

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

સ્પેશ્યલ સિવિલ એપિલકેશન નં. ૯૧૬૯/૨૦૦૬

સાથે

સ્પેશ્યલ સિવિલ એપિલકેશન નં. ૯૧૭૦/૨૦૦૬

થી

સ્પેશ્યલ સિવિલ એપિલકેશન નં. ૯૧૯૦/૨૦૦૬

સાથે

સ્પેશ્યલ સિવિલ એપિલકેશન નં. ૧૧૮૧૦/૨૦૦૬

સ્પેશ્યલ સિવિલ એપિલકેશન નં. ૧૨૧૦૩/૨૦૦૬

સ્પેશ્યલ સિવિલ એપિલકેશન નં. ૧૨૧૦૪/૨૦૦૬

સ્પેશ્યલ સિવિલ એપિલકેશન નં. ૧૨૧૦૬/૨૦૦૬

સ્પેશ્યલ સિવિલ એપિલકેશન નં. ૧૨૧૮૫/૨૦૦૬

સ્પેશ્યલ સિવિલ એપિલકેશન નં. ૧૨૧૮૭/૨૦૦૬

સ્પેશ્યલ સિવિલ એપિલકેશન નં. ૧૨૦૩૨/૨૦૦૬

સ્પેશ્યલ સિવિલ એપિલકેશન નં. ૧૨૦૩૩/૨૦૦૬

સ્પેશ્યલ સિવિલ એપિલકેશન નં. ૧૨૦૩૪/૨૦૦૬

સ્પેશ્યલ સિવિલ એપિલકેશન નં. ૧૩૪૮૮/૨૦૦૬

સ્પેશ્યલ સિવિલ એપિલકેશન નં. ૧૩૫૫૪/૨૦૦૬

સ્પેશ્યલ સિવિલ એપિલકેશન નં. ૧૮૭૨૮/૨૦૦૬

સ્પેશ્યલ સિવિલ એપિલકેશન નં. ૮૧૫૮/૨૦૦૭મંજૂરી અને હસ્તાક્ષર માટે:

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી કે.એ. પુજ સહી/—

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી રાજેશ એચ. શુક્લા સહી/—

=====

૧	શું સ્થાનિક અખબારોના રીપોર્ટ્સને ચુકાદો જોવાની મંજૂરી છે?	હા
૨	રીપોર્ટરને મોકલવામાં આવે કે નહીં?	હા
૩	શું ન્યાયમૂર્તિઓ ચુકાદાની આખરી નકલ જોવા માંગે છે?	ના
૪	શું આ કેસમાં ભારતીય બંધારણ અથવા તે હેઠળ કરવામાં આવેલા કોઈ હુકમના અર્થઘટન અંગે કાયદાનો કોઈ નોંધપાત્ર પ્રશ્ન સમાયેલ છે?	ના
૫	શું સિવિલ જજને પરિપત્રિત કરવામાં આવે કે કેમ?	ના

=====

અમિ પિગ્મેન્ટ્સ પ્રા.લિ. તેના ડિરેક્ટર-આર.આર. પટેલ દ્વારા અને ૨૧ -

અરજદારો

વિરુદ્ધ

ગુજરાત રાજ્ય સચિવ દ્વારા અને ૧ - સામાવાળાઓ

=====

ઉપસ્થિતિ:

શ્રી મિહિર ઠાકોર, શ્રી એસએન શેલત, શ્રી કેએસ નાણાવટી, શ્રી ગણેશ, શ્રી એસએન સોપારકર, પરિષ્ઠ વકીલો સાથે શ્રી બીજલ છત્રપતિ, શ્રી મિતુલ કે. શેલત, શ્રી તન્વિશ ચુ. ભટ્ટ અને શ્રી નંદિશ ચુડગર અરજદારો તરફથી.

શ્રી કમલ બી. ત્રિવેદી, એડવોકેટ જનરલ સાથે સુશ્રી સંગીતા વિશન, સામાવાળાઓ તરફથી એ.જી.પી.

=====

કોરમ : માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી કે.એ. પૂજ અને

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી રાજેશ એચ. શુક્લ

તારીખ : ૨૬/૦૨/૨૦૧૦

સામાન્ય સી.એ.વી. ચુકાદો

(માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી કે.એ. પુજ)

૧. કારણ કે આ તમામ અરજીઓમાં સામાન્ય પ્રશ્ન સંકળાયેલો છે અને કારણ કે તેમની એકસાથે સુનાવણી કરવામાં આવી છે, તેથી તેમનો નિકાલ આ સામાન્ય ચુકાદો અને હુકમ દ્વારા કરવામાં આવે છે.

૨. અરજદારોએ પ્રારંભે આ અરજીઓ તારીખવાળા પરિપત્રને રદ કરવા અને બાજુએ મૂકવા માટે અરજ કરતાં દાખલ કરી છે ૨.૯.૨૦૦૫ના રોજ વેચાણવેરા કમિશનર દ્વારા જારી કરાયેલ, અમદાવાદ. અરજદારો દ્વારા વૈકલ્પિક રીતે એવી ઘોષણા માટે પણ અરજ કરવામાં આવી હતી કે તા. ૨.૯.૨૦૦૫નું પરિપત્ર, જેના દ્વારા તા. ૧૯.૨.૨૦૦૧નું પરિપત્ર પરત ખેંચવામાં આવ્યું અને/અથવા રદ કરવામાં આવ્યું હતું, તેને કોઈ પૂર્વલક્ષી અસર હોઈ શકે નહીં. આ અદાલતે પોતાના તા. ૨૩-૨૫ અને ૩૦/૪/૨૦૦૭ના સામાન્ય ચુકાદા દ્વારા અરજીઓને ભાગે મંજૂર કરી હતી અને સ્પષ્ટ કર્યું હતું કે તા. ૨ સપ્ટેમ્બર, ૨૦૦૫ પછીના સમયગાળા અંગે, વેચાણવેરા વિભાગને અધિનિયમની કલમ ૫૦ હેઠળ અરજદારોને નોટિસો જારી કરવાની મુક્તતા રહેશે, તે આધાર પર કે અરજદારો દ્વારા મુક્તિની શરતનો ભંગ થયાનો આક્ષેપ છે. વધુમાં એવું પણ સ્પષ્ટ કરવામાં આવ્યું હતું કે તેના પ્રતિસાદરૂપે અરજદારોને સત્તાધિકારીઓ સમક્ષ પુરાવા રજૂ કરવાની અને એવી રજૂઆતો કરવાની મુક્તતા રહેશે કે તેઓ દ્વારા ઉપયોગમાં લેવાયેલ માલસામાન “કરપાત્ર માલના ઉત્પાદન દરમિયાન તેના દ્વારા કાચા માલ તરીકે, પ્રક્રિયા સામગ્રી તરીકે અથવા ઉપભોજ્ય ભંડાર તરીકે ઉપયોગમાં લેવાયેલ” આ અભિવ્યક્તિના વ્યાપમાં આવે છે. અરજદારોને સત્તાધિકારીઓ સમક્ષ, અરજીઓમાં ઉઠાવવામાં આવેલા મુદ્દાઓ સહિત, ઉપલબ્ધ તમામ દલીલો ઉઠાવવાની પણ મુક્તતા રહેશે, તેમજ તા. ૨ સપ્ટેમ્બર, ૨૦૦૫નું પરિપત્ર અને મેસર્સ પાંટેસરા (ઉપરોક્ત)ના કેસમાં વેચાણવેરા ટ્રિબ્યુનલનો

નિર્ણય કાયદેસર રીતે દોષપૂર્ણ છે એવી દલીલ પણ ઉઠાવી શકશે. વૈકલ્પિક અરજ અંગે, અદાલતે ઉક્ત અરજ સ્વીકારી હતી અને ઘોષિત કર્યું હતું કે તા. ૨ સપ્ટેમ્બર, ૨૦૦૫નું પરિપત્ર પૂર્વલક્ષી અસરથી અમલમાં આવશે નહીં. અદાલતે વધુમાં ઠરાવ્યું હતું કે સામાવાળાઓ પૂર્ણ થયેલ મૂલ્યાંકનોને ફરીથી ખોલવા હકદાર રહેશે નહીં અને પુનઃમૂલ્યાંકન માટે જારી કરવામાં આવેલી, જે નોટિસો અરજીઓમાં પડકારવામાં આવી હતી, તે રદ કરવામાં આવી હતી. અદાલતે વધુમાં સ્પષ્ટ કર્યું હતું કે તા. ૧૯ ફેબ્રુઆરી, ૨૦૦૧નું પરિપત્ર તા. ૨ સપ્ટેમ્બર, ૨૦૦૫ના પરિપત્ર દ્વારા પરત ખેંચવામાં ન આવે ત્યાં સુધી અમલમાં રહ્યું હતું.

