરવઠો છે, તો તેવી સ્થિતિમાં ચલણપત્રમાં તમામ સેવાઓનો ઉલ્લેખ કરવો આવશ્યક છે, અને ઉલ્લેખિત સેવાઓમાંથી એકને મુખ્ય પુરવઠા તરીકે નિર્ધારિત કરી શકાય અને આખા પુરવઠાને તેવા મુખ્ય પુરવઠાના પુરવઠા તરીકે ગણવામાં આવશે. તેનો વધુ અર્થ એવો થાય છે કે કોઈ પુરવઠાને મુખ્ય પુરવઠો માત્ર ત્યારે જ ગણાવી શકાય જ્યારે ચલણપત્રમાં તમામ પુરવઠાઓનો અલગથી ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો હોય અને તેમાંથી એક પુરવઠાની મુખ્ય પુરવઠા તરીકે ઓળખ કરવામાં આવી હોય; અન્યથા નહીં. સીઆઈએફના મામલે, ચલણપત્રોમાં માત્ર ખર્ચ, વીમા અને વહનભાડાની કુલ કિંમત જ દર્શાવવામાં આવે છે અને તેથી તે સંયુક્ત પુરવઠાની વ્યાખ્યામાં આવી શકતું નથી અને તેથી એવો દલીલ કે સંયુક્ત પુરવઠા પર કર વસૂલવામાં આવ્યો છે અને તેથી ફરીથી તે વસૂલવો જોઈએ નહીં, ટકી શકતો નથી.

એફ.ઓ.બી. કરારો

૭૭. આયાતકારને પ્રશ્નાસ્પદ સેવા પર જી.એસ.ટી. ચૂકવવા માટે આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૫, ઉપકલમ (૩) માં સમાવિષ્ટ જોગવાઈઓ અનુસાર જવાબદાર બનાવવામાં આવ્યો છે, જેમાં એવી જોગવાઈ છે કે સરકાર કાઉન્સિલની ભલામણો પર, અધિસૂચના દ્વારા, માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાની એવી શ્રેણીઓ નિર્દિષ્ટ કરી શકે છે, જેના ઉપરનો કર તેવા માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પ્રાપ્તિકર્તા દ્વારા રિવર્સ ચાર્જના આધારે ચૂકવવાનો રહેશે અને આ અધિનિયમની તમામ જોગવાઈઓ એવા પ્રાપ્તિકર્તા પર એવી રીતે લાગુ પડશે જાણે કે તે એવા માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા સંબંધે કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ હોય. માલ આયાતકાર માટે ભારત બહારના સ્થળેથી ભારતમાં કસ્ટમ્સ સ્ટેશન સુધી પરિવહન કરવામાં આવે છે અને તેથી તે પ્રત્યક્ષ અથવા પરોક્ષ રીતે સેવાનો પ્રાપ્તિકર્તા છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે અધિસૂચના કાયદાની સત્તા વિના જારી કરવામાં આવી છે અને તે આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની જોગવાઈઓથી પર છે, એવું કહી શકાય નહીં.

૭૮. વિવિધ પરિસ્થિતિઓ હેઠળ સમુદ્ધી માલભાડાની કરપાત્રતા નીચે મુજબ છે:

ભારતીય પ્રાપ્તિકર્તા દ્વારા સેવાઓ પ્રાપ્ત કરનારનું			
સેવા લેવામાં આવી	શીપિંગ કંપની	કાનૂની જોગવાઈ	અર્થસૂચન
આયાત	ભારતીય	માલના પરિવહન દ્વારા આપવામાં આવતી સેવાઓનું પુરવઠા સ્થળ, જેમાં ટપાલ અથવા	આ વ્યવહાર કરપાત્ર છે, અને આયાતકર્તાએ ચૂકવેલી કરની રકમને ઈનપુટ

		કુરિયર દ્વારા કરવામાં આવતો પરિવહન પણ સમાવેશ થાય છે, — (બી) નોંધાયેલ વ્યક્તિ માટે, તેવા વ્યક્તિનું સ્થાન રહેશે [કલમ ૧૨(૮), આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ	ટેક્સ ક્રેડિટ તરીકે પાછી માંગવામાં આવી શકે છે.
નિકાસ	ભારતીય		વ્યવહાર કરપાત્ર છે, અને નિકાસકાર નિકાસ માટે ઉપયોગમાં લેવાયેલા ઈનપુટ કર સાખનો પરતફેર મેળવી શકે છે.
આયાત	વિદેશી	માલની પરિવહન સેવાઓનો પુરવઠાનો સ્થાન, ડાક અથવા કુરિયર દ્વારા કરવામાં આવેલ સિવાય, એવો માલ જ્યાં ગંતવ્યસ્થાને પહોંચવાનો હોય તે સ્થાન ગણાશે. [કલમ ૧૩(૯), આઈજીએસટી અધિનિયમ]	આ વ્યવહાર પર કર લાગુ પડશે, કારણ કે પુરવઠાનું સ્થળ ભારતમાં રહેશે. કર પ્રતિઉલટા ભારણ હેઠળ ચુકવવામાં આવશે અને ઈનપુટ કર જમા તરીકે પરત દાવો કરી શકાશે.
નિકાસ	વિદેશી		પુરવઠાનું સ્થાન

		ભારતની બહાર રહેશે હોવાથી, તે વ્યવહાર પર કર લાગુ પડશે નહીં
--	--	---

૭૯. ઉપરોક્ત કોષ્ટકનો ઉલ્લેખ કરતાં, તે દર્શાવવામાં આવે છે કે માલના પરિવહનની સેવા, આયાત તેમજ નિકાસ બંને સ્થિતિમાં, દેશીય શિપિંગ લાઈન માટે અને વિદેશી શિપિંગ લાઈન માટે આયાતના મામલે કરપાત્ર છે. કારણ કે દેશીય શિપિંગ લાઈન દ્વારા થતી નિકાસ પહેલેથી જ શૂન્ય દરવાળી છે, તેથી જો માલના આવક પરિવહનની સેવાને ભારતમાં કરપાત્ર બનાવવામાં ન આવે, તો ભારતીય શિપિંગ લાઈનોને આઈ.ટી.સી. ઉપલબ્ધ રહેશે નહીં. 'મેક ઇન ઇન્ડિયા' ની નીતિગત હેતુના વિરુદ્ધ, દેશીય શિપિંગ લાઈનોને ગેરલાભની સ્થિતિમાં મૂકવામાં આવશે. તેથી, કરઆરોપણ અને તેના હેતુ વચ્ચે તર્કસંગત સંબંધ છે.

૮૦. કસ્ટમ્સ ટેરિફ અધિનિયમ, ૧૯૭૫ ની કલમ ૩(૭) ભારતમાં માલની આયાત પર, આયાત કરાયેલ માલના તે મૂલ્યના આધારે આઈજીએસટી વસૂલવાની જોગવાઈ કરે છે, જે મૂલ્ય કસ્ટમ્સ અધિનિયમ, ૧૯૬૨ ની કલમ ૧૪ અનુસાર નક્કી કરવામાં આવશે. 'માલની આયાત' [આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦) મુજબ] અને 'આયાત કરાયેલ માલ' [કસ્ટમ્સ અધિનિયમની કલમ ૨(૨૫) મુજબ] શબ્દપ્રયોગો પરસ્પર આવરી લેતા છે. કસ્ટમ્સ અધિનિયમની કલમ ૨(૨૬) માં 'આયાતકાર' ની વ્યાખ્યા એવી આપવામાં આવી છે કે 'કોઈપણ માલ અંગે, તેની આયાતથી લઈને તે ઘરેલુ વપરાશ માટે મુક્ત કરવામાં આવે તે સમય સુધીના કોઈપણ સમયે, તેમાં કોઈ માલિક, હિતલાભી માલિક અથવા પોતાને આયાતકાર તરીકે રજૂ કરનાર કોઈપણ વ્યક્તિનો સમાવેશ થાય છે'. તેથી, હાઈ સી વેચાણ પછી, કસ્ટમ્સ શુલ્કની વસૂલાતના હેતુઓ માટે આયાતકાર તે હિતલાભી માલિક અથવા

પોતાને માલના આયાતકાર તરીકે રજૂ કરનાર વ્યક્તિ ગણાશે અને તે માલ પર તથા તેના સંબંધિત પરિવહન સેવાઓ પર ચૂકવાયેલા આઈજીએસટી માટે આઈટીસી મેળવવા પાત્ર રહેશે.

૮૧. સૂચના ક્રમાંક ૧૦/૨૦૧૭ - એકીકૃત કર (દર) દ્વારા, એવી સેવાઓના પુરવઠાની શ્રેણીઓ સૂચિત કરવામાં આવી છે કે જેણે સંબંધે સંપૂર્ણ એકીકૃત કર આવી સેવાઓના ગ્રહીતાએ પ્રતિલોમ શુલ્કના આધારે ચૂકવવાનો રહેશે. ભારતની બહારના સ્થળેથી ભારતમાં કિલચરન્સ માટેના કસ્ટમ્સ સ્ટેશન સુધી જહાજ દ્વારા માલના પરિવહનના રૂપમાં, કરપાત્ર પ્રદેશની બહાર સ્થિત વ્યક્તિ દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવેલી સેવાઓ પ્રતિલોમ શુલ્ક હેઠળ કરપાત્ર છે અને કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ સેવા ગ્રહિતા, અર્થાત્ આયાતકાર, છે, જેમની વ્યાખ્યા કસ્ટમ્સ અધિનિયમ, ૧૯૬૨ (૧૯૬૨નું ૫૨) ની કલમ ૨ ના ઉપખંડ (૨૬) માં કરવામાં આવી છે, અને જે કરપાત્ર પ્રદેશમાં સ્થિત છે.

૮૨. વહાણ સેવા દ્વારા માલનું પરિવહન માલ પોતાના ગંતવ્યસ્થાને પહોંચે ત્યાં સુધી પૂર્ણ માનવામાં આવતું નથી. "હાઈ સી સેલ્સ" એ "આયાતની પ્રક્રિયામાં થતી વેચાણ" માટે સામાન્ય પ્રચલિત ભાષામાં વપરાતી પરિભાષા છે. આવા કિસ્સાઓમાં, માલ કસ્ટમ્સમાંથી મુક્ત થાય તે પહેલાં માલના હકદર્શક દસ્તાવેજોના હસ્તાંતરણ દ્વારા થતું વેચાણ, આયાતની પ્રક્રિયામાં થયેલું વેચાણ ગણાય છે. વહાણ દ્વારા માલના પરિવહનની સેવા માલ ઉતારવાના બંદરે પહોંચે તે પહેલાં પૂર્ણ થતી નથી. તેથી, હાઈ સી સેલ હંમેશા પરિવહન સેવાની પૂર્ણતા પહેલાં જ થાય છે. હાઈ સી સેલનો ખરીદદાર માલ સાથે માલના પરિવહનમાં સામેલ સેવા તત્ત્વ પણ ખરીદે છે.

૮૩. એવું દર્શાવવામાં આવ્યું કે તા. ૩૦.૦૬.૨૦૧૭ના રોજ યોજાયેલી ૧૮મી જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલની બેઠકમાં પરિપત્ર દ્વારા આ બાબત સ્પષ્ટ

કરવાનો નિર્ણય લેવામાં આવ્યો હતો કે જ્યારે ઉચ્ચ સમુદ્ર વેચાણના આધારે વેચાયેલ માલ પ્રથમ વખત આયાત કરવામાં આવે, ત્યારે આઈ.જી.એસ.ટી. આયાતના સમયે વસૂલવામાં આવશે અને ઉચ્ચ સમુદ્ર વેચાણને કારણે થયેલ મૂલ્યવર્ધન તે મૂલ્યનો ભાગ રહેશે, જેના પર આઈ.જી.એસ.ટી. વસૂલવામાં આવે છે. તા. ૦૧.૦૮.૨૦૧૭ના પરિપત્ર ક્રમાંક ૩૩/૨૦૧૭-કસ. દ્વારા આ બાબત સ્પષ્ટ કરવામાં આવી છે કે ‘ઉચ્ચ સમુદ્ર વેચાણ’ એ સામાન્ય વેપારી પ્રથા છે, જેમાં મૂળ આયાતકર્તા, માલ કસ્ટમ્સ મંજૂરી માટે દાખલ થાય તે પહેલાં, તે માલ તૃતીય વ્યક્તિને વેચી દે છે. માલના ઉચ્ચ સમુદ્ર વેચાણ પછી, કસ્ટમ્સ ઘોષણાઓ, અર્થાત્ એન્ટ્રી બિલ વગેરે, ઉક્ત વેચાણ દરમિયાન મૂળ આયાતકર્તા પાસેથી માલ ખરીદનાર વ્યક્તિ દ્વારા દાખલ કરવામાં આવે છે. ભૂતકાળમાં, સી.બી.આઈ.સી.એ ઉચ્ચ સમુદ્ર વેચાણ અંગે કસ્ટમ્સ મૂલ્યાંકનમાં અંતિમ ઉચ્ચ સમુદ્ર વેચાણ ખરીદદારે ચુકવેલ કરાર મૂલ્યને સમાવેશ કરવા બાબતે વિવિધ સૂચનાઓ બહાર પાડી હતી [જુઓ પરિપત્ર ક્રમાંક ૩૨/૨૦૦૪-કસ., તા. ૧૧.૫.૨૦૦૪]. વધુમાં, તા. ૦૧.૦૮.૨૦૧૭ના પરિપત્રમાં જણાવવામાં આવ્યું છે કે ‘કાઉન્સિલે નક્કી કર્યું છે કે આયાતિત માલના ઉચ્ચ સમુદ્ર વેચાણ (એસ) વ્યવહારો પરનો આઈ.જી.એસ.ટી., ભલે તે એક હોય કે અનેક, માત્ર આયાતના સમયે જ લાદવામાં આવશે અને વસૂલવામાં આવશે, અર્થાત્ જ્યારે કસ્ટમ્સ મંજૂરીના હેતુસર આયાત ઘોષણાઓ પ્રથમ વખત કસ્ટમ્સ સત્તાધિકારીઓ સમક્ષ દાખલ કરવામાં આવે. વધુમાં, આવા દરેક ઉચ્ચ સમુદ્ર વેચાણથી થતું મૂલ્યવર્ધન, મંજૂરીના સમયે જે મૂલ્ય પર આઈ.જી.એસ.ટી. વસૂલવામાં આવે છે, તેના ભાગરૂપ બનશે’. તેથી, ઉપરોક્તમાંથી આ બાબત પુરેપુરી સ્પષ્ટ થાય છે કે ઉચ્ચ સમુદ્ર પર માલનો ખરીદદારો જ તે આયાતકર્તા બને છે, જે એન્ટ્રી બિલ દાખલ કરવા માટે જવાબદાર છે અને સેવા પ્રાપ્તકર્તા પણ છે.

૮૪. એવી રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે પરિવહન સેવાનો પુરવઠોકર્તાએ માલના ભિન્ન ખરીદદારોને ટુકડાઓમાં પરિવહન સેવા પૂરી પાડી નથી અને તે અવિરત સેવા છે, તથા તેની અંતિમ પ્રાપ્તિકર્તા એવા માલનો 'આયાતકાર' છે. તેથી, માલની કિલચરન્સના સમયે માલનો હિતલાભી માલિક, અર્થાત્ આયાતકાર, સમગ્ર પરિવહન સેવાનો પ્રાપ્તિકર્તા છે. પરિણામે, સમગ્ર પરિવહન સેવા પર જી.એસ.ટી. ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ તે જ છે અને તે તેની આઈ.ટી.સી.નો દાવો કરી શકે છે. આ પણ ઉદ્દેખનીય છે કે સૂચના ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭-આઈ.જી.એસ.ટી. માં પરિચ્છેદ ૪ હેઠળ જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે જ્યાં ભારતની બહાર આવેલા કોઈ સ્થાનથી જહાજ મારફતે માલનું પરિવહન કરીને ભારતમાં કિલચરન્સ માટેના કસ્ટમ્સ સ્ટેશન સુધી પહોંચાડવાની રીતેથી, બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં સ્થિત વ્યક્તિ દ્વારા બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં સ્થિત વ્યક્તિને પૂરી પાડવામાં આવેલી કરપાત્ર સેવાનું મૂલ્ય, સંકલિત કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ પાસે ઉપલબ્ધ ન હોય, ત્યારે તે આયાત કરાયેલા માલના સીઆઈએફ મૂલ્યના ૧૦% જેટલું માન્ય ગણાશે (ખર્ચ, વીમા અને ભાડાની કુલ રકમ).

ભેદભાવ, અવિવેકપૂર્ણ વર્ગીકરણ, મુશ્કેલી

અને વ્યવસાય પર પ્રતિકૂળ અસર

૮૫. એવી રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે કરવેરા સંબંધિત કાયદા બાબતે સરકારની સત્તાઓ ઘણી વિશાળ અને લવચીક હોય છે જેથી સરકારને તેની કરવેરા પદ્ધતિમાં તમામ યોગ્ય અને વાજબી રીતે સમાયોજન કરવાની સગવડ રહે અને તેથી વર્ગીકરણ અને હાંસલ કરવામાં આવનારા હેતુ વચ્ચે કોઈ સંબંધ ન હોય અથવા અવાજબી સંબંધ હોય તે સિવાય તેને ભેદભાવપૂર્ણ અથવા અવાજબી કહી શકાય નહીં. વર્તમાન પ્રકરણમાં, ઉપર દર્શાવ્યા મુજબ હેતુ અને વર્ગીકરણ વચ્ચે સ્પષ્ટ સંબંધ છે અને તેથી પડકારવામાં આવેલી

અધિસૂચના ભેદભાવના દોષથી અથવા અવાજબી વર્ગીકરણથી પીડિત છે એવું કહી શકાય નહીં.

૮૬. તેવી જ રીતે, માત્ર લેવી લાદવામાં આવી હોવાના કારણે જો વ્યવસાય આર્થિક રીતે અલાભકારી બની જાય અથવા કોઈ મુશ્કેલી ઊભી થાય, તો તે જ કારણસર ઉક્ત લેવીને રદ કરવાનો આધાર બની શકતો નથી.

૮૭. માલવા બસ સર્વિસ (પ્રાઇવેટ) લિમિટેડ અને અન્ય વિ. પંજાબ રાજ્ય અને અન્યના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના ૧૯૮૩(૩) એસ.સી.સી. ૨૩૭ માં અહેવાલિત નિર્ણય પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે, જેમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે પરા ૨૧ અને ૨૨ માં નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું હતું :

“૨૧. અરજદારો તરફથી આગ્રહપૂર્વક રજૂ કરાયેલ આગલી દલીલ બંધારણના અનુચ્છેદ ૧૪ પર આધારિત છે. અરજદારોનું એવું કહેવું છે કે, મંચગાડી તરીકે ઉપયોગમાં લેવાતા મોટર વાહન પર વાર્ષિક કરરૂપે રૂપિયા ૩૫,૦૦૦/- વસૂલ કરીને, જ્યારે માલવાહક તરીકે ઉપયોગમાં લેવાતા મોટર વાહન પર દરવર્ષે માત્ર રૂપિયા ૧,૫૦૦/- વસૂલવામાં આવે છે, ત્યારે અધિનિયમ વૈરભાવપૂર્ણ ભેદભાવના દોષથી પીડિત બને છે અને તેથી તેને રદ કરવામાં આવવો જોઈએ. આ બાબતે કોઈ વિવાદ નથી કે નાણાકીય કાયદેસર વ્યવસ્થા પણ બંધારણના અનુચ્છેદ ૧૪ના આધીન છે. પરંતુ એ સુસ્થાપિત છે કે વિધાનમંડળે કેટલાક પર કર લાદવા માટે બધાં પર કર લાદવો અનિવાર્ય નથી. તે કરબાધ્યતાઓ લાદતી વખતે વ્યક્તિઓ અને વસ્તુઓનું વાજબી વર્ગીકરણ અપનાવી શકે છે. કરવેરા સંબંધિત કાયદાને માત્ર એટલા કારણે ભેદભાવપૂર્ણ કહી શકાતો નથી કે જુદી જુદી વસ્તુઓ અંગે જુદા જુદા કરદર નક્કી કરવામાં આવ્યા છે, જો એવું માનવું શક્ય હોય કે ઉક્ત વસ્તુઓ સ્પષ્ટ અને અલગ વર્ગોમાં આવે છે

અને કરવેરાના જુદા જુદા દરો લાદવાના હેતુ અને વર્ગીકરણ વચ્ચે વાજબી સંબંધ છે. માત્ર એટલી હકીકત કે કર અમુક માલ અથવા વ્યક્તિઓ પર વધુ ભારરૂપે પડે છે, તેનાથી જ તે અમાન્ય બની જાય એવું નથી. આ અદાલતે ખંડીગે શામ ભટ વિ. ધ એગ્રીકલ્ચરલ ઈનકમ-ટેક્સ ઓફિસર, (૧૯૬૩) ૩ એસ.સી.આર. ૮૦૯ : (એ.આઈ.આર. ૧૯૬૩ એસ.સી. ૫૯૧) માં નિરીક્ષણ કર્યું તેમ, કરવેરા કાયદાઓના સંબંધમાં માલ, વસ્તુઓ અથવા વ્યક્તિઓનું વર્ગીકરણ કરવાની વિધાનમંડળની સત્તા આવશ્યક રીતે વિશાળ અને લવચીક હોય છે, જેથી તે પોતાના કરવેરા પ્રણાલીને દરેક યોગ્ય અને વાજબી રીતથી અનુરૂપ બનાવી શકે. સમાજના સામાજિક અને આર્થિક જીવનમાં રહેલી જટિલતાઓને ધ્યાનમાં રાખતાં, અદાલતો કરવેરા કાયદાની બંધારણીયતા જાળવી રાખવાના પક્ષમાં વધુ સહેલાઈથી ઝુકે છે. આધુનિક વિધાનમંડળના કર્તવ્યોમાંનું એક કર્તવ્ય એ છે કે તે દ્વારા રજૂ કરાયેલા કરવેરાના ઉપાયોનો ઉપયોગ મહત્તમ સામાજિક હિત હાંસલ કરવા માટે કરવામાં આવે, અને આ સંદર્ભે વિધાનમંડળની પ્રજ્ઞા પર વિશ્વાસ રાખવો પડે. જ્યાં સુધી સંબંધિત નાણાકીય કાયદો સ્પષ્ટપણે ભેદભાવપૂર્ણ ન હોય ત્યાં સુધી અદાલતે ભેદભાવના આધાર પર તેને રદ કરવાથી નિવૃત્ત રહેવું જોઈએ. આ અમુક વ્યાપક સિદ્ધાંતો છે, જે આ અદાલતે પોતાના અનેક નિર્ણયો દ્વારા નિર્ધારિત કર્યા છે અને આ ચુકાદાને ઉદ્ધરણોથી ભારિત કરવાનો કોઈ આવશ્યકતા નથી. આ સિદ્ધાંતો લાગુ કરતાં દેખાય છે કે નિર્દિષ્ટ માર્ગ અથવા માર્ગો પર દરરોજ સરેરાશ આશરે ૨૬૦ કિલોમીટર મુસાફરી કરતી, અને લગભગ નિશ્ચિત પ્રમાણનું, જે હંમેશા ભીડભરેલું રહે છે, એવો વાહનવ્યવહાર ધરાવતી મંચગાડીઓ, અનિર્ધારિત માર્ગો પર માલ વહન કરતી જાહેર વાહકોથી ભિન્ન અને અલગ વર્ગમાં આવે છે. વધુમાં, જાહેર વાહકો રાજ્યમાં દરરોજ

સંચાલિત થતા જ હોય એવું નથી. મંચગાડીઓ અને જાહેર વાહકોને એકબીજાથી અલગ પાડતી અન્ય આર્થિક પરિબળો પણ છે. કોઈપણ વર્ગના મોટર વાહનો દ્વારા માર્ગોને થતો ઘસારો હંમેશા કરવેરા માટે મોટર વાહનોનું વર્ગીકરણ કરવાનો નિર્ધારક પરિબળ બની રહે એવું નથી. જી. કે. કૃષ્ણનના કેસ, (એ.આઈ.આર. ૧૯૭૫ એસ.સી. ૫૮૩) (પૂર્વોક્ત), માં આ અદાલતે મંચગાડીઓ અને કરારગાડીઓ વચ્ચે કરાયેલ વર્ગીકરણ, જ્યારે બંને મુસાફરો વહન કરવા માટે પ્રવૃત્ત હોય, તેને સમર્થન આપવા માટે આપેલા કારણો, મુસાફરો વહન કરતી મંચગાડીઓ અને માલ પરિવહન કરતી જાહેર વાહકો વચ્ચે કરાયેલા વર્ગીકરણના આ કેસ માટે સંબંધિત નથી. અરજદારોએ ઉપરોક્ત આધાર પર આક્ષેપિત વસૂલાત ભેદભાવના દોષથી પીડિત છે એવું માનવા માટે અદાલત સમક્ષ પૂરતી સામગ્રી રજૂ કરી નથી.

૨૨. અંતમાં એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે આ વસૂલીનો સ્વભાવ લગભગ જમી સમાન છે અને અરજદારોને સ્ટેજ કેરેજ સંચાલકો તરીકેનો પોતાનો ધંધો બંધ કરવો પડશે. એવું જણાવવામાં આવે છે કે આ કેસમાં વસૂલીમાં વધારો કરવામાં આવ્યો તે પહેલાં જ મુસાફરી ભાડાંમાં આશરે ૪૩ ટકા વધારો કરવાની મંજૂરી આપવામાં આવી હતી અને જો સંચાલકોને એવું લાગે કે તે માટે યોગ્ય કારણ છે, તો દરોમાં વધારો કરવા રાજ્ય સરકાર સમક્ષ રજૂઆત કરવી તેમના માટે હાલમાં પણ ખુલ્લી છે. પરંતુ કેસના તથ્યો અને પરિસ્થિતિઓમાં, અમને એવું માનવું શક્ય લાગતું નથી કે વિવાદિત વસૂલી અરજદારોના ધંધો ચલાવવાની સ્વતંત્રતા પર અયોગ્ય પ્રતિબંધ મૂકે છે. પ્રાગ આઈસ એન્ડ ઓઈલ મિલ્સ વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા, (૧૯૭૮) ૩ એસસીઆર ૨૯૩ (એઆઈઆર ૧૯૭૮ એસસી ૧૨૯૬) માં મસ્ટર્ડ ઓઈલ પ્રાઈસ કન્ટ્રોલ ઓર્ડર, ૧૯૭૭ ને યથાવત્

રાખતાં આ અદાલતને જે બાબતો પ્રભાવિત કરનાર બની હતી, તેવા સમાન વિચાર અહીં પણ લાગુ પાડવા યોગ્ય છે. ચદ્ધપિ મુસાફરોને આપવામાં આવતી ટિકિટો પર ઓછો પરતાવો નક્કી કરવામાં સ્ટેજ કેરેજના સંચાલકો પ્રત્યેની સ્પષ્ટ અાન્યાયને પ્રોત્સાહિત કરવું જોઈએ નહીં, તો પણ સંચાલકો તેમના મુસાફરો પાસેથી મહત્તમ જે ભાડું વસૂલ કરી શકે તે નક્કી કરતી સરકારના આદેશની માન્યતા માટે મૂડીરોકાણ પર વાજબી પરતાવો અથવા નફાનો વાજબી દર અનિવાર્ય શરત બની શકે નહીં. માત્ર એટલા માટે પણ એવું કહી શકાય નહીં કે નવી વસૂલીના પરિણામે કોઈ ધંધો આર્થિક રીતે અલાભકારી બની જાય, તો નવી વસૂલી એ ઉક્ત ધંધો ચલાવવાના મૂળભૂત અધિકાર પર અયોગ્ય પ્રતિબંધ સમાન ગણાશે. હકીકતમાં, જો રાજ્ય સરકારને એવું લાગે કે એવું કરવું જરૂરી છે, તો તેને ભાડામાં કોઈ પણ ફેરફારો કરવાની છૂટ છે. પરંતુ વિવાદિત વસૂલી અમલમાં આવ્યા પછી સ્ટેજ કેરેજનું સંચાલન આર્થિક રીતે અલાભકારી બની ગયું છે, એવા આધાર પર આ વિવાદિત વસૂલીને રદ કરી શકાતી નથી. વધુમાં, અરજદારોએ રજૂ કરેલી સામગ્રી પરથી પણ ખરેખર ધંધો આર્થિક રીતે અલાભકારી બન્યો છે કે નહીં તે નક્કી કરવા માટે પૂરતું આધાર મળતું નથી. તેથી, આ આધાર પણ અમને ગુણરહિત જણાય છે.”

૮૮. ભારત સંઘ તરફથી હાજર વિદ્વાન વકીલે નીચેના નિર્ણયો પર પણ અવલંબન મૂક્યું છે :

(૧) ગુજરાત અંબુજા સિમેન્ટ્સ લિ. વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા,

૨૦૦૫(૧૮૨) ઈ.એલ.ટી. ૩૩ (એસ.સી.);

(૨) ઓલ ઇન્ડિયા ફ્રેડન. ઓફ ટેક્સ પ્રેક્ટિશનર્સ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા, ૨૦૦૭(૭) એસ.ટી.આર. ૬૨૫ (એસ.સી.);

(૩) માલવા બસ સર્વિસ (પ્રાઇવેટ) લિમિટેડ અને અન્ય વિ. પંજાબ રાજ્ય અને અન્ય, (૧૯૮૩)૩ એસ.સી.સી. ૨૩૭;

(૪) મૈસૂર રાજ્ય અને અન્ય વિ. એમ.એલ. નાગડે અને ગડગ તથા અન્ય, (૧૯૮૩)૩ એસ.સી.સી. ૨૫૩.

તરફથી રજૂ કરાયેલ રજૂઆતોનો સારાંશ

રીટ-અરજદારોના :

૮૯. આમ, રિટ-અરજદારોની તરફથી આગ્રહપૂર્વક રજૂ કરવામાં આવેલી દલીલોનો સાર અને તાત્પર્ય એ છે કે, સીઆઈએફ મામલાઓમાં, આયાતકાર અને માલના વિક્રેતા, વાટાઘાટ કરીને તથા પૂર્વનિર્ધારિત કિંમતે માલના વેચાણ અને ખરીદી માટે કરારમાં પ્રવેશે છે. આવા મામલાઓમાં માલનો ખરીદદાર/આયાતકાર, માલને ખરીદદાર/આયાતકાર સુધી પહોંચાડવાની વ્યવસ્થા કરવા માટે વિક્રેતા દ્વારા અપનાવવામાં આવેલી પદ્ધતિ અને/અથવા થયેલા ખર્ચોથી સંબંધિત નથી અને માલની સુરક્ષિત ડિલિવરી સુનિશ્ચિત કરવાની સંપૂર્ણ જવાબદારી વિક્રેતાની જ હોય છે. આવા વ્યવહારોમાં, વિક્રેતા અને પરિવાહક (શિપિંગ લાઇન) વચ્ચેની વ્યવસ્થાની શરતોથી ખરીદદાર/આયાતકાર અજાણ હોય છે અને અન્યથા પણ તેને ઉક્ત વ્યવસ્થા સાથે કોઈ લેવાદેવા નથી. તેથી, સીઆઈએફ મામલાઓમાં બે મહત્વપૂર્ણ તત્વો છે. પ્રથમ, ખરીદદાર/આયાતકારને માત્ર માલની ખરીદીમાં જ રસ હોય છે અને પરિવહન તથા વીમાની વ્યવસ્થા સાથે તેનો કોઈ સંબંધ નથી; અને બીજું, ખરીદદાર/આયાતકારના હાથે ખરીદદાર/આયાતકાર અને

વિક્રેતા વચ્ચે વાટાઘાટથી નક્કી કરાયેલી કિંમતે પરિવહન ખર્ચનો કોઈ અલગથી ઓળખી શકાય એવો ઘટક રહેલો નથી. તેથી, આવા મામલાઓમાં વિદેશી વિક્રેતા અને ખરીદદાર/આયાતકાર વચ્ચેનો એકમાત્ર વ્યવહાર માલની ખરીદીનો જ હોય છે અને ખરીદદાર/આયાતકારના સંદર્ભમાં તેમાં સેવાનો કોઈ તત્વ સંકળાયેલો નથી. માલના આયાતકાર તરીકે, રિટ-અરજદાર, કસ્ટમ્સ અધિનિયમના હેતુસર સંપૂર્ણ સીઆઈએફ મૂલ્ય જાહેર કરે છે અને કસ્ટમ્સ શુલ્ક તથા સંકલિત કર તરફ યોગ્ય રકમ ચુકવે છે. ત્યારબાદ, સીએજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦૨)નો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો, જેમાં 'સેવાઓ' શબ્દને માલ, નાણાં અને પ્રતિભૂતિ સિવાયની એવી કોઈપણ વસ્તુ તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યો છે, જેના માટે અલગ પ્રતિફળ વસૂલવામાં આવે છે. આ સ્વીકારેલી હકીકત છે કે કોઈ અલગ પ્રતિફળ વસૂલવામાં આવતું નથી. આ પણ સ્વીકારેલી હકીકત છે કે માલના પરિવહન માટે ખરીદદાર/આયાતકારો દ્વારા કોઈ અલગ ઘટક ચૂકવવામાં આવતો નથી અને તેથી આઈજીએસટીની વસૂલાત આકર્ષે તેવી સેવા આપવામાં આવી હતી, એવી પૂર્વધારણા પર આધારિત વિભાગની માંગ સંપૂર્ણપણે નિરાધાર અને ગુણરહિત છે. તેના સમર્થનમાં, રિટ-અરજદારે કસ્ટમ્સ અધિનિયમની જોગવાઈઓ અને વધુ વિશેષ કરીને કસ્ટમ્સ મૂલ્યાંકન નિયમો સાથે વાંચવાની કસ્ટમ્સ અધિનિયમની કલમ ૧૪ને પણ ઉજાગર કરી, જેથી એ દર્શાવી શકાય કે માલની આયાત સમયે રિટ-અરજદાર દ્વારા જાહેર કરાયેલ માલનું મૂલ્ય સીઆઈએફ મૂલ્ય છે અને કોઈપણ પરિવહન ખર્ચ માટે કોઈ અલગ મૂલ્ય જાહેર કરવામાં આવતું નથી. રિટ-અરજદારોએ માલની આયાત ઉપર લાગુ પડતું કસ્ટમ્સ શુલ્ક અને સંકલિત માલ અને સેવા કર ચૂકવી દીધો છે અને રિટ-અરજદાર દ્વારા બીજી કોઈ રકમ ચૂકવવામાં આવેલી કે ચૂકવવાપાત્ર નહોતી.