૩. આ અદાલતના ઉપરોક્ત નિર્ણયને સેલ્સ ટેક્સ વિભાગ દ્વારા સર્વોચ્ચ અદાલત સમક્ષ પડકારવામાં આવ્યો હતો અને સર્વોચ્ચ અદાલતે, સિવિલ અપીલ નં. ૨૦૦૯ ના ૬૭૯-૭૧૪ માં તા. ૪.૨.૨૦૦૯ના તેના હુકમ અને ચુકાદા દ્વારા, આ અદાલતના આક્ષેપિત ચુકાદાને રદ કર્યો હતો અને મામલાઓને ફરીથી આ અદાલતમાં પરત મોકલ્યા હતા. આ અદાલતે નક્કી કરવાના બે પ્રશ્નો નિર્ધારિત કર્યા પછી, સર્વોચ્ચ અદાલતે આ અદાલતને તે નક્કી કરવા સૂચના આપી હતી કે સર્વોચ્ચ અદાલત દ્વારા નિર્ધારિત પ્રશ્નોનો નિર્ણય કરતી વખતે આ અદાલતે કયા કેસોની શ્રેણી લાગુ કરવી જોઈએ. પ્રશ્નો નિર્ધારિત કરતાં પહેલાં, અદાલતે નોંધ્યું હતું કે વપરાતા ઇંધણોમાં નેચરલ ગેસ, ફર્નેસ ઓઇલ, ડીઝલ ઓઇલ અને નેફ્થા સામેલ છે. વ્યાપક રીતે જોવામાં આવે તો, આ ઇંધણોનો ઉપયોગ ઉદ્યોગ દ્વારા તેની ઉત્પાદન પ્રક્રિયા ચલાવવા માટે થાય

છે. મોટા ભાગના કેસોમાં, આ ઇંધણોનો ઉપયોગ વિજળી ઉત્પન્ન કરવા માટે થાય છે, જે પછી કોસ્ટિક સોડા, ઔદ્યોગિક રસાયણો વગેરે જેવા અંતિમ ઉત્પાદનોના ઉત્પાદન માટે વપરાય છે. અદાલતે વધુમાં નોંધ્યું હતું કે વિચારણા માટે ઉદ્ભવતો મુદ્દો એ છે કે ઉપરોક્ત ઇંધણો 'કાચો માલ', 'પ્રક્રિયાગત સામગ્રી' અથવા 'ઉપભોજ્ય સંગ્રહ' એવા પ્રયોગોના અર્થક્ષેત્રમાં આવશે કે કેમ. તે હેતુસર, આકારદાતાઓનો પક્ષ એ છે કે બલ્હારપુર ઇન્ડસ્ટ્રીઝ અને જે.કે. કોટનમાં નિર્ધારિત કસોટીઓ ગુજરાતના કાયદા પર લાગુ કરવી જોઈએ, જે એ.પી. કાયદાથી ભિન્ન અને સ્વતંત્ર છે; જ્યારે વિભાગના જણાવ્યા મુજબ, કોસ્ટલ કેમિકલ્સમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના ચુકાદા પછી, તેમાં નિર્ધારિત કસોટીઓ બલ્હારપુર ઇન્ડસ્ટ્રીઝ અને જે.કે. કોટનમાં નિર્ધારિત કસોટીઓ કરતાં પ્રાધાન્ય ધરાવશે. મેટર પરત મોકલતાં અદાલતે સ્પષ્ટ કર્યું હતું કે વડી અદાલત ઉપરોક્ત પ્રશ્નોનો નિર્ણય ગુણદોષના આધારે તા. ૧૯.૨.૨૦૦૧ના પરિપત્ર અથવા તા. ૨.૯.૨૦૦૫ના પરિપત્રનો સંદર્ભ લીધા વિના અને આક્ષેપિત ચુકાદામાં કરાયેલા અવલોકનોના પ્રભાવથી મુક્ત રહીને કરશે. ૨૦૦૧નું પરિપત્ર આકારદાતાઓના હિતમાં ઉપાર્જિત હકો ઊભા કરે છે કે કેમ અથવા ૨૦૦૫ના પરિપત્રની કાયદેસરતા પડકારવામાંથી રાજસ્વને પ્રતિબંધિત ગણવું કે કેમ, તે પ્રશ્ન આ પરત-મોકલણીનો અથવા ત્યારબાદની કોઈપણ કાર્યવાહીનો વિષય રહેશે નહીં. અદાલતે પ્રલંબિત અને નિવારિત કાર્યવાહી અંગે કેટલીક દિશાનિર્દેશો પણ આપ્યા હતા અને તે મુજબ અદાલતે નિર્દેશ આપ્યો હતો કે ગુજરાત વડી અદાલત

નિર્ધારિત પ્રશ્નોના તેના જવાબો ન આપે ત્યાં સુધી કાર્યવાહી પ્રલંબિત જ રહેશે અને જ્યાં મુક્તિ સૂચના હેઠળ આકારદાતાઓ દ્વારા રજૂ કરાયેલા આવશ્યક ફોર્મના આધારે મૂલ્યાંકન પૂર્ણ કરવામાં આવ્યા હોય અને તે બાબતે મૂલ્યાંકન અધિકારી/અપીલીય સત્તાધિકારી સમક્ષ કોઈ મુદ્દો પ્રલંબિત ન હોય, ત્યાં તે અવધિ દરમિયાન ઇંધણોની ખરીદી અંગે આકારદાતાઓ સામે સેલ્સ ટેક્સની કોઈ માંગણી ઊભી કરવામાં આવશે નહીં. અદાલતે વધુમાં નિર્દેશ આપ્યો હતો કે પ્રલંબિત મૂલ્યાંકન/અપીલના કેસોમાં, ઉપરોક્ત પ્રશ્નોના જવાબ આપતા વડી અદાલતના ચુકાદા પછી છ અઠવાડિયાની અવધિ સુધી કોઈ વસૂલાત કરવામાં આવશે નહીં. આ રીતે, સર્વોચ્ચ અદાલતે વડી અદાલત ઉપરોક્ત પ્રશ્નોનો નિર્ણય કરે ત્યાં સુધી પ્રલંબિત કાર્યવાહી સ્થગિત રાખી હતી.

જ. ઉપરોક્ત નિર્દેશો અને/અથવા સર્વોચ્ચ અદાલત દ્વારા કરવામાં આવેલ અવલોકનોના પ્રકાશમાં આ તમામ મામલાઓ સુનાવણી માટે હાથ ધરવામાં આવે છે.

પ. આ તમામ અરજીઓને બે જૂથોમાં વહેંચી શકાય, એટલે કે, પ્રથમ જૂથમાં ઈ.સ. ૨૦૦૬ની સ્પેશ્યલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૯૧૬૯ થી ૯૧૮૦નો સમાવેશ થાય છે અને બીજા જૂથમાં બાકીના મામલાઓનો સમાવેશ થાય છે.

૬. જૂથ એકમાં, અરજદારો ફર્નેસ ઓઈલ અને લાઈટ ડીઝલ ઓઈલ (એલ.ડી.ઓ.) ખરીદવાના ધંધામાં સંકળાયેલા છે અને તે જનો ઉપયોગ

બોઈલરમાં પાણીનું વરાળમાં રૂપાંતર કરવા માટે ઇંધણ તરીકે કરે છે, જે વરાળ બાદમાં પાઈપલાઈનનો મારફતે રિએક્ટર સુધી લઈ જવામાં આવે છે; આ રિએક્ટર સામાન્ય રીતે બે પાત્રોનું બનેલું હોય છે, જેમાં મોટા પાત્રમાં નાનું પાત્ર હોય છે અને બન્નેની વચ્ચે પાઈપલાઈન મારફતે જતા વરાળનો એન્ટ્રી સમાન તાપમાન સર્જવા માટે થાય છે. ઉક્ત રિએક્ટર વિનાઈલ સલ્ફોન, ગામા એસિડ, કે-એસિડ વગેરે જેવા કાચા માલથી ભરવામાં આવે છે, જેમાં રાસાયણિક પ્રતિક્રિયા થાય છે અને અંતે ડાયઝ, ડાય-ઇન્ટરમીડિયેટ્સ અને પિગમેન્ટ્સ જેવા અંતિમ ઉત્પાદનોનું ઉત્પાદન થાય છે. જૂથ નં. ૧ ના અરજદારો માન્યતા ન ધરાવતા વેપારી-ઉત્પાદકો છે અને જ્યારે તેઓ ફર્નેસ ઓઈલ/એલ.ડી.ઓ.નો ઉપયોગ કાચા માલ, પ્રક્રિયા સામગ્રી અથવા ઉપભોગ્ય ભંડાર તરીકે રાજ્યમાં કરે છે ત્યારે તેઓ કલમ ૧૫-બી હેઠળ નિર્ધારિત દરે ખરીદીવેરો ચૂકવવા માટે જવાબદાર બને છે અને ત્યારબાદ નિયમો હેઠળ તેઓએ ચૂકવેલ કરની ઉક્ત સંપૂર્ણ રકમનો સેટ-ઓફ મેળવવાનો હક ધરાવે છે.

૭. જૂથ નં.૨ સાથે સંબંધિત અરજદારોમાંના બહુમતી અરજદારો વિવિધ પ્રકારના ઉત્પાદનો, જેમ કે કાપડ ઉત્પાદનો, સિમેન્ટ, પેટ્રોલિયમ ઉત્પાદનો વગેરેના ઉત્પાદન કાર્યમાં પ્રવૃત્ત છે, જેમાં તેઓ નાફ્થા / ફર્નેસ ઓઈલ / નેચરલ ગેસ ખરીદે છે અને તેનો ઉપયોગ તેમના કેપિટલ પાવર પ્લાન્ટોમાં વિજળી ઉત્પન્ન કરવા માટે ઇંધણ તરીકે કરે છે, અને તે વિજળીનો ઉપયોગ અનુસંધાને તેઓ પોતાની-પોતાની અંતિમ ઉત્પાદનોનું ઉત્પાદન કરવા માટેની ચંત્રસામગ્રી

ચલાવવા માટે કરે છે. કેટલાક અરજદારો ઉપરોક્ત નાફ્થા વગેરેનો ઉપયોગ તેમના ગ્લાસ ફર્નેસને પ્રજ્વલિત રાખવા માટે કરે છે, જેથી રેતી, ચુનાપથ્થર, સોડા એશ, ડોલોમાઈટ, આયર્ન ઓક્સાઈડ, સોલ્ટ કેક વગેરે જેવી પોતાની-પોતાની કાચી સામગ્રીમાંથી ફ્લોટ / મોલ્ટન ગ્લાસનું ઉત્પાદન કરવા સતત ઉષ્ણતા મળી રહે. જૂથ નં.૨ના અરજદારો ઉપરોક્ત ઇંધણ વગેરે અધિનિયમની કલમ ૪૯(૨) હેઠળ જાહેર કરાયેલ મુક્તિ સૂચના અનુસાર કરના રાહતી દરની ચુકવણી પર આ આધારે ખરીદી રહ્યા છે કે તેઓ તેનો ઉપયોગ પોતાની અંતિમ કરપાત્ર માલના ઉત્પાદનમાં કાચા માલ તરીકે અથવા પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી તરીકે અથવા વપરાશપાત્ર ભંડાર તરીકે કરશે.

૮. આ તમામ અરજીઓ અગાઉ આ અદાલતે તા. ૨૩મી /૨૫મી /૩૦મી એપ્રિલ ૨૦૦૭ના તેના ચુકાદા અને હુકમ દ્વારા અરજદારોની અરજીઓને અંશતઃ મંજૂર કરીને નિર્ધારિત કરી હતી, જે બાદમાં ગુજરાત રાજ્ય દ્વારા સર્વોચ્ચ અદાલત સમક્ષ અપીલોમાં લઈ જવામાં આવી હતી, જેમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે આ અદાલતના ઉપરોક્ત ચુકાદાને રદ કરતાં, આ તમામ અરજીઓ ફરી સ્થાપિત કરી અને તા. ૪.૨.૨૦૦૮ના ચુકાદા અને હુકમ દ્વારા, ખાસ કરીને, નીચેના બે પ્રશ્નોનું આ અદાલતે પરત મોકલાયા બાદ નિર્ધારણ કરે તે હેતુથી તે પરત મોકલી આપી હતી :-

૧. શું ઉદ્યોગ દ્વારા વીજળી ઉત્પન્ન કરવા માટે વપરાતા ઇંધણો, એટલે કે પ્રાકૃતિક ગેસ, ફર્નેસ તેલ, લાઇટ ડીઝલ તેલ, નેપ્થા વગેરે, અને ત્યારબાદ તે વીજળી અંતિમ ઉત્પાદનો, એટલે કે કૉસ્ટિક સોડા, ઔદ્યોગિક રસાયણો વગેરેના ઉત્પાદન માટે વપરાતી હોય, તો ગુજરાત વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૬૯ ની કલમ ૧૫બીના હેતુઓ માટે અથવા નિયમ જરૂર ના હેતુઓ માટે અથવા અધિનિયમ હેઠળ સમયાંતરે જારી થતી કરમુક્તિ સૂચના ના હેતુઓ માટે, શું તેમને 'કાચો માલ' અથવા 'પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી' અથવા 'ઉપભોગ્ય ભંડાર' તરીકે ગણાવી શકાય?

૨. ઉપરોક્ત પ્રશ્નનો નિર્ધાર કરતાં, આ અદાલતે કોસ્ટલ કેમિકલ્સના કેસમાં નિર્ધારિત કરેલા કસોટીઓ લાગુ પડશે કે આ અદાલતે જે. કે. કોટનના કેસમાં અને બલ્હારપુર ઇન્ડસ્ટ્રીઝના કેસમાં નિર્ધારિત કરેલા કસોટીઓ લાગુ પડશે? અન્ય શબ્દોમાં કહીએ તો, ઉપરોક્ત પ્રશ્નનો નિર્ણય કરતી વખતે, નિર્ણયોની કઈ શ્રેણી ગુજરાત કાયદા પર લાગુ પડશે.

૯. આ બે પ્રશ્નોનો નિર્ણય કરતાં પહેલાં, સંબંધિત કાયદાકીય જોગવાઈઓ અને તેના હેઠળ બનાવવામાં આવેલા નિયમો તથા/અથવા સમયાંતરે જારી કરવામાં આવેલી સૂચનાઓના પ્રકાશમાં, જેણે આ વિવાદને જન્મ આપ્યો છે, તેવા ઐતિહાસિક પૃષ્ઠભૂમિ અને ન્યાયિક નિર્ણયોની નજીકથી સમીક્ષા કરવી આવશ્યક છે.

૧૦. ઘણાં પહેલાં, તા. ૨૦.૧૧.૧૯૬૩ના રોજ, આ અદાલતે કમિશનર ઓફ સેલ્સ ટેક્સ વિ./સ. અજય પ્રિન્ટરી લિ. સેલ્સ ટેક્સ રેફરન્સ નં. ૯ ઓફ ૧૯૬૨નો કેસ નક્કી કર્યો હતો, જેમાં અદાલત બોમ્બે સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમ, ૧૯૫૯ની કલમ ૧૨(બી)માં વપરાયેલા શબ્દોના અર્થઘટન અંગે વિચારણા કરી રહી હતી. કેસના હકીકતોમાં, આસિસ્ટન્ટ સેલ્સ ટેક્સ કમિશનરે એવો અભિપ્રાય લીધો હતો કે માત્ર તે જ સામગ્રી, જે વાસ્તવમાં ઉત્પાદિત માલમાં ભળી જાય અથવા શારીરિક રીતે કે રાસાયણિક ક્રિયાથી તેમાં પ્રવેશી જાય, તેને જ “માલ..... ખરીદેલ તેના દ્વારા વેચાણ માટેના કરપાત્ર માલના ઉત્પાદન માં તેના દ્વારા ઉપયોગ માટે” આ અભિવ્યક્તિ હેઠળ આવરી લેવાયેલ કહી શકાય, અને તેથી, કરદાતા માત્ર કાચા માલ, સહાયક સામગ્રી અને પ્રક્રિયાત્મક સામગ્રી અંગે જ માન્યતાનો હકદાર હતો, જે ઉત્પાદિત માલનો અભિન્ન ભાગ બને. કરદાતાએ ટ્રિબ્યુનલ સમક્ષ દલીલ કરી હતી કે જે માલ ઉત્પાદનની પ્રક્રિયાને સીધી મદદ કરે છે, તે કરપાત્ર માલના ઉત્પાદનમાં ઉપયોગમાં લેવાયેલ માલ ગણાય, ભલે તે ઉત્પાદિત માલમાં ઉપભોગિત ન થાય અથવા ઉત્પાદિત માલનો અભિન્ન ભાગ ન બને. ટ્રિબ્યુનલે આ દલીલ સ્વીકારી અને ઠરાવ્યું કે ઉત્પાદનની પ્રક્રિયા દરમિયાન જે કયો માલ ઉપયોગમાં લેવાય છે, તે સમાવેશ માટે હકદાર છે. આ કાર્યવાહીમાંથી આ મુદ્દો આ અદાલત સમક્ષ આવ્યો અને આ અદાલતે ઠરાવ્યું કે કલમ ૧૨(બી)માં સમાવેશ પામે છે, તે માત્ર એવો આપવામાં આવી શકે અને જે કલમ ૧૨(બી)માં સમાવેશ પામે છે, તે માત્ર એવો