૯૦. આંતર-રાજ્ય પુરવઠા પર સંકલિત કરના આદાન અને વસૂલાત અંગે જોગવાઈ કરતી આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૫ પર મજબૂત નિર્ભરતા રાખવામાં આવી છે. ત્યારબાદ, ઉક્ત અધિનિયમની કલમ ૭ એવા કિસ્સાઓ માટે જોગવાઈ કરે છે, જે 'આંતર-રાજ્ય પુરવઠા' શબ્દપ્રયોગ હેઠળ આવરી લેવાયેલા છે. ઉક્ત કલમની ઉપકલમ (૪) એ જોગવાઈ કરે છે કે ભારતના પ્રદેશમાં આયાત કરાયેલ સેવાઓના પુરવઠાને આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યની પ્રક્રિયામાં થયેલા સેવાઓના પુરવઠા તરીકે ગણવામાં આવશે, અને તેથી એ અર્થ નિષ્પન્ન થાય છે કે સેવાઓની આયાત પર આઈ.જી.એસ.ટી. વસૂલપાત્ર થશે.

૯૧. તેથી, ઉક્ત અધિનિયમની કલમ ૨(૧૧) નો સંદર્ભ લઈ શકાય, જેમાં 'સેવાઓની આયાત' શબ્દસમૂહની વ્યાખ્યા એવી કરવામાં આવી છે કે કોઈપણ સેવાનો પુરવઠો, જ્યાં (૧) સેવાનો પુરવઠાકર્તા ભારતની બહાર સ્થિત હોય; (૨) સેવાનો પ્રાપ્તિકર્તા ભારતમાં સ્થિત હોય; અને (૩) સેવાના પુરવઠાનું સ્થળ ભારતમાં હોય. આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૨૪) વધુમાં જોગવાઈ કરે છે કે આ અધિનિયમમાં વપરાયેલા અને વ્યાખ્યાયિત ન કરાયેલા, પરંતુ કેન્દ્રીય માલ અને સેવા કર અધિનિયમમાં વ્યાખ્યાયિત શબ્દો અને અભિવ્યક્તિઓને તે અધિનિયમોમાં તેમને અપાયેલો જ અર્થ રહેશે. સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૯૩) માલ અથવા સેવા અથવા બંનેના પુરવઠાના 'પ્રાપ્તિકર્તા' શબ્દની વ્યાખ્યા એવી કરે છે કે (એ) જ્યાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા માટે પ્રતિફળ ચૂકવવાનું હોય, ત્યાં તે પ્રતિફળ ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ; (બી)... અને (સી) જ્યાં કોઈ વ્યક્તિને આપવામાં આવેલી સેવાના પુરવઠા માટે કોઈ પ્રતિફળ ચૂકવવાનું ન હોય, ત્યાં જેને સેવા આપવામાં આવે તે વ્યક્તિ. વર્તમાન કેસના તથ્યોમાં, આઈ.જી.એસ.ટી.ની માંગ શિપિંગ લાઈન્સ દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવેલા, પરંતુ વિદેશી વેચનારને સંબંધિત, ભાડા ઘટક પર

છે. રિટ અરજદારો પરિવહનના તે કરારના પક્ષકાર નથી, જે વિદેશી વેચનાર અને વિદેશી શિપિંગ લાઇન વચ્ચે, કેસ મુજબ, વહાણ મુજબ અથવા વાર્ષિક કરાર હેઠળ કરવામાં આવ્યો હોઈ શકે. ઉપરાંત, આવી સેવાઓ માટેનું પ્રતિફળ માત્ર વિદેશી વેચનાર અને શિપિંગ લાઇન વચ્ચેનો જ વિષય છે અને તે પ્રતિફળ શિપિંગ લાઇનને વિદેશી વેચનાર જ ચૂકવે છે. આવી પરિસ્થિતિમાં, એ સ્પષ્ટ છે કે સેવાની કોઈ આયાત થતી નથી અને ઉક્ત ઘટક પર કોઈ આઈ.જી.એસ.ટી. જવાબદારી આકર્ષિત થાય તે માટે રિટ અરજદાર સેવાનો પ્રાપ્તકર્તા નથી.

૯૨. આ બાબતોની સુનાવણી દરમિયાન, અમારી તરફથી સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૯૩) હેઠળ આપવામાં આવેલી 'સેવાના પ્રાપ્તકર્તા' ની વ્યાખ્યાની વ્યાપ્તિ અંગે એક પ્રશ્ન ઉઠાવવામાં આવ્યો હતો અને વિદ્વાન વકીલ સમક્ષ એવો પ્રશ્ન મૂકવામાં આવ્યો હતો કે સેવાનો લાભાર્થી સેવાનો પ્રાપ્તકર્તા ગણાવી શકાય કે નહીં. તેના જવાબમાં, અધિનિયમની કલમ ૨(૯૩) હેઠળ આપવામાં આવેલી 'પ્રાપ્તકર્તા' ની વ્યાખ્યાનો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો હતો અને તે બાબત ઉપર ભાર મૂકવામાં આવ્યો હતો કે કોઈ વ્યક્તિ ત્યારે જ પ્રાપ્તકર્તાના સ્થાને આવે જ્યારે તે આવી સેવાઓ માટે પ્રતિફળ ચૂકવવા જવાબદાર હોય. સીઆઈએફના કેસોમાં, માલના ખરીદદાર/આયાતકર્તાનો શિપિંગ લાઇન સાથે કોઈ કરાર કે ગોઠવણ હોતી નથી અને તેથી, ખરીદદાર/આયાતકર્તાને ક્યારેય એવો વ્યક્તિ કહી શકાય નહીં કે જેણે કોઈ સેવાઓ પ્રાપ્ત કરવા માટે પ્રતિફળ ચૂકવ્યું હોય. પ્રતિફળની ચૂકવણી કરવાની જવાબદારી, તે એકલ કન્ટેનર આધારિત હોય, જહાજ આધારિત હોય કે વાર્ષિક આધારિત હોય, તે વેચનાર અને શિપિંગ લાઇન વચ્ચેનો વિષય છે અને વિદેશી વેચનાર જ પ્રતિફળ ચૂકવે છે અને કાયદેસર રીતે સેવાનો પ્રાપ્તકર્તા છે. ઉપરોક્ત રજૂઆતના સમર્થનમાં, 'ચૂકવવું' અને 'વહન કરવું' શબ્દો વચ્ચેનો તફાવત મૂલવવો જરૂરી હોવાનું દર્શાવવામાં

આવ્યું હતું. માલના અંતિમ પ્રાપ્તકર્તા તરીકે, રિટ-અરજદારે સીઆઈએફ આધારે માલની ખરીદી માટે ચૂકવવામાં આવેલી સંચિત કિંમતે માલના પરિવહન માટે થયેલો ખર્ચ વહન કર્યો હોઈ શકે, પરંતુ કોઈ પણ પરિસ્થિતિમાં એવું કહી શકાય નહીં કે રિટ-અરજદારે કોઈ સેવા પ્રાપ્ત કરવા માટે પ્રતિફળ ચૂકવ્યું છે. ત્યારબાદ, સમાન પ્રકારના એક સ્થાનિક વ્યવહારનો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો હતો જેમાં સ્થાનિક વેચનાર પૂર્વનિર્ધારિત કિંમતે ખરીદદારના પરિસરમાં માલ પહોંચાડવાનો ઉપક્રમ કરે છે. એવું દર્શાવવામાં આવ્યું હતું કે આવા કેસોમાં, વેચનાર માલના પરિવહનની જવાબદારી લે છે અને આ સંદર્ભે પરિવહનકાર સાથે સ્વતંત્ર રીતે કરાર કરે છે. એ પણ દર્શાવવામાં આવ્યું હતું કે સ્થાનિક વ્યવસ્થામાં સેવા આચારના કેસમાં માલપરિવહન સેવાઓ પણ રિવર્સ ચાર્જ મિકેનિઝમ હેઠળ આવે છે, જ્યાં કર સેવાના પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા ચૂકવવાનો રહે છે. આવા કેસોમાં, વિભાગની સમજ અને વલણ એ છે કે પરિવહન સેવાનો પ્રાપ્તકર્તા વેચનાર છે, કારણ કે તેણે પ્રતિફળ ચૂકવ્યું છે. એવું રજૂ કરવામાં આવ્યું હતું કે અધિનિયમ હેઠળ વ્યાખ્યાયિત 'પ્રાપ્તકર્તા' શબ્દ સ્થાનિક વ્યવહાર અને વિદેશી વ્યવહાર વચ્ચે કોઈ ભેદ કરતો નથી અને તેની વ્યાખ્યા અલગ અલગ માપદંડ પર કરી શકાતી નથી. વધુમાં, રિટ-અરજદારે કોઈપણ સેવાના પ્રાપ્તકર્તા નહોતા તે બાબત ઉજાગર કરવા માટે ખાસ કરીને એવું રજૂ કરવામાં આવ્યું હતું કે જો વિદેશી સપ્લાયર શિપિંગ લાઈન દ્વારા આપવામાં આવેલી સેવાઓ માટેનું પ્રતિફળ ચૂકવવામાં નિષ્ફળ જાય, તો સપ્લાયર દ્વારા થયેલી એવી બિનચૂકવણી માટે માલના ખરીદદાર સામે શિપિંગ લાઈનને કોઈ કાનૂની કાર્યવાહી કરવાનો કોઈ આધાર રહેતો નથી.

૯૩. રિટ-અરજદારે વધુમાં રજૂ કર્યું કે સીઆઈએફ કેસમાં વિદેશી વેચનાર દ્વારા વિદેશી શિપિંગ લાઈન મારફતે ગોઠવવામાં આવેલ ઓશન ફ્રેઈટ પર આઈજીએસટીની વસૂલી પ્રતિનિધિત્વિત કાયદાનિર્માણની રંગીન કસરત

હતી અને પોતે અધિનિયમની જ પરિધિની બહાર હતી. આ સંદર્ભે આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧ સાથે સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦૯) અને કલમ ૨(૫૬) વાંચીને તેનો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો હતો, જેથી દર્શાવી શકાય કે અધિનિયમની જોગવાઈઓ માત્ર ભારતના પ્રદેશોમાં જ લાગુ પડતી હતી. ત્યારબાદ આ હકીકતનો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો કે પરિવહન સેવા પૂરી પાડવાના કરાર, ભલે તે કેસ-ટુ-કેસ ધોરણે હોય, વહાણ આધારિત હોય કે વાર્ષિક આધારિત હોય, તે વિદેશી વેચનાર અને વિદેશી શિપિંગ લાઈન વચ્ચે હતા. એવું રજૂ કરવામાં આવ્યું કે ઉપરોક્ત મુજબ, એકવાર સ્પષ્ટ થઈ જાય કે સેવા વ્યવહાર સેવા આયાત ગણાતો નહોતો, તો સ્પષ્ટ થઈ જાય કે એવો સેવા વ્યવહાર અધિનિયમની પરિધિની બહાર હતો અને આવા વિદેશી વ્યવહાર પર કોઈ વસૂલી લાદી શકાતી નહોતી.

૯૪. અધિનિયમનું અવલોકન કરતાં જણાય છે કે માલ અથવા સેવાઓના પુરવઠા માટે ચૂકવણી કરવાની જવાબદારી પુરવઠાકર્તા પર છે. તેમ છતાં, ઉક્ત નિયમથી ભિન્ન જોગવાઈ કલમ ૫ ની ઉપકલમ ૩ માં કરવામાં આવી છે, જેમાં જોગવાઈ છે કે સરકાર, જાહેરનામા દ્વારા, માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના એવા પુરવઠાની શ્રેણીઓ નિર્દિષ્ટ કરી શકે છે, જેના પરનો કર એવા માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પ્રાપક દ્વારા રિવર્સ ચાર્જના આધારે ચૂકવવાનો રહેશે અને આ અધિનિયમની તમામ જોગવાઈઓ એવા પ્રાપકને એ રીતે લાગુ પડશે જાણે તે આવા માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા સંબંધે કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ હોય. વર્તમાન કેસમાં, રિટ-અરજદાર ન તો સેવાઓનો પુરવઠાકર્તા છે અને ન તો સેવાઓનો પ્રાપક છે અને તેથી, પરિવહન સેવાના વ્યવહારનો તૃતીય પક્ષ એવા આયાતકાર પર લાદવા માંગવામાં આવેલ આકારણી સ્પષ્ટપણે ગેરકાયદેસર અને અમાન્ય છે.

૯૫. આવી પરિસ્થિતિઓમાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે સી.આઈ.એફ. કેસોમાં ઓશન ફ્રેઈટ પર આઈ.જી.એસ.ટી.ની વસૂલી અધિકારક્ષેત્રવિહોણી છે. આગળ એવી પણ રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે, માન્ય રાખીએ કે આવી વસૂલી કાયદેસર અને માન્ય હોય, તો પણ કોઈપણ પરિસ્થિતિમાં માલના આયાતકારને સેવાઓનો ગ્રહિતા ગણાવીને એવા આયાતકાર પાસેથી આઈ.જી.એસ.ટી.ની માંગણી કરી શકાય નહીં.

ના વતી રજૂ કરવામાં આવેલ દલીલોનો સારાંશ

ભારતનું સંઘ :

૯૬. સૂચનાઓનું સમર્થન કરતાં ભારત સંઘ તરફથી રજૂ કરાયેલી દલીલોનો સાર અને તાત્પર્ય એ છે કે તેને શિપિંગ લાઈનો તરફથી અનેક રજૂઆતો પ્રાપ્ત થઈ હતી, જેમાં એવું જણાવાયું હતું કે આવકમુખી પરિવહન ઉપર સેવા કરની વસૂલાતને ધ્યાનમાં રાખીને એફ.ઓ.બી. કરારોને સી.આઈ.એફ. કરારોમાં પરિવર્તિત કરવામાં આવી રહ્યા હતા અને આવા કરારો બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં (અર્થાત્ ભારતની બહાર) કરવામાં આવી રહ્યા હતા. આવકમુખી માલપરિવહન બાબતે ભારતીય શિપિંગ લાઈનો તથા વિદેશી શિપિંગ લાઈનો બન્નેએ કરનો બોજ વહન કરે તે સુનિશ્ચિત કરવા માટે, આયાતકારોને આયાતી કાર્ગોના આવકમુખી પરિવહનની સેવાને લગતો કર ચુકવવા માટે જવાબદાર બનાવવાનો પ્રયત્ન કરવામાં આવ્યો, કારણ કે ભારતમાં માલપરિવહન માટે વિદેશી પુરવઠાકર્તા સાથે કરાર કરતી વિદેશી શિપિંગ લાઈનો પાસેથી તે વસૂલ કરવો શક્ય નહોતો.

૯૭. ભારત સંઘનો એવો મામલો છે કે સૂચના મનસ્વી નથી અને તેનો હેતુ ભારતીય શિપિંગ લાઈન્સને સમાન સ્પર્ધાત્મક અવકાશ ઉપલબ્ધ કરાવવાનો છે.

૯૮. ભારત સંઘ તરફથી રજૂ કરવામાં આવેલી દલીલોનો સાર અને તાત્પર્ય એ છે કે આયાત ભાડા સેવા પર વિવાદિત અધિસૂચનાઓ દ્વારા લાદવામાં આવેલ કર આયાતકાર માટે વધારાના ખર્ચનું પરિણામ લાવતો નથી, કારણ કે માલના આંતરિક પરિવહન પર તેમજ આયાત ભાડા સેવાઓ પર આયાતકાર દ્વારા ચૂકવેલ જી.એસ.ટી. તેમને આઈ.ટી.સી. તરીકે ઉપલબ્ધ છે.

ચર્ચા

૯૯. કારણ કે અમે સંપૂર્ણપણે નવી કરવ્યવસ્થાની તપાસ કરી રહ્યા છીએ, તેથી અમારે જી.એસ.ટી.ની મુખ્ય વિશેષતાઓ પર નજર કરવી આવશ્યક છે. જી.એસ.ટી.ની મુખ્ય વિશેષતાઓનું કેરળ વડી અદાલતે શીન ગોલ્ડન જવેલ્સ (ઇન્ડિયા) પ્રા. લિ. વિ. સ્ટેટ ટેક્સ ઓફિસર, જેનો અહેવાલ (૨૦૧૯) ૬૨ જી.એસ.ટી.આર. ૨૦૭ માં પ્રકાશિત થયેલ છે, તે કેસમાં અત્યંત વિસ્તૃત રીતે પરીક્ષણ અને ચર્ચા કરી છે.

જી.એસ.ટી. – પરિચય:

૧૦૦. સંઘાત્મક બંધારણીય વ્યવસ્થામાં, અધિનસ્તતા કરતાં સંકલન માર્ગદર્શક ભાવના છે. રાજ્યઓ અને સંઘ, ઘટકો તરીકે, વિધાન અને શાસનના ક્ષેત્રો નિર્ધારિત કરેલાં છે. સ્પષ્ટપણે પરિભાષિત વિધાનક્ષેત્રો સાથે, બંનેમાંથી કોઈપણ અન્યના વિધાનક્ષેત્રમાં અતિક્રમણ કરી શકતું નથી — જો કે અવશિષ્ટ સત્તાઓ સંઘ પાસે રહેલી છે. સત્તાવિભાજનનું જેટલું સતર્કતાપૂર્વક રક્ષણ નાણાકીય ક્ષેત્રમાં થાય છે, એટલું અન્ય કોઈ ક્ષેત્રમાં થતું નથી. ભારત જે કલ્યાણકારી રાષ્ટ્ર છે, તેમાં કરવેરો તેની કટિહાડ સમાન

આધારરચના છે; વિધાનક્ષેત્રો જેટલા અલગ છે, તેટલાં જ પરસ્પર સંકળાયેલા પણ છે, જેમ મેરુદંડના ખંડો હોય છે.

૧૦૧. એવું કહીને, ૧૦૧મો બંધારણીય સુધારો બંધારણીય લોકશાહીઓમાં લગભગ અદ્વિતીય એવો યુગપ્રવર્તક સંઘીય પરાક્રમ છે. હું કહી શકું કે, તે પરસ્પર વિરુદ્ધ કરવેરા પ્રણાલીઓથી વધારાયેલી રાજકોષીય ગૂંચવણ સામે કરવામાં આવેલો બંધારણીય અંતિમ પ્રહાર છે. કદાચ, આ સુધારો સહકારી સંઘવાદના શિખરને ચિહ્નિત કરે છે. તેણે એક બંધારણીય સંસ્થા પણ રચી છે – જીએસટી પરિષદ.

૧૦૨. જેમ જેમ સંવિધાનિક લોકશાહીઓને અનુભવ મળ્યો છે, તેમ તેમ ન્યાયની ચુટોપિયન કલ્પનાને ઉપયોગિતાવાદી દૃષ્ટિકોણે સ્થાન આપ્યું છે. ભૌતિક સુખાકારી અથવા ઉન્નતિ સારા શાસનની ઓળખ બની ગઈ છે. તેથી, કાનૂનનું આર્થિક વિશ્લેષણ સરળ ન્યાયની કલ્પનાને બદલે આર્થિક કાર્યક્ષમતા અને સંપત્તિના મહત્તમીકરણની કલ્પનાને સ્થાન આપે છે. નિશ્ચિતપણે, ફ્રાન્સ જેવા દેશોએ ૧૯૫૦ના દાયકામાં જીએસટી વ્યવસ્થા સફળતાપૂર્વક સ્વીકારી હતી. કેનેડા જેવી સંઘીય રાજકીય વ્યવસ્થાઓએ પણ ૧૯૮૦ના દાયકામાં એમએસટી (મેન્યુફેક્ચરર્સ સેલ્સ ટેક્સ) ને જીએસટી (ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસિસ ટેક્સ) થી બદલી નાખ્યો હતો. ભારત થોડું મોડું આ નાણાકીય સુધારાની લહેરમાં જોડાયું. શરૂઆતમાં તે સંકોચપૂર્વક હતું, પરંતુ આ નવી સંઘીય નાણાકીય દિશામાં તે દઢનિશ્ચયી છે.

૧૦૩. આ સંકલ્પનાને યોગ્ય પરિપ્રેક્ષ્યમાં મૂકવા માટે, જીએસટી એ ઉત્પાદકથી લઈને ઉપભોક્તા સુધી માલ અને સેવાઓના પુરવઠા પર લાગતો એકમાત્ર કર છે. દરેક તબક્કે ચૂકવાયેલ ઈનપુટ કરનો જમા આગળના મૂલ્યવર્ધનના તબક્કે ઉપલબ્ધ રહેશે. આ પ્રક્રિયા જીએસટીને દરેક તબક્કે

મૂલ્યવર્ધન પર લાગતા કર તરીકે બનાવે છે. તેથી, પુરવઠા શ્રેણીમાં અંતિમ વેપારી દ્વારા વસૂલવામાં આવેલ જીએસટીનો ભાર, અગાઉના બધા તબક્કાઓ પર સમાયોજનના લાભ સાથે, માત્ર ઉપભોક્તા જ વહન કરશે.

૧૦૪. અન્ય શબ્દોમાં કહીએ તો, કરપાત્ર ઘટના પરથી ધ્યાન હટાવીને ગંતવ્ય આધારિત કરવેરા તરફ કેન્દ્રિત કરવામાં આવ્યું હતું. આ રીતે વધારાની કરચુકવણીની અનિષ્ટતા અથવા કર ઉપર કર લાગવાની મુશ્કેલી ટાળવામાં આવે છે. તેથી સૂત્ર આ છે: એક રાષ્ટ્ર-એક બજાર-એક કર.

૧૦૫. કરવેરાના અસ્પષ્ટ ક્ષેત્રમાં બનેલો કોઈ નવોદિત કાયદો પ્રારંભિક અનેક મુશ્કેલીઓનો સામનો કરતો હોય છે. જીએસટી પણ તેનો અપવાદ નથી. પૂર્ણતાની દિશામાં આગળ વધતાં જીએસટીમાં વિધાનાત્મક અને ન્યાયિક, બન્ને સ્તરે, હજુ ઘણું અનિશ્ચિતતા નિવારણ બાકી છે. આ ગૂંચવણ અને અસંગતિના દિવસો છે: અનેક મતપ્રવાહો, અનેક અર્થઘટનો, અને ન્યાયશાસ્ત્રીય સ્તરે અનેક અસ્પષ્ટ ઉચ્ચારો.

જીએસટી: ઉદ્ભવ:

૧૦૬. ક્રાંતિકારી પરોક્ષ કર પ્રણાલી તરીકે તેના અમલમાં આવવા પહેલાં, માલ અને સેવા કર (જી.એસ.ટી.) દાયકાથી વધુ સમય સુધી સંસદીય વિચારાધીન રહ્યો હતો. તમામ માલ અને સેવાઓને આવરી લેતા સુસંગત પરોક્ષ કર તરીકે તેની આવશ્યકતા અંગેનો ઉલ્લેખ ઈ.સ. ૨૦૦૪માં જ દસ્તાવેજીકૃત કરવામાં આવ્યો હતો. તે વર્ષે રાજકોષીય જવાબદારી અને અંદાજપત્ર વ્યવસ્થાપનના અમલીકરણ બાબતની કાર્યબળે તેના અહેવાલમાં આ આવશ્યકતા પર ભાર મૂક્યો હતો. જોકે, જી.એસ.ટી. તરફ પરિવર્તન અંગેની પ્રથમ સત્તાવાર જાહેરાત ભારત સરકારે ઈ.સ. ૨૦૦૬-૦૭માં

(અંદાજપત્ર ભાષણમાં) કરી હતી. સરકારની પ્રતિબદ્ધતાનું પુનરોચ્ચાર ઈ.સ. ૨૦૦૮-૦૯ના અંદાજપત્ર ભાષણમાં પણ કરવામાં આવ્યું હતું. પરંતુ ભારત સરકારે જી.એસ.ટી. તરફના પરિવર્તન માટેનું પ્રથમ પગલું ત્યારે ભર્યું જ્યારે તેણે ઈ.સ. ૨૦૦૯-૧૦ના અંદાજપત્રમાં અમુક નીતિગત ફેરફારોની જાહેરાત કરી.

૧૦૭. ત્યારબાદનું અગત્યનું સીમાચિહ્ન નવેમ્બર ૨૦૦૯ માં સશક્ત સમિતિ દ્વારા જાહેર કરાયેલ “ભારતમાં માલ અને સેવા કર અંગેનું પ્રથમ ચર્ચાપત્ર” હતું. પ્રસ્તાવિત સુધારાના પરિઘો અને જી.એસ.ટી. મોડેલની સૂક્ષ્મતાઓને જાહેરરૂપે રેખાંકિત કરતું આ પ્રથમ અધિકૃત દસ્તાવેજ હતું.

૧૦૮. હકીકતમાં, પ્રથમ ચર્ચાપત્રે જી.એસ.ટી. અમલમાં મૂકવા માટે સંવિધાનમાં સુધારો કરવાની યુક્તિ સ્પષ્ટ કરી હતી. તેમાં નોંધવામાં આવ્યું હતું કે જ્યાં સુધી કેન્દ્રને સેવાઓ તથા ઉત્પાદનના તબક્કા સુધીના માલ પર કર લગાવવાની સત્તા પ્રાપ્ત છે, ત્યાં સુધી રાજ્યોને માલના વેચાણ પર કર લગાવવાની સત્તા છે. રાજ્યોને સેવાઓના પુરવઠા પર કર લાદવાની સત્તા નથી, જ્યારે કેન્દ્રને વેચાણ પર કર લાદવાની સત્તા નથી. તેથી, તેણે એવા સંવિધાનિક સુધારાની ભલામણ કરી હતી, જેમાં જી.એસ.ટી.ના સુમેળસભર માળખા માટેની એવી વ્યવસ્થા સમાવવામાં આવે કે જે સંઘીય બંધારણને પ્રતિકૂળ અસર ન પહોંચાડે.

૧૦૯. ત્યારબાદ, કેન્દ્ર અને રાજ્યો વચ્ચેની ચર્ચા-વિમર્શ, જેને સશક્ત સમિતિએ સહાય પૂરી પાડી, તેના પરિપ્રેક્ષ્યમાં જી.એસ.ટી. અમલમાં લાવવા માટેની બંધારણીય સુધારા પ્રક્રિયા શરૂ થઈ. તેના પરિણામે “બંધારણ (એક સો પંદરમો સુધારો) વિધેયક, ૨૦૧૧” આવ્યું. તે બાદ તે લુપ્ત થઈ જતાં,

૨૦૧૪નું સુધારા વિધેયક (સંસદ દ્વારા પસાર કરાયેલ મુજબ) આવ્યું. ૮ સપ્ટેમ્બર ૨૦૧૬ના રોજ પસાર થયેલ આ વિધેયક “બંધારણ (એક સો પહેલો સુધારો) અધિનિયમ, ૨૦૧૬” બન્યું.

૧૧૦. સપ્ટેમ્બર ૨૦૧૬ માં રચાયેલ જીએસટી કાઉન્સિલ, એક સંવિધાનિક સંસ્થા છે, જેમાં તેના સભ્યો તરીકે સંઘ અને રાજ્યોના, તેમજ વિધાનસભા ધરાવતા કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશોના, નાણાં પ્રધાનોનો સમાવેશ થાય છે. તેને “મોડેલ જીએસટી કાયદાઓ, પુરવઠાના સ્થળનું નિર્ધારણ કરવા માટેના સિદ્ધાંતો, કરની વસૂલી, જીએસટીની રચના, વિવાદ નિરાકરણ, વિશેષ શ્રેણીના રાજ્યો માટેની વિશેષ જોગવાઈઓ, વગેરે સહિત, જીએસટીના વિવિધ પાસાઓ અંગે સંઘ અને રાજ્યોને ભલામણ કરવાની” સત્તા છે.

૧૧૧. જીએસટી પરિષદની ભલામણ સ્વીકારીને, સંસદે આ નીચે દર્શાવેલ કાયદાઓ બનાવ્યા છે:

(૧) કેન્દ્રીય માલ અને સેવા કર અધિનિયમ, ૨૦૧૭: તે રાજ્યની અંદરની તમામ પુરવઠાઓમાં માલ અને સેવાઓના આંતર-રાજ્ય નહીં પરંતુ રાજ્યઅંદરની પુરવઠા પર કર આદાય કરે છે

(૨) એકીકૃત માલ અને માલ તથા સેવા કર અધિનિયમ, ૨૦૧૭: તે માલ અને સેવાઓના આંતર-રાજ્ય પુરવઠા પર કર લાદે છે;

(૩) સંઘ પ્રદેશ માલ અને સેવા કર અધિનિયમ, ૨૦૧૭: તે રાજ્યની અંદરના માલ અને સેવાની પૂર્તિ પર કર આદાય કરે છે.

૧૧૨. તરૂણ જૈનની ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસિસ ટેક્સ વિષયક કૃતિ, જેનો પહેલેથી જ વિસ્તૃત રીતે ઉદ્ધરણ કરવામાં આવ્યો છે, તે નોંધે છે કે બંધારણીય પરિભાષામાં, જીએસટી તેની રચનાના આ પાસાઓને કારણે અનન્ય છે: (૧) તે એક જ વિષય ઉપર કેન્દ્ર અને રાજ્યો દ્વારા કરારોપણ સત્તાઓના સમકાલીન પ્રયોગની જોગવાઈ કરે છે—આ એક અનન્ય અને અભૂતપૂર્વ ઉપાય છે. (૨) જીએસટી પરિષદની ભલામણોના આધારે કેન્દ્ર અને રાજ્યો બંનેએ પરસ્પર તાલમેલથી કાર્ય કરવાનું છે. જીએસટીના મુખ્ય લક્ષણો:

૧૧૩. જીએસટીના મુખ્ય લક્ષણો આ છે:

(૧) માલના ઉત્પાદન પર, અથવા માલના વેચાણ પર, અથવા સેવાઓની જોગવાઈ પર આધારિત વર્તમાન સંકલ્પના કરતાં વિપરીત, માલ અથવા સેવાઓના પુરવઠા પર જીએસટી લાગુ પડે છે.

(૨) જીએસટી, વર્તમાન મૂળસ્થાન—આધારિત કરવેરાના સિદ્ધાંતના વિરુદ્ધ, ગંતવ્યસ્થાન—આધારિત વપરાશ કરવેરાના સિદ્ધાંત પર આધારિત છે.

(૩) તે દ્વિ જીએસટી છે જેમાં કેન્દ્ર અને રાજ્યો બંને એક જ સામાન્ય આધાર પર એકસાથે કર લાદે છે. કેન્દ્ર દ્વારા લાદવામાં આવનાર જીએસટીને કેન્દ્રીય જીએસટી (સીજીએસટી) કહેવામાં આવે છે અને રાજ્યો દ્વારા લાદવામાં આવનારને રાજ્ય જીએસટી (એસજીએસટી) કહેવામાં આવે છે.

(૪) માલ અથવા સેવાઓના આંતર-રાજ્ય પુરવઠા (ભંડાર હસ્તાંતરણ સહિત) પર એકીકૃત જીએસટી (આઈજીએસટી) આદાય કરવામાં આવે છે. તે ભારત સરકાર દ્વારા આદાય અને વસૂલ કરવામાં આવશે, અને એવો કર સંસદ દ્વારા જે રીતે જોગવાઈ કરવામાં આવે તે મુજબ સંઘ અને રાજ્યો વચ્ચે વહેંચવામાં આવશે

જી.એસ.ટી. પરિષદની ભલામણ અંગેનો કાયદો.

(૫) માલ અથવા સેવાઓની આયાતને આંતર-રાજ્ય પુરવઠા તરીકે ગણવામાં આવે છે અને લાગુ પડતી કસ્ટમ શુલ્કો ઉપરાંત તેના પર આઈ.જી.એસ.ટી. લાગુ પડે છે.

(૬) સીજીએસટી, એસજીએસટી અને આઈજીએસટી એવા દરે વસૂલ કરવામાં આવશે જે કેન્દ્ર અને રાજ્યો પરસ્પર સંમતિથી નક્કી કરશે. આ દરો જીએસટી પરિષદની ભલામણ પર અધિસૂચિત કરવામાં આવશે. પ્રારંભિક રીતે, જીએસટી પરિષદે નક્કી કર્યું છે કે જીએસટી ચાર દરે, એટલે કે ૫%, ૧૨%, ૧૮% અને ૨૮% વસૂલ કરવામાં આવશે. દરેક દરખંડ હેઠળ આવનાર વસ્તુઓની યાદી અથવા અનુસૂચિ નક્કી કરવામાં આવી છે. આ દરો સિવાય, “દોષિત” માલ પર રાજ્યોને વળતર આપવા માટે નાણાંકીય સ્ત્રોતો ઉભા કરવા હેતુથી એક ઉપકર લાદવામાં આવશે, કારણ કે જીએસટી અમલમાં મુકવાને કારણે રાજ્યોને આવકમાં નુકસાન થઈ શકે છે.

(૭) જીએસટી માનવ ઉપભોગ માટેના આલ્કોહોલ સિવાયની તમામ માલસામાન અને સેવાઓ પર લાગુ પડશે.

(૮) પાંચ નિર્દિષ્ટ પેટ્રોલિયમ ઉત્પાદનો (ફૂડ, પેટ્રોલ, ડીઝલ, એટીએફ અને નેચરલ ગેસ) પર જીએસટી, જીએસટીસી દ્વારા ભલામણ કરવામાં આવનાર તારીખથી લાગુ પડશે.

(૯) તમાકુ અને તમાકુ ઉત્પાદનો જીએસટીના આધિન રહેશે. ઉપરાંત, કેન્દ્રને આ ઉત્પાદનો પર કેન્દ્રીય આબકારી જકાત વસૂલ કરવાની સત્તા રહેશે.

(૧૦) એક સામાન્ય મર્યાદા આધારિત મુક્ત સીજીએસટી તથા એસજીએસટી બન્ને માટે લાગુ પડશે. જેમનો વાર્ષિક વળતર રૂપિયા ૨૦ લાખથી વધુ ન હોય એવા કરદાતાઓને (વિશેષ શ્રેણીના રાજ્યો માટે રૂપિયા ૧૦ લાખ) જીએસટીમાંથી મુક્તિ આપવામાં આવશે. નાણાકીય વર્ષમાં કુલ વળતર રૂપિયા ૫૦ લાખ સુધી ધરાવતા નાના કરદાતાઓ માટે સંયોજન યોજના ઉપલબ્ધ છે. આ યોજના હેઠળ, કરદાતા ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટનો લાભ લીધા વગર વષ દરમિયાન રાજ્યમાં પોતાના વળતરના ટકાવારી મુજબ કર ચૂકવશે. આ યોજના વૈકલ્પિક રહેશે.

(૧૧) મુક્ત રાખવામાં આવેલી ચીજો અને સેવાઓની યાદી શક્ય તેટલી લઘુત્તમ રાખવામાં આવશે, અને તે કેન્દ્ર તથા રાજ્યો માટે અને શક્ય તેટલી હદે વિવિધ રાજ્યો વચ્ચે સુસંગત બનાવવામાં આવશે.

(૧૨) નિકાસ શૂન્ય-દરવાળો પુરવઠો ગણાશે. તેથી, જે માલ અથવા સેવાઓની નિકાસ કરવામાં આવે છે, તેવા માલ અથવા સેવાઓ પરના ઈનપુટ કર અથવા તૈયાર ઉત્પાદનો પરનો કર લાગુ પડશે નહીં.