જ માલ નથી કે જે ઉત્પાદનની પ્રક્રિયામાં અંતિમ માલમાં ભળી જાય અથવા તેનો અભિન્ન ભાગ બને, પરંતુ તેમાં ઉપભોજ્ય ભંડાર અને અનઉપભોજ્ય માલ જેવા તમામ માલનો પણ સમાવેશ થાય છે, જે ઉત્પાદનની પ્રક્રિયામાં ઉપયોગ માટે એ અર્થમાં જરૂરી હોય છે કે ઉત્પાદનની પ્રક્રિયા દ્વારા કાચા માલને અંતિમ માલમાં રૂપાંતરિત કરવા માટે તેમનો ઉપયોગ અનિવાર્ય હોય છે.

આ નિર્ણયનું સિદ્ધાંત એવું છે કે તમામ માલ, ભલે તે પૂર્ણ થયેલા માલનો અભિન્ન ભાગ બને કે ન બને અને ભલે તે વપરાશપાત્ર ભંડાર હોય કે અવપરાશપાત્ર માલ હોય, જો કાચા માલને પૂર્ણ થયેલા માલમાં રૂપાંતરિત કરવા માટે તેમના ઉપયોગની આવશ્યકતા હોય, તો તેઓ સંબંધિત જોગવાઈ હેઠળ માન્યતા મેળવવા પાત્ર છે.

૧૧. તે પછી, સર્વોચ્ચ અદાલતે જે. કે. કોટન સોઇંગ એન્ડ વીવિંગ મિલ કંપની લિ. વિ. સેલ્સ ટેક્સ ઓફિસર, ૧૯૬૫ (૧૬) એસટીસી ૫૬૩ માં, કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમ ૯(૩)(બી) માં આવતી “તેના દ્વારા વેચાણ માટેની માલસામાનની બનાવટ અથવા પ્રક્રિયા માટે ઉપયોગમાં લેવા” એવી અભિવ્યક્તિનું અર્થઘટન કર્યું છે. સર્વોચ્ચ અદાલતે એવો અભિપ્રાય વ્યક્ત કર્યો કે જો પ્રક્રિયા અથવા પ્રવૃત્તિ અંતિમ માલસામાનની બનાવટ સાથે એટલી અંગભૂત રીતે સંબંધિત હોય કે તે પ્રક્રિયા અથવા પ્રવૃત્તિ વિના બનાવટ, ભલે સિદ્ધાંતતઃ સંભવ હોય, તો પણ વ્યાપારી દૃષ્ટિએ અનુકૂળ ન ગણાય, તો નિયમ

૧૩ માં નિર્દિષ્ટ એવી પ્રક્રિયા અથવા પ્રવૃત્તિમાં ઉપયોગ માટે આશયિત માલસામાન વિશેષ વ્યવહાર માટે પાત્ર ગણાશે. જોકે, અદાલતે સ્પષ્ટ કર્યું કે તેનો એવો અર્થ કરવો નહીં કે બનાવટ સાથે સંબંધિત, અથવા બનાવટના સંદર્ભમાં, અથવા બનાવટના વ્યવસાયના સંચાલનને સુગમ બનાવતી માલસામાનની દરેક શ્રેણી નિયમ ૧૩ ની અંદર સમાવી લેવાશે.

૧૨.ગુજરાત વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૬૯, ૧૩.૩.૧૯૬૯ના રોજ અમલમાં આવ્યો. આ અદાલતની વિભાગીય પીઠે વાસુકી કાર્બોરેન્ડમ વર્ક્સ વિ./ગુજરાત રાજ્ય, ૪૩, એસટીસી ૨૯૪(ગુજરાત), મામલામાં, ગુજરાત વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૬૯ની કલમ ૧૩(૧)(બી) માં આવેલ “તેણે વેચાણ માટે કરપાત્ર માલના ઉત્પાદન માટે પોતાના ઉપયોગ માટે કાચા અથવા પ્રક્રિયા સામગ્રી અથવા ઉપભોગ્ય ભંડાર તરીકે ખરીદેલ માલ” શબ્દસમૂહ પર વિચાર કરવાનો અવસર મેળવ્યો હતો. આ અદાલતે સર્વોચ્ચ અદાલતના નીચેના નિર્ણયનું અનુસરણ કર્યા પછી

જે.કે. કોટન સોઇંગ એન્ડ વીવિંગ મિલ કંપની લિ. (ઉપરોક્ત), એ નોંધ્યું હતું કે વેચાણ માટેના માલના પેકિંગ માટે ખરીદવામાં આવેલ અને ઉપયોગમાં લેવાયેલ કાથી ઉપરોક્ત અભિવ્યક્તિના ક્ષેત્રમાં આવશે, તેમ છતાં તેમાં “પેકિંગ સામગ્રી” શબ્દોનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો નથી.

૧૩. ત્યારબાદ તા. ૫.૧૨.૧૯૭૮ના રોજ, આ અદાલતની વિભાગીય ખંડપીઠને મર્ચુરી ફાર્માસ્યુટિકલ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ વિ. ગુજરાત રાજ્ય, ૪૩ એસ.ટી.સી. ૩૦૧ (ગુજરાત) ના કેસનો નિર્ણય કરવાનો પ્રસંગ આવ્યો, જેમાં આ અદાલત સમક્ષ આ મુદ્દો હતો કે ઇન્જેક્શન દ્વારા આપવામાં આવતી પ્રવાહી દવા માટે વપરાતી કાચની એમ્પ્યુલો વેચાણ માટેની વસ્તુઓના ઉત્પાદન દરમિયાન વપરાતી કાચી સામગ્રી, પ્રક્રિયા સામગ્રી કે ઉપભોજ્ય ભંડાર ગણાય કે નહીં. આ અદાલતે “ઉત્પાદનમાં ઉપયોગ” શબ્દપ્રયોગનું અર્થઘટન કર્યું અને અવલોકન કર્યું કે “ઉત્પાદનમાં ઉપયોગ” આ વાક્યપ્રયોગને સંકુચિત અને મર્યાદિત અર્થ આપવાનો નથી અને તે ઉત્પાદક દ્વારા કાચી સામગ્રીને તૈયાર માલમાં રૂપાંતરિત કરવાની દૃષ્ટિએ હાથ ધરાતી સમગ્ર પ્રક્રિયાને આવરી લે છે; અને જો કોઈ વિશિષ્ટ પ્રક્રિયા અંતિમ ઉત્પાદન સાથે એટલી અભિન્ન રીતે સંકળાયેલી અથવા સંબંધિત હોય કે એવી પ્રક્રિયા અથવા પ્રવૃત્તિ વિના, ભલે સિદ્ધાંતતઃ શક્ય હોય, ઉત્પાદક માટે તે વ્યાવસાયિક રીતે અવ્યવહારુ બને, તો તેવી પ્રક્રિયામાં આવશ્યક વસ્તુઓ “વસ્તુઓના ઉત્પાદનમાં વપરાતી વસ્તુઓ” આ અભિવ્યક્તિમાં આવશે. આ ચુકાદાનો સિદ્ધાંત એવો છે કે કોઈપણ એવી પ્રક્રિયામાં આવશ્યક વસ્તુઓ, જે વસ્તુઓના અંતિમ ઉત્પાદન સાથે અભિન્ન રીતે સંકળાયેલી અથવા સંબંધિત હોય, તે “વસ્તુઓના ઉત્પાદનમાં વપરાતી વસ્તુઓ” આ અભિવ્યક્તિમાં આવશે.

૧૪. તા. ૭.૫.૧૯૮૬ના રોજ, પાયોનિયર યુનિટ્સ માટેની વિશેષ પ્રોત્સાહન યોજના, ૧૯૮૬ અમલમાં આવી. આ વિશેષ પ્રોત્સાહન યોજના હેઠળ, જો કોઈ પાયોનિયર એકમ પાત્ર વિસ્તારમાં સ્થાપિત કરવામાં આવે, તો તેને વેચાણકર મુક્તિ યોજના અથવા વેચાણકર મુલતવી યોજના પૈકી પસંદગી કરવાનો હકદાર ગણાશે. આ યોજનામાં એવો ઉપબંધ છે કે જો એકમ કેટેગરી-એ વિસ્તારમાં સ્થાપિત કરવામાં આવે, તો વ્યાપારી ઉત્પાદનના પ્રારંભની તારીખથી ૧૪ વર્ષના ગાળામાં સ્થિર મૂડીરોકાણના ૯૦% સુધી વેચાણકર મુક્તિ મળશે અને જો એકમ કેટેગરી-બીમાં સ્થાપિત કરવામાં આવે, તો વ્યાપારી ઉત્પાદનના પ્રારંભની તારીખથી ૧૨ વર્ષના ગાળામાં સ્થિર મૂડીરોકાણના ૭૦% અથવા રૂ. ૨.૫ કરોડ, જે ઓછું હોય તે સુધી વેચાણકર મુક્તિ મળશે.

૧૫. તારીખ ૨૩.૧૨.૧૯૮૬ના રોજ, ગુજરાત વેચાણકર અધિનિયમની કલમ ૪૯(૨) હેઠળ જારી કરાયેલ નાણાં વિભાગની તારીખ ૨૯.૦૪.૧૯૭૦ની મુક્તિ સૂચના દ્વારા મુક્તિ નોંધ ૧૭૫(૨) દાખલ કરવામાં આવી હતી. ઉક્ત સૂચનામાં જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી કે નિર્ધારિત ઉત્પાદક એવા નોંધાયેલ વેપારી દ્વારા કાચા માલ, પ્રક્રિયા સામગ્રી, ઉપભોજ્ય ભંડાર અથવા પેકિંગ સામગ્રીના વેચાણ અંગે, વેચાણકરની રકમ એક ચોથાઈ ટકાથી જેટલી વધુ હોય તે હદ સુધી અને સામાન્ય વેચાણકરની રકમ એક ચોથાઈ ટકાથી જેટલી વધુ હોય તે હદ સુધી, મુક્તિ આપવામાં આવશે. શરત એ હતી કે તે માલનો ઉપયોગ ઉત્પાદક દ્વારા તે ઔદ્યોગિક એકમમાં, જેના માટે તેણે પાત્રતા પ્રમાણપત્ર મેળવ્યું હોય, માલના

ઉત્પાદન માટે કાચા માલ, પ્રક્રિયા સામગ્રી અથવા ઉપભોજ્ય ભંડાર તરીકે કરવામાં આવશે.

૧૬. તા. ૨૫.૬.૧૯૮૭ના રોજ, ગુજરાત સરકારે ઠરાવ નં. આઈ.એન.સી.-૧૦૮૬-૨૨૩૬-૧ દ્વારા પાયોનિયર એકમો માટે સંયુક્ત વેચાણકર પ્રોત્સાહન યોજના, ૧૯૮૭ અમલમાં મૂકી હતી. તેની કલમ ૭માં એવું જણાવવામાં આવ્યું છે કે, “પાત્ર એકમને, માલના ઉત્પાદન માટે ઉપયોગના હેતુસર અથવા તે રીતે ઉત્પાદિત માલના પેકિંગ માટે, કાચો માલ, પ્રક્રિયા સામગ્રી, ઉપભોગ્ય ભંડાર અથવા પેકિંગ સામગ્રી કરમુક્ત ખરીદવાનો અધિકાર રહેશે. આવા ઇનપુટ્સમાંથી ઉત્પાદિત માલને વેચાણકર મુક્તિ અથવા વેચાણકર મુલતવી રાખવાના સ્વરૂપે લાભોનો ઉપભોગ કરવાની મંજૂરી આપવામાં આવશે.

૧૭. તા. ૧૪.૩.૧૯૮૮ના રોજ, ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ સેલ્સ ટેક્સ વિ. એમ/એસ. થોમસ સ્ટીફન એન્ડ કંપની, (૧૯૮૮) ૨ એસ.સી.સી. ૨૬૪ ના મામલામાં સર્વોચ્ચ અદાલત સમક્ષ એવો પ્રશ્ન ઉદ્ભવ્યો કે, આસેસીએ ટાઈલ્સ, ટેરાકોટા વેર્સ અને સિરામિક્સના ઉત્પાદન દરમિયાન ભઠ્ઠીમાં ઇંધણ તરીકે વાપરેલા કાજુના છાલા કરપાત્ર ગણાશે કે નહીં, કારણ કે કેરળ જનરલ સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમની કલમ ૫(એ) ની ખંડ (એ), (બી) અથવા (સી) માં નિર્ધારિત શરતો પૈકી કોઈપણ પૂર્ણ થતી નહોતી. સર્વોચ્ચ અદાલતે કલમ ૫-એ(૧)(એ) માં આવેલા “અન્ય માલના ઉત્પાદન દરમિયાન એવા માલનો

ઉપભોગ કરે છે” એવા શબ્દોનું અર્થઘટન કરતાં ઠરાવ્યું હતું કે, આ કલમના વ્યાપમાં આવવા માટે એવો ઉપભોગ ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં કાચા માલ તરીકે અથવા એવા અન્ય ઘટકો તરીકે હોવો જોઈએ કે જે અંતિમ ઉત્પાદનની રચનામાં સમાવેશ પામે. કાજુના છાલા અંતિમ ઉત્પાદનની રચનામાં સહાયક બનતા નથી અને તેથી, તેઓ અધિનિયમની કલમ પએ(૧)(એ) ના ક્ષેત્રમાં આવતા નથી.

૧૮. ૧૬.૧૦.૧૯૯૦ના રોજ, ઉદ્યોગોના સંતુલિત વિકાસને પ્રોત્સાહન આપવા તથા ગ્રામ્ય અને ઓછી વિકસિત વિસ્તારોમાં રોજગાર સર્જવા માટે ઝડપી ઔદ્યોગિકીકરણની આવશ્યકતા પર ભાર મૂકતા, ગુજરાત સરકાર દ્વારા પાયોનિયર એકમો માટેની વિશેષ પ્રોત્સાહન યોજના, ૧૯૯૦-૯૫ જાહેર કરવામાં આવી હતી. ઉક્ત યોજનામાં જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી કે પાત્ર વિસ્તારમાં સ્થાપિત થયેલ પાયોનિયર એકમને, જો તે એકમ પાત્ર વિસ્તારોની શ્રેણી-૧માં સ્થાપિત થયેલું હોય, તો વ્યાવસાયિક ઉત્પાદનના પ્રારંભની તારીખથી ૧૦ વર્ષના ગાળામાં સ્થિર મૂડી રોકાણના વધુમાં વધુ ૧૦૦% સુધી સંયુક્ત વેચાણવેરા મુક્તિ મેળવવા માટે પાત્રતા રહેશે, અને જો એકમ પાત્ર વિસ્તારની શ્રેણી-૨માં સ્થાપિત થયેલું હોય, તો ૮ વર્ષના ગાળામાં સ્થિર મૂડી રોકાણના ૭૫% સુધી તેવી પાત્રતા રહેશે.

૧૯. તા. ૧.૭.૧૯૯૧ના રોજ આ અદાલતની વિભાગીય ખંડપીઠે કે. રસિકલાલ એન્ડ કંપની વિ. ગુજરાત રાજ્ય, (૧૯૯૨) ૮૬ એસ.ટી.સી. ૨૩૮ (ગુજ.) ના

કેસમાં, કમિશનર ઓફ સેલ્સ ટેક્સ વિ. થોમસ સ્ટીફન એન્ડ કંપની (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણયનો વિચાર કર્યા પછી, સ્પષ્ટપણે નોંધ્યું હતું કે સર્વોચ્ચ અદાલત સમક્ષ જે જોગવાઈ વિચારણા માટે આવી હતી તે સંપૂર્ણપણે ભિન્ન હતી, અને એવું ઠરાવ્યું હતું કે એસિટિલિન ગેસ, ડાયમંડ ડ્રેસર, હાર્ડવેર, એમરી ક્લોથ, રંગની ખરીદી ગુજરાત વેચાણ કર અધિનિયમની કલમ ૧૩(૧)(બી) હેઠળ કરલાયક માલના ઉત્પાદન દરમિયાન પોતે કાચા માલ તરીકે અથવા પ્રક્રિયા સામગ્રી તરીકે અથવા વપરાશયોગ્ય ભંડાર તરીકે ઉપયોગ કરવા માટે પોતાની દ્વારા ખરીદવામાં આવેલ માલ શબ્દસમૂહના અર્થમાં વપરાશયોગ્ય ભંડાર ગણાય છે. તેમ છતાં, અદાલતે એવું ઠરાવ્યું હતું કે “ઘણ” અને “હેમર” સાધનો હોવાને કારણે વપરાશયોગ્ય ભંડાર નથી.