(૧૩) ઇનપુટ્સ પર ચૂકવાયેલ સીજીએસટીનો જમા હિસ્સો માત્ર આઉટપુટ પર લાગતા સીજીએસટીની ચુકવણી માટે જ ઉપયોગમાં લઈ શકાય, અને ઇનપુટ્સ પર ચૂકવાયેલ એસજીએસટીનો જમા હિસ્સો માત્ર એસજીએસટીની ચુકવણી માટે જ ઉપયોગમાં લઈ શકાય. સીજીએસટીનો ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ (આઈટીસી) એસજીએસટીની ચુકવણી માટે ઉપયોગમાં લઈ શકાતો નથી અને તેના ઉલટું પણ નહીં. અન્ય શબ્દોમાં કહીએ તો, ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ (આઈટીસી) ના આ બે પ્રવાહોનો પરસ્પર ઉપયોગ કરી શકાતો નથી, સિવાય કે આંતરરાજ્ય પુરવઠાની નિર્દિષ્ટ પરિસ્થિતિઓમાં આઈજીએસટીની ચુકવણી માટે.

(૧૪) કેન્દ્ર અને રાજ્યો વચ્ચે હિસાબો સમયાંતરે સમાયોજિત કરવામાં આવશે જેથી આ સુનિશ્ચિત થઈ શકે કે આઈજીએસટીની ચૂકવણી માટે ઉપયોગમાં લેવાયેલ એસજીએસટીની જમા રકમ નિકાસકર્તા રાજ્ય દ્વારા કેન્દ્રને હસ્તાંતરિત કરવામાં આવે. એ જ રીતે, એસજીએસટીની ચૂકવણી માટે ઉપયોગમાં લેવાયેલ આઈજીએસટી કેન્દ્ર દ્વારા આયાતકર્તા રાજ્યને હસ્તાંતરિત કરવામાં આવશે. વધુમાં, બીરસી પુરવઠાઓ પર વસૂલ કરાયેલ આઈજીએસટીનો એસજીએસટી ભાગ પણ કેન્દ્ર દ્વારા ગંતવ્ય રાજ્યને હસ્તાંતરિત કરવામાં આવશે. નાણાંનું હસ્તાંતરણ કરદાતાઓ દ્વારા દાખલ કરાયેલ રિટર્નમાં સમાવિષ્ટ માહિતીના આધારે કરવામાં આવશે.

(૧૫) સીજીએસટી અને એસજીએસટીની વસૂલાત લાદવા અને ઉઘરાણી માટેના કાયદાઓ, વિનિયમો અને પ્રક્રિયાઓ શક્ય તેટલી હદ સુધી સુસંગત બનાવવામાં આવશે.

૧૧૪. જી.એસ.ટી. દ્વારા હાલમાં કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા આદાય અને વસૂલ કરવામાં આવતા આ કરોની સ્થાને વસૂલાત કરવામાં આવે છે:

(એ) કેન્દ્રીય ઉત્પાદન શુલ્ક,

(બી) આબકારી શુલ્કની ફરજો (ઔષધીય અને શૌચાલય તૈયારીઓ),

(સી) એક્સાઈઝના વધારાના શુલ્કો (વિશેષ મહત્વની ચીજો),

(ડી) અધિક એક્સાઈઝ શુલ્કો (વસ્ત્રો અને વસ્ત્ર ઉત્પાદનો),

(ઈ) કસ્ટમ્સની વધારાની શુલ્ક ફરજો (સામાન્ય રીતે સીવીડી તરીકે જાણીતી),

(એફ) શુલ્કની વિશેષ વધારાની ડ્યૂટી (એસએડી),

(જી) સેવા કર,

(એચ) સેસ અને સરચાર્જિસ, જેટલા હદ સુધી તેઓ માલ અને સેવાઓના પુરવઠા સાથે સંબંધિત હોય. જી.એસ.ટી.માં સમાવી લેવાતા રાજ્ય કર આ પ્રમાણે છે:

(એ) રાજ્ય વેટ,

(બી) કેન્દ્રીય વેચાણ કર,

(સી) ખરીદી કર,

(ડી) વૈભવી કર,

(ઈ) પ્રવેશ કર (બધા સ્વરૂપો),

(એફ) મનોરંજન કર અને વિનોદ કર (સ્થાનિક સંસ્થાઓ દ્વારા લાદવામાં આવતા કર સિવાય),

(જી) જાહેરાતો પર કર,

(એચ) લોટરીઓ, શરતબાજી અને જુગાર પર કર,

(૧) રાજ્ય ઉપકર અને અધિભાર, જેટલા અંશે તે માલ અને સેવાઓના પુરવઠા સાથે સંબંધિત હોય,

૧૧૫. સમગ્ર જીએસટી પ્રણાલી મજબૂત માહિતી પ્રૌદ્યોગિકી પ્રણાલી દ્વારા આધારિત રહે તે માટે, સંસદે ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસેસ ટેક્સ નેટવર્ક (જીએસટીએન) ની સ્થાપના કરી છે. તે ફ્રન્ટ એન્ડ સેવાઓ પૂરી પાડશે અને જેમણે તે જ સ્વીકાર્યું હોય તેવા રાજ્યો માટે બેક એન્ડ માહિતી પ્રૌદ્યોગિકી મોડ્યુલો પણ વિકસાવશે. બંધારણીય સુધારા અધિનિયમ: એક અવલોકન:

૧૧૬. જેમ આપણે જોઈશું, સી.એ. અધિનિયમ દ્વારા બંધારણના કેટલાક ભાગો ઉમેરવામાં આવે છે, ૨૬ કરવામાં આવે છે અને સુધારવામાં આવે છે. ઉમેરવામાં આવેલા અનુચ્છેદો ૨૪૬એ, ૨૬૮એ અને ૨૭૮એ છે; ૨૬ કરવામાં આવેલ અનુચ્છેદ ૨૬૮એ છે; તથા સુધારાયેલા અનુચ્છેદો ૨૪૮, ૨૪૯, ૨૫૦, ૨૬૮, ૨૬૯, ૨૭૦, ૨૭૧, ૨૮૬, ૩૬૬ અને ૨૭૮એ છે. તે ઉપરાંત, છઠ્ઠી અને સાતમી અનુસૂચિઓમાં પણ સુધારા કરવામાં આવ્યા છે.

૧૧૭. સુધારા અધિનિયમની કલમ ૨ દ્વારા સમાવી લેવાયેલ અનુચ્છેદ ૨૪૬અ, સંઘીય રાજકોષીય ચંત્રણા નો એક અજોડ નમૂનો છે. આ અનુચ્છેદ દ્વારા, રાજ્ય વિધાનમંડળોને હવે સંઘ દ્વારા અથવા તે રાજ્ય દ્વારા લાદવામાં આવતા જી.એસ.ટી. કર અંગે કાયદા બનાવવાની તથા રાજ્યઆંતરિક વેપારમાં તેનો અમલ કરવાની સત્તા પ્રાપ્ત થઈ છે. નિશ્ચિતરૂપે, આંતરરાજ્ય વેપાર અંગે જી.એસ.ટી. કાયદા બનાવવાની વિશિષ્ટ સત્તા કેન્દ્ર પાસે યથાવત્ રહે છે. ભારતમાં હવે સંઘ અને રાજ્યો બન્નેને માલ અને સેવાઓ અંગે કાયદા બનાવવાની સમકાલીન સત્તાઓ પ્રાપ્ત છે.

૧૧૮. અધિનિયમની કલમ ૯ દ્વારા સમાવેશમાં મૂકાયેલ અનુચ્છેદ ૨૬૮એ, આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં માલ અને સેવાઓ પર કરની આકારણી અને વસૂલાત વિષે છે. એટલે કે, આંતર-રાજ્ય વેપારના કિસ્સામાં, કેન્દ્ર દ્વારા વસૂલ કરવામાં આવેલ રકમ જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો અનુસાર કેન્દ્ર અને રાજ્યો વચ્ચે વહેંચવાની રહેશે. જીએસટી હેઠળ, જો કેન્દ્ર કર વસૂલ કરે, તો તે રાજ્યનો હિસ્સો સંબંધિત રાજ્યને સોંપે છે; બીજી તરફ, જો રાજ્ય કર વસૂલ કરે, તો તે કેન્દ્રનો હિસ્સો કેન્દ્રને સોંપે છે. તેવી આવક ભારતના સંચિત નિધિનો ભાગ બનશે નહીં, તેથી જ્યારે જ્યારે જમા કરવામાં આવે ત્યારે દર વખત વિનિયોગ વિધેયક પસાર કરવાની જરૂરિયાત ટળી જાય છે.

૧૧૯. અનુચ્છેદ ૨૭૯એમાં જીએસટી પરિષદની રચનાની જોગવાઈ કરવામાં આવી છે તથા તેની સત્તાઓ અને સ્થાન વિશે પણ નિર્ધારણ કરવામાં આવ્યું છે. અગાઉ, અનુચ્છેદ ૨૬૮એમાં સંઘ દ્વારા લાદવામાં આવતાં અને સંઘ તથા રાજ્યો દ્વારા વસૂલ કરી વિનિયોજિત કરવામાં આવતા સેવા કરનો ઉલ્લેખ હતો. હવે આ અનુચ્છેદ ૨૬ કરવામાં આવેલ છે. સુધારેલ બંધારણીય જોગવાઈઓ અંગે, અનુચ્છેદ ૨૪૮ સંસદને અવશિષ્ટ વિધાન સત્તાઓ પ્રદાન કરે છે. હવે આ જોગવાઈ બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૪૬એને આધીન છે. અધિનિયમની કલમ ૪ દ્વારા સુધારાયેલ અનુચ્છેદ ૨૪૯ હવે એવો બદલાયેલ છે કે જો રાજ્યસભા ૨/૩ બહુમતીથી ઠરાવ મંજૂર કરે, તો રાષ્ટ્રીય હિતમાં જીએસટી સંબંધિત જરૂરી કાયદા બનાવવા સંસદને સત્તાઓ રહેશે. અનુચ્છેદ ૨૫૦માં પણ એ જ રીતે સુધારો કરવામાં આવ્યો છે; આપત્કાળીન અવધિ દરમિયાન જીએસટી વિષયક કાયદા બનાવવા સંસદને સત્તાઓ રહેશે.

૧૨૦. અન્ય સુધારાઓ ભિન્ન સ્તરે આવેલાં છે. અનુચ્છેદ ૨૬૮ માં એવો સુધારો કરવામાં આવ્યો છે કે ઔષધીય અને શૌચાલય સંબંધિત તૈયારીઓ પરનો આબકારી શુલ્ક રાજ્ય સૂચિમાંથી કાઢી નાખવામાં આવ્યો છે અને તેને જી.એસ.ટી.માં સમાવી લેવામાં આવ્યો છે. તેમજ અનુચ્છેદ ૨૬૯ સંસદને આંતરરાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય માટે જી.એસ.ટી. સંબંધિત કાયદા બનાવવાની સત્તા આપશે. અનુચ્છેદ ૨૭૦ હવે એ જોગવાઈ કરે છે કે કરની વસૂલી અને વહેંચણી અનુચ્છેદ ૨૪૬એ અનુસાર કરવામાં આવશે. ત્યારબાદ, અનુચ્છેદ ૨૭૧ હેઠળ, જી.એસ.ટી.ને ભારતના સંચિત નિધિનો ભાગ ગણાતાથી મુક્ત રાખવામાં આવ્યો છે. સુધારાયેલ અનુચ્છેદ ૨૮૬ હવે માત્ર માલના વેચાણ અથવા ખરીદી સુધી મર્યાદિત ન રહી, પરંતુ તેની વ્યાપ્તિમાં માલ અને સેવાઓના પુરવઠાનો પણ સમાવેશ કરે છે; અનુચ્છેદ ૩૬૬ હવે માલ અને સેવા કર, સેવાઓ અને રાજ્યની વ્યાખ્યાઓનો સમાવેશ

કરે છે. અને અંતે, અનુચ્છેદ ૨૭૯એ ને પણ અનુચ્છેદ ૩૬૮ ની વ્યાપ્તિ હેઠળ લાવવામાં આવ્યો છે.

૧૨૧. અનુસૂચિઓની જેમ, છઠ્ઠી અનુસૂચિમાં પણ સુધારો કરીને જિલ્લાપરિષદોને મનોરંજન અને આમોદ-પ્રમોદ પર કર લાદવા અને વસૂલ કરવાની સત્તા આપવામાં આવી છે. તેમજ સાતમી અનુસૂચિમાં પણ સુધારો કરવામાં આવ્યો છે. સંઘ ચાદીમાં, પેટ્રોલિયમ કાચું તેલ, હાઈ-સ્પીડ ડીઝલ, મોટર સ્પિરિટ (પેટ્રોલ), નેચરલ ગેસ અને એવિએશન ટર્બાઈન ઇંધણ, તમાકુ અને તમાકુજન્ય ઉત્પાદનોને જી.એસ.ટી.ના કાર્યક્ષેત્રમાંથી બહાર કાઢવામાં આવ્યા છે અને તેમને સંઘના અધિકારક્ષેત્ર હેઠળ રાખવામાં આવ્યા છે. સમાચારપત્ર જાહેરાતો અને સેવા કરને જી.એસ.ટી. હેઠળ લાવવામાં આવ્યા છે (પ્રવેશો ૮૪, ૯૨, ૯૨સી). તે જ રીતે, રાજ્ય ચાદીમાં પેટ્રોલિયમ કાચું તેલ, હાઈ-સ્પીડ ડીઝલ, મોટર સ્પિરિટ (સામાન્ય રીતે પેટ્રોલ તરીકે ઓળખાતું), નેચરલ ગેસ, એવિએશન ટર્બાઈન ઇંધણ અને માનવ ઉપભોગ માટેની મધ્યસારી દારૂનો સમાવેશ કરવામાં આવ્યો છે, જો કે વેચાણ આંતર-રાજ્ય અથવા આંતરરાષ્ટ્રીય વેપાર અને વાણિજ્યના પ્રવાહમાં હોય તો નહીં. પ્રવેશ કર અને જાહેરાત કરોને દૂર કરવામાં આવ્યા છે. મનોરંજન પરના કરનો સમાવેશ માત્ર એટલી હદ સુધી જ કરવો કે જે સ્થાનિક સત્તામંડળો દ્વારા લાદવામાં આવે. (પ્રવેશો ૫૨, ૫૪, ૫૫, ૬૨).

૧૨૨. સ્પષ્ટપણે કહેવા જઈએ તો, બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬ માં, ખંડ (૧૨) પછી, ખંડ (૧૨એ) ઉમેરવામાં આવ્યો હતો: “માલ અને સેવા કર” નો અર્થ માનવ ઉપભોગ માટેની આલ્કોહોલિક દારૂની પુરવઠા પરના કરો સિવાય, માલની, અથવા સેવાઓની, અથવા બંનેની પુરવઠા પરનો કોઈપણ કર એવો થાય છે. ખંડ (૨૬) પછી, ખંડો (૨૬એ) અને (૨૬બી) ઉમેરવામાં આવ્યા હતા: ‘સેવાઓ’ નો અર્થ માલ સિવાયની કોઈપણ વસ્તુ

એવો થાય છે; 'રાજ્ય' માં અનુચ્છેદ ૨૪૬એ, ૨૬૮, ૨૬૯, ૨૬૯એ અને અનુચ્છેદ ૨૭૯એ ના સંદર્ભે વિધાનમંડળ ધરાવતો સંઘ પ્રદેશનો સમાવેશ થાય છે.

૧૨૩. સુધારા અધિનિયમની કલમ ૧૮, માલ અને સેવા કરની અમલવારીને કારણે આવકમાં થયેલા નુકસાન માટે રાજ્યોને વળતર આપવાની જોગવાઈ કરે છે. સંસદ, જી.એસ.ટી. પરિષદની ભલામણના આધારે, કાયદા દ્વારા, માલ અને સેવા કરના અમલીકરણના કારણે ઊભા થયેલા આવકના નુકસાન માટે રાજ્યોને પાંચ વર્ષ સુધી વળતર આપવાની જોગવાઈ કરશે.

૧૨૪. અમારી ચર્ચા માટે વ્યાપક જોગવાઈ સુધારા અધિનિયમની કલમ ૧૯ છે. તે આ મુજબ વાંચાય છે;

“કલમ ૧૯ – સંક્રમણકાળીન જોગવાઈઓ:

આ અધિનિયમમાં કોઈ વાત હોવા છતાં, આ અધિનિયમના પ્રારંભ પહેલાં તરત જ કોઈપણ રાજ્યમાં અમલમાં રહેલી, માલ અથવા સેવાઓ પર અથવા બંને પર કર સંબંધિત કોઈપણ કાયદાની એવી કોઈ જોગવાઈ, જે આ અધિનિયમ દ્વારા સુધારવામાં આવેલા સંવિધાનની જોગવાઈઓ સાથે અસંગત હોય, તે સક્ષમ વિધાનમંડળ અથવા અન્ય સક્ષમ સત્તાધિકારી દ્વારા તેમાં સુધારો કરવામાં આવે અથવા તે રદ કરવામાં આવે ત્યાં સુધી, અથવા એવા પ્રારંભથી એક વર્ષની અવધિ પૂર્ણ થાય ત્યાં સુધી, એમાંથી જે પહેલાં થાય તે સુધી, અમલમાં ચાલુ રહેશે.”

૧૨૫. બંધારણે તેની ૧૦૧મી સુધારણા, અર્થાત્ બંધારણ (એકસો પ્રથમ સુધારણા) અધિનિયમ, ૨૦૧૬, સહન કરે તે પહેલાં, અહીં પ્રસ્તુત હોય તે હદ સુધી, સંઘ અને રાજ્ય સરકારો સાતમી અનુસૂચીમાં દર્શાવ્યા મુજબ સ્પષ્ટપણે સીમાંકિત વિધાનક્ષેત્રો હેઠળ પરોક્ષ કર વસૂલતી આવતી હતી. તે સમયે યાદી-૧ માં ૯૭ પ્રવેશો, યાદી-૨ માં ૬૬ અને યાદી-૩ માં ૪૭ પ્રવેશો હતા, જોકે તે બધાં વિધાનમંડળની કર લાદવાની સત્તા સાથે સંબંધિત નહોતા. યાદી ૧ માં, કરોને લગતા પ્રવેશોમાં મુખ્યત્વે અનુચ્છેદ ૪૧, ૪૨, ૮૩, ૮૪, ૮૭ થી ૯૨, ૯૨અ, ૯૨બ, ૯૨ક, ૯૭ છે; અને યાદી ૨ માં પ્રવેશો ૨૬, ૪૫, ૪૭ થી ૬૧ અને ૬૩ છે.

૧૨૬. સી.એ. અધિનિયમ દ્વારા રાજ્યની સંઘીય કરારોપણ સત્તાઓમાં મૂળભૂત ફેરફારો લાવવામાં આવ્યા છે; તેમાં બે જેટલા અનુચ્છેદોનો સમાવેશ કરવામાં આવ્યો છે, થોડાંકમાં સુધારો કરવામાં આવ્યો છે, અને અમુક અન્યને દૂર કરવામાં આવ્યા છે. એક નજરે આ ફેરફારોની મૂળવણી કરી શકાય છે:

સુધારા પૂર્વે		સંશોધન પછી	પ્રભાવ
૨૪૬એ	અસ્તિત્વમાં નથી	પ્રસ્તુત કરવામાં આવ્યું	માલ અને સેવાઓ કર અંગેની વિશેષ જોગવાઈ, જે સંઘ અને રાજ્યો બન્નેને સમકાલીન વિધાનસત્તાઓ પ્રદાન કરે છે.
૨૪૮	અવશેષ સત્તા	સુધારેલ	સંઘની અવશેષ વિધાનસત્તા અનુચ્છેદ ૨૪૬એને આધીન છે.

૨૪૯	રાષ્ટ્રીય હિતમાં રાજ્ય ચાટીમાંના વિષય સંબંધે કાયદો બનાવવાની સંસદની સત્તા	સુધારેલ	તે સંસદને રાજ્ય ચાટીમાં પણ ઉલ્લેખિત વિષયો અંગે રાજ્યો પર લાગુ પડે તેવો કોઈપણ કાયદો ઘડવાની સત્તા આપે છે. જીએસટી, જેનું રાજ્ય ચાટીમાં કોઈ ઉલ્લેખ ન હતો, હવે સ્પષ્ટ રીતે ઉલ્લેખિત કરવામાં આવ્યું છે.
૨૫૦	કટોકટીની જાહેરાત અમલમાં હોય ત્યારે રાજ્ય ચાટીની કોઈપણ બાબત અંગે કાયદેસર કરવાની સંસદની સત્તા	સુધારેલ	સુધારેલ અનુચ્છેદ ૨૪૯ જેવો જ તેનો સમાન પ્રભાવ છે.
૨૬૮	સંઘ દ્વારા આદાય કરવામાં આવેલ પરંતુ રાજ્યો દ્વારા વસૂલ અને પોતાના હિસ્સે વાપરવામાં આવતી શુલ્કો	સુધારેલ	ઉત્પાદક શુલ્કની વધારાની ફરજો (ઔષધીય અને શૌચ તૈયારી) જી.એસ.ટી.માં સમાવી લેવામાં આવી છે.
૨૬૮એ	સંઘ દ્વારા લાદવામાં આવેલ અને સંઘ તથા રાજ્યો દ્વારા વસૂલ કરી અને વિનિયોજિત કરવામાં આવેલ	છોડી દેવાયું	સેવા કરને જીએસટીમાં સમાવી લેવામાં આવ્યો છે. તેથી ચાટી-૧ ની પ્રવેશ ક્રમાંક ૯૨સી પણ

	સેવા કર:		લુપ્ત થયેલ છે.
૨૬૯	લાદવામાં આવેલા કર અને	સુધારેલ	નીચેની વ્યવસ્થા હેઠળ
	સંઘ દ્વારા વસૂલ કરવામાં આવે છે પરંતુ રાજ્યોને સોંપવામાં આવે છે		કલમ ૨૬૯ નવી જોગવાઈ રૂપ કલમ ૨૬૯એને આધીન છે.
૨૬૯એ	અસ્તિત્વમાં નથી	સમાવિષ્ટ	આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમ્યાન માલ અને સેવા કરની આદાયગી અને વસૂલી. આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમ્યાન જી.એસ.ટી.ની આદાયગી અને વસૂલી કરવાની સત્તા ભારત સરકારમાં નિહિત છે. આ રીતે વસૂલ કરાયેલા કરોનું વિતરણ નિર્ધારિત રીત મુજબ સંઘ અને રાજ્યો વચ્ચે કરવામાં આવશે.
૨૭૦	સંઘ અને રાજ્યો વચ્ચે આદાય કરવામાં આવતા અને વહેંચવામાં આવતા કર.	સુધારેલ	હવે અનુચ્છેદ ૨૬૯એ અને સૂચિ-૧ની પ્રવેશ ક્રમાંક ૯૨સી કાઢી નાખવામાં આવ્યા

			છે; તેથી સેવા કર જીએસટીમાં સમાવવામાં આવ્યો છે. તેથી, અનુચ્છેદ ૨૭૦ માં અનુચ્છેદ ૨૬૮એનો ઉલ્લેખ કાઢી નાખવામાં આવ્યો છે, અને આંતર-રાજ્ય વ્યવહારો માટે જીએસટીના અધિરોપણ અંગે અનુચ્છેદ ૨૬૮એનો નવો ઉલ્લેખ સમાવેશ કરવામાં આવ્યો છે.
૨૭૧	સંઘના હેતુઓ માટે કેટલીક શુલ્કો અને કર ઉપર અધિભાર	સુધારેલ	સંવિધાનના અનુચ્છેદ ૨૭૧ હેઠળ સંઘના કર પર વધારાનો અધિભાર લાદવાની સંસદની સત્તા હવે સુધારાઈ છે: સંસદ જી.એસ.ટી. પર કોઈ વધારાનો અધિભાર લાદી શકશે નહીં.
૨૭૯એ	અસ્તિત્વમાં નથી	સમાવેશિત	જી.એસ.ટી. પરિષદ, જે એક સંવિધાનિક સંસ્થા છે, તેની રચના માટેની જોગવાઈ.
૨૮૬	માલના વેચાણ	સુધારેલ	પ્રથમ, "વેચાણ"

	અથવા ખરીદી પર કર લાદવા અંગેના પ્રતિબંધો		શબ્દના સ્થાને “પુરવઠો” મૂકવામાં આવે છે અને “માલ” શબ્દના સ્થાને “માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંને” મૂકવામાં આવે છે. રાજ્યો માલના પુરવઠા અથવા
			જો આવી પુરવઠા તેમની રાજ્યસીમા બહાર હોય અથવા આયાત કે નિકાસની પ્રક્રિયામાં હોય, તો તેવી સેવાઓ પર. મૂળરૂપે, રાજ્યો ચોક્કસ આંતર- રાજ્ય વ્યવહારો પર કર લાદી અને વસૂલ કરી શકતા ન હતા. ઉપકલમ (૩) કાઢી નાખવાથી, હવે તે સ્વરૂપના આંતર- રાજ્ય વ્યવહારો પર પણ જી.એસ.ટી. લાગુ પડશે.
૩૬૬.	વ્યાખ્યા	ઉમેરાયેલ	બંધારણમાં વ્યાખ્યાઓ ઉમેરવામાં આવી છે: (૧૨એ) માલ

			અને સેવા કર; (રફએ) સેવાઓ; અને (રફબી) રાજ્ય.
૩૬૮	બંધારણમાં સુધારો કરવાની સંસદની સત્તા અને તે માટેની પ્રક્રિયા	સુધારેલ	જીએસટી પરિષદ સંબંધિત જોગવાઈઓ અને કાયદાઓ અંગે, સંસદને બંધારણમાં સુધારો કરવાની સત્તા સોંપવામાં આવી છે.
છઠ્ઠી અનુસૂચિ	આસામ, મેઘાલય, ત્રિપુરા અને મિઝોરમ રાજ્યોમાં જનજાતિ વિસ્તારોના વહીવટ સંબંધિત જોગવાઈઓ ૮. જમીન મહેસૂલનું આકલન કરી વસૂલ કરવાની અને કર લાદવાની સત્તાઓ.	સુધારેલ	તે થોડાં રાજ્યોના જનજાતિ વિસ્તારોમાં જમીન મહેસૂલનું આકલન કરવા અને વસૂલ કરવા તેમજ કર લાદવા અંગેની સત્તાઓ સાથે સંબંધિત છે.
સાતમી અનુસૂચિ			
યાદી ૧ : પ્રવેશ ૮૪	જે વસ્તુઓને બહાર રાખવામાં આવી છે તે સિવાય, ભારત દેશમાં ઉત્પાદિત અથવા નિર્મિત તમાકુ સહિતની અન્ય તમામ વસ્તુઓ પર સંઘ	સુધારેલ	હવે ઉત્પાદન શુલ્ક માત્ર સૂચિબદ્ધ વસ્તુઓ પર જ આદાય કરવામાં આવે છે: (એ) પેટ્રોલિયમ ક્લૂડ; (બી) હાઈ-સ્પીડ ડીઝલ; (સી)

	ઉત્પાદક શુલ્ક વસૂલ કરી શકતો હતો. બહાર રાખવામાં આવેલી વસ્તુઓ		મોટર સ્પિરિટ (સામાન્ય રીતે
	તે આ છે: (એ) માનવ સેવન માટેના આલ્કોહોલિક મધ્યપદાર્થો; (બી) અફીણ, ભારતીય શણ અને અન્ય માદક દવાઓ અને માદક પદાર્થો, પરંતુ તેમાં આલ્કોહોલ અથવા ઉપ-પરિચ્છેદ (બી) માં દર્શાવેલ કોઈપણ પદાર્થ ધરાવતી ઔષધીય અને શૌચસામગ્રીની તૈયારીઓનો સમાવેશ થાય છે.		પેટ્રોલ તરીકે ઓળખાતું); (ડી) કુદરતી વાયુ; (ઈ) ઉક્રયન ટર્બાઈન ઇંધણ; અને એફ) તમાકુ તથા તમાકુના ઉત્પાદનો"
પ્રવેશ હર	સમાચારપત્રોના વેચાણ અથવા ખરીદી પર અને પ્રકાશિત જાહેરાતો પર કર.	ઉપેક્ષિત	હવે, સમાચારપત્રોના વેચાણ અથવા ખરીદી પરના કર તથા તેમાં પ્રકાશિત જાહેરાતો પરના કરને જીએસટીમાં સમાવી લેવામાં

			આવ્યા છે.
નોંધ દરસી	સેવાઓ પર કર	બાકાત	સેવા કરને પણ જીએસટીમાં સમાવી લેવામાં આવ્યો છે.
ચાદી ૨ પ્રવેશ પર	વપરાશ, ઉપયોગ અથવા તે વિસ્તારની અંદર વેચાણ માટે કોઈ સ્થાનિક વિસ્તારમાં માલના પ્રવેશ પર કર.	છોડી દેવાયેલ	ખરીદી કર પણ હવે જી.એસ.ટી.માં સમાવિષ્ટ કરવામાં આવ્યો છે.
પ્રવેશ પઠ	સમાચારપત્રો સિવાયની ચીજવસ્તુઓના વેચાણ અથવા ખરીદી પરના કર, ચાદી ૧ ની પ્રવેશ દરઅ ની જોગવાઈઓને આધીન. (ચાદી ૧ ની પ્રવેશ દરઅ આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યને સંબંધિત છે.)	સુધારેલ	હવે કરવેરા માત્ર પેટ્રોલિયમ ક્લૂડ, હાઈ સ્પીડ ડીઝલ, મોટર સ્પિરિટ (પેટ્રોલ), પ્રાકૃતિક ગેસ, એવિએશન ટર્બાઈન ઇંધણ અને માનવીય ઉપભોગ માટેની આલ્કોહોલિક દારૂના વેચાણ સુધી મર્યાદિત છે. પરંતુ આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં થતા વેચાણને તેમાંમાંથી બાકાત રાખવામાં આવ્યું છે. (હવે માલના વેચાણ અથવા ખરીદીનો

			વિષય જી.એસ.ટી.માં સમાવી લેવાયો છે)
પ્રવેશ પપ	જાહેરાતો પરના કરો, જાહેરાતો સિવાયની જાહેરાતો	બાકાત	રેડિયો દ્વારા પ્રસારિત જાહેરાતો સિવાયની જાહેરાતો પરના કરો અથવા
	અખબારોમાં પ્રકાશિત કરવામાં આવેલ અને રેડિયો અથવા ટેલિવિઝન દ્વારા પ્રસારિત કરવામાં આવેલી જાહેરાતો.		ટેલિવિઝનને પણ જીએસટીમાં સમાવી લેવામાં આવ્યું છે.
પ્રવેશ કર	વિલાસવસ્તુઓ પરના કરો, જેમાં મનોરંજન, વિનોદ, શરતબાજી અને જુગાર પરના કરોનો સમાવેશ થાય છે.	સંશોધિત	(એ) વૈભવી વસ્તુઓ પરના કર, શરતબાજી અને જુગાર હવે જીએસટીમાં સમાવી દેવામાં આવ્યા છે. (બી) મનોરંજન અને આમોદપ્રમોદ પર કર લાદવાનો અધિકાર પંચાયતો, પાલિકાઓ, પ્રાદેશિક પરિષદો અને જિલ્લા પરિષદો સુધી મર્યાદિત કરવામાં આવ્યો છે.

સંક્ષેપમાં જીએસટીનો અભિપ્રાય :

૧૨૭. જીએસટી બહુ-સ્તરીય કર છે, જેમાં કરનો અંતિમ ભાર માલ/સેવાઓના ઉપભોક્તા પર આવે છે. તેને મૂલ્યવર્ધિત કર કહેવાય છે, કારણ કે દરેક તબક્કે મૂલ્યવર્ધન પર કર ચૂકવવામાં આવે છે. જીએસટી યોજનાના અંતર્ગત, જે વ્યક્તિ પોતાની આઉટપુટ પર, સેવા પ્રદાન કરવા માટે હોય કે માલના વેચાણ માટે, કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર હોય, તેને પોતાના ઇનપુટ્સ, અર્થાત્ માલ અથવા સેવાઓની ખરીદી પર ચૂકવાયેલા કર અંગે ઇનપુટ કર જમા (આઈટીસી) મેળવવાનો અધિકાર છે. આ રીતે, અંતે કર મૂલ્યવર્ધનો પર ચૂકવવામાં આવે છે, જે સરકારને અદા કરવામાં આવે છે. એવી પરિસ્થિતિમાં, જ્યાં આઉટપુટ કર ઇનપુટ કર કરતાં વધુ હોય, ત્યાં વ્યક્તિ તફાવતની પરતફેર મેળવવા હકદાર બને છે અથવા તે જ રકમ આગળ માટે વહન કરી શકાય છે.

૧૨૮. ભારતના સંવિધાનની કલમ ૩૬૬ ની ઉપકલમ (૧૨એ) માં માલ અને સેવા કર (જીએસટી) ની વ્યાખ્યા આપવામાં આવી છે, જેમાં તેની વ્યાખ્યા આ રીતે કરવામાં આવી છે કે “માલ અને સેવા કર” નો અર્થ માનવ ઉપભોગ માટેના આલ્કોહોલિક દારૂના પુરવઠા પરના કર સિવાય, માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા પરનો કોઈપણ કર.

૧૨૯. ભારતમાં, રાજ્યઆંતરિક માલ અને સેવાઓના પુરવઠા પર ઢિ જી.એસ.ટી. લાગુ પડશે, સમાન દરે, એટલે કે કેન્દ્રીય જી.એસ.ટી. (સી.જી.એસ.ટી.) અને રાજ્ય જી.એસ.ટી. (એસ.જી.એસ.ટી.), પરંતુ રાજ્યાંતર માલ અને સેવાઓના પુરવઠા માટે એકીકૃત જી.એસ.ટી. (આઈ.જી.એસ.ટી.) લાગુ પડશે, જેનો દર સી.જી.એસ.ટી. અને એસ.જી.એસ.ટી.ના દરોના કુલ સરવાળા જેટલો રહેશે.

૧૩૦. ભારતમાં જીએસટી અમલમાં લાવવાનો વાસ્તવિક પ્રગતિમાર્ગ ત્યારે બન્યો, જ્યારે બંધારણ (એકસો બાવીસમો સુધારો) વિધેયક, ૨૦૧૪,

તારીખ ૧૯મી ડિસેમ્બર ૨૦૧૪ના રોજ સંસદમાં રજૂ કરવામાં આવ્યો, જેને ભારતમાં માલ અને સેવા કર અમલમાં લાવવા માટે માર્ગ મોકળો કર્યો. ઉક્ત વિધેયક સંસદ દ્વારા પસાર કરવામાં આવ્યો અને માલ અને સેવા કર વસૂલવા માટે બંધારણ (એકસો પહેલો સુધારો) અધિનિયમ, ૨૦૧૬ તરીકે અમલમાં આવ્યો અને તેને તારીખ ૮મી સપ્ટેમ્બર ૨૦૧૬ના રોજ ભારતના રાષ્ટ્રપતિની મંજૂરી પ્રાપ્ત થઈ. માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા સંબંધિત દરેક વ્યવહાર ઉપર માલ અને સેવા કર વસૂલવા માટે કાયદા બનાવવા બાબતે સંઘ તેમજ રાજ્યઓ, જેમાં વિધાનસભા ધરાવતા કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશોનો સમાવેશ થાય છે, તેમને સમવર્તી કરાધિકાર સોંપવા હેતુથી માલ અને સેવા કર અમલમાં લાવવા માટે બંધારણમાં સુધારો કરવામાં આવ્યો છે. માલ અને સેવા કરએ સંઘ અને રાજ્ય સરકારો દ્વારા વસૂલવામાં આવતા અનેક પરોક્ષ કરોનું સ્થાન લીધું છે અને તેનો હેતુ અનેક કરોના અનુસંગી સંચિત પ્રભાવને દૂર કરવાનો તથા માલ અને સેવાઓ માટે એક સામાન્ય રાષ્ટ્રીય બજાર પૂરું પાડવાનો છે. કેન્દ્રીય અને રાજ્ય માલ અને સેવા કર, માનવ ઉપભોગ માટેના આલ્કોહોલિક દ્રવ્યોના પુરવઠા સિવાય, તથા જે વસ્તુઓને માલ અને સેવા કરના કાર્યક્ષેત્રની બહાર રાખવામાં આવી છે, તે સિવાય, માલ અને સેવાઓના પુરવઠા સંબંધિત તમામ વ્યવહારો ઉપર વસૂલવામાં આવે છે. તેમ છતાં, પેટ્રોલિયમ ક્લૂડ, હાઈ સ્પીડ ડીઝલ, મોટર સ્પિરિટ (સામાન્ય રીતે પેટ્રોલ તરીકે ઓળખાતું), નેચરલ ગેસ અને એવિએશન ટર્બાઈન ઇંધણના પુરવઠા ઉપર જીએસટી એવી તારીખથી વસૂલવામાં આવશે, જે તારીખ પરિષદની ભલામણો પર સરકાર દ્વારા જાહેર કરવામાં આવે, અને ત્યાં સુધી તે જ વિષયક કરો જીએસટી પૂર્વવર્તી વ્યવસ્થા દ્વારા નિયંત્રિત રહેશે. જીએસટી પરિષદ સંબંધિત જોગવાઈ (અનુચ્છેદ ૨૭૯એ) તારીખ ૧૦મી સપ્ટેમ્બર ૨૦૧૬ના જાહેરનામું નં. એસ.ઓ. ૨૯૧૫(ઈ) દ્વારા તારીખ ૧૨મી સપ્ટેમ્બર ૨૦૧૬થી લાગુ કરવામાં આવી હતી, અને બંધારણના આવા સુધારાની અન્ય જોગવાઈઓ તારીખ ૧૬મી સપ્ટેમ્બર ૨૦૧૬ના

જાહેરનામું નં. એસ.ઓ. ૨૯૮૬(ઈ) દ્વારા તારીખ ૧૬મી સપ્ટેમ્બર ૨૦૧૬થી લાગુ કરવામાં આવી હતી. માલ અને સેવા કર પરિષદ (જીએસટીસી) ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૭૯એ હેઠળ રચાયેલ એક બંધારણીય સંસ્થા છે અને જીએસટી હેઠળ કેન્દ્રીય ભૂમિકા ભજવે છે, જે કાયદામાં એકરૂપતા લાવે છે તેમજ સહકારી સંઘવાદને પણ પ્રોત્સાહિત કરે છે.

૧૩૧. બંધારણ (એકસો એકમો સુધારો) અધિનિયમ, ૨૦૧૬, અન્ય બાબતોની સાથે, નીચે મુજબ જોગવાઈ કરે છે –

ક. વિવિધ કેન્દ્રીય પરોક્ષ કરો અને લાદણીઓ, જેમ કે કેન્દ્રીય આબકારી શુલ્ક, વધારાના આબકારી શુલ્કો, ઔષધીય અને શૌચ તૈયારીઓ (આબકારી શુલ્કો) અધિનિયમ, ૧૯૫૫ હેઠળ લાદવામાં આવેલ આબકારી શુલ્ક, સેવા કર, સામાન્ય રીતે કાઉન્ટરવેલિંગ ડ્યૂટી તરીકે ઓળખાતું વધારાનું કસ્ટમ શુલ્ક, કસ્ટમનું વિશેષ વધારાનું શુલ્ક તથા કેન્દ્રીય સરચાર્જ અને સેસ, જ્યાં સુધી તે માલ અને સેવાઓના પુરવઠા સાથે સંબંધિત હોય, તેમનો સમાવેશ;

બિ. રાજ્ય મૂલ્યવર્ધિત કર/વેચાણ કર, મનોરંજન કર (સ્થાનિક સંસ્થાઓ દ્વારા વસૂલવામાં આવતા કર સિવાય), કેન્દ્રીય વેચાણ કર (કેન્દ્ર દ્વારા લાદવામાં આવેલ અને રાજ્યો દ્વારા વસૂલવામાં આવેલ), ઓક્ટ્રોય અને પ્રવેશ કર, ખરીદી કર, વૈભવ કર, લોટરી, સટ્ટાબાજી અને જુગાર પરના કરો; અને રાજ્ય ઉપકરો તથા અધિભાર, જ્યાં સુધી તે માલ અને સેવાઓના પુરવઠા સાથે સંબંધિત હોય ત્યાં સુધી, તેમનો સમાવેશ;

ક. બંધારણ હેઠળની 'વિશેષ મહત્વની જાહેર કરાયેલ માલ' ની સંકલ્પનાને દૂર કરવી;

ડ. માલ અને સેવાઓના આંતર-રાજ્ય વ્યવહારો પર સંકલિત માલ અને સેવા કરની વસૂલાત;

ઈ. માલ અને સેવા કરનું શાસન કરતી કાયદેસર જોગવાઈઓ બનાવવા માટે સંસદ અને રાજ્ય વિધાનમંડળોને સમવર્તી સત્તા પ્રદાન કરવી;

ફ. માનવ ઉપભોગ માટેની મધ્યસારીય દારૂ સિવાય, તમામ માલ અને સેવાઓને માલ અને સેવા કરની વસૂલીના આવરણ હેઠળ લાવવા. પેટ્રોલિયમ અને પેટ્રોલિયમ ઉત્પાદનોના મામલે, એવી જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે માલ અને સેવા કર પરિષદની ભલામણ પર સૂચિત કરવામાં આવે તેવી તારીખ સુધી આ માલને માલ અને સેવા કરની વસૂલીને આધીન રાખવામાં આવશે નહીં.

જી. વસ્તુઓ અને સેવાઓ કરના અમલીકરણના પરિણામે આવકમાં થતી ખોટ બદલ રાજ્યોને પાંચ વર્ષના ગાળામાં વળતર;

ઘ. માલ અને સેવા કર સંબંધિત પ્રશ્નોની તપાસ કરવા અને દરો, મુક્તિ ચાદી તથા મર્યાદાત્મક સીમાઓ જેવા માપદંડો અંગે સંઘ અને રાજ્યોને ભલામણો કરવા માટે માલ અને સેવા કર પરિષદની રચના. પરિષદ સંઘના નાણાં પ્રધાનના અધ્યક્ષપદ હેઠળ કાર્ય કરશે અને તેમાં આવકવેરા અથવા નાણાં વિભાગના પ્રભારી સંઘ રાજ્ય પ્રધાન સભ્ય તરીકે રહેશે, તેમજ દરેક રાજ્ય સરકાર દ્વારા નામિત નાણાં અથવા કરવેરાના પ્રભારી પ્રધાન અથવા અન્ય કોઈ પ્રધાનનો સમાવેશ થશે. વધુમાં એવું જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે પરિષદનો દરેક નિર્ણય

હાજર અને મતદાન કરનાર સભ્યોના ભારિત મતોના ઓછામાં ઓછા ત્રણ-ચોથા બહુમતિથી લેવાશે. જી.એસ.ટી.ના અમલીકરણમાં આજની સમસ્યાઓ શું કારણોસર ઊભી થઈ છે :

૧૩૨. જીએસટીનો અમલ વિવિધ પરોક્ષ કરોને સમાવીને કરવામાં આવ્યો છે. જીએસટીના યોગ્ય અમલીકરણમાં આજે જે મુશ્કેલીનો અનુભવ થઈ રહ્યો છે તે કાયદા અંગેની ખોટી ગેરસમજને કારણે છે, અથવા વધુ યોગ્ય રીતે કહીએ તો, પ્રતિનિયુક્ત વિધાનના ભાગે થયેલી ખોટી માન્યતાને કારણે છે કે સેવા કર જીએસટી પહેલાં જેવો હતો તે પ્રમાણે એક સ્વતંત્ર આદાય છે અને તે વધુ કર લાદવા માટે પુરવઠાના વ્યવહારને તેના કેટલાક ઘટકોમાં વિભાજિત કરી શકે છે, જ્યારે જીએસટી વિધાનમાં રજૂ કરાયેલ સંયુક્ત પુરવઠાના મૂળભૂત ખ્યાલને અને જીએસટી લાદવાના મૂળ તત્ત્વને સંપૂર્ણપણે અવગણી દેવામાં આવ્યું છે અથવા ભૂલી જવાયું છે. પ્રથમ દ્રષ્ટિએ એવું જણાય છે કે આક્ષેપિત અધિસૂચના જારી કરતી વખતે પ્રતિનિયુક્ત વિધાનમંડળના ધ્યાનમાં જીએસટી લાવવાના હેતુને ધ્યાનમાં રાખવાને બદલે, જે માટે માલ અને સેવાઓ પર લાદવામાં આવતા તમામ કરોને જીએસટી તરીકે ઓળખાતા એક જ કરમાં વિલીન કરવા સંવિધાન (૧૦૧મો) સુધારા અધિનિયમ, ૨૦૧૬ કરવામાં આવ્યો હતો, તેના સ્થાને નાણાં અધિનિયમ, ૧૯૮૪ની જોગવાઈ ધ્યાનમાં હતી.

૧૩૩. એવું જણાય છે કે, વિવાદિત અધિસૂચનાઓ દ્વારા માલની આયાત પર, મહાસાગરીય ભાડું સહિતના સમગ્ર મૂલ્ય પર, આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ, ૨૦૧૭ હેઠળ સંકલિત કર લાદી અને વસૂલ કરી લીધા છતાં, કાયદાની ભ્રાંતિપૂર્ણ ગેરસમજ હેઠળ ફરી એકવાર એ માન્યતાના આધારે સંકલિત કર લાદવામાં આવી રહ્યો છે કે સેવાઓના ઘટક ભાગો (ભાડું) પર અલગ કર લાદી શકાય, જ્યારે સી.એ. અધિનિયમ, ૨૦૧૬ હેઠળ

બનાવાયેલ જીએસટી કાયદાકીય યોજનાના અંતર્ગત તે અન્યથા અનુમત્ય નથી.

૧૩૪. તમામ વિદ્વાન પરિષ્ઠ વકીલો તેમની આ રજૂઆતમાં યોગ્ય છે કે જો આવી ભૂલભરેલી માન્યતા સુધારવામાં ન આવે અને જો આવો પ્રવાહ ચાલુ રહે, તો ભવિષ્યમાં માલના પુરવઠાના અન્ય ઘટકો, જેમ કે વીમા, પેકેજિંગ, લોડિંગ/અનલોડિંગ, શ્રમ વગેરેને પણ પ્રત્યાયોજિત વિધાન દ્વારા કૃત્રિમ રીતે અલગ પાડી, તેવા પુરવઠા પર, જેના ઉપર કર પહેલેથી જ વસૂલ કરવામાં આવ્યો છે, ફરી એકવાર જી.એસ.ટી. લાદવામાં આવી શકે.

અંતિમ વિશ્લેષણ :

૧૩૫. સૌપ્રથમ અમે તમામ રિટ-અરજદારોની તરફથી જોરશોરથી રજૂ કરવામાં આવેલી આ દલીલનો વિચાર કરીએ છીએ કે આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૩) માત્ર પુરવઠાના પ્રાપ્તકર્તા પાસેથી જ રિવર્સ ચાર્જના આધારે કર વસૂલ કરવાની જોગવાઈ કરે છે. રિટ-અરજદારો ઓશન ફ્રેઈટ સેવાના પ્રાપ્તકર્તા નથી. આવી પરિસ્થિતિમાં, રિટ-અરજદારોને સંકલિત કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર ઠરાવી શકાતાં નથી.

૧૩૬. આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫ એ આકારણી કલમ છે, જે આંતર-રાજ્ય પુરવઠા પર એકીકૃત કરની લાદણી અને વસૂલાત માટે જોગવાઈ કરે છે. કલમ ૫ની ઉપકલમ (૧) માલ અથવા સેવાઓ અથવા બન્નેના તમામ આંતર-રાજ્ય પુરવઠાઓ પર (માનવ સેવન માટેની આલ્કોહોલિક દારૂ સિવાય) કરની લાદણી અને વસૂલાત માટે જોગવાઈ કરે છે અને એવો કર કરપાત્ર વ્યક્તિ દ્વારા ચૂકવવાનો રહેશે. તેથી, ઉપકલમ (૧) ફોરવર્ડ ચાર્જના આધારે, અર્થાત્ માલ અથવા સેવાઓના પુરવઠાકર્તા પાસેથી, કર લાદે છે.

૧૩૭. કલમ ૫ ની ઉપકલમ (૨) એ જોગવાઈ કરે છે કે પેટ્રોલિયમ ક્લૂડ, હાઈ સ્પીડ ડીઝલ, મોટર સ્પિરિટ, નેચરલ ગેસ અને એવિએશન ટર્બાઇન ફ્યુઅલના પુરવઠા પરનો કર, પરિષદની ભલામણોના આધારે સરકાર દ્વારા સૂચિત કરવામાં આવે તેવી તારીખથી વસૂલ કરવામાં આવશે. હાલ હસ્તગત વિવાદમાં, અમને કલમ ૫ ની ઉપકલમ (૨) સાથે કોઈ સરોકાર નથી.

૧૩૮. આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૫ ની ઉપકલમ (૩) માં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે, પુરવઠાની નિર્દિષ્ટ શ્રેણીઓના કિસ્સામાં, કર પુરવઠાના પ્રાપ્તિકર્તા દ્વારા ચૂકવવાનો રહેશે અને તમામ જોગવાઈઓ એવી રીતે લાગુ પડશે જાણે કે તે કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ હોય. કલમ ૫ ની ઉપકલમ (૩) નો સંબંધિત અંશ નીચે મુજબ છે:

(૩) સરકાર પરિષદની ભલામણોના આધારે, જાહેરનામા દ્વારા, માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાની તેવી શ્રેણીઓ નિર્ધારિત કરી શકે છે, જેના પરનો કર આવા માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પ્રાપ્તિકર્તા દ્વારા ઉલટા કરભારના આધારે ચૂકવવામાં આવશે અને આ અધિનિયમની તમામ જોગવાઈઓ આવા પ્રાપ્તિકર્તાને એ રીતે લાગુ પડશે જાણે કે તે આવા માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા સંદર્ભે કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ હોય.

૧૩૯. વધુમાં, કલમ ૫ ની ઉપકલમ (૪) અધિનિયમ હેઠળ નોંધાયેલ ન હોય એવા પુરવઠાકર્તા દ્વારા કરવામાં આવતા કેટલાક નિર્દિષ્ટ પુરવઠાઓ અંગે, પુરવઠાના પ્રાપ્તિકર્તા પાસેથી વિપરીત ચાર્જના આધાર પર કર વસૂલવાની જોગવાઈ કરે છે. કલમ ૫ ની ઉપકલમ (૫) ઇલેક્ટ્રોનિક વાણિજ્ય સંચાલક પાસેથી કેટલાક નિર્દિષ્ટ પુરવઠાઓ અંગે કર વસૂલવાની જોગવાઈ કરે છે. હાલના હેતુઓ માટે અમે કલમ ૫ ની ઉપકલમો (૪) અને (૫) સાથે પણ સંબંધિત નથી.

૧૪૦. આ રીતે, અધિનિયમની યોજના એવી છે કે સામાન્ય રીતે કર તે વ્યક્તિ દ્વારા ચૂકવવાનો રહેશે જે માલ અથવા સેવાઓનો પુરવઠો કરે છે, અર્થે પુરવઠાકર્તા. જોકે, કેટલીક નિર્દિષ્ટ પ્રકારની પુરવઠાની સ્થિતિમાં, પુરવઠાનો પ્રાપ્તકર્તા કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર ઠરાવી શકાય છે. તેથી, કર લાદતી કલમનું સાર્થક વાચન એવું દર્શાવે છે કે જે વ્યક્તિ ન તો પુરવઠાકર્તા છે અને ન તો પુરવઠાનો પ્રાપ્તકર્તા છે, તેને આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ હેઠળ કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર ઠરાવી શકાય નહીં (સિવાય કે કલમ ૫ ની ઉપકલમ (૫) હેઠળની જોગવાઈઓ મુજબ, જ્યાં જો સેવાઓ તેની મારફતે પૂરી પાડવામાં આવી હોય તો ઇલેક્ટ્રોનિક કોમર્સ સંચાલકને કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર ઠરાવી શકાય).

૧૪૧. 'પ્રાપ્તકર્તા' શબ્દની આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમમાં વ્યાખ્યા આપવામાં આવી નથી. તેમ છતાં, આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨ ની ઉપકલમ (૨૪) મુજબ, આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમમાં વ્યાખ્યાયિત ન કરાયેલા પરંતુ કેન્દ્રીય માલ અને સેવા કર અધિનિયમ, ૨૦૧૭ (સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ), સંઘ પ્રદેશ માલ અને સેવા કર અધિનિયમ, ૨૦૧૭ અને માલ અને સેવા કર (રાજ્યોને વળતર) અધિનિયમ, ૨૦૧૭ માં વ્યાખ્યાયિત કરાયેલા શબ્દો અને અભિવ્યક્તિઓને ઉક્ત અધિનિયમોમાં તેમને આપવામાં આવેલ તે જ અર્થ રહેશે.

૧૪૨. સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨ ની ઉપકલમ (૯૩) માં 'પ્રાપ્તકર્તા' શબ્દની વ્યાખ્યા નીચે મુજબ આપવામાં આવી છે:

“(૯૩) માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાના 'પ્રાપ્તકર્તા' નો અર્થ થાય છે

(એ) જ્યાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બન્નેના પુરવઠા માટે પ્રતિફળ ચૂકવવાપાત્ર હોય, ત્યાં તે પ્રતિફળ ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ;

(બી) જ્યાં માલના પુરવઠા માટે કોઈ પ્રતિફળ ચૂકવવાનું ન હોય, ત્યાં જે વ્યક્તિને માલ પહોંચાડવામાં આવે અથવા ઉપલબ્ધ કરવામાં આવે, અથવા જેને માલનો કબજો અથવા ઉપયોગ આપવામાં આવે અથવા ઉપલબ્ધ કરવામાં આવે; અને

(સી) જ્યાં સેવા પૂરી પાડવા બદલ કોઈ પ્રતિફળ ચૂકવવાનું ન હોય, ત્યાં જેને સેવા પ્રદાન કરવામાં આવે તે વ્યક્તિ; અને જેને કોઈ પુરવઠો કરવામાં આવે છે તેવી વ્યક્તિ બાબતનો કોઈપણ ઉલ્લેખ, પુરવઠાના પ્રાપ્તકર્તા બાબતનો ઉલ્લેખ તરીકે અર્થઘટિત કરવામાં આવશે અને તેમાં પુરવઠો કરાયેલ માલ અથવા સેવાઓ અથવા બન્ને સંદર્ભે પ્રાપ્તકર્તાની તરફથી તે હિસાબે કાર્ય કરતો એજન્ટ પણ સમાવેશ પામશે.”

૧૪૩. આ રીતે, 'પ્રાપ્તકર્તા' શબ્દની વ્યાખ્યા એવી વ્યક્તિ તરીકે કરવામાં આવી છે જે પ્રતિફળ ચૂકવવા માટે જવાબદાર હોય, જ્યાં પુરવઠા માટે પ્રતિફળ ચૂકવવાનું હોય, અથવા એવી વ્યક્તિ જેને સેવાઓ પ્રદાન કરવામાં આવી હોય, જ્યાં સેવાના પુરવઠા માટે કોઈ પ્રતિફળ ચૂકવવાનું ન હોય.

૧૪૪. વર્તમાન મામલે, રિટ-અરજદાર સીઆઈએફ ધોરણે માલની આયાત કરી રહ્યો છે, અર્થાત્ કરાર ભારતીય બંદરે પહોંચાડવામાં આવનાર માલના પુરવઠા માટેનો છે. તેથી, જહાજમાં માલના પરિવહનની જવાબદારી વિદેશી નિકાસકારની છે. જહાજમાં માલના પરિવહનની સેવાઓ મેળવવા માટે વિદેશી નિકાસકાર શિપિંગ લાઈન સાથે કરાર કરે છે. પ્રતિફળ ચૂકવવાની જવાબદારી પણ વિદેશી નિકાસકારની જ છે. વિદેશી નિકાસકાર ભારતીય બંદરે માલ કેવી રીતે પહોંચાડે છે અથવા શિપિંગ લાઈનનું પ્રતિફળ વિદેશી

નિકાસકારે ચૂકવ્યું છે કે નહીં, તે બાબતે રિટ-અરજદારને કશી જ લેવાદેવા નથી. વિદેશી નિકાસકારે ભાડાના પ્રતિફળની ચૂકવણી ન કરી હોય તેવા કેસમાં પણ, શિપિંગ લાઇન રિટ-અરજદાર પાસેથી તે પ્રતિફળ વસૂલ કરી શકશે નહીં.

૧૪૫. તેથી, રિટ-અરજદારે ન તો જહાજમાં માલના પરિવહનની સેવા લીધી હોવાનું કહી શકાય અને ન તો તે આવી સેવાના પ્રતિફળની ચુકવણી કરવા માટે જવાબદાર છે. તેથી, સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૮૩) મુજબ રિટ-અરજદાર જહાજમાં માલના પરિવહન સેવાનો 'પ્રાપ્તકર્તા' નથી.

૧૪૬. અમે કર લાદનાર અધિનિયમની જોગવાઈઓનું, અને તે પણ કર લાદનાર અધિનિયમની કર આદાયી કલમનું અર્થઘટન કરી રહ્યા છીએ. કર કાયદાઓના અર્થઘટનનો આ એક સ્થિર થયેલો સિદ્ધાંત છે કે કર અધિનિયમોમાં કોઈ આશયગ્રહણ અથવા અનુમાનને સ્થાન નથી અને તેમાં વપરાયેલી ભાષા તરફ જ માત્ર જોવાનું રહે છે.

૧૪૭. કરવેરા સંબંધિત અધિનિયમોના અર્થઘટનનો સિદ્ધાંત એવો છે કે જે વ્યક્તિ પર કર આદાય કરવાનો પ્રયત્ન કરવામાં આવે છે, તે જો કાયદાના સ્પષ્ટ શબ્દપ્રમાણમાં આવે, તો તેની ઉપર કર આદાય થવો જ જોઈએ. કરવેરા અધિનિયમમાં માત્ર તે જ જોવાનું હોય છે જે સ્પષ્ટપણે જણાવવામાં આવ્યું હોય. કોઈપણ પ્રકારના આશયાનુમાન માટે સ્થાન નથી. કર બાબતે સમન્યાયનો કોઈ પ્રશ્ન ઊભો થતો નથી. કર અંગે કોઈ પૂર્વધારણા રહેતી નથી. તેમાં કંઈ ઉમેરેલું વાંચવાનું નથી અને કંઈ અનુમાનિત કરવાની પણ નથી. ફક્ત વપરાયેલી ભાષાને નિષ્પક્ષ રીતે જ જોવી શકાય.

૧૪૮. અમારા મતે, રિટ-અરજદારને કોઈ કલ્પિત સિદ્ધાંતના આધારે, કે આયાતકાર સેવા નો પ્રત્યક્ષ અથવા પરોક્ષ રીતે પ્રાપ્તકર્તા છે, કર ચૂકવવા

માટે જવાબદાર ઠરાવી શકાય નહીં. 'પ્રાપ્તિકર્તા' શબ્દનો અર્થ અધિનિયમ હેઠળ જે રીતે તેની વ્યાખ્યા કરવામાં આવી છે તે જ અર્થમાં વાંચવાનો રહે છે. કર કાયદાઓમાં કોઈ પણ પ્રકારના અનુમાન અથવા તર્ક માટે સ્થાન નથી.

૧૪૯. જો 'પ્રાપ્તિકર્તા' શબ્દની વ્યાખ્યાને અવગણવામાં આવે અથવા તેની ઉપેક્ષા કરવામાં આવે, તો પછી રિટ-અરજદાર તે તમામ માલનો પ્રાપ્તિકર્તા બની જાય જે માલના નિર્માણ/ઉત્પાદનમાં પ્રવેશે છે અને તે તમામ સેવાઓનો પણ પ્રાપ્તિકર્તા બની જાય જેનો આવા હેતુઓ માટે વિદેશી નિકાસકારે લાભ લીધો હોય. આવી તર્કપ્રણાલી, જે કઠોર અને મનસ્વી પરિણામ તરફ દોરી જાય છે, તેને ટાળવી જરૂરી છે, વિશેષ કરીને ત્યારે, જ્યારે વિધાનમંડળે આ શબ્દને સ્પષ્ટ રીતે વ્યાખ્યાયિત કર્યો હોય. તેથી, રિટ-અરજદારને ઓશન ફ્રેઈટ સેવાની પુરવઠાનો પ્રાપ્તિકર્તા કહી શકાતો નથી અને રિટ-અરજદાર પાસેથી કોઈ કર વસૂલ કરી શકાતો નથી.

૧૫૦. ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭ – એકીકૃત કર (દર) અંગેની જાહેરનામું અને ક્રમાંક ૧૦/૨૦૧૭ – એકીકૃત કર (દર) અંગેની જાહેરનામું, બન્ને તા. ૨૮.૬.૨૦૧૭ની, ભારતમાં બહારના સ્થળેથી ભારતના સ્થળે વહાણ દ્વારા માલના પરિવહન રૂપે, બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં આવેલ વ્યક્તિ દ્વારા બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં આવેલ વ્યક્તિને કરવામાં આવતી સેવાની પુરવઠા બાબતે, માલના આયાતકારને એકીકૃત કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ બનાવે છે. વિવાદિત જાહેરનાઓ આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૫(૩) દ્વારા પ્રદાન કરાયેલ સત્તાનો ઉપયોગ કરીને જારી કરવામાં આવી છે. ઉક્ત કલમ સરકારને તેવા પુરવઠાના વર્ગો નિર્ધારિત કરવાની સત્તા આપે છે, જેના પર કર પુરવઠાના પ્રાપ્તિકર્તા દ્વારા ચૂકવવાનો રહેશે. તે કલમ આગળ એમ જોગવાઈ કરતી નથી કે સરકાર કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર અન્ય વ્યક્તિને પણ (પુરવઠાના પ્રાપ્તિકર્તા સિવાય) નિર્ધારિત કરી શકે. કલમ ૫(૩) હેઠળ, કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ માત્ર પુરવઠાનો પ્રાપ્તિકર્તા જ હોઈ શકે.

૧૫૧. કાનૂનનો આ સુસ્થાપિત સિદ્ધાંત છે કે જો પ્રત્યાયોજિત વિધાન અધિનિયમ દ્વારા સોંપવામાં આવેલી સત્તાની સીમા બહાર જાય, તો આવા પ્રત્યાયોજિત વિધાનને અધિકારબાહ્ય જાહેર કરવું પડે. પ્રત્યાયોજિત વિધાનને સત્તા મૂળ અધિનિયમમાંથી પ્રાપ્ત થાય છે અને તેના વિનાનું નહીં. પ્રત્યાયોજિત વિધાનનો હેતુ અધિનિયમનું સ્થાન લેવાનો છે, તેનું પૂરક બનવાનો નથી.

૧૫૨. ઉપરોક્ત પરિસ્થિતિના દૃષ્ટિકોણથી, ભારતની બહારના સ્થળેથી ભારતમાં કિલચરેન્સના કસ્ટમ્સ સ્ટેશન સુધી, બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં આવેલ વ્યક્તિ દ્વારા બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં આવેલ વ્યક્તિને માલના પરિવહનની સેવા પૂરી પાડવા ઉપર કર લાદતી તથા અરજદાર, અર્થાત આયાતકારને, એવો કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર ઠેરવતી વિવાદિત સૂચનાઓ, આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની જોગવાઈઓથી પર છે.

૧૫૩. ભારતની બહાર આવેલા કોઈ સ્થળથી ભારતમાં કિલચરેન્સના કસ્ટમ્સ સ્ટેશન સુધી, બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં આવેલ એક વ્યક્તિ દ્વારા બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં આવેલ બીજી વ્યક્તિને માલ પરિવહન કરવાની સેવાનો પુરવઠો, ન તો આંતર-રાજ્ય પુરવઠો છે અને ન તો આંતર-રાજ્યની અંદરનો પુરવઠો છે. તેથી, રિટ-અરજદાર પાસેથી કોઈ કર લાદી અને વસૂલ કરી શકાય નહીં.

૧૫૪. હવે અમે રિટ-અરજદારોની તરફેથી રજૂ કરવામાં આવેલી દલીલના બીજા ભાગ પર વિચાર કરવા આગળ વધીએ છીએ કે, ભારતમાં બહાર આવેલા સ્થળેથી ભારતમાં કસ્ટમ્સ કિલચરેન્સના કસ્ટમ્સ સ્ટેશન સુધી, કરલાયક ન હોય તેવા પ્રદેશમાં રહેલા એક વ્યક્તિ દ્વારા કરલાયક ન હોય તેવા પ્રદેશમાં રહેલા બીજા વ્યક્તિને માલના પરિવહનની સેવા પૂરી પાડવામાં આવે, તો તે ન તો આંતર-રાજ્ય પુરવઠો ગણાય અને ન જ આંતર-રાજ્યની

અંદરનો પૂરવઠો ગણાય. આવી પરિસ્થિતિમાં, રિટ-અરજદારો પાસેથી કોઈ કર લાદી અને વસૂલ કરી શકાય નહિ.

૧૫૫. ઉપર જણાવ્યા મુજબ, આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૫ આકરારોપણ કરતી કલમ છે અને તે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના તમામ આંતર-રાજ્ય પુરવઠાઓ પર કર આરોપે છે. આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૭ શું આંતર-રાજ્ય પુરવઠો છે તે વ્યાખ્યાયિત કરે છે. ઉક્ત કલમ નીચે મુજબ ઉદ્ઘૂત કરવામાં આવે છે :

“૭. આંતર-રાજ્ય પુરવઠો. –

(૧) કલમ ૧૦ની જોગવાઈઓને આધિન રહીને, માલનો પુરવઠો, જ્યાં પુરવઠાકર્તાનું સ્થાન અને પુરવઠાનું સ્થાન નીચે મુજબમાં હોય—

(એ) બે અલગ અલગ રાજ્યો;

(બી) બે અલગ સંઘ પ્રદેશો; અથવા

(સી) એક રાજ્ય અને એક સંઘ પ્રદેશ વચ્ચેનો પુરવઠો આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન માલનો પુરવઠો ગણવામાં આવશે.

(૨) ભારતમાંના પ્રદેશમાં આયાત કરાયેલ માલનો પુરવઠો, જ્યાં સુધી તે ભારતની કસ્ટમ્સ સીમાઓને પાર ન કરે, ત્યાં સુધી તેને આંતર-

રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં માલનો પુરવઠો ગણવામાં આવશે.

(૩) કલમ ૧૨ ની જોગવાઈઓને આધીન રહીને, સેવાઓનો પુરવઠો, જ્યાં પુરવઠાકર્તાનું સ્થાન અને પુરવઠાનું સ્થળ નીચે મુજબ હોય—

(એ) બે ભિન્ન રાજ્યો;

(બી) બે ભિન્ન સંઘ પ્રદેશો; અથવા

(સી) એક રાજ્ય અને એક કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશ વચ્ચે, આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં સેવાઓનો પુરવઠો ગણવામાં આવશે.

(૪) ભારતના પ્રદેશમાં આયાત કરાયેલ સેવાઓનો પુરવઠો આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં સેવાઓના પુરવઠા તરીકે ગણવામાં આવશે.

(૫) માલ અથવા સેવાઓનો પુરવઠો અથવા બંને,—

(એ) જ્યારે પુરવઠાકર્તા ભારત ખાતે સ્થિત હોય અને પુરવઠાનું સ્થળ ભારતની બહાર હોય;

(બી) વિશેષ આર્થિક ઝોનના વિકાસકર્તાને અથવા તેના દ્વારા, અથવા વિશેષ આર્થિક ઝોનની એકમને અથવા તેના દ્વારા; અથવા

(સી) કર્લાયક પ્રદેશમાં, જે રાજ્યની અંદરની પૂર્તિ ન હોય અને આ કલમમાં અન્યત્ર આવરી લેવામાં આવી ન હોય, તેને આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેની પૂર્તિ તરીકે માનવામાં આવશે. ”

૧૫૬. આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૮ માં આંતરરાજ્યની અંદરની પુરવઠા શું ગણાય તે બાબતની જોગવાઈ કરવામાં આવી છે. કલમ ૮ નો સંબંધિત ઉતારો તાત્કાલિક સંદર્ભ માટે નીચે પુનઃઉત્પન્ન કરવામાં આવે છે :

“૮. (૧) કલમ ૧૦ની જોગવાઈઓને આધીન રહીને, જ્યાં માલના પુરવઠાકર્તાનું સ્થાન અને માલના પુરવઠાનું સ્થળ એક જ રાજ્યમાં અથવા એક જ કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશમાં હોય, ત્યાં માલનો પુરવઠો રાજ્યઅંતર્ગત પુરવઠો ગણાશે; પરંતું નીચેનો માલનો પુરવઠો રાજ્યઅંતર્ગત પુરવઠો ગણાશે નહીં, એટલે કે:—

(૧) વિશેષ આર્થિક ક્ષેત્રના વિકાસકર્તાને અથવા તેની દ્વારા, અથવા વિશેષ આર્થિક ક્ષેત્રની એકમને અથવા તેની દ્વારા માલનો પુરવઠો;

(૨) ભારતના પ્રદેશમાં આયાત કરાયેલ માલ, જ્યાં સુધી તે ભારતની કસ્ટમ્સ સીમાઓ પાર ન કરે; અથવા

(૩) કલમ ૧૫ માં ઉલ્લેખિત પર્યટકને કરવામાં આવેલા પુરવઠા.