૨૦. ગુજરાત વેચાણ કર અધિનિયમની કલમ ૪૯(૨) હેઠળ જારી કરાયેલ નાણાં વિભાગની તા. ૫.૩.૧૯૯૨ની મુક્તિ સૂચના દ્વારા ૫.૩.૧૯૯૨ના રોજ મુક્તિ નોંધ રપપ(૨) દાખલ કરવામાં આવી હતી. ઉક્ત સૂચનામાં જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી કે નોંધાયેલ વેપારી દ્વારા પાત્ર એકમને કાચો માલ, પ્રક્રિયા સામગ્રી, ઉપભોગ્ય ભંડાર અથવા પેકિંગ સામગ્રીના વેચાણ પર, વેચાણ કરની રકમ એક ચોથાઈ ટકા કરતાં જેટલી વધારે થાય તે હદ સુધી અને સામાન્ય વેચાણ કરની રકમ એક ચોથાઈ ટકા કરતાં જેટલી વધારે થાય તે હદ સુધી મુક્તિ આપવામાં આવશે. શરત એ હતી કે માલનો ઉપયોગ ઉત્પાદક દ્વારા તેની તે એકમમાં, જેના માટે તેણે માલના ઉત્પાદન માટે પાત્રતા પ્રમાણપત્ર મેળવેલું

હોય, કાચા માલ, પ્રક્રિયા સામગ્રી અથવા ઉપભોગ્ય ભંડાર તરીકે કરવામાં આવશે.

૨૧. તા. ૯.૯.૧૯૯૨ના રોજ, સૌરાષ્ટ્ર કેલ્સાઈન બોક્સાઈટ એન્ડ એલાઈડ ઈન્ડસ્ટ્રીઝ વિ./રાજ્યના કેસમાં વેચાણવેરા સંદર્ભ નં. ૧૦ of ૧૯૮૭ અને ૮ of ૧૯૮૮ ધરાવતા બે સંદર્ભો

ગુજરાત, ૧૯૯૩ (૯૧) એસ.ટી.સી. જૅપ (ગુજ), નિર્ણય માટે સમક્ષ આવ્યો હતો અને આ અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે ઉત્પાદનની પ્રક્રિયામાં વપરાતું ફર્નેસ તેલ પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી હતું, કારણ કે જો ગરમ કરવાની પ્રક્રિયામાં ફર્નેસ તેલનો ઉપયોગ ન કરવામાં આવ્યો હોત, તો તે પ્રક્રિયા પૂર્ણ થઈ શકી ન હોત અને તેથી અંતિમ ઉત્પાદન પ્રાપ્ત થઈ શક્યું ન હોત.

૨૨. તા. ૧૧.૯.૧૯૯૫ના રોજ ગુજરાત સરકારે ઠરાવ નં. આઈ.એન.સી./૧૦૯૫/૨૦૦૨(૩)/૧ દ્વારા પ્રીમિયર / પ્રતિષ્ઠિત એકમો યોજના ૧૯૯૫-૨૦૦૦ માટે મૂડીરોકાણ પ્રોત્સાહન જાહેર કર્યું હતું. રાજ્યના પછાત વિસ્તારોના વિકાસને વેગ આપવા અને મોટા પાયે રોજગારીની તકો ઊભી કરવા માટે આ નીતિ જાહેર કરવામાં આવી હતી. આ યોજનામાં અતિ પછાત વિસ્તારો (વર્ગ ૧)ના કિસ્સામાં ૧૨ વર્ષના ગાળામાં પાત્ર સ્થિર મૂડીરોકાણના ૧૦૦% જેટલી વેચાણવેરા મુક્તિ, પછાત વિસ્તારો (વર્ગ ૨)ના કિસ્સામાં ૧૦ વર્ષના ગાળામાં પાત્ર સ્થિર મૂડીરોકાણના ૮૦% જેટલી વેચાણવેરા મુક્તિ અને

અન્ય પાત્ર વિસ્તારો (વર્ગ ૩)ના કિસ્સામાં ૯ વર્ષના ગાળામાં પાત્ર સ્થિર મૂડીરોકાણના ૬૦% જેટલી વેચાણવેરા મુકિતનો વિચાર કરવામાં આવ્યો હતો. આ જોગવાઈ પ્રતિષ્ઠિત એકમો તેમજ પ્રીમિયર એકમો બંનેને લાગુ પડતી હતી.

૨૩. તા. ૧૯.૭.૧૯૯૬ના રોજ મુકિત એન્ટ્રી ૬૯(૨) દ્વારા દાખલ કરવામાં આવ્યો હતો

ગુજરાત વેચાણવેરા અધિનિયમની કલમ ૪૯(૨) હેઠળ જારી કરાયેલી મુકિત સૂચના. ઉક્ત સૂચનામાં જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી કે નોંધાયેલ વેપારી દ્વારા પાત્ર એકમને કાચા માલ, પ્રક્રિયા સામગ્રી, ઉપભોગ્ય ભંડાર અથવા પેકિંગ સામગ્રીનું વેચાણ, જેટલી હદ સુધી વેચાણવેરાની રકમ એક ટકાના ચોથા ભાગથી વધુ થાય અને જેટલી હદ સુધી સામાન્ય વેચાણવેરાની રકમ એક ટકાથી વધુ થાય, તેટલી હદ સુધી મુક્ત ગણાશે. શરત એવી હતી કે માલનો ઉપયોગ તે એકમ દ્વારા તેના ઔદ્યોગિક એકમમાં, જેના માટે તેણે પાત્રતા પ્રમાણપત્ર મેળવેલું હોય, ગુજરાત રાજ્યની અંદર અથવા ગુજરાત રાજ્યની બહાર વેચાણ માટે માલના ઉત્પાદન માટે કાચા માલ, પ્રક્રિયા સામગ્રી અથવા ઉપભોગ્ય ભંડાર તરીકે અથવા પેકિંગ સામગ્રી તરીકે કરવામાં આવવો જોઈએ.

૨૪. ૧૪.૧૦.૧૯૯૯ના રોજ, કોસ્ટલ કેમિકલ્સ લિ. વિ./એસ. કમર્શિયલ ટેક્સ ઓફિસર, (૧૯૯૯) ૮ એસસીસી ૪૬૫ ના કેસમાં, સર્વોચ્ચ અદાલત સમક્ષ ઉદ્ભવેલો પ્રશ્ન એવો હતો કે કાગળ અને કાગળના ઉત્પાદનોના ઉત્પાદન

માટે બળતણ તરીકે વપરાતો કુદરતી ગેસ, આંધ્ર પ્રદેશ જનરલ સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમ, ૧૯૫૭ ની કલમ ૫બી(૧) હેઠળ કરના રાહતી દરનો હકદાર ગણાશે કે નહીં. સર્વોચ્ચ અદાલતે “ઉપભોજ્ય સામગ્રી” શબ્દનું અર્થઘટન તેના આસપાસ આવેલા શબ્દોના પ્રકાશમાં કર્યું અને એવું ઠરાવ્યું કે કલમમાં “ઉપભોજ્ય સામગ્રી”નો અર્થ માત્ર એવી સામગ્રી થાય છે, જે ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં ઈનપુટ તરીકે વપરાય છે, પરંતુ તેમાં જ ઉપભોગ પામી જવાને કારણે અંતિમ ઉત્પાદનમાં ઓળખી શકાય તેવી રહેતી નથી.

૨૫. તા. ૧૯.૨.૨૦૦૧ના રોજ, કોષ્ટલ કેમિકલ્સ લિ. ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના ચુકાદાની ગુજરાતમાં લાગુપાડવાની બાબતે ઉઠાવવામાં આવેલ પ્રશ્નોના જવાબરૂપે, વેચાણકર કમિશનર દ્વારા એક પરિપત્ર બહાર પાડવામાં આવ્યો હતો, જેમાં સ્પષ્ટ કરવામાં આવ્યું હતું કે કોષ્ટલ કેમિકલ્સ લિ. ના મામલામાં સર્વોચ્ચ અદાલતનો ચુકાદો ગુજરાત વેચાણકર અધિનિયમ અને નિયમોમાં વપરાયેલા “વપરાશયોગ્ય ભંડાર” શબ્દના વ્યાપને નિર્ધારિત કરવા માટે લાગુ પાડી શકાય તેમ નથી, કારણ કે બંને જોગવાઈઓની ભાષા સંપૂર્ણપણે ભિન્ન છે.