(૨) કલમ ૧૨ની જોગવાઈઓને આધીન રહી, જ્યાં સેવા પૂરી પાડનારનું સ્થાન અને સેવાઓના પુરવઠાનું સ્થાન એક જ રાજ્યમાં અથવા એક જ કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશમાં હોય, ત્યાં સેવાઓનો પુરવઠો રાજ્યઅંતર્ગત પુરવઠો ગણાશે; પરંતું, રાજ્યઅંતર્ગત સેવાઓના પુરવઠામાં સ્પેશિયલ ઇકોનોમિક ઝોનના વિકાસકર્તાને અથવા

સ્પેશિયલ ઇકોનોમિક ઝોનની એકમને કરવામાં આવતો અથવા તેમના દ્વારા કરવામાં આવતો સેવાઓનો પુરવઠો સમાવેશ પામશે નહીં. ”

૧૫૭. પ્રારંભે, કલમ ૮ ની ઉપકલમ (૧) માં ક્યારે માલનો પુરવઠો આંતર-રાજ્યીય નહીં પરંતુ રાજ્યની અંદરનો પુરવઠો ગણાય છે તે જણાવવામાં આવ્યું છે અને કલમ ૮ ની ઉપકલમ (૨) માં ક્યારે સેવાઓનો પુરવઠો રાજ્યની અંદરનો પુરવઠો ગણાય છે તે જણાવવામાં આવ્યું છે. બન્ને ઉપકલમો માત્ર ત્યાં જ લાગુ પડે છે જ્યાં પુરવઠાકર્તાનું સ્થાન અને પુરવઠાનું સ્થાન એ જ રાજ્ય અથવા સંઘ પ્રદેશમાં હોય. અહીં, રાજ્ય અથવા સંઘ પ્રદેશનો અર્થ ભારતના રાજ્ય અથવા સંઘ પ્રદેશથી થાય છે. તેથી, કલમ ૮ લાગુ પડવા માટે, પુરવઠાકર્તાનું સ્થાન અને પુરવઠાનું સ્થાન બન્ને ભારતમાં હોવા જોઈએ. હાલના કેસમાં, પુરવઠાકર્તાનું સ્થાન, એટલે કે, વિદેશી શિપિંગ લાઇન, ભારતની બહાર છે. તેથી, વિવાદિત વ્યવહાર આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૮ હેઠળ રાજ્યની અંદરનો પુરવઠો નથી.

૧૫૮. રિટ અરજદારોની તરફથી રજૂ કરવામાં આવેલી તૃતીય દલીલ એવી છે કે કલમ ૭ ની ઉપકલમો (૧), (૨) અને (૩) હાલ હાથ ધરાયેલા કેસોમાં લાગુ પડતી નથી.

૧૫૯. હવે, કલમ ૭ આંતર-રાજ્ય પુરવઠો શું ગણાય તેની જોગવાઈ કરે છે. કલમ ૭ ની ઉપકલમો (૧) અને (૨) માલના પુરવઠા અંગે છે અને વર્તમાન હેતુ માટે પ્રસ્તુત નથી. ઉપકલમ

(૩) માં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે જ્યાં પૂરવઠાકર્તાનું સ્થાન અને પૂરવઠાનું સ્થાન બે ભિન્ન રાજ્યોમાં અથવા બે ભિન્ન કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશોમાં અથવા એક રાજ્ય અને એક કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશમાં હોય, ત્યાં એવો પૂરવઠો

આંતર-રાજ્ય પૂરવઠો ગણાશે. તેથી, ઉપકલમ (૩) ની જોગવાઈઓ માત્ર ત્યારે જ લાગુ પડે છે જ્યારે પૂરવઠાકર્તા અને પૂરવઠાનું સ્થાન બંને ભારતની અંદર હોય (અથવા તો રાજ્યમાં અથવા કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશમાં હોય). વધુમાં, ઉપકલમ (૩) આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૧૨ ની જોગવાઈઓને આધીન છે, જે માત્ર ત્યારે જ લાગુ પડે છે જ્યારે સેવા પૂરવઠાકર્તા અને સેવા પ્રાપ્તકર્તા બંને ભારતની અંદર હોય. હાલના કેસમાં, પૂરવઠાકર્તાનું સ્થાન, એટલે કે, શિપિંગ લાઈન, ભારતની બહાર છે. તેથી, ઉપકલમ (૩) હાલના કેસમાં પણ લાગુ પડશે નહીં.

૧૬૦. રિટ-અરજદારો તરફથી આગળ મૂકવામાં આવેલી ચોથી રજૂઆત એવી છે કે અધિનિયમની કલમ ૭ ની ઉપકલમ (૪) હાલ હાથ ધરવામાં આવેલા કેસોમાં લાગુ પડતી નથી.

૧૬૧. કલમ ૭ ની ઉપકલમ ૪ હાલના કેસમાં લાગુ પડતી નથી. કલમ ૭ ની ઉપકલમ (૪) એ જોગવાઈ કરે છે કે ભારતના પ્રદેશમાં આયાત કરવામાં આવેલી સેવાઓનો પુરવઠો આંતર-રાજ્ય પુરવઠો ગણાશે. આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨ ની ઉપકલમ (૧૧) ‘સેવાઓની આયાત’ શબ્દપ્રયોગની વ્યાખ્યા આપે છે. ઉક્ત કલમનો સંબંધિત અવતરણ નીચે મુજબ પુનઃઉત્પાદિત કરવામાં આવે છે:

૨(૧૧) ‘સેવાઓની આયાત’નો અર્થ કોઈપણ સેવાની પૂર્તિ એવો થાય છે, જ્યાં (૧) સેવાનો પૂરવઠાકર્તા ભારતની બહાર સ્થિત હોય; (૨) સેવાનો પ્રાપ્તકર્તા ભારતમાં સ્થિત હોય; અને (૩) સેવાની પૂર્તિનું સ્થળ ભારતમાં હોય;

૧૬૨. આ પ્રમાણે, સેવાઓના આયાતનો અર્થ એવી સેવાની પૂરવઠો થાય છે જેમાં સેવાનો પૂરવઠોકર્તા ભારતની બહાર સ્થિત હોય, સેવાઓનો ગ્રાહક ભારતમાં સ્થિત હોય; અને સેવાની પૂરવઠાની જગ્યા ભારતમાં હોય.

૧૬૩. વર્તમાન કેસમાં, સેવાના પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન, અર્થાત વિદેશી નિકાસકારનું સ્થાન, ભારતમાં નથી પરંતુ ભારતની બહાર છે. તેથી, કલમ ૭ ની ઉપકલમ (જ) ની જોગવાઈઓ પણ વર્તમાન કેસમાં લાગુ પડતી નથી.

૧૬૪. રિટ-અરજદારોની તરફેણી રજૂ કરાયેલ પાંચમી દલીલ એવી છે કે અધિનિયમની કલમ ૭ ની ઉપકલમ (પ) હાલ હાથવગીના કેસોને લાગુ પડતી નથી.

૧૬૫. કલમ ૭ ની ઉપકલમ (પ) માં ત્રણ ઉપબંધો છે. ઉપબંધ (એ) તેવા કિસ્સામાં લાગુ પડે છે જેમાં સપ્લાયર ભારતની અંદર સ્થિત હોય અને પુરવઠાનું સ્થળ ભારતની બહાર હોય. વર્તમાન કિસ્સામાં સેવાનો સપ્લાયર, એટલે કે શિપિંગ લાઈન, ભારતની બહાર સ્થિત છે. તેથી, વર્તમાન કિસ્સો ઉપબંધ (એ) ના કાર્યક્ષેત્રમાં આવતો નથી. ઉપબંધ (બી) પણ વર્તમાન કિસ્સામાં લાગુ પડતો નથી, કારણ કે તે ફક્ત વિશેષ આર્થિક ક્ષેત્રના વિકાસકર્તા અથવા વિશેષ આર્થિક ક્ષેત્રની એકમને કરવામાં આવેલા અથવા તેમના દ્વારા કરવામાં આવેલા પુરવઠા પર જ લાગુ પડે છે.

૧૬૬. હવે, ઉપબંધ (સી) એ જોગવાઈ કરે છે કે 'કરપાત્ર પ્રદેશમાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો પુરવઠો', જે આંતર-રાજ્યીય પુરવઠો ન હોય અને કલમ ૭ માં અન્યત્ર આવરી લેવાયેલો ન હોય, તે આંતર-રાજ્ય પુરવઠા તરીકે ગણવામાં આવશે. 'કરપાત્ર પ્રદેશમાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો પુરવઠો' એવો શબ્દસમૂહ અધિનિયમમાં ક્યાંય વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવેલો નથી.

૧૬૭. પ્રારંભે જ, 'કરલાયક પ્રદેશમાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બન્નેનો પુરવઠો' એવો શબ્દપ્રયોગ ભારતના 'પુરવઠાનું સ્થળ' સાથે સમકક્ષ ગણાવી શકાય નહીં. જો વિધાનમંડળનો આશય એવો હોત કે કલમ ૭ ની ઉપકલમ (પ) ના ખંડ (સી) ના બળે, જ્યાં જ્યાં 'પુરવઠાનું સ્થળ' ભારતમાં હોય તેવા તમામ પુરવઠાઓને આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમના વ્યાપમાં આવરી લેવા, તો કલમ ૭ અને કલમ ૮ માં અન્યત્ર જેમ સ્પષ્ટ શબ્દોમાં વ્યક્ત કરવામાં આવ્યું છે તેમ, વિધાનમંડળને પોતાનો આશય સ્પષ્ટ શબ્દોમાં વ્યક્ત કરવામાં કોઈ અડચણ ન હતી. વધુમાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમો ૧૦ થી ૧૩ હેઠળ 'પુરવઠાનું સ્થળ' સંબંધિત જોગવાઈઓ, પુરવઠો તેના સામાન્ય અર્થમાં ક્યાં થાય છે તે નિર્ધારિત કરતી નથી. તે આંતર-રાજ્ય કે રાજ્યઆંતરિક પુરવઠો તરીકે પુરવઠાના સ્વભાવનું નિર્ધારણ કરવા માટે પુરવઠાનું સ્થાન નિશ્ચિત કરવા ઘડવામાં આવેલી કૃત્રિમ જોગવાઈઓ છે અને તેનો ઉપયોગ ફક્ત ત્યાં જ કરવો પડે જ્યાં અધિનિયમ દ્વારા તે માટે જોગવાઈ કરવામાં આવી હોય, એટલે કે કલમ ૭(૧), કલમ ૭(૨), કલમ ૭(પ)(એ) અને કલમ ૮ હેઠળ. આ જણાવેલી જોગવાઈઓ આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૭(પ)(સી) પર લાગુ પડી શકે નહીં.

૧૬૮. કોઈપણ સ્થિતિમાં, જ્યાં પુરવઠાકર્તાનું સ્થાન અને પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન બંને ભારતની બહાર હોય ત્યાં પુરવઠાના સ્થાનનું નિર્ધારણ કરવા માટે કોઈ જોગવાઈ નથી. આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમો ૧૨ અને ૧૩ સેવાઓના પુરવઠાના કિસ્સામાં પુરવઠાના સ્થાનના નિર્ધારણ માટે જોગવાઈ કરે છે. કલમ ૧૨ તે સ્થિતિમાં સેવાઓના પુરવઠાના સ્થાનના નિર્ધારણ માટે લાગુ પડે છે, જ્યાં સેવા પુરવઠાકર્તાનું સ્થાન અને સેવા પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન ભારતની અંદર હોય. કલમ ૧૨ તે સ્થિતિમાં સેવાઓના પુરવઠાના સ્થાનના નિર્ધારણ માટે લાગુ પડે છે, જ્યાં સેવા પુરવઠાકર્તાનું સ્થાન અથવા સેવા

પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન ભારતની બહાર હોય. કલમો ૧૨ અને ૧૩ નો સંબંધિત ઉતારો નીચે મુજબ પુનઃઉત્પાદિત કરવામાં આવે છે:

૧૨(૧) સેવાઓના પુરવઠાકર્તાનું સ્થાન અને સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન ભારત દેશમાં હોય ત્યારે સેવાઓના પુરવઠાના સ્થળનું નિર્ધારણ કરવા માટે આ કલમની જોગવાઈઓ લાગુ પડશે.

૧૩(૧) સેવાઓના પુરવઠાકર્તાનું સ્થાન અથવા સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન ભારતની બહાર હોય ત્યારે સેવાઓના પુરવઠાનું સ્થાન નિર્ધારિત કરવા માટે આ કલમની જોગવાઈઓ લાગુ પડશે.

૧૬૯. આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમો ૭ અને ૮ એ નક્કી કરે છે કે કોઈ પુરવઠો આંતર-રાજ્ય પુરવઠો છે કે રાજ્યની અંદરનો પુરવઠો છે, અને આવા નિર્ધારણ માટે 'પુરવઠાનું સ્થળ' એવો એક તત્ત્વ છે જેને ધ્યાનમાં લેવું આવશ્યક છે. ઉપર જણાવ્યા મુજબ, કલમ ૭ ની ઉપકલમો (૧) અને (૨) તથા કલમ ૮ ની ઉપકલમ (૧) માલના પુરવઠા સાથે સંબંધિત છે. કલમ ૭ ની ઉપકલમ (૩) અને કલમ ૮ ની ઉપકલમ (૨) સેવા પુરવઠા સાથે સંબંધિત છે અને તે આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૨ ની જોગવાઈઓને આધીન છે.

૧૭૦. હવે, સેવાઓના પુરવઠા સાથે સંબંધિત અને આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૨ને આધીન ન હોય તેવી એકમાત્ર જોગવાઈઓ આઈજીએસટી અધિનિયમની ઉપકલમો (૪) અને (૫) છે. તેથી, ઉક્ત ઉપકલમો માટે પુરવઠાનું સ્થળ આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૩ની જોગવાઈઓ અનુસાર નક્કી કરવું પડશે.

૧૭૧. કલમ ૭ ની ઉપકલમ (જ) ભારતના ક્ષેત્રમાં આયાત કરાયેલ સેવાઓની પૂર્તિ વિષે છે. ‘સેવાની આયાત’ શબ્દસમૂહની વ્યાખ્યા આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦) હેઠળ એવી કોઈપણ સેવાની પૂર્તિ તરીકે કરવામાં આવી છે, જ્યાં –

(૧) સેવાનો પુરવઠોકર્તા ભારતની બહાર સ્થિત છે,

(૨) સેવાનો પ્રાપ્તકર્તા ભારતમાં સ્થિત છે;

(૩) સેવાના પુરવઠાનું સ્થાન ભારતમાં છે.

૧૭૨. ‘પુરવઠાનું સ્થાન’ શબ્દપ્રયોગ આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૭ ની ઉપકલમ (પ) ના ખંડ (એ) માં વપરાયો છે. ઉક્ત ખંડ મુજબ, જ્યારે પુરવઠાકર્તા ભારત ખાતે સ્થિત હોય અને પુરવઠાનું સ્થાન ભારતની બહાર હોય, ત્યારે એવો પુરવઠો આંતર-રાજ્ય પુરવઠો ગણાય છે. માલ અને સેવાઓની નિકાસને સક્ષમ બનાવવા માટે આ જોગવાઈ કરવામાં આવી છે જેથી તેમને શૂન્ય-દરવાળી બનાવી શકાય, અર્થાત્, વ્યવહારિક રીતે બાહ્ય પુરવઠા પર કોઈ કર ન લાગે અને ઈનપુટ તબક્કે ચુકવાયેલા કરોની પરતફેર મળી શકે. આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૬) ‘સેવાની નિકાસ’ શબ્દની વ્યાખ્યા આપે છે અને સેવા પુરવઠો સેવાની નિકાસ ગણાવવા માટે, અન્ય બાબતો ઉપરાંત, નીચેની શરતો પૂર્ણ થવી આવશ્યક છે:

(૧) સેવાનો પુરવઠોકર્તા ભારતમાં સ્થિત છે;

(૨) સેવાનો પ્રાપ્તકર્તા ભારતની બહાર સ્થિત છે;

(૩) સેવાની પુરવઠાની જગ્યા ભારતની બહાર છે.

૧૭૩. ઉપર જોવામાં આવ્યું તેમ, કલમ ૧૩ કલમ ૭ ની ઉપકલમો (જ) અને (પ) પર લાગુ પડે છે, જ્યાં સેવા પ્રદાતા અથવા સેવા ગ્રહિતા પૈકી કોઈ એક ભારતની અંદર હોવો જરૂરી છે. જો સેવા પ્રદાતા અને સેવા ગ્રહિતા બંને ભારતની બહાર હોય, તો કલમ ૧૩ લાગુ પડતી નથી.

૧૭૪. તેથી, આઈજીએસટી અધિનિયમની યોજના માત્ર રાજ્યની અંદરના પુરવઠા, આંતર-રાજ્ય પુરવઠા અને નિકાસ તથા આયાતના વ્યવહારોનો જ વિચાર કરે છે.

૧૭૫. એવું રજૂ કરવામાં આવે છે કે આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૭(પ)(સી) હેઠળનો વાક્યાંશ 'કરપાત્ર પ્રદેશમાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો પુરવઠો' કરચોરીના વ્યવહારોને આવરી લેવા માટે ઘડવામાં આવ્યો છે. તેથી, એવા કિસ્સામાં કે જ્યાં તપાસ, અન્વેષણ અથવા ઓડિટ દ્વારા પુરવઠો થયાનો તથ્ય સાબિત થયો હોય, પરંતુ તે પુરવઠો આંતર-રાજ્ય પુરવઠો છે કે આંતર-રાજ્યની અંદરનો પુરવઠો છે તે નિશ્ચિત કરવું શક્ય ન હોય, ત્યાં કાયદો એક ધારણાત્મક કાનૂની કલ્પના રચે છે અને આવા પુરવઠાને આંતર-રાજ્ય પુરવઠા તરીકે ગણે છે. આ એક અવશેષ શ્રેણી છે અને વર્તમાન કેસની જેમ કોઈ મહત્વપૂર્ણ વ્યવહારને આવરી લેવા માટે, જે કલમ ૭ની બાકીની જોગવાઈઓમાં સ્પષ્ટપણે આવરી લેવાયો નથી, તેને એટલી વ્યાપક રીતે અર્થઘટિત કરી શકાતી નથી.

૧૭૬. તેથી, 'કરપાત્ર પ્રદેશમાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો પુરવઠો' એવો શબ્દપ્રયોગ એવો અર્થ દર્શાવશે કે એવો પુરવઠો, જેના તમામ પાસાઓ, અથવા પાસાઓનો મોટો ભાગ, કરપાત્ર પ્રદેશમાં થાય છે અને જેને

આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૭ અથવા કલમ ૮ની બાકીની જોગવાઈઓ હેઠળ આવરી શકાય તેમ નથી. જ્યાં પુરવઠાના કોઈપણ પાસા ભારતમાં થતા નથી અથવા પુરવઠાનો માત્ર અતિ સૂક્ષ્મ ભાગ ભારતમાં થાય છે, ત્યાં એવો પુરવઠો કરપાત્ર પ્રદેશમાં હોવાનું કહી શકાય નહીં.

૧૭૭. વર્તમાન કેસમાં, સમગ્ર વ્યવહાર કરપાત્ર પ્રદેશની બહાર, અર્થાત્ ભારતની બહાર, થાય છે. પુરવઠોકર્તા ભારતની બહાર સ્થિત છે, પુરવઠાનો ગ્રાહક ભારતની બહાર સ્થિત છે, પુરવઠા માટેનો કરાર ભારતની બહાર કરવામાં આવ્યો છે, પુરવઠા માટેની ચુકવણી ભારતની બહાર કરવામાં આવી છે, માલ ભારતની બહાર પુરવઠોકર્તાને સોંપવામાં આવ્યો છે અને પરિવહન પણ, મોટા ભાગે, ભારતની બહાર થાય છે. માત્ર એટલા હકીકતથી કે માલનું પરિવહન ભારત ખાતે સમાપ્ત થાય છે, માલના આવા પરિવહનનો પુરવઠો ભારતમાં થયો છે એવું ગણાશે નહીં.

૧૭૮. જ્યાં સપ્લાયર અને પ્રાપ્તિકર્તા બંને ભારતની બહાર હોય તેવી પુરવઠાને માત્ર આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૭(પ)(સી) હેઠળ જ કરલાયક બનાવી શકાય, શરતે કે તે પુરવઠો કરપાત્ર પ્રદેશમાં હોય. તેથી, આ જોગવાઈ એવા કિસ્સાઓને આવરી લઈ શકે છે, જેમ કે કોઈ વિદેશી પ્રવાસ સંચાલક વિદેશી પ્રવાસી માટે ભારતમાં પ્રવાસનું સંચાલન કરે.

૧૭૯. આ કેસમાં, ભલે સપ્લાયર અને પ્રાપક બંને ભારતની બહાર હોય અને પુરવઠો ભારતમાં હોય, તો પણ તે જ પર કર લાદી શકાય છે.

૧૮૦. કર, આવા કેસોમાં પણ, માત્ર આઈજીએસટી અધિનિયમ હેઠળ પુરવઠાકર્તા અથવા પુરવઠાના પ્રાપ્તિકર્તા પાસેથી જ વસૂલ કરી શકાય છે. ભારતની બહાર સ્થિત વ્યક્તિ પાસેથી કર વસૂલ કરવો વહીવટી દૃષ્ટિએ

મુશ્કેલ છે અને આવા કેસો ન્યૂનતમ હશે, તેથી સરકારે આવા પુરવઠાઓને મુક્તિ આપી છે. તેમ છતાં, મુક્તિની નોંધમાં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે 'ભારતની બહારના સ્થળેથી ભારત ખાતે કિલચરન્સ માટેના કસ્ટમ્સ સ્ટેશન સુધી વહાણ દ્વારા માલના પરિવહન સ્વરૂપે આપવામાં આવતી સેવાઓ, જે નોંધમાં નિર્દિષ્ટ વ્યક્તિઓ દ્વારા પ્રાપ્ત કરવામાં આવે છે' તે મુક્તિ હેઠળ આવરી લેવામાં આવશે નહીં.

૧૮૧. એવી રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે ઉક્ત અપવાદ એ ગેરમાન્યતાના આધારે નિર્ધારિત કરવામાં આવ્યો છે કે અન્યથા સમુદ્રી માલભાડા સેવાઓ કરપાત્ર બનત. એવી રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે સમુદ્રી માલભાડા સેવાની પુરવઠા આઈજીએસટીની કલમ ૭ (આંતરરાજ્ય પુરવઠો) અથવા કલમ ૮ (આંતરરાજ્ય અંદરનો પુરવઠો) પૈકી કોઈની પણ વ્યાપ્તિ હેઠળ આવતો નથી અને તેથી તેના પર કર લાદી શકાય તેમ નથી. તેથી, કારણ કે આ પુરવઠા પર અધિનિયમ હેઠળ કર લાદી શકાય તેમ નથી, કરની ચુકવણીમાંથી મુક્તિ આપવાનો પ્રશ્ન ઉદ્ભવતો નથી.

૧૮૨. આથી, આક્ષેપિત અધિસૂચનાઓ આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમથી પર હોવાથી રદ કરવા પાત્ર છે.

૧૮૩. અમારે જે છઠ્ઠી રજૂઆતનો વિચાર કરવાનો છે તે એ છે કે આઈ.જી.એસ.ટી.ની યોજના એવા વ્યક્તિ પાસેથી કર લાદવા અને વસૂલાત કરવાની કલ્પના કરતી નથી, જે ન તો પુરવઠાકર્તા હોય અને ન તો પુરવઠાના પ્રાપ્તિકર્તા હોય.

૧૮૪. ઉપરોક્ત રજૂઆત ઉપરાંત કે બિનકરપાત્ર પ્રદેશમાં આવેલ વ્યક્તિ દ્વારા બિનકરપાત્ર પ્રદેશમાં આવેલ વ્યક્તિને સેવાઓનો પુરવઠો ન તો

આંતર-રાજ્ય પુરવઠો ગણાય છે અને ન તો રાજ્યની અંદરનો પુરવઠો ગણાય છે અને તેથી તે કર વસૂલ કરવાની કલમના વ્યાપમાં આવતો નથી, રિટ-અરજદાર વધુમાં નીચે મુજબ રજૂ કરે છે : કે સમુદ્રી માલભાડા સેવાની પુરવઠાની સમયસીમા નક્કી કરવા માટે કોઈ જોગવાઈ નથી. સેવાઓના પુરવઠાની સમયસીમા આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨૦ તેમજ સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમો ૧૨ અને ૧૩ સાથે વંચાતાં તે મુજબ નક્કી કરવામાં આવે છે. સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૧૨ માલના પુરવઠાની સમયસીમા અંગે છે. સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૧૩ સેવાઓના પુરવઠાની સમયસીમા અંગે છે.

૧૮૫. સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૩ ની ઉપકલમ (૧) એ નક્કી કરે છે કે સેવાઓ પર કર ચૂકવવાની જવાબદારી, આ કલમની જોગવાઈઓ અનુસાર નિર્ધારિત થતી પુરવઠાની વેળાએ ઊભી થશે. કલમ ૧૩ ની ઉપકલમ (૨) એવી પરિસ્થિતિમાં, જ્યારે સેવા પ્રદાતા દ્વારા ફોરવર્ડ ચાર્જના આધારે કર ચૂકવવાનો હોય, ત્યારે પુરવઠાની વેળા નક્કી કરવાની જોગવાઈ કરે છે.

૧૮૬. આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૩ ની ઉપકલમ (૩) તે સેવાઓના પુરવઠાના સમય સાથે સંબંધિત છે, જેના પર કર રિવર્સ ચાર્જના આધારે ચૂકવવાનો હોય છે. આ કલમ હેઠળની જોગવાઈઓ માત્ર તે વ્યક્તિને લાગુ પડે છે, જે પુરવઠાનો વાસ્તવિક પ્રાપ્તકર્તા હોય. જે વ્યક્તિ પુરવઠાનો પ્રાપ્તકર્તા નથી, તે સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૩(૩) ની જોગવાઈઓ હેઠળ પુરવઠાનો સમય નિર્ધારિત કરી શકતી નથી. ઉક્ત કલમનો સંબંધિત અંશ નીચે મુજબ છે:

“(૩) જે પુરવઠાઓના સંબંધમાં કર રિવર્સ ચાર્જના આધારે ચૂકવવામાં આવ્યો હોય અથવા ચૂકવવા માટે જવાબદાર હોય, તેવા

કેસમાં પુરવઠાનો સમય નીચે દર્શાવેલ તારીખોમાંથી જે પહેલાંની હોય તે રહેશે, એટલે કે:—

(એ) પ્રાપ્તકર્તાના હિસાબી પુસ્તકોમાં દાખલ થયેલી ચુકવણીની તારીખ અથવા જે તારીખે તેના બેંક ખાતામાંથી ચુકવણી ડેબિટ કરવામાં આવે છે, એમાંથી જે પહેલાંની હોય; અથવા

(બી) પુરવઠાકર્તા દ્વારા ઇન્વોઇસ અથવા તેના સ્થાને, જે કોઈ નામે ઓળખાતો હોય તેવો અન્ય દસ્તાવેજ જારી થયેલી તારીખથી સાઠ દિવસ પૂર્ણ થયા પછીની તાત્કાલિક અનુસર્તી તારીખ: પરંતુ શરતે કે જ્યાં ખંડ (એ) અથવા ખંડ (બી) હેઠળ પુરવઠાનો સમય નિર્ધારિત કરવો શક્ય ન હોય, ત્યાં પુરવઠાનો સમય પુરવઠો પ્રાપ્તકર્તાની હિસાબી પુસ્તકોમાં થયેલી નોંધની તારીખ ગણાશે: વધુમાં શરતે કે સંકળાયેલા ઉદ્યોગો દ્વારા કરવામાં આવતા પુરવઠાના કિસ્સામાં, જ્યાં સેવા પુરવઠાકર્તા ભારતની બહાર સ્થિત હોય, ત્યાં પુરવઠાનો સમય પુરવઠો પ્રાપ્તકર્તાની હિસાબી પુસ્તકોમાં થયેલી નોંધની તારીખ અથવા ચૂકવણીની તારીખ, જેમાંથી જે અગાઉની હોય તે ગણાશે.”

૧૮૭. તેથી, જે કિસ્સામાં કર રિવર્સ ચાર્જના આધારે ભરપાત્ર હોય તેવા કિસ્સામાં સેવાઓના પુરવઠાનો સમય, પ્રાપ્તકર્તાના હિસાબના પુસ્તકોમાં નોંધાયેલ ચુકવણીની તારીખ, અથવા બેંક ખાતામાં ડેબિટ થયેલી તારીખ, અથવા સપ્લાયર દ્વારા ચલણ જારી કરેલી તારીખથી સાઠ દિવસ — આ પૈકી જે સૌથી વહેલી હોય તે ગણાશે. તેથી, પુરવઠાના પ્રાપ્તકર્તા સિવાયનો કોઈ

વ્યક્તિ, આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૩(૩)ની જોગવાઈઓ મુજબ પુરવઠાનો સમય નિર્ધારિત કરી શકતો નથી.

૧૮૮. રિટ-અરજદારની તરફથી રજૂ કરવામાં આવેલી સાતમી દલીલ એ છે કે સમુદ્રી માલભાડા સેવાનું મૂલ્ય માલના આયાતકાર દ્વારા નક્કી કરી શકાતું નથી.

૧૮૯. સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૫ પુરવઠાના મૂલ્યના નિર્ધારણ માટે જોગવાઈ કરે છે. કલમ ૧૫ની ઉપકલમ (૧) નીચે મુજબ છે :

૧૫(૧) માલ અથવા સેવાઓના, અથવા બંનેના પુરવઠાનું મૂલ્ય વ્યવહાર મૂલ્ય ગણાશે, જે તે જણાવેલ માલ અથવા સેવાઓના, અથવા બંનેના પુરવઠા માટે વાસ્તવમાં ચૂકવાયેલ અથવા ચૂકવવાપાત્ર કિંમત છે, જ્યાં પુરવઠાકર્તા અને પુરવઠાના પ્રાપ્તકર્તા પરસ્પર સંબંધિત ન હોય અને કિંમત તે પુરવઠા માટેનું એકમાત્ર પ્રતિફળ હોય.

૧૯૦. આ મુજબ, પુરવઠાનું મૂલ્ય તે જણાવેલ પુરવઠા માટે વાસ્તવમાં ચૂકવવામાં આવેલ અથવા ચૂકવવાપાત્ર કિંમત છે અને જ્યાં પુરવઠાકર્તા તથા પુરવઠાના પ્રાપ્તકર્તા પરસ્પર સંબંધિત નથી અને કિંમત પુરવઠા માટેનું એકમાત્ર પ્રતિફળ છે.

૧૯૧. આમ, સપ્લાયર અથવા પુરવઠાનો પ્રાપ્તકર્તા સિવાયની વ્યક્તિ પુરવઠાનું મૂલ્ય નક્કી કરી શકશે નહીં, કારણ કે એવી વ્યક્તિને પુરવઠા માટે હકીકતમાં ચૂકવાયેલી અથવા ચૂકવવાની કિંમતની જાણ હોતી નથી.

૧૯૨. રિટ-અરજદાર તરફેથી રજૂ કરાયેલ આઠમી દલીલ એ છે કે ઇનપુટ કરજ શાખ માત્ર પુરવઠો પ્રાપ્ત કરનાર દ્વારા જ મેળવવામાં આવી શકે છે.

૧૯૩. સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૬ ઇનપુટ કર જમા-ઉધાર લેવાની જોગવાઈ કરે છે. સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૬ ની ઉપકલમ (૧) આ મુજબ છે :

૧૬(૧) દરેક નોંધાયેલ વ્યક્તિ, નિર્ધારિત કરવામાં આવે તેવી શરતો અને પ્રતિબંધોને આધિન રહીને અને કલમ ૪૯ માં નિર્દિષ્ટ કરેલ રીતસર, તેને માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના કોઈપણ પુરવઠા પર તેની ઉપર વસૂલ કરાયેલ ઇનપુટ કરની જામાનો લાભ લેવા હકદાર રહેશે, જો તે તેના વ્યવસાયના પ્રવાહમાં અથવા તેની વૃદ્ધિ માટે ઉપયોગમાં લેવાતા હોય અથવા ઉપયોગમાં લેવા માટે નિર્ધારિત હોય, અને ઉક્ત રકમ એવી વ્યક્તિની ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીમાં જમા કરવામાં આવશે.

૧૯૪. આ રીતે, સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૬ જોગવાઈ કરે છે કે દરેક નોંધાયેલ વ્યક્તિને તેને કરવામાં આવેલ માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના કોઈપણ પુરવઠા પર, જેનો ઉપયોગ વ્યવસાયના પ્રવાહમાં અથવા તેના પ્રોત્સાહન માટે થાય છે અથવા થવાનો આશય છે, ઇનપુટ કર જમા મેળવવાનો હક રહેશે.

૧૯૫. સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૯૩) માં ‘પ્રાપ્તકર્તા’ શબ્દની વ્યાખ્યા કરવામાં આવી છે અને તેમાં જણાવવામાં આવ્યું છે કે જે વ્યક્તિને પુરવઠો કરવામાં આવે છે, તે વ્યક્તિ અંગેનો કોઈપણ ઉદ્દેશ પુરવઠાના પ્રાપ્તકર્તા અંગેનો ઉદ્દેશ માનવામાં આવશે. ઉક્ત કલમનો સંબંધિત અંશ નીચે મુજબ છે :

૨(૯૩) માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેની પુરવઠાના 'પ્રાપ્તિકર્તા' નો અર્થ એ થાય છે – ... અને જે વ્યક્તિને પુરવઠો કરવામાં આવે છે તેના કોઈપણ ઉદ્દેશનો અર્થ પુરવઠાના પ્રાપ્તિકર્તા તરીકે સમજવાનો રહેશે અને તેમાં પુરવઠો કરવામાં આવેલ માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સંબંધમાં પ્રાપ્તિકર્તાની તરફથી તેવી હેસિયતમાં કાર્ય કરનાર એજન્ટનો પણ સમાવેશ થશે;

૧૯૬. આ મુજબ, જ્યારે કલમ ૧૬(૧) એવું કહે છે કે જેને પુરવઠો કરવામાં આવ્યો હોય તેવી વ્યક્તિને ઇનપુટ કર શાખ લેવાનો હકદાર ગણવામાં આવશે, ત્યારે તેનો અર્થ પુરવઠાના પ્રાપ્તિકર્તા તરીકે સમજવાનો રહેશે. આ મુજબ, પુરવઠા પરનો ઇનપુટ કર શાખ માત્ર પુરવઠાના પ્રાપ્તિકર્તા દ્વારા જ મેળવી શકાય.

૧૯૭. સમુદ્ધી માલભાડા સેવાઓના મામલે, માલનો આયાતકાર સમુદ્ધી માલભાડા સેવાઓના પુરવઠાનો પ્રાપ્તિકર્તા નથી અને પ્રશ્નિત જાહેરનામાઓ હેઠળ જેની વસૂલી કરવાનો પ્રયત્ન કરવામાં આવે છે તે ઇનપુટ કર શાખ મેળવવા સક્ષમ ન પણ હોઈ શકે. તેથી, પ્રશ્નિત જાહેરનામાઓ માલ અને સેવા કર સંબંધિત કાયદાઓના ઉદ્દેશ સાથે સુસંગત નથી, એટલે કે દરેક તબક્કે શાખ ઉપલબ્ધ હોવી જોઈએ અને કરનો ભાર માત્ર ગ્રાહક પર જ હોવો જોઈએ.

૧૯૮. નવમું પ્રતિપાદન, જેના પર અમારે વિચાર કરવો જરૂરી છે, તે એવું છે કે રિટર્ન દાખલ કરવા સંબંધિત જોગવાઈઓ માત્ર બાહ્ય અને આંતરિક પુરવઠાઓને જ લાગુ પડે છે.

૧૯૯. રિટર્ન ઇખલ કરવા સંબંધિત જોગવાઈઓ માત્ર નોંધાયેલ વ્યક્તિ દ્વારા કરવામાં આવેલ આવક પુરવઠા અને જાવક પુરવઠા પર જ લાગુ પડે છે. સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૬૭) માં 'આવક પુરવઠા' શબ્દની વ્યાખ્યા એવી કરવામાં આવી છે કે 'કોઈ વ્યક્તિના સંબંધમાં આવક પુરવઠો'નો અર્થ, મૂલ્ય લઈને કે મૂલ્ય વિના, ખરીદી, સંપાદન અથવા અન્ય કોઈ પણ રીતે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો ગ્રહીતાર થાય તેવો થાય છે'. સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૮૩) માં 'જાવક પુરવઠા' શબ્દની વ્યાખ્યા એવી કરવામાં આવી છે કે 'કરપાત્ર વ્યક્તિના સંબંધમાં જાવક પુરવઠો'નો અર્થ, વેચાણ, હસ્તાંતરણ, વિનિમય, બદલા, પરવાનો, ભાડે આપવું, લીઝ અથવા નિકાલ અથવા અન્ય કોઈ પણ રીતથી, તેવી વ્યક્તિ દ્વારા વ્યવસાયના પ્રવાહમાં અથવા તેની વૃદ્ધિ માટે કરવામાં આવેલ અથવા કરવામાં આવવા માટે સંમત થયેલ માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો પુરવઠો થાય છે'. વર્તમાન કેસમાં રહેલો પુરવઠો રિટ-અરજદાર માટે ન તો આવક પુરવઠો છે અને ન તો જાવક પુરવઠો.

૨૦૦. તેથી, રિટર્ન સંબંધિત જોગવાઈઓ પણ ત્યારે લાગુ પડે છે જ્યારે વ્યક્તિ પુરવઠોકર્તા હોય અથવા પુરવઠાનો પ્રાપ્તકર્તા હોય. જો વ્યક્તિ ન તો પુરવઠોકર્તા હોય અને ન તો પુરવઠાનો પ્રાપ્તકર્તા હોય, તો આવી જોગવાઈઓ લાગુ પડતી નથી.

૨૦૧. ઉપરોક્તના પ્રકાશમાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે માલ અને સેવા કરની યોજના એવી છે કે તે મૂલ્યવર્ધિત કર પર આધારિત વ્યવહાર/કરાર આધારિત કરવ્યવસ્થા છે. દરેક વ્યવહાર પર કર આદાય કરવામાં આવે છે અને પ્રારંભિક તબક્કે ચૂકવવામાં આવેલ કરનો જમા તરીકે લાભ ઉપલબ્ધ રહે છે. તેથી, તે વ્યવસાય પરનો નહીં પરંતુ ઉપભોગ પરનો કર છે. તે કરાર આધારિત આદાય છે, જે પુરવઠાકર્તા અને ગ્રહીતાની વચ્ચેના

કરાર પર નિર્ભર રહે છે. આમ, જ્યાં પુરવઠાકર્તા અથવા સેવા પુરવઠાકર્તા સિવાયની કોઈ વ્યક્તિ દ્વારા કર આદાય અને વસૂલ કરવાનો પ્રયત્ન કરવામાં આવે છે, ત્યાં તર્કવિરુદ્ધિઓ અને એવી આકસ્મિક પરિસ્થિતિઓ, જેઓને અધિનિયમ આવરી લેતું નથી, અવશ્ય ઊભી થાય છે.

૨૦૨. તેથી, વિનમ્રતાપૂર્વક રજૂ કરવામાં આવે છે કે ભારતની બહારના સ્થળેથી ભારતમાં કિલઅરન્સ માટેના કસ્ટમ્સ સ્ટેશન સુધી જહાજ દ્વારા માલના પરિવહનના માર્ગે કરપાત્ર ન હોય એવા પ્રદેશમાં સ્થિત વ્યક્તિ દ્વારા કરપાત્ર ન હોય એવા પ્રદેશમાં સ્થિત અન્ય વ્યક્તિને સેવાઓ પૂરી પાડવાનો વ્યવહાર, માલ અને સેવા કર માટે આદાયપાત્ર નથી.

૨૦૩. હવે અમને જે આગામી રજૂઆતનો વિચાર કરવો છે તે એ છે કે આક્ષેપિત અધિસૂચનાઓ ભારતના સંવિધાનના અનુચ્છેદ ૨૬૫ ની જોગવાઈઓના વિરુદ્ધ છે.

૨૦૪. બંધારણનો અનુચ્છેદ ૨૬૫ એવો પ્રાવધાન કરે છે કે: “કાયદાના અધિકાર વિના કોઈ કર આદાય અથવા વસૂલ કરવામાં આવશે નહીં.” તેથી, કરની આદાય અને વસૂલાત બંને સક્ષમ વિધાનમંડળ દ્વારા બનાવવામાં આવેલા અધિનિયમ દ્વારા જ પ્રદાન થયેલ હોવી જોઈએ. સોંપાયેલ વિધાન, અર્થાત્ નિયમ, વિનિયમ અથવા અધિસૂચના, મૂળ અધિનિયમ દ્વારા અધિકૃત ન હોય તેવી કરની આદાય અથવા વસૂલાત માટે પ્રાવધાન કરી શકતું નથી.

૨૦૫. રાજસ્વ સંબંધિત બાબતમાં, સ્પષ્ટ જોગવાઈના અભાવે પણ પ્રત્યાયોજિત સત્તાધિકારી કર અથવા ફી લાદી શકે છે એવું માનવું યોગ્ય નથી. પ્રત્યાયોજિત સત્તાધિકારી દ્વારા કર અને/અથવા ફી લાદવાની આવી સત્તા અત્યંત નિર્દિષ્ટ હોવી આવશ્યક છે અને આવા કર અથવા ફી લાદવા

માટે ગૂઢ સત્તાનો કોઈ અવકાશ નથી. પ્રત્યાયોજિત સત્તાધિકારીએ અધિનિયમ હેઠળ તેને સોંપવામાં આવેલી સત્તાની મર્યાદાઓની અંદર કડકપણે કાર્ય કરવું જોઈએ અને રાજસ્વ સત્તાના ઉપયોગના પ્રશ્નમાં ગૂઢ આશયના સિદ્ધાંત અથવા આકસ્મિક અને આનુષંગિક સત્તાના ખ્યાલને લાગુ કરવું યોગ્ય રહેશે નહીં.

૨૦૬. આ રીતે, ઓશન ફ્રેઈટ સેવા ના પુરવઠા પર કર લાદતી અને માલના આયાતકારને એવો કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ બનાવતી આક્ષેપિત અધિસૂચના પણ અસંવિધાનિક છે, કારણ કે આવા કરના આદાયન અને વસૂલાત માટે કોઈ વૈધાનિક મંજૂરી નથી.

૨૦૭. અમારે જે આગળની રજૂઆતનો વિચાર કરવો છે તે એ છે કે આઈજીએસટી અધિનિયમને કસ્ટમ્સ ટેરિફ અધિનિયમ, ૧૯૭૫ સાથે વાંચતાં, માલની આયાત તરીકે ગણાતી વ્યવહાર પર આઈજીએસટી વસૂલપાત્ર છે. એકવાર ભાડા પર આયાત થનારા માલના મૂલ્યના ભાગરૂપે આઈજીએસટી પહેલેથી જ વસૂલ થઈ ચૂક્યો હોય, ત્યારે તે જ ભાડાની રકમને સેવા પુરવઠા તરીકે ગણાવી તેના પર આઈજીએસટીની દ્વિગણ વસૂલાત લાદી શકાતી નથી.

૨૦૮. આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫ આંતર-રાજ્ય માલસામાન અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા પર સંકલિત કરની વસૂલાત અને ઉઘરાણી માટે જોગવાઈ કરે છે. કલમ ૫ ની ઉપકલમ (૧) ના પરંતુકમાં એવી જોગવાઈ છે કે ભારતમાં આયાત કરાયેલા માલસામાન પરનો સંકલિત કર, કસ્ટમ્સ ટેરિફ અધિનિયમ, ૧૯૭૫ ની કલમ ૩ ની જોગવાઈઓ મુજબ, ઉક્ત અધિનિયમ હેઠળ નિર્ધારિત મૂલ્યના આધારે, તે સમયે વસૂલવામાં અને ઉઘરાવવામાં આવશે જ્યારે કસ્ટમ્સ અધિનિયમ, ૧૯૬૨ ની કલમ ૧૨ હેઠળ ઉક્ત માલસામાન પર કસ્ટમ્સ શુલ્ક વસૂલવામાં આવે છે.

આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫ નો સંબંધિત ભાગ નીચે મુજબ ઉતારવામાં આવે છે :

“૫(૧) પેટા-કલમ (૨) ની જોગવાઈઓને આધીન રહીને, તમામ આંતર-રાજ્ય માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા પર, માનવ ઉપભોગ માટેની આલ્કોહોલિક દારૂના પુરવઠાને બાદ કરતાં, કેન્દ્રીય માલ અને સેવા કર અધિનિયમની કલમ ૧૫ હેઠળ નિર્ધારિત મૂલ્ય પર અને પરિષદની ભલામણો પર સરકાર દ્વારા જાહેર કરાય તેવી, ચાલીસ ટકા કરતાં વધુ ન હોય તેવી, દરોથી, સંકલિત માલ અને સેવા કર તરીકે ઓળખાતો કર લાદવામાં આવશે અને નિયત કરાય તેવી રીતથી વસૂલ કરવામાં આવશે અને કરપાત્ર વ્યક્તિ દ્વારા ચૂકવવામાં આવશે:

પરંતુ એ શરતે કે ભારતમાં આયાત કરાયેલ માલ પર સંકલિત કર, કસ્ટમ્સ ટેરિફ અધિનિયમ, ૧૯૭૫ ની કલમ ૩ની જોગવાઈઓ અનુસાર, ઉક્ત અધિનિયમ હેઠળ નિર્ધારિત થયેલ મૂલ્ય પર, તે સમયે લાદવામાં આવશે અને વસૂલ કરવામાં આવશે જ્યારે ઉક્ત માલ પર કસ્ટમ્સ અધિનિયમ, ૧૯૬૨ ની કલમ ૧૨ હેઠળ કસ્ટમ શુલ્ક લાદવામાં આવે છે।”

૨૦૯. કસ્ટમ્સ ટેરિફ અધિનિયમ, ૧૯૭૫ ની કલમ ૩ ની ઉપકલમ (૭) નીચે મુજબ વાંચાય છે :

(૭) ભારત દેશમાં આયાત કરવામાં આવતો કોઈપણ માલ, તે ઉપરાંત, એકીકૃત કરને આધીન રહેશે, એવો દર જે ચાલીસ ટકાથી વધુ ન હોય અને જે ભારત દેશમાં સમાન માલના પુરવઠા પર એકીકૃત

માલ અને સેવા કર અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની કલમ ૫ હેઠળ વસૂલપાત્ર હોય, અને જે આયાતિત માલનું મૂલ્ય ઉપકલમ (૮) અથવા ઉપકલમ (૮અ) હેઠળ, જે પ્રકરણમાં લાગુ પડે તે મુજબ, નક્કી કરવામાં આવ્યું હોય, તેના આધારે વસૂલવામાં આવશે.

૨૧૦. આ રીતે, ભારતમાં આયાત કરવામાં આવેલ માલ પર આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૧) સાથે કસ્ટમ્સ ટેરિફ અધિનિયમ, ૧૯૭૫ ની કલમ ૩(૭) વાંચતા સંકલિત કર લાગુ પડે છે.

૨૧૧. રિટ-અરજદાર સીઆઈએફ ધોરણે માલની આયાત કરે છે અને તેથી વિદેશી નિકાસકર્તા દ્વારા વસૂલવામાં આવેલી રકમમાં ભારતમાં સીમાશુલ્ક મંજૂરીના સ્થળ સુધીના વહનભાડાની રકમનો સમાવેશ થાય છે. રિટ-અરજદાર કસ્ટમ્સ અધિનિયમ, ૧૯૬૨ ની કલમ ૧૨ હેઠળ માલના મૂલ્ય પર મૂળભૂત સીમાશુલ્ક અદા કરે છે. વધુમાં, રિટ-અરજદાર આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫ ને કસ્ટમ્સ ટેરિફ અધિનિયમ, ૧૯૭૨ ની કલમ ૩(૭) સાથે વાંચીને તેવા મૂલ્ય પર આઈજીએસટી પણ અદા કરે છે.

૨૧૨. પડકારાયેલ સૂચના ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭ – એકીકૃત કર (દર), જે સૂચના ક્રમાંક ૧૦/૨૦૧૭ – એકીકૃત કર (દર) સાથે વાંચવાની છે, બન્ને તા. ૨૮.૦૬.૨૦૧૭ ની, ભારતમાં આયાતકર્તાને પરિવહન સેવાના પુરવઠાનો ગ્રહિતા ગણીને માલભાડાની રકમ પર સેવાના પુરવઠા તરીકે ફરીથી એકીકૃત કર લાદવા અને વસૂલવા પ્રયત્ન કરે છે.

૨૧૩. કરવેરા સંબંધિત અધિનિયમોની વ્યાખ્યા અંગેનો એ એક મૂળભૂત સિદ્ધાંત છે કે જો અધિનિયમના શબ્દોની એક વ્યાખ્યા મુજબ તે જ વ્યવહાર પર દ્વિગુણ કરવેરો લાગુ પડવાનો પરિણામ આવે, તો યોગ્ય રીતે ખુદી હોય

એવી અન્ય વ્યાખ્યા સ્વીકારી તે પરિણામ ટાળવું. વધુમાં, જ્યારે કાયદો સ્પષ્ટ રીતે જોગવાઈ કરતો ન હોય ત્યારે પ્રતિનિધિત્વ આધારિત અધિનિયમન દ્વારા ઢિગુણ કરવેરો આદાય કરવો અનુમત્ય નથી.

૨૧૪. યુનાઈટેડ શિપર્સ લિમિટેડ વિ. સી.સી.ઈ., ૨૦૧૫(૩૭) એસ.ટી.આર. ૧૦૪૩(ટી) ના કેસમાં, ટ્રિબ્યુનલએ એવું ઠરાવ્યું હતું કે ભારત ખાતેની આયાત વ્યવહારનો ભાગ બનેલા અને જેના પર કસ્ટમ્સ શુલ્ક આદેય થાય છે તેવી વ્યવહાર મૂલ્યનો અભિન્ન ભાગ બનેલા બાર્જ ચાર્જિસ અને હેન્ડલિંગ ચાર્જિસ પર સેવા કરની કોઈ વસૂલાત થઈ શકે નહીં. ટ્રિબ્યુનલના આ ચુકાદાની સર્વોચ્ચ અદાલતે સી.સી.ઈ. વિ. યુનાઈટેડ શિપર્સ, ૨૦૧૫(૩૯) એસ.ટી.આર. જે૩૬૯ (એસ.સી.) ના કેસમાં પુષ્ટિ કરી છે.

૨૧૫. આ રીતે, આયાત કરાયેલા માલના મૂલ્યમાં સમાવેશિત ભાડાની રકમ પર આઈજીએસટી ચૂકવી દીધા બાદ, અધિનિયમ દ્વારા કોઈ સ્પષ્ટ સત્તાપ્રદાન વિના, સેવા પુરવઠા તરીકે ફરીથી કર લાદતી વિવાદિત અધિસૂચનાઓ ગેરકાયદેસર છે અને રદ કરવા યોગ્ય છે.

૨૧૬. એવો પણ દલીલ કરવામાં આવ્યો હતો કે જે હેતુ/ઉદ્દેશ માટે કર વસૂલવામાં આવે છે, તે અતિઅધિકારક્ષેત્રનો અથવા અસંવિધાનિક કરને માન્યતા આપશે નહીં.

૨૧૭. ૦૧.૦૬.૨૦૧૬ પહેલાં, ભારતની બહાર આવેલ સ્થળથી લઈને ભારતમાં કસ્ટમ્સ કિલયરન્સના કસ્ટમ્સ સ્ટેશન સુધી વહાણ દ્વારા માલના પરિવહનની સેવાઓને સેવા કરમાંથી મુક્તિ આપવામાં આવી હતી. પરિણામે, ભારતીય શિપિંગ લાઈન્સ માલ અને સેવાઓ પર ચૂકવાયેલા કર

અંગેની ઇનપુટ કર સાખ મેળવવામાં અસક્ષમ હતી અને એવો કર તેમની પરિવહન ખર્ચનો ભાગ બનતો હતો. તેમને સમકક્ષ સ્પર્ધાત્મક પરિસ્થિતિ ઉપલબ્ધ કરાવવા માટે, ભારતીય શિપિંગ લાઇન્સને ઇનપુટ કર સાખ મેળવવા સક્ષમ બનાવવા હેતુસર માલના આંતરિક પરિવહનની સેવા પર સેવા કર લાદવામાં આવ્યો. વધુમાં, માલના બાહ્ય પરિવહનની સેવાઓને સેવાની નિકાસ તરીકે ગણવામાં આવી હતી અને તેથી એક્સાઇઝ તથા સેવા કરની સાખ ઉપલબ્ધ હતી. વધુમાં એવું પણ જણાવાયું છે કે અનુસંધાને, ઘણી એફ.ઓ.બી. કરારોને સી.આઇ.એફ. કરારોમાં રૂપાંતરિત કરવામાં આવી રહ્યા હતા. એવો હેતુ હતો કે વિદેશી શિપિંગ લાઇન તથા ભારતીય શિપિંગ લાઇન બંને પર કરનો બોજ આવે, તેથી અકરપાત્ર પ્રદેશમાં આવેલી વ્યક્તિ દ્વારા અકરપાત્ર પ્રદેશમાં આવેલી વ્યક્તિને પૂરી પાડવામાં આવતી માલના આંતરિક પરિવહનની સેવાઓને સેવા કર માટે જવાબદાર બનાવવામાં આવી હતી.

વિત્ત અધિનિયમ, ૨૦૧૬ પહેલાં આંતરરાષ્ટ્રીય પરિવહન સેવાના કરવેરાના ઇતિહાસ.

૨૧૮. ફાઇનાન્સ અધિનિયમ, ૧૯૮૪ ના ભાગ ૫ દ્વારા, ભારતમાં પ્રથમ વખત સેવાઓ પર કરાધાન રજૂ કરવામાં આવ્યું હતું. ૧.૭.૨૦૧૨ સુધી, સેવા કર સેવાઓની પસંદગીની શ્રેણીઓ પર વસૂલવામાં આવતો હતો. તેથી, જે સેવાઓને ખાસ કરીને કરના વ્યાપમાં સમાવેશ કરવામાં આવ્યો હતો, તે જ કરપાત્ર હતી. ફાઇનાન્સ અધિનિયમ, ૧૯૮૪ ની કલમ ૬૫(૧૦૫) માં 'કરપાત્ર સેવાઓ' શબ્દની વ્યાખ્યા આપવામાં આવી હતી. કલમ ૬૫(૧૦૫) માં ઉપખંડ (ઝઝઝઝલ) ૧.૮.૨૦૦૮ થી અમલમાં મૂકવામાં આવ્યો હતો, જેના દ્વારા તટીય માલના પરિવહન, રાષ્ટ્રીય જળમાર્ગો દ્વારા માલના પરિવહન અને આંતરિક જળમાર્ગો દ્વારા માલના પરિવહનની સેવા

પર સેવા કરની વસૂલીની જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી. ઉક્ત કલમનો સંબંધિત અંશ નીચે મુજબ છે :

“કપ(૧૦૫) ‘કરપાત્ર સેવા’ નો અર્થ પ્રદાન કરવામાં આવેલ અથવા પ્રદાન કરવામાં આવનાર કોઈપણ સેવા થાય છે, –

(ઝઝઝઝએલ) કોઈપણ વ્યક્તિને, અન્ય કોઈપણ વ્યક્તિ દ્વારા, પરિવહન સંબંધિત નીચે મુજબની બાબતો અંગે –

(૧) તટીય માલસામાન;

(૨) રાષ્ટ્રીય જળમાર્ગ દ્વારા માલ; અથવા

(૩) આંતરિક જળમાર્ગ મારફતે માલ.

સ્પષ્ટીકરણ. – આ ઉપખંડના હેતુઓ માટે, –

(એ) ‘તટીય માલ’ ને કસ્ટમ્સ અધિનિયમ, ૧૯૬૨ ની કલમ ૨ ની ઉપકલમ (૭) માં આપવામાં આવેલ અર્થ હશે;

(બી) ‘રાષ્ટ્રીય જળમાર્ગ’ નો અર્થ આંતરિક જળમાર્ગો પ્રાધિકરણ ઓફ ઇન્ડિયા અધિનિયમ, ૧૯૮૫ ની કલમ ૨ ના ખંડ (એચ) માં તેને સોંપાયેલ અર્થ એવો થશે;

(સી) 'આંતરિક જળ' ને આંતરિક જહાજો અધિનિયમ, ૧૯૧૭ ની કલમ ૨ ના ખંડ (બી) માં તેને આપવામાં આવેલ અર્થ રહેશે;

૨૧૯. આમ, ફક્ત તટીય માલસામાનના પરિવહનની અથવા રાષ્ટ્રીય જળમાર્ગો કે આંતરિક જળમાર્ગો મારફતે પરિવહનની સેવા જ કરપાત્ર બનાવવામાં આવી હતી. આંતરરાષ્ટ્રીય પરિવહનની સેવા પર સેવા કર લાદી શકાય તેમ નહોતો.

૨૨૦. ૧.૭.૨૦૧૨ થી અમલમાં આવે તે રીતે, સેવા કરના આદાન માટે નેગેટિવ લિસ્ટની પદ્ધતિ રજૂ કરવામાં આવી હતી અને સેવાઓની નેગેટિવ લિસ્ટ હેઠળ આવતી સેવાઓ સિવાય બધી સેવાઓને કરપાત્ર બનાવવામાં આવી હતી. નાણાં અધિનિયમ, ૧૯૯૪ ની કલમ ૬૬ડી હેઠળ આવી સેવાઓની નેગેટિવ લિસ્ટ પ્રદાન કરવામાં આવી હતી. નાણાં અધિનિયમ, ૨૦૧૬ દ્વારા કરવામાં આવેલા સુધારા પહેલાંની કલમ ૬૬ડી ના ખંડ (પી) નો સંબંધિત ઉતારો, સહેલાઈથી સંદર્ભ માટે, નીચે પુનઃપ્રસ્તુત કરવામાં આવે છે:

“૬૬ડી. નકારાત્મક યાદીમાં નીચે જણાવેલ સેવાઓનો સમાવેશ થશે, અર્થાત્:

(પી) માલના પરિવહનરૂપે આપવામાં આવતી સેવાઓ— ... ૨) વિમાન અથવા જહાજ દ્વારા ભારતની બહારના કોઈ સ્થળેથી કસ્ટમ્સ નિસ્સરણ કેન્દ્ર સુધી;”

૨૨૧. તેથી, આંતરરાષ્ટ્રીય આવક પરિવહનની સેવા નેગેટિવ સૂચિ હેઠળ મૂકવામાં આવી હતી અને તેથી તે સેવા કરને આધીન વસૂલપાત્ર નહોતી.

સેવા પ્રદાન સ્થાન નિયમો, ૨૦૧૨ ના નિયમ ૧૦ મુજબ માલના પરિવહનનું સેવા પ્રદાન સ્થાન (ટપાલ અથવા કુરિયર મારફતે થતું હોય તે સિવાય) માલના ગંતવ્યસ્થાનનું સ્થળ ગણાય છે. તેથી, આવી સેવાનું સ્થાન ભારતમાં હોવા છતાં, નેગેટિવ સૂચિમાં વિશિષ્ટ નોંધનો સમાવેશ કરીને તેને સ્પષ્ટ રીતે કરલાદપાત્ર ન હોવાનું નિર્ધારિત કરવામાં આવ્યું હતું.

૨૨૨. વધુમાં, માલના બહારગામી આંતરરાષ્ટ્રીય પરિવહનની સેવા પર સેવા કર આદેય ન હતો, કારણ કે માલનું ગંતવ્ય ભારતની બહાર હતું અને તેથી આવી સેવાના પ્રદાનનું સ્થાન ભારતની બહાર હતું.

સમુદ્દ્રી માલભાડા સેવાઓ પર સેવા કર લાદવામાં ન આવવાનો તર્કાધાર

૨૨૩. આવક તરફના આંતરરાષ્ટ્રીય પરિવહનની સેવામાં કર આદાય ન કરવાનો તર્ક એ છે કે કસ્ટમ્સ શુલ્કની ચુકવણીના હેતુસર આયાત કરાયેલ માલના મૂલ્યમાં તેમના આવક તરફના પરિવહન માટે ચૂકવાયેલ ભાડાની રકમનો સમાવેશ થાય છે. આવી પરિવહન સેવાના કરની વસૂલી સેવા પ્રદાતાથી કરવાની બદલે, તે જ રકમને આયાત કરાયેલ માલના મૂલ્યમાં સમાવીને માલના આયાતકર્તા પાસેથી વસૂલવામાં આવે છે.

૨૨૪. આંતરરાષ્ટ્રીય સ્તરે પણ, આયાત અને નિકાસ બંને સાથે સંબંધિત આંતરરાષ્ટ્રીય પરિવહનની સેવા જી.એસ.ટી.-મુક્ત છે (અર્થાત બહારગામી પુરવઠા પર કોઈ કર ચુકવવાનો રહેતો નથી અને અંદરગામી પુરવઠાઓ પર ચુકવાયેલો કર પરતફેરા તરીકે દાવો કરી શકાય છે). આયાત કરાયેલ માલના મૂલ્યમાં તેનો સમાવેશ કરીને માલના આયાતકર્તા પાસેથી કર વસૂલ કરવામાં

આવે છે. પાનું ૪૧૮ અને ૪૧૯ પર ઇયાન મરે-જોન્સ દ્વારા ઓસ્ટ્રેલિયન જી.એસ.ટી. હેન્ડબુક (૨૦૧૭-૧૮) માંથી સંબંધિત ઉતારો નીચે મુજબ છે:

“[૨૧ ૫૭૧] માલસામાનનું પરિવહન --

જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૩૮-૩૫૫(૧) માં આવેલ કોષ્ટક તે પરિસ્થિતિઓ નિર્દિષ્ટ કરે છે જેમાં પરિવહનની જોગવાઈ અને સંબંધિત પુરવઠા જી.એસ.ટી.-મુક્ત છે: જુઓ [૨૧ ૫૫૦].

ઓસ્ટ્રેલિયા સુધી અને ઓસ્ટ્રેલિયાથી માલસામાનનું પરિવહન કોષ્ટકની વસ્તુ ૫ હેઠળ જીએસટી-મુક્ત છે. અન્ય શબ્દોમાં કહીએ તો, આ રાહત માલસામાનની આયાત અને નિકાસ બંને પર લાગુ પડે છે.

...

આયાતકારો પર પરિવહન ખર્ચ અંગે જીએસટીની જવાબદારી ઉપસ્થિત થાય છે--

તથાપિ, નોંધનીય છે કે આયાત કરાયેલ માલના આંતરરાષ્ટ્રીય પરિવહનનો ખર્ચ કલમ ૧૩-૨૦(૨)(બી)(૧) દ્વારા આયાતકર્તાના હાથમાં જી.એસ.ટી.ને આધીન છે: જુઓ [૮ ૦૧૫]. અન્ય શબ્દોમાં, વસ્તુ ૫ (અને વસ્તુ ૫એ) માંના આંતરરાષ્ટ્રીય પરિવહન સંબંધિત ઉપબંધો કલમ ૧૩-૨૦(૨)(બી) માં કરપાત્ર આયાતના મૂલ્ય સંબંધિત નિયમો સાથે સંયુક્ત રીતે કાર્ય કરે છે. વસ્તુ ૫ માં આવેલ મુક્તિ એ સુનિશ્ચિત કરે છે કે એક જ રકમ પર બે વખત કર ન લાગે,

અર્થાત્ એક વખત પુરવઠાકર્તાના હાથમાં અને પછી ફરીથી આયાતકર્તા દ્વારા. તેનો અર્થ એ થાય છે કે આયાત કરાયેલ માલના આંતરરાષ્ટ્રીય પરિવહનના ઓસ્ટ્રેલિયન ભાગ અંગેની જવાબદારી પરિવહન સેવા પુરવઠાકર્તાઓ પાસેથી હટી માલના આયાતકર્તા પર સ્થાનાંતરિત થાય છે. નીતિગત દૃષ્ટિકોણથી, પરિવહનના પુરવઠાકર્તા પાસેથી, જેમની ઓસ્ટ્રેલિયામાં ઉપસ્થિતિ ન પણ હોય, તેની સરખામણીએ આયાતકર્તા પાસેથી જી.એસ.ટી.ની જવાબદારી વસૂલ કરવી વધુ સરળ છે.”

૨૨૫. યુનાઈટેડ કિંગડમમાં, મૂલ્યવર્ધિત કર અધિનિયમ, ૧૯૯૪માં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે આયાત અને નિકાસ સંબંધિત પરિવહન સેવાઓ શૂન્ય-દરવાળી છે (અર્થાત્ બાહ્ય પુરવઠા પર કોઈ કર ચૂકવવાનો રહેતો નથી અને આંતરિક પુરવઠાઓ પર ચૂકવાયેલ કરની પરતફેરનો દાવો કરી શકાય છે). વેટ નોટિસ ૭૪૪બી – માલવહન પરિવહન અને સંલગ્ન સેવાઓમાંથી સંબંધિત અવતરણ નીચે મુજબ છે:

૫.૩ આયાત, નિકાસ અને બિન-ઈથુ માલવહન પરિવહનની વેટ જવાબદારી જ્યાં પુરવઠાનું સ્થાન યુ.કે. હોય, ત્યાં શૂન્ય દર નીચેના પર લાગુ પડે છે: ઈથુની અંદરના સ્થળેથી ઈથુની બહારના સ્થળે અને તેનો ઉલટો માલના પરિવહનનો પુરવઠો.

૨૨૬. આમ, નિકાસ અને આયાત સંબંધિત પરિવહન સેવાઓ આંતરરાષ્ટ્રીય વિચારણાઓ દ્વારા સંચાલિત થાય છે અને બધા દેશો તેને શૂન્ય-દરવાળી અથવા જીએસટી-મુક્ત તરીકે ગણે છે.

વિત્ત અધિનિયમ, ૨૦૧૬ દ્વારા અને ત્યારબાદ કરાયેલ સુધારો.

૨૨૭. ફાઇનાન્સ અધિનિયમ, ૨૦૧૬ દ્વારા, ફાઇનાન્સ અધિનિયમ, ૧૯૯૪ ની કલમ ૬૬ડી ના કલમખંડ (પી) ના ઉપખંડ (૨), જેમાં એવી જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી કે ભારતની બહારના સ્થળેથી કસ્ટમ્સ મુક્તિકરણ મથક સુધી માલના પરિવહનની સેવા પર સેવા કર વસૂલપાત્ર નથી, તેને કાઢી નાખવામાં આવ્યો.

૨૨૮. તારીખ ૧.૩.૨૦૧૬ની અને ૧.૪.૨૦૧૬થી અમલમાં આવેલ સૂચના ક્રમાંક ૯/૨૦૧૬-એસટી બહાર પાડવામાં આવી હતી, જેના દ્વારા તારીખ ૨૦.૬.૨૦૧૨ની મેગા મુક્તિ સૂચના ક્રમાંક ૨૫/૨૦૧૨-એસટીમાં નીચે મુજબ પ્રવેશ ક્રમાંક ૫૩ ઉમેરવામાં આવ્યો હતો :

૫૩. ભારતમાં આવેલ કસ્ટમ્સ મંજૂરી સ્થાનક સુધી ભારતની બહારના સ્થળેથી વિમાન દ્વારા માલના પરિવહનરૂપ સેવાઓ.

૨૨૯. ઉપરોક્ત સુધારાનો પરિણામ એવો થયો કે ભારતની બહારના સ્થળેથી લઈને ભારતમાં મંજૂરી માટેના કસ્ટમ્સ સ્ટેશન સુધી જહાજમાં માલના પરિવહનની સેવા કરપાત્ર બની, જ્યારે વિમાન દ્વારા તેવી જ સેવાઓને કરની ચુકવણીમાંથી મુક્ત કરવામાં આવી.

૨૩૦. આ સુધારાઓ એ હેતુસર કરવામાં આવ્યા હતા કે ભારતીય શિપિંગ લાઇન્સ, જેઓ અગાઉ સુધી ઇનપુટ પક્ષે ચૂકવાયેલા કરની જમા રકમનો લાભ લેવા પાત્ર ન હતા, કારણ કે તેમની દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓ પર સેવા કર લાગુ પડતો ન હતો, તેઓ તે જમા રકમનો લાભ લેવા અને તે જ લાભ ઉપભોક્તાને આગળ પસાર કરવા પાત્ર બન્યા.

૨૩૧. તેમ છતાં, આવા સુધારા દ્વારા ભારતીય શિપિંગ લાઇન્સને વિદેશી શિપિંગ લાઇન્સની સરખામણીએ અનનુકૂળ સ્થિતિમાં મુકવામાં આવી હતી,

કારણ કે તેમને તારીખ ૨૦.૬.૨૦૧૨ ની નોટિફિકેશન નં. ૨૫/૨૦૧૨-એસટી ની પ્રવેશ ક્રમાંક ૩૪ મુજબ સેવા કર ચૂકવવામાંથી મુક્તિ અપાઈ હતી. ઉક્ત પ્રવેશનો સંબંધિત અવતરણ નીચે પુનરુત્પાદિત કરવામાં આવે છે :

“૩૪. બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં સ્થિત સેવા પ્રદાતા પાસેથી પ્રાપ્ત સેવાઓ દ્વારા – ...