૨૬. તા. ૨૮.૯.૨૦૦૪ના રોજ, પાંડેસરા ઇન્ડસ્ટ્રીઝ પ્રા. લિ. વિ./સ રાજ્ય ગુજરાતના કેસમાં ગુજરાત વેચાણવેરા ટ્રિબ્યુનલએ એવો મત વ્યક્ત કર્યો હતો કે “ઉપભોજ્ય ભંડાર” શબ્દનો અર્થ માત્ર એવી સામગ્રી સુધી મર્યાદિત છે જે

ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં નિષ્પાદક ઘટક તરીકે વપરાય છે, પરંતુ અંતિમ ઉત્પાદનમાંથી ઓળખી શકાય તેવી રહેતી નથી, અને એ પણ કે બળતણ તરીકે વપરાતો કુદરતી વાયુ રંગદ્રવ્યો અને રસાયણો તથા વીજ પ્રકલ્પના ઉત્પાદન માટે “કાચો માલ”, “પ્રક્રિયા સામગ્રી” અથવા “ઉપભોજ્ય ભંડાર” નથી. આ નિષ્કર્ષે પહોંચતી વખતે, ટ્રિબ્યુનલએ કોસ્ટલ કેમિકલ્સ લિમિટેડ (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણયમાંથી આધાર મેળવ્યો હતો.

૨૭. ૧૭.૧૨.૨૦૦૪ના રોજ, કમિશનર ઓફ સેલ્સ ટેક્સ વિ./એસ. વાડીલાલ ડેરી ફોક્ષન ફૂડ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ, (૨૦૦૬) ૧૪૬ એસ.ટી.સી. ૯ માં, આ અદાલતે જે. કે. કોટન અને વસુકી કાર્બોરેન્ડમ (ઉપરોક્ત) ને અનુસરીને એવું ઠરાવ્યું હતું કે ડ્રાય આઈસ, જેનો ઉપયોગ અસેસી દ્વારા પરિવહન દરમિયાન આઈસક્રીમને સંરક્ષિત રાખવા માટે થાય છે અને જેનો ઉપયોગ ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં ઇનપુટ તરીકે થતો નથી, તે વ્યાવસાયિક અનિવાર્યતાના સિદ્ધાંતનો અમલ કરીને ઉપભોજ્ય ભંડાર ગણાય છે.

૨૮. તા. ૨.૯.૨૦૦૫ના રોજ સેલ્સ ટેક્સના કમિશનર દ્વારા તા. ૧૯.૨.૨૦૦૧ના અગાઉના પરિપત્રને તા. ૧૯.૨.૨૦૦૧થી જ પશ્ચાદ્ભાવી અસરથી પાછો ખેંચતો પરિપત્ર બહાર પાડવામાં આવ્યો હતો, એ આધાર પર કે, પાંડેસરા ઇન્ડસ્ટ્રીઝ પ્રાઇવેટ લિમિટેડ (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં ટ્રિબ્યુનલના નિર્ણયને ધ્યાનમાં લેતાં, કોસ્ટલ કેમિકલ્સ લિમિટેડ (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં

સર્વોચ્ચ અદાલતનો ચુકાદો ગુજરાત સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમની જોગવાઈઓ પર લાગુ પડશે. આ પરિપત્રને આ અદાલત સમક્ષ પડકારવામાં આવ્યો હતો અને આ અદાલતે ઉક્ત પરિપત્રને રદ કર્યો હતો. આ અદાલતના ઉક્ત નિર્ણયથી વ્યથિત થયેલ આવક વિભાગે સર્વોચ્ચ અદાલતનો આશરો લીધો હતો અને અંતે ઉપર સંદર્ભિત બે પ્રશ્નો તેમના નિર્ણય માટે આ અદાલતને મોકલવામાં આવ્યા છે.

૨૯. અરજદારોની તરફેથી વિદ્વાન વરિષ્ઠ વકીલો શ્રી મિહિર ઠાકોર, એસ. એન. શેલત, કે. એસ. નાનાવટી, શ્રી ગણેશ, શ્રી એસ. એન. સોપારકર તથા વિદ્વાન વકીલો શ્રી તન્વિષા યુ. ભટ્ટ અને શ્રી મિતુલ શેલતે પોતાની રજૂઆતો કરી છે. તેમણે પોતાની મૌખિક રજૂઆતોના સમર્થનમાં લેખિત રજૂઆતો પણ દાખલ કરી છે. તેમની રજૂઆતોનો સાર એ છે કે આ અદાલત તેમજ સર્વોચ્ચ અદાલતના પહેલેથી જ બંધનકારક પૂર્વનિર્ણયો ઉપલબ્ધ છે. આ અદાલતના નીચેના કેસોમાં થયેલ નિર્ણયો, એટલે કે (૧) કમિશનર ઓફ સેલ્સ ટેક્સ વિ. અજય પ્રિન્ટરી લિમિટેડ, સેલ્સ ટેક્સ રેફરન્સ નં. ૦૯ ઓફ ૧૯૬૨માં તા. ૨૦.૧૧.૧૯૬૩નો અપ્રકાશિત ચુકાદો, (૨) વસુકી કાર્બોરેન્ડમ વર્ક્સ વિ. ગુજરાત રાજ્ય, ૪૩ એસટીસી ૨૯૪, (૩) મર્ચુરી ફાર્માસ્યુટિકલ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ વિ. ગુજરાત રાજ્ય, ૪૩ એસટીસી ૩૦૧, (૪) કે. રસિકલાલ એન્ડ કંપની વિ. ગુજરાત રાજ્ય, સેલ્સ ટેક્સ રેફરન્સ નં. ૦૩ ઓફ ૧૯૮૪માં તા. ૦૧.૦૭.૧૯૮૧નો ચુકાદો, (૫)

સૌરાષ્ટ્ર કેલ્સાઈન બોક્સાઈટ એન્ડ એલાઈડ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ વિ. ગુજરાત રાજ્ય,
૧૯૯૩

(૯૧) એસટીસી ૪૩૫, (૬) કમિશનર ઓફ સેલ્સ ટેક્સ વિ./વડિલાલ ડેરી ફોક્ષન ફૂડ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ, ૧૪૬ એસટીસી ૯ અને સર્વોચ્ચ અદાલતનો જે. કે. કોટન સ્પિનિંગ એન્ડ વીવિંગ મિલ્સ કંપની લિમિટેડ વિ./સેલ્સ ટેક્સ ઓફિસર, (૧૯૬૫) ૧૬ એસટીસી ૫૬૩ ના કેસમાં આપેલ નિર્ણય, જ્યારે સાથે વાંચવામાં આવે ત્યારે, એવો સિદ્ધાંત નિર્ધારિત કરે છે કે ‘ઉત્પાદનમાં ઉપયોગ’ ને સંકુચિત અને સીમિત અર્થમાં સમજવો નહીં અને તેમાં ઉત્પાદક દ્વારા કાચા માલને તૈયાર માલમાં રૂપાંતરિત કરવાની દૃષ્ટિએ હાથ ધરાતી સમગ્ર પ્રક્રિયા આવરી લેવાશે; અને જો કોઈ વિશિષ્ટ પ્રક્રિયા એવી રીતે માલના અંતિમ ઉત્પાદન સાથે અભિન્ન રીતે સંકળાયેલી હોય અથવા સંબંધિત હોય કે તે પ્રક્રિયા અથવા પ્રવૃત્તિ વિના, ઉત્પાદન સાદ્ધાંતિક રીતે શક્ય હોવા છતાં, વ્યાવસાયિક રીતે અયોગ્ય બને, તો તેવી પ્રક્રિયામાં જરૂરી માલ (અંતિમ ઉત્પાદનથી ભિન્ન) “ઉત્પાદનમાં ઉપયોગમાં લેવાતા માલ” આ અભિવ્યક્તિ હેઠળ આવશે. આવક વિભાગનો એવો દલીલ કે સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમ અને ગુજરાત સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમની ભાષામાં રહેલા ભેદને ધ્યાનમાં રાખીને સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમમાં ‘ઉત્પાદન’ નો અર્થ સંકુચિત રીતે કરવો જોઈએ જેથી ‘પ્રક્રિયા’ નો સમાવેશ ન થાય, તે આ અદાલતની વિભાગીય ખંડપીઠોના ચુકાદાઓના અનુપાત સાથે અસંગત છે અને સ્વીકાર્ય નથી. ૩૦. તેમનો વધુમાં એવો પણ પ્રસ્તાવ છે કે ઉપરોક્ત ચુકાદાઓ