(સી) બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં સ્થિત વ્યક્તિ;”

૨૩૨. તેથી, ભારતીય શિપિંગ લાઈન્સ અને વિદેશી શિપિંગ લાઈન્સ બંનેને સમકક્ષ સ્થિતિમાં લાવવા માટે, વિદેશી શિપિંગ લાઈન્સ દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓને પણ તારીખ ૨૦.૬.૨૦૧૨ની અધિસૂચના નં. ૨૫/૨૦૧૨-એસટીની પ્રવેશ નં. ૩૪ના ખંડ (સી) માં નીચે મુજબનો પરંતુક દાખલ કરીને સેવા કરના આધીન બનાવવામાં આવી હતી:

પરંતુ આ શરતે કે મુક્તિ નીચે મુજબ પર લાગુ પડશે નહીં –

(૨) ભારત બહારના સ્થળેથી જહાજ દ્વારા માલના પરિવહન સ્વરૂપે આપવામાં આવતી સેવાઓ, જે ભારતમાં કસ્ટમ્સ કિલઅરન્સના કસ્ટમ્સ સ્ટેશન સુધી હોય;”

૨૩૩. વધુમાં, આવા માલસામાન સંબંધે કસ્ટમ્સ અધિનિયમ, ૧૯૬૨ (૧૯૬૨ નો ૫૨) ની કલમ ૧૪૮ સાથે વાંચવાની કલમ ૨૯, ૩૦ અથવા ૩૮નું પાલન કરનાર ભારતમાં રહેલી વ્યક્તિને, સૂચના ક્રમાંક ૨/૨૦૧૭

અને ૩/૨૦૧૭-એસટી, બન્ને તા. ૧૨.૧.૨૦૧૭ દ્વારા, સેવા કર ચુકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ તરીકે અધિસૂચિત કરવામાં આવી હતી.

૨૩૪. તેમ છતાં, ઉપરોક્ત વ્યક્તિ ક્રેડિટ આગળ પસાર કરી શકશે નહીં હોવાથી, માલના આયાતકારને અધિસૂચના નં. ૧૫/૨૦૧૭-એસ.ટી. અને ૧૬/૨૦૧૭-એસ.ટી., બન્ને તા. ૧૩.૪.૨૦૧૭, અમલ તા. ૨૩.૪.૨૦૧૭થી, દ્વારા કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ બનાવવામાં આવ્યો હતો. વધુમાં, અધિસૂચના નં. ૧૪/૨૦૧૭-એસ.ટી. તા. ૧૩.૪.૨૦૧૭ દ્વારા કરલાદણીનો સમયબિંદુ નિર્ધારિત કરવામાં આવ્યો હતો અને અધિસૂચના નં. ૧૬/૨૦૧૭-એસ.ટી. તા. ૧૩.૪.૨૦૧૭ દ્વારા માલના સીઆઈએફ (કોસ્ટ, ઇન્શ્યોરન્સ અને ફ્રેઈટ) મૂલ્યના ૧.૪% ના દરે સેવા કર ચૂકવવા માટે વૈકલ્પિક વ્યવસ્થા પ્રદાન કરવામાં આવી હતી.

૨૩૫. વધુમાં, ૨૩.૪.૨૦૧૭થી અમલમાં આવેલા, તારીખ ૧૩.૪.૨૦૧૭ના સૂચના ક્રમાંક ૧૦/૨૦૧૭-સી.ઈ. (એન.ટી.) દ્વારા, માલના આયાતકર્તાને તેવા આયાતકર્તા દ્વારા સેવા કરની ચુકવણીના ચલણના આધાર પર સેન્ડેટ જમા-ઉધારનો લાભ તેવા મંજૂરી આપવામાં આવી છે.

પૂર્વવર્તી સેવા કર વ્યવસ્થા હેઠળ તથા વર્તમાન જી.એસ.ટી. વ્યવસ્થા હેઠળ અધિનિયમાધીન કાયદાનિયમન દ્વારા સમુદ્ધી માલભાડા સેવામાં કર આદાય કરવાની સત્તા.

૨૩૬. પૂર્વવર્તી સેવા કર વ્યવસ્થા હેઠળ, નાણાં અધિનિયમ, ૧૯૮૪ ની કલમ ૬૬બી એ આદાયકારી કલમ હતી, જે મુજબ નકારાત્મક ચાદીમાં નિર્દિષ્ટ કરાયેલ સેવાઓ સિવાયની બધી સેવાઓના મૂલ્ય પર, જે કરપાત્ર

ક્ષેત્રમાં એક વ્યક્તિ દ્વારા બીજી વ્યક્તિને આપવામાં આવી હોય અથવા આપવામાં આવવા માટે સહમત કરવામાં આવી હોય, તે પર કર લાદવામાં આવતો હતો. કલમ ૬૮ કરની વસૂલાત અંગે જોગવાઈ કરતી હતી. કલમ ૬૮ ની ઉપકલમ (૧) મુજબ, કરપાત્ર સેવા પ્રદાન કરનાર દરેક વ્યક્તિએ સેવા કર ચૂકવવાનો રહેશે. વધુમાં, કલમ ૬૮ ની ઉપકલમ (૨) મુજબ, કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા જે કરપાત્ર સેવાઓ અંગે સૂચના આપવામાં આવે તેવી સેવાઓના સંદર્ભમાં, સેવા કર એવી વ્યક્તિ દ્વારા અને વિહિત કરવામાં આવે તે રીતે ચૂકવવાનો રહેશે. કલમ ૬૮ નો સંબંધિત અંશ નીચે મુજબ છે :

“૬૮. સેવા કરનું ચૂકવણું. --

(૧) કોઈપણ વ્યક્તિને કરપાત્ર સેવા પ્રદાન કરનાર દરેક વ્યક્તિએ નિર્ધારિત કરવામાં આવે તે મુજબની રીતમાં અને તે માટે નિર્ધારિત કરવામાં આવે તે અવધિની અંદર કલમ ૬૬ માં નિર્દિષ્ટ દરે સેવા કર ચૂકવવો પડશે.

(૨) ઉપકલમ (૧) માં સમાયેલ કોઈપણ બાબત હોવા છતાં, રાજપત્રમાં કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા જે કરપાત્ર સેવાઓ અંગે સૂચના આપવામાં આવે તેવી સેવાઓના સંદર્ભમાં, તે પરનો સેવા કર કલમ ૬૬ માં નિર્ધારિત દરે, નિર્ધારિત કરવામાં આવે તેવા વ્યક્તિ દ્વારા અને નિર્ધારિત કરવામાં આવે તે રીતે ચૂકવવામાં આવશે અને આ પ્રકરણની બધી જ જોગવાઈઓ આવી વ્યક્તિ પર એમ લાગુ પડશે જાણે કે આવી સેવાના સંબંધમાં સેવા કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ તે જ હોય: પરંતુ, કેન્દ્ર સરકાર એવી સેવા અને એવો સેવા કર કેટલા પ્રમાણમાં આવી વ્યક્તિ દ્વારા ચૂકવવાનો રહેશે તે અંગે સૂચના આપી શકશે અને આ પ્રકરણની જોગવાઈઓ આવી વ્યક્તિ પર

એટલા જ નિર્ધારિત પ્રમાણ સુધી લાગુ પડશે અને સેવા કરનો બાકી રહેલો ભાગ સેવા પ્રદાતા દ્વારા ચૂકવવામાં આવશે. ”

૨૩૭. નાણાકીય અધિનિયમ, ૧૯૯૪ ની કલમ ૬૬૩ દ્વારા તમામ સેવાઓના મૂલ્ય પર (નકારાત્મક ચાદીમાં ઉલ્લેખિત સેવાઓ સિવાયની) સેવા કર લાદવામાં આવ્યો હતો. વધુમાં, નાણાકીય અધિનિયમ, ૧૯૯૪ ની કલમ ૬૮(૨) દ્વારા કેન્દ્ર સરકારને સેવાઓની શ્રેણીઓ નિર્દિષ્ટ કરવાની તેમજ સેવા કર કોણ દ્વારા ચૂકવવાનો રહેશે તે વ્યક્તિ નિર્ધારિત કરવાની સત્તા પ્રદાન કરવામાં આવી હતી.

૨૩૮. આઈજીએસટી અધિનિયમ હેઠળ, એકીકૃત કર માત્ર આંતરરાજ્ય પુરવઠા પર જ લાદી શકાય છે, જે કરવામાં આવ્યા હોય અથવા કરવામાં આવવાના સંમતિપત્રિત થયા હોય. ઉપર જણાવ્યા મુજબ, ભારતની બહારના સ્થળેથી ભારતમાં કસ્ટમ્સ કિલયરન્સના સ્ટેશનના સ્થળ સુધી જહાજ દ્વારા માલના પરિવહનના માર્ગે, બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં આવેલી વ્યક્તિ દ્વારા બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં આવેલી વ્યક્તિને આપવામાં આવતો સેવાઓનો પુરવઠો, આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૭ ની જોગવાઈઓ મુજબ આંતરરાજ્ય પુરવઠો ગણાતો નથી.

૨૩૯. વધુમાં, આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૩) મુજબ, સરકારને માત્ર એવા પુરવઠાની શ્રેણીઓ નિર્દિષ્ટ કરવાની જ સત્તા છે, જેઓ પર રિવર્સ ચાર્જના આધાર પર કરનો ભુગતાન પુરવઠો પ્રાપ્ત કરનાર દ્વારા કરવામાં આવવાનો છે. સરકારને આથી આગળ પુરવઠો પ્રાપ્ત કરનાર સિવાય અન્ય કોઈ વ્યક્તિને કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર તરીકે નિર્દિષ્ટ કરવાની સત્તા નથી.

૨૪૦. તેમાં કોઈ સંદેહ નથી કે કરલાગુ કાયદાકીય વ્યવસ્થામાં વિધાનમંડળ વધુ વિશાળ સ્વતંત્રતા અને વધુ વિશાળ લવચીકતા પ્રાપ્ત કરવાનો હક્કદાર છે. તેમ છતાં, આ સિદ્ધાંતને એટલી હદ સુધી વિસ્તારી શકાય નહીં કે કાયદાનો આધાર જ ન ધરાવતા અનુગામી વિધાન દ્વારા લાદવામાં આવેલ આકારને માન્ય ઠરાવી શકાય, ભલે તેને અમલમાં મૂકવાનો હેતુ કેટલો પણ પ્રશંસનીય રહ્યો હોય.

૨૪૧. ધારાસભા, જ્યારે આઈજીએસટી અધિનિયમ ઘડી રહી હતી, ત્યારે તે વિત્ત અધિનિયમ, ૧૯૮૪ હેઠળની વ્યાપક જોગવાઈઓથી પરિચિત હતી, જે સરકારને ઉલટા ચાર્જના આધારે કર વસૂલ કરવાની સત્તા માત્ર સેવાના પ્રાપ્તકર્તા પાસેથી જ નહીં પરંતુ નિર્ધારિત કરવામાં આવે તેવી અન્ય કોઈ વ્યક્તિ પાસેથી પણ આપે છે. તેમ છતાં, જ્યારે આઈજીએસટી અધિનિયમ ઘડવામાં આવ્યો, ત્યારે ધારાસભાએ સજાગપણે સરકારની ઉલટા ચાર્જના આધારે કોઈપણ વ્યક્તિ પાસેથી કર વસૂલ કરવાની સત્તા મર્યાદિત કરી અને તેને માત્ર પુરવઠાના પ્રાપ્તકર્તા સુધી જ સીમિત રાખી.

૨૪૨. જો સરકારનો આશય આવકવાળા પરિવહનના પુરવઠા પ્રદાન કરવા માટે વપરાયેલ માલ અને સેવાઓ પર ચૂકવાયેલા કરની જમા મંજૂર કરવાનો હોત, તો તેને શૂન્ય-દરવાળો પુરવઠો બનાવવામાં આવી શક્યો હોત. શૂન્ય-દરવાળા પુરવઠાની જોગવાઈ આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૧૬ હેઠળ કરવામાં આવી છે, જેમાં એવી જોગવાઈ છે કે શૂન્ય-દરવાળો પુરવઠો અથવા તો કરની ચૂકવણી કર્યા વિના અથવા કરની ચૂકવણી સાથે અને ત્યારબાદ કરની પરતફેરનો દાવો કરવાનો વિકલ્પ રાખીને કરી શકાય છે. વધુમાં, શૂન્ય-દરવાળો પુરવઠો કરનાર વ્યક્તિને ઇનપુટ કર જમા મેળવવાનો અને જો તે જમા અપ્રયોજિત રહે તો તેની પરતફેરનો દાવો

કરવાનો હક મળશે. આવો જ અભિગમ આંતરરાષ્ટ્રીય સ્તરે પણ અપનાવવામાં આવ્યો છે.

૨૪૩. વૈકલ્પિક રીતે, આવી સેવાઓને કરની ચુકવણીમાંથી મુક્ત રાખી શકાત, અને તે સાથે જ ઇનપુટ કર જામીનની પરત ફેરવણી નક્કી કરવા માટે મુક્ત પુરવઠાના મૂલ્યમાંથી બહાર રાખી શકાત. ઉક્ત વ્યવસ્થા ભારતમાં કિલયરન્સના કસ્ટમ્સ સ્ટેશનથી ભારત બહારના સ્થાને વહાણ દ્વારા માલના પરિવહનની સેવાઓના કિસ્સામાં ઉપલબ્ધ કરવામાં આવી છે (તા. ૩૦.૦૯.૨૦૧૯ સુધી કરની ચુકવણીમાંથી મુક્ત, સૂચના ક્રમાંક ૯/૨૦૧૭ – એકીકૃત કર (દર) તા. ૨૮.૦૬.૨૦૧૭ દ્વારા). તે સાથે જ, ઉક્ત સેવાને સેન્ટ્રલ ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસિસ ટેક્સ નિયમો, ૨૦૧૭ (સીઝીએસટી નિયમો) ના નિયમ ૪૨ અને ૪૩ હેઠળ ઇનપુટ કર જામીનની પરત ફેરવણીના હેતુસર મુક્ત પુરવઠાના કુલ મૂલ્યમાંથી, સીઝીએસટી નિયમોના નિયમ ૪૩(૨) ની સ્પષ્ટીકરણ દ્વારા, બહાર રાખવામાં આવી છે.

૨૪૪. વધુમાં, ૧.૨.૨૦૧૯ પહેલાં, આઈજીએસટી અધિનિયમમાં સુધારો થવા પહેલાં, નેપાળ અને ભૂટાનમાં રહેલ વ્યક્તિને કરવામાં આવેલ એવી સેવાઓનો પુરવઠો, જેના બદલાની ચુકવણી ભારતીય રૂપિયામાં પ્રાપ્ત થતી હતી, તે સેવાઓની નિકાસ ગણાતો નહોતો. તેથી, ઉક્ત સેવાઓના પુરવઠાને સેવાઓની નિકાસ સમકક્ષ લાવવા માટે, સરકારે સેવાઓના પુરવઠા પર કરની ચુકવણીમાંથી મુક્તિ પ્રદાન કરી (તા. ૨૮.૬.૨૦૧૭ના સૂચના ક્રમાંક ૯/૨૦૧૭-ઈન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ (રેટ) દ્વારા, જેમા તા. ૨૭.૨.૨૦૧૭ના સૂચના ક્રમાંક ૪૨/૨૦૧૭-ઈન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ (રેટ) દ્વારા સુધારો કરવામાં આવ્યો હતો) અને સાથે સાથે એવી જોગવાઈ પણ કરી કે નેપાળ અને ભૂટાનમાં રહેલ વ્યક્તિને કરવામાં આવેલ આવી કરમુક્ત

સેવાઓના પુરવઠા બાબતે સીઝીએસટીના નિયમ ૪૨ અને ૪૩ હેઠળ કોઈ વળતર-ઉલટફેર કરવાની આવશ્યકતા રહેશે નહીં.

૨૪૫. હવે અમે સર્વોચ્ચ અદાલતના તે ત્રણ નિર્ણયોની તપાસ કરવા આગળ વધીએ છીએ, જેના પર પ્રતિવાદીઓ દ્વારા પ્રબળ આધાર રાખવામાં આવ્યો છે.

૨૪૬. ગુજરાત અંબુજા સિમેન્ટ્સ લિમિટેડ અને અન્ય વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા અને અન્યના મામલે, (૨૦૦૫)૪ એસસીસી ૨૧૪ માં, સર્વોચ્ચ અદાલતે નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું છે :

“૨૩. આગળનો પ્રશ્ન એ છે કે પરિવહન સંચાલકો દ્વારા માલવહન પર સેવા કરનો આદાય વિધાનિક સત્તા-ક્ષેત્રમાં હતો કે નહીં. લઘુ ઉદ્યોગ ભારતીના મામલામાં વિધાનિક સક્ષમતા અંગેના પ્રશ્નનો વિચાર કરવામાં આવ્યો ન હતો. આપણે આક્ષેપિત અધિનિયમના વ્યાપનો વિચાર કરીએ તે પહેલાં, બે વિધાનસભાકીય પ્રવેશોના વ્યાપનું નિર્ધારણ કરવું આવશ્યક છે, એટલે કે ચાદી ૧ ની પ્રવેશ ૮૭ અને ચાદી ૨ ની પ્રવેશ ૫૬. ગોડફ્રે ફિલિપ્સ (ઉપરોક્ત) માં એ માન્ય કરવામાં આવ્યું છે કે બંધારણમાં કરો અંગે સંપૂર્ણ અને સાવધ વિભાજન કરવામાં આવ્યું છે અને જ્યાં સુધી કરારોપણના ક્ષેત્રોનો પ્રશ્ન છે ત્યાં સુધી કોઈ આવર્તન નથી. અનુચ્છેદ ૨૪૬(૧) માં પ્રતિબિંબિત થયેલ આ પરસ્પર વિશિષ્ટતા એ સૂચવે છે કે કર સંબંધિત પ્રવેશોનું એવું અર્થઘટન કરવું જોઈએ કે જેથી આ વિશિષ્ટતા જળવાઈ રહે. જો કે સામાન્ય રીતે કર સંબંધિત પ્રવેશોને ઉદાર અર્થઘટન આપવું જોઈએ, તેમ છતાં તેના વ્યાપમાં એવો વિષયવસ્તુ પરનો કર આવી જશે નહીં જેનો પ્રવેશના ચથાર્થ વાંચનથી સમાવેશ થતો નથી. જો તત્પતઃ, કાયદો રાજ્યને અપાયેલ ક્ષેત્ર સાથે સંબંધિત

ન હોય, તો અદાલત અર્થઘટનના કોઈપણ સિદ્ધાંત દ્વારા તે હેઠળ આવરી લેવામાં ન આવેલ કાયદાને આ ક્ષેત્રમાં અતિક્રમણ કરવાની મંજૂરી આપશે નહીં.

૨૪. નિર્વિવાદ રીતે, ફાઇનાન્સ ટેક્સ અધિનિયમ, ૧૯૯૪ નો અધ્યાય ૫, સૂચિ ૧ ની પ્રવેશ ૯૭ માં નિર્ધારિત અવશિષ્ટ સત્તાના સંદર્ભે ઘડવામાં આવ્યો હતો. પરંતુ, ઇન્ટરનેશનલ ટુરિસ્ટ કોર્પોરેશન વિ. સ્ટેટ ઓફ હરિયાણા (૧૯૮૧) ૨ એસસીસી ૩૧૯ માં જેમ ઠરાવવામાં આવ્યું છે:

સંસદ માટે અવશેષ સત્તાનો આશ્રય લઈને વિશિષ્ટ વિધાનક્ષમતા દાવો કરી શકાય તે પહેલાં, રાજ્ય વિધાનસભાની વિધાનક્ષમતાનો અભાવ સ્પષ્ટ રીતે સ્થાપિત થવો આવશ્યક છે. પ્રવેશ ૯૭ પોતે જ આ બાબતમાં વિશિષ્ટ છે કે કોઈ વિષયને તે પ્રવેશ હેઠળ માત્ર ત્યારે જ લાવી શકાય જ્યારે તે ચાદી ૨ અથવા ચાદી ૩ માં ગણાયેલો ન હોય અને કરના મામલે ત્યારે જ જ્યારે તેનો ઉલ્લેખ આ બેમાંથી કોઈપણ ચાદીમાં કરવામાં આવ્યો ન હોય.

૨૫. તે મામલામાં પંજાબ પેસેન્જર્સ એન્ડ ગુડ્સ ટેક્સેશન અધિનિયમ, ૧૯૫૨ ની કલમ ૩(૩) ને પરિવહન સંચાલકો દ્વારા પડકારવામાં આવી હતી. આ અધિનિયમમાં હરિયાણા રાજ્યમાં ચાલતા મુસાફરો અને માલસામાન પર કર વસૂલવાની જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી. પરિવહન સંચાલકોના જણાવ્યા મુજબ, રાષ્ટ્રીય રાજમાર્ગો પર સંપૂર્ણપણે ચાલતા વાહનો દ્વારા વહન કરવામાં આવતા મુસાફરો અને માલસામાન પર રાજ્ય કર લાદી શકતું નહોતું. તેમના જણાવ્યા મુજબ, આ સત્તા માત્ર ચાદી ૧ ની પ્રવેશ ૨૩ ને ૯૭ સાથે

વાંચતાં કેન્દ્રની સત્તાની અંદર આવતી હતી. આ અદાલતે આ રજૂઆતને સ્પષ્ટપણે ભ્રામક ગણાવી હતી. એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે યાદી ર ની પ્રવેશ પક રાષ્ટ્રીય રાજમાર્ગોને બહાર મૂકતી નથી અને તેથી રાષ્ટ્રીય રાજમાર્ગો પર વહન કરવામાં આવતા મુસાફરો અને માલસામાન સીધેસીધા અને સ્પષ્ટ રીતે યાદી ર ની પ્રવેશ પક ની અંદર આવશે. એવું કહેવામાં આવ્યું હતું કે રાજ્ય રાષ્ટ્રીય રાજમાર્ગના જતનમાં ભૂમિકા ભજવતું હતું અને કર તેમજ રાષ્ટ્રીય રાજમાર્ગ પર વહન થતા મુસાફરો અને માલસામાન વચ્ચે લાદણીને સમર્થન આપવા પૂરતો સંબંધ હતો.

૨૬. આ કેસમાં રિટ અરજદારોએ, આ ચુકાદા પર આધાર રાખીને, દલીલ કરી છે કે આ અધિનિયમ યાદી ર ની પ્રવેશિકા પક ની સીધી જ વ્યાપ્તિમાં આવે છે અને, તેથી, તેને યાદી ૧ ની પ્રવેશિકા ૯૭ સાથે સંદર્ભિત કરી શકાય તેમ નથી. અમે તે સાથે સંમત નથી.

૨૭. કરના વિષયવસ્તુ, કરનો ભાર અને કર વસૂલાત માટેની યાંત્રિક વ્યવસ્થા વચ્ચે ભેદ છે. આ ભેદ મહત્વનો છે, પરંતુ ઘણીવાર તેમાં ગૂંચવણ ઊભી થાય છે. વિધાનાત્મક સક્ષમતા કર આદાયના વિષયના સંદર્ભથી નક્કી થવાની હોય છે, તેના ભાર અથવા વસૂલાતની યાંત્રિક વ્યવસ્થાના સંદર્ભથી નહીં. અમારી બંધારણીય યોજનામાં કરલાદાણના વિષયો વચ્ચે વધુ એક ભેદ પણ છે. કરનો વિષય કોઈ વસ્તુ અથવા પદાર્થ હોઈ શકે છે, જેમ કે યાદી ર ની પ્રવેશ ૪૯ હેઠળ જમીન અને મકાનો પરનો કર, અથવા યાદી ર ની પ્રવેશ ૫૮ હેઠળ પ્રાણીઓ અને હોડીઓ પરનો કર; અથવા કરલાયક ઘટનાના આધારે હોઈ શકે છે, જેમ કે યાદી ૧ ની પ્રવેશ ૮૪ હેઠળ માલના ઉત્પાદન પરનો કર, યાદી ૧ ની પ્રવેશ ૮૩ હેઠળ માલની

આયાત અથવા નિકાસ પરનો કર, યાદી ર ની પ્રવેશ પર હેઠળ માલના પ્રવેશ પરનો કર અથવા યાદી ર ની પ્રવેશ પર હેઠળ માલના વેચાણ પરનો કર, થોડાં ઉદાહરણરૂપ કહેવા જેટલું. સિદ્ધાંતતઃ, અવશ્ય, જેમ કે અમે ગોડફ્રી ફિલિપ્સ ઇન્ડિયા લિ. વિ. સ્ટેટ ઓફ યુ.પી. એન્ડ અર્સ, ૨૦૦૫ સ્કેલ પેજ ૩૬૭ માં ઠરાવ્યું છે, અંતે માલ પરનો કર પણ માલિકી અથવા કબજાની કરલાયક ઘટના પર જ આધારિત રહેશે. આ પ્રશ્નમાં ઊંડાણપૂર્વક જવાની અમને જરૂર નથી, સિવાય એટલું રેખાંકિત કરવા કે, વ્યાપક રીતે કહીએ તો, યાદી ર ની પ્રવેશ પર હેઠળ કરલાદાણનો વિષય માલ અને મુસાફરો છે. 'સ્તાઓ દ્વારા અથવા કુદરતી જળમાર્ગો દ્વારા વહન કરાયેલા' શબ્દપ્રયોગથી તેવા માલ અથવા મુસાફરોનો પ્રકાર નિર્ધારિત થાય છે, જેઓને અથવા જેમને આ પ્રવેશ હેઠળ કરલાદાણને આધીન કરી શકાય. આ પ્રવેશનો વ્યાપ અને આશય રાય રામકૃષ્ણ એન્ડ અર્સ વિ. સ્ટેટ ઓફ બિહાર ૧૯૬૩ (૧) એસ.સી.આર. ૮૯૭ માં વિચારી લેવાયો હતો, જેમાં એવા શબ્દોમાં કહેવામાં આવ્યું હતું કે, જેને અમે વધુ સારી રીતે કહી શકીએ એમ નથી:-

"બીજી યાદીની પ્રવેશ પર માર્ગ દ્વારા અથવા આંતરિક જળમાર્ગો પર વહન કરાયેલા માલસામાન અને મુસાફરો પરના કરોને સંદર્ભિત કરે છે. સ્પષ્ટ છે કે આ પ્રવેશ દ્વારા રાજ્ય વિધાનમંડળોને માલસામાન અને મુસાફરો પર કર લાદવાની સત્તા આપવામાં આવી છે. આ પ્રવેશ હેઠળ બધાં માલસામાન અને મુસાફરો પર કર લાદી શકાય તેમ નથી; માર્ગ દ્વારા અથવા આંતરિક જળમાર્ગો પર વહન કરાયેલા માલસામાન અને મુસાફરો પર જ કર લાદી શકાય છે. "માર્ગ દ્વારા અથવા આંતરિક જળમાર્ગો પર વહન કરાયેલા" એવો પ્રયોગ

માલસામાન અને મુસાફરોને વિશેષિત કરતો વિશેષણાત્મક ઉપવાક્ય છે, એટલે કે, જણાવેલ વર્ણન ધરાવતા માલસામાન અને મુસાફરો પર જ આ પ્રવેશ હેઠળ કર લાદવાનો છે. તેમ છતાં, સ્પષ્ટ છે કે માલસામાન સ્વયં કર ચૂકવી શકતું નથી, અને તેથી માલસામાન પર લાદવામાં આવેલ કર કેટલાક વ્યક્તિઓ પાસેથી વસૂલ કરવો પડે છે, અને આવા વ્યક્તિઓનો તે માલસામાન સાથે નજીકનો અથવા સીધો સંબંધ અથવા સંબંધસૂત્ર હોવો આવશ્યક છે, ત્યાર પછી જ તેમને વહન કરાચેલા માલસામાન સંબંધિત કર ચૂકવવા માટે બાધ્ય કરી શકાય. એ જ રીતે, જે મુસાફરો વહન કરવામાં આવે છે તેઓ આ પ્રવેશ હેઠળ કરપાત્ર બને છે. પરંતુ, સામાન્ય રીતે, મુસાફરો પાસેથી સીધો કર વસૂલ કરવો અશક્ય ન હોય તો પણ અવિવેકપૂર્ણ હોય છે, અને તેથી જણાવેલ કરની વસૂલાત વાહનોના માલિકો પાસેથી જ કરવાની જોગવાઈ કરવી યોગ્ય અને અનુકૂળ ગણાય." (આ પણ જુઓ: સૈનિક મોટર જોધપુર વિ. ધ સ્ટેટ ઓફ રાજસ્થાન ૧૯૬૨ (૧) એસ.સી.આર. ૫૧૭).

૨૮. બે વિધાનસભાકીય પ્રવેશોની પરિમિતિઓ નિર્ધારિત કર્યા પછી, કોઈ અધિનિયમની બંધારણીય માન્યતા નક્કી કરવા માટેના સિદ્ધાંતો અમલમાં આવે છે. આ સિદ્ધાંતોનો સંક્ષેપમાં આ પ્રમાણે સાર રજૂ કરી શકાય છે:

ક) આક્ષેપિત અધિનિયમનો ગર્ભ અને સાર જોવો જરૂરી છે જેથી નિર્ધારિત કરી શકાય કે તે, તેનો ગોણ પ્રભાવ જે કંઈ હોય તે હોવા છતાં, ગર્ભ અને સારના સિદ્ધાંત મુજબ કોઈ વિશિષ્ટ

પ્રવેશની અંદર આવે છે કે કેમ. (પ્રફુલ્લ કુમાર મુખરજી વિ. બેંક ઓફ કોમર્સ લિ. અને અન્ય (એ.આઈ.આર. ૧૯૪૭ પી.સી. ૬૦, ૬૫; એ.એસ. કૃષ્ણા વિ. સ્ટેટ ઓફ મદ્રાસ, ૧૯૫૭ એસ.સી.આર. ૩૯૯; સ્ટેટ ઓફ રાજસ્થાન વિ. જી. ચાવલા (૧૯૫૯ સપ્. (૧) એસ.સી.આર. ૮૦૪; કાત્રા એજ્યુકેશન સોસાયટી વિ. સ્ટેટ ઓફ યુ.પી., ૧૯૯૬ (૩) એસ.સી.આર. ૩૨૮; ડી.સી. જોહર એન્ડ સન્સ (પી) લિ. વિ. એસ.ટી.ઓ. એર્નાકુલમ, ૧૯૭૧ (૨૭) એસ.ટી.સી. ૧૨૦; કનન દેવન હિલ્સ પ્રોડ્યુસ વિ. સ્ટેટ ઓફ કેરળ (૧૯૭૨) ૨ એસ.સી.સી. ૨૧૮).

ખ) જ્યાં અતિક્રમણ દેખીતી રીતે આનુષંગિક હોય, પરંતુ વાસ્તવમાં અધિનિયમ બનાવનાર સત્તાધિકારીની અધિકારક્ષમતા બહારનું હોય, ત્યાં એવો અધિનિયમ રંગદારીરૂપ કાયદેસર્જન ગણાશે અને બંધારણીય રીતે અમાન્ય રહેશે (એ.એસ. કૃષ્ણા વિ. સ્ટેટ ઓફ મદ્રાસ (સુપ્રા); એ.બી. અબ્દુલ કાદિર વિ. સ્ટેટ ઓફ કેરળા (૧૯૭૬) ૩ એસ.સી.સી. ૨૧૯, ૨૩૨; ભાઈરેશન ઓફ હોટેલ એન્ડ રેસ્ટોરન્ટ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા (સુપ્રા એટ પી.૬૫૧)). જો અધિનિયમ વિધાનક્ષેત્રની દ્રષ્ટિએ સક્ષમ હોય, તો સંસદ અથવા રાજ્ય વિધાનમંડળને આ અધિનિયમ પસાર કરવા માટે પ્રેરિત કરનાર હેતુ અંગેની તપાસ અસંગત છે. (ધરમ દત્ત અને અન્ય વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા અને અન્ય ૨૦૦૪(૧) સ્કેલ ૪૨૫).

ગ) વિધાનકારી સક્ષમતાની કસોટી પાર કરવાની બાબતથી અલગ, અધિનિયમ અન્યથા કાયદેસર રીતે માન્ય હોવો જોઈએ અને તેને બંધારણીયતા ની કસોટી પણ પાર કરવી પડશે, એ અર્થમાં કે તે બંધારણની જોગવાઈઓનું ઉલ્લંઘન કરતું ન હોઈ શકે તેમજ તે અતિપ્રાદેશિક રીતે અમલમાં આવી શકતું નથી. (જુઓ: પોપ્પટ લાલ શાહ વિ. સ્ટેટ ઓફ મદ્રાસ ૧૯૫૩ એસસીઆર ૬૭૭).

૨૯. નાણાકીય અધિનિયમ, ૧૯૯૪ માં સેવા કર સંબંધિત જોગવાઈઓ કલમ ૬૪(૩) હેઠળ સ્પષ્ટ કરે છે કે આ અધિનિયમ માત્ર કરપાત્ર સેવાઓ પર જ લાગુ પડે છે. કરપાત્ર સેવાઓની વ્યાખ્યા, જેમ કે અમે અગાઉ નોંધ્યું છે, કલમ ૬૫(૪૧) માં કરવામાં આવી છે. તે ઉપકલમની દરેક કલમ પૂરી પાડવામાં આવતી વિવિધ પ્રકારની સેવાઓનો ઉલ્લેખ કરે છે. મોટાભાગની કરપાત્ર સેવાઓનો માર્ગ અથવા જળમાર્ગ દ્વારા વહન કરવામાં આવતા માલ અથવા મુસાફરો સાથે કોઈપણ રીતે સંબંધ છે એવું કહી શકાય નહીં. ઉદાહરણ તરીકે, કલમ ૬૫(૪૧)(જી) સલાહકાર ઈજનેર દ્વારા ગ્રાહકને આપવામાં આવતી સેવા માટે જોગવાઈ કરે છે, કલમ ૬૫(૪૧)(કે) માનવબળ ભરતી એજન્સી દ્વારા ગ્રાહકને આપવામાં આવતી સેવાનો ઉલ્લેખ કરે છે, કલમ ૬૫(૪૧)(ઓ) પંડાલ અથવા શામિયાણા કોન્ટ્રાક્ટરો દ્વારા આપવામાં આવતી સેવાનો ઉલ્લેખ કરે છે અને આમ આગળ. સેવા કરનો દર કલમ ૬૬ હેઠળ નિશ્ચિત કરવામાં આવ્યો છે. કર આદાય કરવાની હેતુસર કરપાત્ર સેવાનું મૂલ્યાંકન કલમ ૬૭ હેઠળ નક્કી કરવામાં આવ્યું છે. વસૂલાત અને અગ્રણ એજન્ટો દ્વારા આપવામાં આવેલી સેવાના મૂલ્યાંકનની જોગવાઈ ઉપકલમ (જે) હેઠળ કરવામાં આવી છે અને માલ પરિવહન સંચાલકો દ્વારા

આપવામાં આવેલી સેવાની જોગવાઈ કલમ (જે) હેઠળ કરવામાં આવી છે. (પછીથી તેને કલમ (એમ-એ) તરીકે પુનઃક્રમાંકિત કરવામાં આવી હતી). આ કલમો અનુક્રમે નીચે મુજબ છે :-

૬૭.(જે) ક્લાયન્ટને કિલચરીંગ એન્ડ ફોરવર્ડિંગ એજન્ટ દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી સેવા સંબંધે, કોઈપણ રીતે કરવામાં આવતી કિલચરીંગ અને ફોરવર્ડિંગ કામગીરીની સેવાઓ બદલ એવો એજન્ટ ક્લાયન્ટ પાસેથી વસૂલ કરેલ કુલ રકમ ગણાશે.

૬૭.(એમ-એ) માલ પરિવહન સંચાલક દ્વારા ગ્રાહકને પૂરી પાડવામાં આવેલી સેવા સંબંધે, તેવા સંચાલકે માર્ગ દ્વારા માલવાહક વાહનમાં માલ વહન કરવાની સેવાઓ માટે વસૂલેલી કુલ રકમ ગણાશે અને તેમાં ભાડા-વહનના શુલ્કનો સમાવેશ થશે, પરંતુ તેમાં કોઈપણ વીમા શુલ્કનો સમાવેશ થતો નથી.

૩૦. જ્યાં સુધી ખંડ (જે) નો સંબંધ છે, ત્યાં સુધી તેમાં માલ અથવા મુસાફરો અંગે કંઈ જણાવવામાં આવ્યું નથી, તેમજ માલના વહન અંગે પણ નથી, અને તે માર્ગ દ્વારા અથવા આંતરિક જળમાર્ગો દ્વારા સેવા સુધી મર્યાદિત પણ નથી. ખંડ (એમ-એ) દર્શાવે છે કે સેવા કરના મૂલ્યાંકનમાં માલભાડાના ખર્ચનો સમાવેશ થાય છે, પરંતુ તે માત્ર એટલાથી મર્યાદિત નથી.

૩૧. તેથી સ્પષ્ટ થાય છે કે નાણાકીય અધિનિયમ, ૧૯૯૪ના અધ્યાય પની કલમ ૬૬ને કલમ ૬૫(૪૧)(જે) અને (એમ-એ) સાથે વાંચતાં માલ અથવા મુસાફરો પર કર લાદવાનો પ્રયત્ન કરવામાં આવ્યો નથી. નાણાકીય અધિનિયમ, ૧૯૯૪ની તે જોગવાઈઓ

હેઠળના કરનો વિષય માલ અને મુસાફરો નથી, પરંતુ પરિવહનની સેવા પોતે જ છે. આ લાદણી પ્રવેશ પક હેઠળ કલ્પાયેલ લાદણીથી ભિન્ન છે. એવું હોઈ શકે છે કે બંને લાદણીઓનું માપન એક જ આધાર પર થવાનું હોય, પરંતુ તે કારણસર લાદણી એકસરખી બની જતી નથી. જેમ કે ફેડરેશન ઑફ હોટેલ એન્ડ રેસ્ટોરન્ટ અસોસિએશન ઑફ ઇન્ડિયા વગેરે વિ. યુનિયન ઑફ ઇન્ડિયા અને અન્ય, (૧૯૮૯) ૩ એસ.સી.સી. ૬૩૪ માં ઠરાવવામાં આવ્યું હતું :

... ‘જે વિષયો એક પાસામાં અને એક હેતુ માટે કોઈ નિર્ધિષ્ટ વિધાનમંડળની સત્તાની અંદર આવે છે, તે જ વિષયો બીજા પાસામાં અને બીજા હેતુ માટે અન્ય વિધાનસત્તાની અંદર પણ આવી શકે છે....’

ખરેખર, કોઈ વિષય ‘સંબંધિત’ કાયદો પ્રસંગોપાત રીતે અન્ય કોઈ વિષયને કોઈક રીતે ‘અસર’ કરી શકે, પરંતુ એટલું માત્ર એટલું જ નથી કે તે કાયદો અનુત્તર વિષય પરનો કાયદો બની જાય. કંઈક આરછાદન હોઈ શકે; પરંતુ તે આરછાદન કાયદામાં હોવું આવશ્યક છે. એ જ વ્યવહારમાં તેના ભિન્ન પાસાઓમાં બે અથવા વધુ કર્પાત્ર ઘટનાઓ સંકળાયેલી હોઈ શકે. પરંતુ આરછાદન હોવાનો તથ્ય પાસાઓની વૈશિષ્ટ્યતાને ઓછું કરતું નથી.”

૩૨. સેવા કર મુસાફરો અને માલ પરનો ઉપકર નથી, પરંતુ માલના વહન સાથે સંબંધિત સેવા પ્રસંગ પરનો ઉપકર હોવાથી, તેથી એ માનવું શક્ય નથી કે આ અધિનિયમ તેનું તત્ત્વ અને સારરૂપે સૂચિ ૨ ની પ્રવેશ પક હેઠળ રાજ્યોની વિશિષ્ટ સત્તામાં આવે છે. અધિનિયમ ઉપરથી જે બાબત પર કર મૂકવાનો પ્રયત્ન કરે છે, વાસ્તવમાં તે એ જ

બાબત પર કર મૂકે છે. આ પરિસ્થિતિમાં, આ અધિનિયમને રંગભેદી વિધાનનો ભાગ કહી શકાય તેમ નથી. અરજદારોનો એવો મામલો નથી કે આ અધિનિયમ સૂચિ ૨ ની પ્રવેશ પદ સિવાય અન્ય કોઈ પ્રવેશને આધીન છે. તેથી, અરજદારોની રજૂઆતના નકારથી અનિવાર્ય રીતે એ નિષ્કર્ષે પહોંચવું પડે છે કે આ અધિનિયમ સૂચિ ૧ ની પ્રવેશ ૯૭ હેઠળ સંસદની અવશિષ્ટ સત્તાની અંદર આવે છે.

૩૩. પ્રાસંગિક રીતે, સેવા કર વસૂલવા અંગે સંસદની વિધાનક્ષમતા સામે સમાન પડકારને તમિલ નાડુ કલ્યાણ મંડપમ એસ્ન. વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા, ૨૦૦૪ (૧૬૭) ઈ.એલ.ટી. ૩ (એસ.સી.) માં નકારવામાં આવ્યો હતો, જે એવો મામલો હતો જેમાં કલ્યાણ મંડપમ/મંડપ સંચાલકોના માલિકો દ્વારા સેવા કરની વસૂલીને પડકારવામાં આવી હતી. ૧૯૯૭ ના સુધારાના બળે, મંડપ સંચાલકો દ્વારા ગ્રાહકને પૂરી પાડવામાં આવતી સેવા, જેમાં કેટરર તરીકે પ્રદાન કરવામાં આવતી સેવાઓ પણ, જો હોય તો, સામેલ હતી, તેને કરપાત્ર સેવા તરીકે ગણવામાં આવી હતી. અન્ય બાબતો ઉપરાંત, પડકાર એવો હતો કે મંડપ સંચાલકો પરનો સેવા કર આભાસી વિધાન હતો, કારણ કે જણાવેલ કર સેવા પર ન હતો, પરંતુ તત્વ અને સારરૂપે માત્ર માલના વેચાણ પરનો કર અને/અથવા જમીન પરનો કર હતો. મદ્રાસ વડી અદાલત સમક્ષ દાખલ કરવામાં આવેલી રિટ અરજી નામંજૂર કરવામાં આવી હતી અને વસૂલીની બંધારણીય માન્યતા જાળવી રાખવામાં આવી હતી. ત્યારબાદ અપીલકર્તાઓ દ્વારા આ અદાલત સમક્ષ એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે યાદી ૨ ની દાખલાઓ ૧૮, ૧૪ અને ૫૪ પ્રસ્નાસ્પદ વસૂલીને આવરી લે છે અને તેથી બંધારણની સાતમી અનુસૂચિની યાદી ૧ ની દાખલા ૯૭ નો આશ્રય લઈ શકાય નહીં. આ અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે, ભલે સેવાના કેટલાક ઘટકો અન્ય

કોઈ દાખલા સાથે સંદર્ભિત થઈ શકતા હોય, છતાં સેવાનો તત્ત્વ “વધુ ભારસ્વરૂપ, દૃશ્યમાન અને પ્રબળ” હતો. તેથી, સેવા કરની વસૂલીનું સ્વરૂપ અને લક્ષણ માલના વેચાણ અથવા ભાડે ખરીદી પરના કરથી તથા જમીન પરના કરથી ભિન્ન હતું.

૩૪. કરની વસૂલી કયા તબક્કે કરવામાં આવવી તે વિધાનાત્મક સુવિધાનો પ્રશ્ન છે અને કરની વસૂલાત તથા પુનઃપ્રાપ્તિ માટેની પ્રક્રિયાનો એક ભાગ છે. વસૂલાત કરવાની પદ્ધતિનું વર્ણન “વહીવટી પ્રક્રિયાની એક આકસ્મિકતા; તે શુલ્કના તત્ત્વનો ભાગ નથી” ૨ તરીકે કરવામાં આવ્યું છે. તે કરના આવશ્યક સ્વરૂપમાં ફેરફાર લાવતું નથી અને તેને અસર પણ કરતું નથી. કરારોપણ સત્તાધિકારીની વિધાનાત્મક સક્ષમતાના આધીન, સત્તાધિકારીને જે તબક્કો અનુકૂળ અને સર્વાધિક અસરકારક લાગે તે તબક્કે, તે જે કોઈ તબક્કો હોય, શુલ્ક લાદી શકાય છે. આથી, કર અને જેના ઉપર તે લાદવામાં આવે છે તે વ્યક્તિ વચ્ચે ચુકિતપૂર્ણ સંબંધ જળવાઈ રહે તે આધીન, કેન્દ્ર સરકાર સેવા કરની વસૂલાત માટે યોગ્ય પ્રક્રિયા ગોઠવવા કાયદેસર રીતે સક્ષમ છે. નાણાં અધિનિયમ, ૨૦૦૦ ની કલમો ૧૧૬ અને ૧૧૭ દ્વારા, સેવાઓના પ્રાપ્તિ પાસેથી કર લાદવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવ્યો છે. તેઓ એવો દાવો કરી શકતા નથી કે તેમનો સેવા સાથે કોઈ સંબંધ નથી, કારણ કે સેવા તેમને આપવામાં આવે છે.

૩૫. સમાન હકીકતી પરિસ્થિતિમાં, એક ઓર્ડિનન્સ હેઠળ કેન્દ્ર સરકારને ખાણીઓમાંથી મોકલવામાં આવતા તમામ કોલસા અને કોક પર ઉત્પાદન શુલ્ક લાદવા અને વસૂલ કરવા સત્તાધિકૃત કરવામાં આવી હતી. ઓર્ડિનન્સ હેઠળ બનાવાયેલા નિયમોમાં જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી કે ઉત્પાદન શુલ્કની વસૂલાત રેલવે વહીવટીતંત્ર

દ્વારા માલભાડા પર વધારાના શુલ્ક મારફતે કરવામાં આવશે, જે મોકલનાર અથવા માલસ્વીકારક પૈકી કોઈ એક પાસેથી વસૂલ કરી શકાય. માલસ્વીકારક પર ઉત્પાદન શુલ્ક લાદવાની કાર્યવાહી આ આધારે પડકારવામાં આવી હતી કે માલસ્વીકારકનો કોલસાના ઉત્પાદન અથવા નિર્માણ સાથે કોઈ સંબંધ નહોતો. આ રજૂઆતને નકારી કાઢતાં, આ અદાલતે આર.સી. જલ્લ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા, એ.આઈ.આર. ૧૯૬૨ એસ.સી. ૧૨૮૧, ૧૨૮૬ માં નીચે મુજબ જણાવ્યું હતું :-

આ દલીલ કરવેરાના ભારની ઘટના અને તેની વસૂલાત માટે પ્રદાન કરવામાં આવેલી કાર્યપદ્ધતિ વચ્ચે ગૂંચવણ પેદા કરે છે.

૩૬. રાય રામકૃષ્ણ (ઉપરોક્ત) મામલે યાદી ૨ ની પ્રવેશ પડ હેઠળનો કર બસ સંચાલકો અથવા બસ માલિકો પર યોગ્ય રીતે લાદવામાં આવ્યો હતો, ભલે કરલાદણીનો વિષય મુસાફરો હતા (જે તેઓ નહોતા), કારણ કે કરના વિષય, અર્થાત્ માલ અને મુસાફરો, અને તે માલ અથવા મુસાફરો વહન કરનાર પરિવહનના માલિકો વચ્ચે સીધો સંબંધ હતો. તેથી, સેવા કરનો ભોગવનાર અથવા ઉપયોગકર્તા દ્વારા ચૂકવવાની જોગવાઈ કરવી સ્વભાવે ગેરકાયદેસર અથવા અસંવિધાનિક હોય એવું કંઈ નથી.

૩૭. રિટ અરજદારોએ દ્વારકા પ્રસાદ વિ. દ્વારકા દાસ સરાફ, ૧૯૭૬ (૧) એસસીસી ૧૨૮ ના નિર્ણય પર આધાર રાખી દલીલ કરી છે કે ૨૦૦૩ માં પરંતુક ઉમેરણી કરીને કલમ ૬૮ માં કરવામાં આવેલ સુધારો અમાન્ય હતો. એવો પ્રતિવેદન કરવામાં આવ્યો છે કે, કારણ કે કલમના મૂળ ભાગમાં સંબંધિત વિષયવસ્તુ આવરી લેવાઈ નહોતી, તેથી તેના સંદર્ભમાં પરંતુક દ્વારા અપવાદ ઊભો કરવાનો કોઈ પ્રશ્ન જ

ઉભો થતો નથી. રિટ અરજદારોના કહેવા મુજબ, પરંતુક અલગથી જવાબદારી ઊભી કરીને મૂળ કલમના ભાગનો વ્યાપ વિસ્તારી શકતો નથી. વધુમાં એવો પ્રતિવેદન કરવામાં આવ્યો છે કે માત્ર "આકારણીપાત્ર" શબ્દની વ્યાખ્યામાં સુધારો કરવાથી એવો અર્થ કાઢી શકાય નહીં કે તેનાથી પ્રશ્નસ્થ સેવાઓના તમામ ગ્રાહકો જવાબદાર બન્યા હતા.

૩૮. રજૂઆત અનેક કારણોસર ભ્રમિત છે. કલમ ૬૮ પ્રક્રિયાત્મક કલમ છે, કારણ કે તે કરઆરોપણની લાગુ પડત અંગે જોગવાઈ કરે છે અને કલમ ૬૬ જે કર લાદતી કલમ છે તે નથી. વર્ષ ૨૦૦૦માં કલમ ૬૬માં કરાયેલા સુધારાઓએ કર વસૂલાતનું બિંદુ સેવા પ્રદાતાથી બદલીને 'જેમ નિર્ધારિત કરવામાં આવે તેવી રીતમાં' કર્યું. કલમ ૬૮(૧એ), જે ૧૯૯૭માં અસ્તિત્વમાં હતી, તેમાં કલમ ૬૫(૪૧) ના ખંડો (જી) થી (આર) માં ઉલ્લેખિત સેવાઓ અંગે સેવા કરની વસૂલાત અને પુનઃપ્રાપ્તિ માટે, જેમાં અમારી ચર્ચાધીન બંને સેવાઓનો સમાવેશ થતો હતો, તેવા વ્યક્તિ પાસેથી અને જેમ નિર્ધારિત કરવામાં આવે તેવી રીતમાં જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી. ૧૯૯૮ના નાણાં અધિનિયમે આ જ સ્થિતિ જાળવી રાખી હતી. હવે, સેવા કર નિયમો, ૧૯૯૪માં સેવાઓ માટેના વપરાશકર્તા અથવા ચુકવણીકર્તાઓ પાસેથી કરની વસૂલાત અને પુનઃપ્રાપ્તિ માટે જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી. આ જ નિર્ધારિત પદ્ધતિ હતી. કલમ ૬૮(૧એ) ના પ્રાવધાનએ માત્ર એટલું જ કર્યું કે માલ પરિવહન સંચાલકો અને કિલચરિંગ એજન્ટોની સેવાઓના સંદર્ભે વસૂલાત માટેની પ્રક્રિયા નિર્ધારિત કરી, જે સેવાઓને નાણાં અધિનિયમ, ૨૦૦૦ હેઠળ કરપાત્ર સેવાની વ્યાખ્યામાં અગાઉથી જ સ્પષ્ટપણે સમાવિષ્ટ કરવામાં આવી હતી.

૩૯. રિટ અરજદાર દ્વારા આધારરૂપ ગણાવવામાં આવેલ દ્વારકા પ્રસાદ વિ. દ્વારકા દાસ સરાફ (ઉપરોક્ત) ના નિર્ણયમાં કોઈ પણ રીતે એવી મનાઈ કરવામાં આવેલ નથી કે ઉપબંધ મુખ્ય પ્રણયન કલમને પરિપૂર્ણ કરી શકતો નથી. આ નિર્ણય માત્ર એટલું જ કહે છે કે ઉપબંધને પ્રાથમિક દૃષ્ટિએ તે મુખ્ય વિષયવસ્તુના સંબંધમાં વાંચવો અને વિચારવો જોઈએ, જેના માટે તે ઉપબંધ છે. તે કોઈ અલગ અથવા સ્વતંત્ર પ્રણયન નથી. નાણાં અધિનિયમ, ૨૦૦૩ દ્વારા કલમ ૬૮(૧)(એ) માં ઉમેરવામાં આવેલ ઉપબંધ કોઈ પણ રીતે તે ઉપકલમનો વ્યાપ વધારવાનો પ્રયત્ન કરતો નથી. હકીકતમાં, તે તેને અમલમાં મૂકે છે.

૪૦. સેવા કર અધિનિયમ, ૧૯૯૪ માં કરાયેલા ૨૦૦૦ના સુધારા સામેનો અંતિમ પડકાર એ છે કે તે ભેદભાવપૂર્ણ રીતે કાર્યરત હતો, કારણ કે તેમાં માત્ર માલ પરિવહન સંચાલકો અને કિલચરિંગ તથા ફોરવર્ડિંગ એજન્ટો દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવેલી સેવાઓના કિસ્સામાં જ સેવાઓના ગ્રાહકને આકારણીપાત્ર વ્યક્તિ તરીકે પસંદ કરવામાં આવ્યો હતો. અમે આ રજૂઆત સ્વીકારી શકતા નથી. કરક્ષેત્રમાં વિવિધ ઘટકોના નાણાકીય સમાયોજનોની સ્વભાવજ રહેલી જટિલતાને કારણે, કઈ વસ્તુ પર કર લગાવવો જોઈએ તે નક્કી કરવા તેમજ તે કર કઈ રીતથી લાદી શકાય તે નક્કી કરવા માટે વર્ગીકરણના પ્રશ્નમાં વિધાનમંડળને વિશાળ વિવેકસત્તા અનુમતિપાત્ર છે. આવી વર્ગીકરણની ચુકિતસંગતતા પર પ્રશ્ન ઉઠાવવામાં અદાલતો અત્યંત સાવચેત રહે છે, પરંતુ “ન્યાયિક ઉદારતા વિધાનબુદ્ધિ પ્રત્યે વિસ્તરાવવામાં આવે ત્યારબાદ પણ, જો કાયદામાં તર્કવિરુદ્ધતા, પદ્ધતિમાં ઉન્માદ અથવા સ્પષ્ટ અસમાનતા લખાયેલી હોય, તો ન્યાયિક વિશ્વસનીયતા તૂટી પડી શકે અને તે ઉપાયને તેનું અંતિમ

સંસ્કાર મળી શકે". (જુઓ: ગંગા સુગર કોર્પોરેશન વિ. સ્ટેટ ઓફ યુ.પી.) (૧૯૮૦(૧) એસ.સી.સી. ૨૨૩)

૪૧. તેવી જ ન્યાયિક સાવચેતી ફેડરેશન ઓફ હોટેલ એન્ડ રેસ્ટોરન્ટ એસોસિએશન ઓફ ઇન્ડિયા વગેરેમાં વ્યક્ત કરવામાં આવી હતી.

વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા અને અન્ય, (૧૯૮૯) ૩ એસ.સી.સી. ૬૩૪ જ્યાં એવું કહેવામાં આવ્યું હતું :

હવે સચોટ રીતે સ્થિર થયેલું છે કે કરવેરા સંબંધિત કાયદાઓ અનુચ્છેદ ૧૪ની બહાર નથી, તેમ છતાં નાણાકીય નીતિ ઘડવામાં સામેલ થતા વિવિધ અને વ્યાપક આર્થિક માપદંડોને ધ્યાનમાં લેતાં, કરવેરા માટે વ્યક્તિઓ, વિષયવસ્તુ, ઘટનાઓ વગેરેની પસંદગીના મામલે વિધાનમંડળને વિશાળ સ્વતંત્રતા પ્રાપ્ત છે. તેથી, કરવેરા કાયદામાં ભેદભાવના દોષની કસોટીઓ તુલનાત્મક રીતે ઓછી કડક હોય છે. શત્રુતાપૂર્ણ અને ભેદભાવપૂર્ણ વર્તનના આક્ષેપોની તપાસ કરતી વખતે તેની શબ્દરચના નહીં, પરંતુ તેની જોગવાઈઓની વાસ્તવિક અસર જોવામાં આવે છે. જૂની કહેવત મુજબ, વિધાનમંડળને કંઈક પર કર લાદી શકે તે માટે બધાં જ વિષયો પર કર લાદવો જરૂરી નથી. જો દરેક વર્ગની અંદર સમતા અને એકરૂપતા હોય, તો તે કાયદો ભેદભાવપૂર્ણ ગણાશે નહીં. આ મુદ્દે આ અદાલતના નિર્ણયો દ્વારા વિધાનમંડળને કરવેરાના હેતુઓ માટે વસ્તુઓનું વર્ગીકરણ કરવામાં અત્યંત વ્યાપક વિવેકાર્થિકારનો ઉપયોગ કરવાની મંજૂરી આપવામાં આવી છે, જો કે તેઓ ચોક્કસ વ્યક્તિઓ અથવા વર્ગો વિરુદ્ધ સ્પષ્ટ અને શત્રુતાપૂર્ણ ભેદભાવ કરવાથી પરહેઝ રાખે.

૪૨. અમારી સમક્ષના મામલામાં ભેદભાવ, રિટ અરજદારોના મતે પણ, કરના વિષયવસ્તુના કારણસર નથી. રિટ અરજદારોનો એવો પણ કેસ નથી કે કલમ ૬૫(૪૧) ની વિવિધ જોગવાઈઓ હેઠળ આવતી સેવાઓના અલગ વર્ગોની અંદર કોઈ ભેદભાવ છે અથવા કાયદો તે વર્ગોની અંદર અસમાન રીતે કાર્ય કરે છે. તેમના મુજબ ભેદભાવ કર વસૂલ કરવાની અનુસરવામાં આવેલી પદ્ધતિમાં છે. પરંતુ, જેમ અમે કહ્યું છે, આ કરના મૂળ સ્વરૂપનો ભાગ નથી અને સેવાઓના વિવિધ વર્ગો વચ્ચેની યાંત્રિક જોગવાઈઓમાં રહેલો માત્ર તફાવત ભેદભાવના આક્ષેપને આધાર આપી શકતો નથી. જો વિધાનમંડળ એવું માને કે આવા નિર્દિષ્ટ વેપારીઓ પાસેથી બાકી રહેલા કરની વસૂલાતને તર્કસંગત રીતે ઓળખી શકાય તેવા આધાર પર સુગમ બનાવશે, તો ઉક્ત વિધાનિક ઉપાયમાં બંધારણના અનુચ્છેદ ૧૪ નો ભંગ કરે એવું કશું નથી. તેથી, કોઈ નિશ્ચિત વર્ગ અંગે વહીવટી સગવડના ઉપાયરૂપે કરની વસૂલાત માટે સંસદે કોઈ સામાન્ય પદ્ધતિ નિર્દિષ્ટ કરવી જોઈતી હતી કે નહીં, તે નક્કી કરવું ન્યાયતંત્રના કાર્યક્ષેત્રની બહાર છે. અંતે, તે નીતિનો પ્રશ્ન છે, જેને વિધાનિક પ્રજ્ઞા પર છોડી દેવો જોઈએ. તેથી આ પડકાર પણ નિષ્ફળ જાય છે.”

૨૪૭. સર્વોચ્ચ અદાલતના ઉપરોક્ત નિર્ણયમાં પડકારનો વિષય સંવિધાનની ૭મી અનુસૂચીની યાદી ૨ ની પ્રવેશ પદ હેઠળ રાજ્ય વિધાનમંડળને પ્રદાન કરાયેલ સત્તા પર આક્રમણ થતું હોવાના આધાર પર અને તેમજ માલ પરિવહન સંચાલકો તથા કિલચરિંગ અને ફોરવર્ડિંગ એજન્ટોના ગ્રાહકો પર સેવા કરનો અધિભાર ભેદભાવપૂર્ણ હતો, કારણ કે અન્ય પ્રાપ્તિકર્તાઓને આવા અધિભારને આધીન કરવામાં આવ્યા નહોતાં, એવા આધાર પર, અનુક્રમે નાણાકીય અધિનિયમ, ૨૦૦૦ ની કલમો ૧૧૬ અને ૧૧૭ ની સંવિધાનિક માન્યતા હતો. સર્વોચ્ચ અદાલતે, બન્ને દલીલો

નકારી કાઢતાં, એવો નિર્ણય કર્યો કે વિધાનમંડળને સેવાઓના પ્રાપ્તિકર્તાઓ પાસેથી કર વસૂલ કરવાની સક્ષમતા છે. ગુજરાત અંબુજા સિમેન્ટ્સ લિ. (ઉપરોક્ત) નો નિર્ણાયક સિદ્ધાંત સૂચનાઓના સમર્થન માટે પ્રતિવાદીઓને કોઈ રીતે ઉપયોગી થતો નથી.

૨૪૮. હાલના મામલામાં, આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૩) બનાવવામાં વિધાનમંડળની સક્ષમતા અંગે કોઈ પડકાર કરવામાં આવ્યો નથી, જે સરકારને તેવી માલવસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અંગે અધિસૂચના બહાર પાડવાનો અધિકાર આપે છે, જેના પર કરનો ભુક્તાન પ્રાપ્તિકર્તાઓ દ્વારા કરવાની જવાબદારી થાય છે. હાલના કેસમાં મુદ્દો એ છે કે, જ્યારે વૈધાનિક જોગવાઈ માલવસ્તુઓ અથવા સેવાઓના પ્રાપ્તિકર્તા પાસેથી કર વસૂલવાની સત્તા આપે છે, ત્યારે શું અધિસૂચના સ્વરૂપે પ્રતિનિધિત્વપ્રાપ્ત વિધાન એવી વ્યક્તિ પર કર લાદવાનું નક્કી કરી શકે કે જે ન તો પુરવઠાકર્તા છે અને ન તો સેવાનો પ્રાપ્તિકર્તા છે. તેથી, આ નિર્ણય પ્રતિવાદીઓ માટે કોઈ મદદરૂપ નથી.

૨૪૯. ઓલ ઈન્ડિયા ફેડરેશન ઓફ ટેક્સ પ્રેક્ટિશનર્સ વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા, (૨૦૦૭)૭ એસટીઆર ૬૨૫ (એસસી), મામલામાં સર્વોચ્ચ અદાલતે ફાઈનાન્સ એક્ટ, ૧૯૮૪ અને ફાઈનાન્સ એક્ટ, ૧૯૮૮ દ્વારા સેવા કર લાદવા માટે સંસદની વિધાનક્ષમતાને માન્ય રાખતા બૉમ્બે વડી અદાલતના વિભાગીય ખંડપીઠના ચુકાદા સામે ઓલ ઈન્ડિયા ફેડરેશન ઓફ ટેક્સ પ્રેક્ટિશનર્સ દ્વારા કરવામાં આવેલી અપીલની સુનાવણી કરી હતી. બૉમ્બે વડી અદાલતે એવો અભિપ્રાય વ્યક્ત કર્યો હતો કે સેવા કર બંધારણની ૭મી અનુસૂચિની યાદી ૧ ની પ્રવેશ ૯૭ હેઠળ આવે છે. સર્વોચ્ચ અદાલત સમક્ષનો મુદ્દો સેવા કરના લાદણની બંધારણીય સ્થિતિ તથા બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૪૬(૧) સાથે વંચાતી ૭મી અનુસૂચિની યાદી ૧ ની

પ્રવેશ ૯૭ હેઠળ સેવા કર લાદવા માટે સંસદની વિધાનક્ષમતાને સંબંધિત હતો.

૨૫૦. સર્વોચ્ચ અદાલત સમક્ષની અપીલમાં જે મુદ્દો ઉદ્ભવ્યો હતો તે ભારતના બંધારણની ૭મી અનુસૂચિની યાદી ૨ ની પ્રવેશિકા પૃષ્ઠ ૫૬ તથા ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૭૬ને ધ્યાનમાં રાખીને પ્રેક્ટિસ કરતા ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ્સ અને આર્કિટેક્ટ્સ પર સેવા કર લાદવા માટે સંસદની સક્ષમતા અંગે પ્રશ્નાર્થ ઉભો કરતો હતો. સર્વોચ્ચ અદાલતે પાસા સિદ્ધાંત પર આધાર રાખીને આ પડકાર નામંજૂર કર્યો હતો અને એવું ધારણ કરવામાં આવ્યું હતું કે વ્યાવસાયિકો દ્વારા પ્રદાન કરવામાં આવતી સેવાઓ પર કર લાદવાની સંસદને સક્ષમતા છે. આ નિર્ણયનો અનુપાત પણ પ્રતિવાદીઓને કોઈ મદદરૂપ નથી, કારણ કે વર્તમાન પ્રકરણમાં કેન્દ્રીય મુદ્દો એ છે કે શું પ્રત્યાયોજિત વિધાન મૂળ વિધાન દ્વારા પ્રદાન કરવામાં આવેલી સત્તાઓની સીમા બહાર જઈ શકે કે નહીં.

૨૫૧. ફુલચંદ એક્સપોર્ટ્સ લિમિટેડ વિ. ઓ.ઓ.ઓ. પેટ્રિયટ, (૨૦૧૧) ૧૦ એસ.સી.સી. ૩૦૦ માં, સર્વોચ્ચ અદાલતે પરિચ્છેદ ૨૧ માં ભારતીય કરાર અધિનિયમ, ૧૮૭૨ હેઠળ વેચનાર અને ખરીદદારોના હકોના નિર્ધારણના સંદર્ભમાં જોનસન વિ. ટેલર બ્રધર્સ એન્ડ કંપની લિમિટેડ, ૧૯૨૦ એ.સી. ૧૪૪ (એચ.એલ.) ના ચુકાદાનો ઉલ્લેખ કરીને તેના પર આધાર મૂક્યો છે. સર્વોચ્ચ અદાલત દ્વારા ઉલ્લેખિત જોનસન (ઉપરોક્ત) સીઆઈએફ કરારની પ્રકૃતિ સ્પષ્ટ કરે છે. જોનસન (ઉપરોક્ત) નીચે મુજબ ઠરાવે છે :

(૧) વેચવામાં આવેલ માલનું ચલણ તૈયાર કરવું.

(૨) માલ મોકલવાના બંદરે કરારમાં સમાવાયેલ વર્ણન મુજબનો માલ વહાણમાં ચઢાવવો.

(૩) માલ માટે વહનનો એવો કરાર મેળવવો કે જેના હેઠળ કરારમાં નિર્ધારિત ગંતવ્યસ્થળે માલ પહોંચાડવામાં આવશે.

(૪) વેપારમાં પ્રચલિત શરતો અનુસાર વીમાની વ્યવસ્થા કરવી.

(૫) ખરીદદારે મોકલવા અને તેને રજૂ કરવા માટે વહાણમાલ દસ્તાવેજો, એટલે કે ચલણપત્ર, વહાણરસીદ અને વીમા પોલિસી, આગળ ધપાવવાના.

૨૫૨. જોન્સન (ઉપરોક્ત) માં લેવાયેલો દૃષ્ટિકોણ એવો છે કે સીઆઈએફ કરારમાં, વેચનાર પર એવો વહન કરાર મેળવવાની ફરજ રહે છે જેના અંતર્ગત માલ તેની ગંતવ્યસ્થળે પહોંચાડવામાં આવે.

૨૫૩. અમારા મત મુજબ, તેના વિપરીત, આવા અવલોકનો રિટ-અરજદારોના મામલાને સમર્થન આપે છે કે સીઆઈએફ કરારના મામલામાં પરિવહન માટેનો કરાર વેચનાર, એટલે કે વિદેશી નિકાસકાર, દ્વારા કરવામાં આવે છે, ખરીદદાર, એટલે કે આયાતકાર, દ્વારા નહીં, અને આયાતકાર માલના પરિવહનની સેવાનો પ્રાપ્તિકર્તા નથી.

૨૫૪. ઉપરોક્ત ચર્ચાને ધ્યાનમાં લેતાં, અમે આ નિષ્કર્ષે પહોંચ્યા છીએ કે ભારતની બહારના સ્થળેથી ભારતમાં કસ્ટમ્સ કિલચરેન્સના કસ્ટમ્સ સ્ટેશન સુધી જહાજ દ્વારા માલના પરિવહનના માર્ગે બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં સ્થિત વ્યક્તિ દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવેલી સેવાઓ માટેના ઓશન ફ્રેઈટ પર ઇન્ટિગ્રેટેડ ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસિસ ટેક્સ અધિનિયમ, ૨૦૦૭ હેઠળ કોઈ કર

આદેય નથી અને વિવાદિત સૂચનાઓ હેઠળ આવા ઓશન ફ્રેઈટ પર કરનું આદાયન અને વસૂલાત કાયદેસર માન્ય નથી.

૨૫૫. પરિણામે, આ રિટ અરજી તથા તેની સાથે સંબંધિત અન્ય તમામ રિટ અરજીઓ મંજૂર કરવામાં આવે છે. દિનાંક ૨૮મી જૂન ૨૦૧૭ની વાંધાગ્રસ્ત સૂચના ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭ – એકીકૃત કર (દર) અને દિનાંક ૨૮મી જૂન ૨૦૧૭ની સૂચના ક્રમાંક ૧૦/૨૦૧૭ – એકીકૃત કર (દર)ની એન્ટ્રી ૧૦ ને, વિધાનસભાના અભાવ હોવાથી, એકીકૃત માલ અને સેવા કર અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની જોગવાઈઓથી પર છે એવી જાહેર કરવામાં આવે છે. બંને સૂચનાઓને આથી બંધારણવિરુદ્ધ જાહેર કરવામાં આવે છે. સિવિલ એપ્લીકેશન, જો કોઈ હોય, તો તેનો નિકાલ થયેલ ગણાશે.

(ન્યાયમૂર્તિ જે.બી. પારડીવાલા)

(ન્યાયમૂર્તિ એ.સી. રાવ)

ચુકાદો જાહેર થયા પછી, ભારત સંઘ તરફથી હાજર રહેલા વિદ્વાન સ્થાયી વકીલ શ્રી નિરઝર દેસાઈએ ચુકાદાના અમલ, અમલીકરણ અને કાર્યાવહીને સ્થગિત રાખવાની વિનંતી કરી.

વિવાદિત જાહેરનામું અને તેમાંની પ્રવેશ ક્રમાંક ૧૦ આઈ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ, ૨૦૧૭ ની સીમાથી બહાર હોવાનું અમે માન્ય રાખ્યું હોવાથી, અમારા ચુકાદાની અમલવારી સ્થગિત રાખવા અમે ઇનકાર કરીએ છીએ.

(ન્યાયમૂર્તિ જે.બી. પારડીવાલા)

(ન્યાયમૂર્તિ એ.સી. રાવ)

*The translation of this judgment has been 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 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.