એવો પણ સિદ્ધાંત સ્થાપિત કરે છે કે ‘કાચો માલ અથવા પ્રક્રિયાત્મક માલ અથવા ઉપભોગ્ય ભંડાર’ શબ્દપ્રયોગમાં ઉત્પાદક દ્વારા માલના ઉત્પાદન સુધી પહોંચતી વિવિધ પ્રક્રિયાઓ હાથ ધરવા માટે કરવાં પડતાં તમામ ખરીદનો સમાવેશ થાય છે. ‘ઉપભોગ્ય ભંડાર’ અથવા ‘પ્રક્રિયાત્મક માલ’ જેવા શબ્દોને ‘નોર્સિસતુર એ સોસિયિસ’ અથવા ‘એજસ્ટેમ જેનેરિસ’ ના સિદ્ધાંતથી ‘કાચો માલ’ સાથે વાંચી શકાય નહીં. “ઉપભોગ્ય ભંડાર” ને ચુકાદાઓમાં સ્વતંત્ર અર્થ આપવામાં આવ્યો છે અને “પ્રક્રિયાત્મક માલ” ને પણ સ્વતંત્ર અર્થ આપવામાં આવ્યો છે. તે જરૂરી નથી કે અંતિમ ઉત્પાદનનો અભિન્ન ભાગ જ હોય. વધુમાં એવો દાવો કરવામાં આવે છે કે થોમસ સ્ટીફ્સનના ચુકાદાનું આ અદાલતે બે નિર્ણયોમાં સ્પષ્ટીકરણ કર્યું છે અને એવો દૃષ્ટિકોણ અપનાવ્યો છે કે ગુજરાતના કાયદાની ભાષા સમજવા માટે તે ચુકાદો લાગુ પડતો નથી. વધુમાં એવો દાવો કરવામાં આવે છે કે આ અદાલતે સતત જે. કે. કોટન કેસમાં અપનાવેલ દૃષ્ટિકોણનું અનુસરણ કર્યું છે. કોસ્ટલ કેમિકલ કેસમાં થોમસ સ્ટીફ્સન કેસના નિર્ણયનું અનુસરણ કરવામાં આવ્યું છે. કોસ્ટલ કેમિકલ્સ કેસમાં એવો અભિપ્રાય લેવાયો છે કે જે.કે. કોટનનો નિર્ણય આંધ્ર પ્રદેશના કાયદા માટે લાગુ પડતો નથી. આ અદાલતે ઠરાવ્યું છે કે થોમસ સ્ટીફ્સન કેસનો નિર્ણય ગુજરાતના કાયદા પર લાગુ પડતો નથી. પરિણામે, કોસ્ટલ કેમિકલ્સ કેસનો નિર્ણય, જે માત્ર થોમસ સ્ટીફ્સન કેસનું અનુસરણ કરે છે, હાલના કેસમાં લાગુ પડી શકે નહીં. વધુમાં એવો દાવો કરવામાં આવે છે કે ઉપરોક્ત ચુકાદાઓનો અનુપાત અત્યાર

સુધી કાર્યક્ષેત્રમાં યથાવત્ છે અને વિભાગીય ખંડપીઠોના હોઈ આ અદાલત પર બાધ્યકારક છે. કોસ્ટલ કેમિકલનો ચુકાદો, જેમાં થોમસ સ્ટીફનના અનુપાતનો અમલ કરવામાં આવ્યો છે, તેણે ન સ્પષ્ટ રીતે ન પરોક્ષ રીતે આ અદાલતના ઉપરોક્ત ઉલ્લેખિત નિર્ણયો રદ કર્યા છે એવું કહી શકાય, તો ખાસ કરીને સમકક્ષ શક્તિ ધરાવતી ખંડપીઠના સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણયને તો નહિ જ. પરોક્ષ રીતે રદ થવાનો સિદ્ધાંત માત્ર ત્યારે જ લાગુ પડી શકે જ્યારે ઉચ્ચ અદાલત દ્વારા અર્થઘટિત કાયદાની ભાષા સમાન હોય. હાલના મામલામાં, કારણ કે કોસ્ટલ કેમિકલમાં અર્થઘટન હેઠળ આવેલ કાયદાની ભાષા અને આ અદાલત સમક્ષ રહેલા કાયદા તથા અધિસૂચનાજાહેરનામુંની ભાષા અલગ છે, તેથી પરોક્ષ રીતે રદ થવાનો સિદ્ધાંત કોઈ રીતે લાગુ પડતો નથી. વૈકલ્પિક રીતે એવો પણ દાવો કરવામાં આવે છે કે વિભાગીય ખંડપીઠ કોસ્ટલ કેમિકલ્સના આધારે પણ એવું કહી શકતી નથી કે અગાઉના ચુકાદાઓ પરોક્ષ રીતે રદ થઈ ગયા છે. તે માટે આ વિભાગીય ખંડપીઠે મેટર વિશાળ ખંડપીઠને મોકલવો પડશે. આ હેતુ માટે સર્વોચ્ચ અદાલતના કે. સહદેવ વિ./સુરેશ બિર, ૧૯૯૫ સપિલ. (૩) એસસીસી ૬૬૮ કેસના નિર્ણય પર આધાર મૂકવામાં આવ્યો છે. વધુમાં રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે કેસના હકીકતોમાં મેટર વિશાળ ખંડપીઠને મોકલવાની કોઈ જરૂર જ નથી, કારણ કે કોસ્ટલ કેમિકલમાં સર્વોચ્ચ અદાલતનો ચુકાદો આ અદાલતના બાધ્યકારક પૂર્વનિર્ણયોનું ન તો સ્પષ્ટ રીતે અને ન તો પરોક્ષ રીતે રદ કરે છે અને તેથી તે અનુસરવા યોગ્ય છે અને પ્રશ્નનો ઉત્તર તે મુજબ આપવામાં

આવવો જોઈએ. ૩૧. વધુમાં એવો દાવો કરવામાં આવે છે કે પ્રતાપ સ્ટીલ રોલિંગ મિલ્સ લિમિટેડ વિ./સ્ટેટ ઑફ પંજાબ, [૨૦૦૭] ૯ વી.એસ.ટી. ૬૨૯ (પી એન્ડ એચ) કેસમાં અદાલતે, અન્ય બાબતો સાથે, આ અદાલતના વસુકી કાર્બોરન્ડમ વર્ક્સ વિ./સ્ટેટ ઑફ ગુજરાત, ૪૩ એસટીસી ૨૯૪, સૌરાષ્ટ્ર કેલ્સાઈન બોક્સાઈટ એન્ડ એલાઈડ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ વિ./સ્ટેટ ઑફ ગુજરાત, ૧૯૯૩ (૯૧) એસટીસી ૪૩૫ ના નિર્ણયો પર આધાર રાખ્યા પછી, તેમજ થોમસ સ્ટીફન એન્ડ કંપની લિમિટેડ અને કોસ્ટલ કેમિકલ્સ લિમિટેડના નિર્ણયોનું ભિન્નીકરણ કર્યા પછી અને કાયદાકીય અર્થઘટનના ‘નોસ્સિતુર એ સોસિયિસ’ સિદ્ધાંતનો અમલ નકાર્યા પછી, એવું ઠરાવ્યું કે “વપરાશ” અને “ઉપયોગ” શબ્દો વ્યાપક અર્થ ધરાવે છે. જો કોઈ પ્રક્રિયા અથવા પ્રવૃત્તિ માલના અંતિમ ઉત્પાદનનો એવો અભિન્ન ભાગ હોય કે તેની ગેરહાજરીમાં ઉત્પાદન વ્યાવસાયિક રીતે યોગ્ય ન રહે, તો એવી પ્રવૃત્તિ અથવા પ્રક્રિયાને સ્વયં ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ ગણવી જ જોઈએ અને તે પ્રક્રિયા અથવા પ્રવૃત્તિમાં ઉપયોગ માટે નિર્ધારિત માલને વેચાણ માટેના અન્ય માલના “ઉત્પાદનમાં” જરૂરી માલ ગણવા તથા ઉપયોગમાં લેવાયેલ માલને ઉપયોગમાં લેવાયેલ અથવા વપરાયેલ માનવા જોઈએ. ૩૨. વધુમાં રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે ઓરિસ્સા વડી અદાલતે હાઈકોર્ટે રિલાયન્સ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ લિમિટેડ વિ./અસિસ્ટન્ટ કમિશનર ઑફ સેલ્સ ટેક્સ એન્ડ અધર્સ, (૨૦૦૮) ૧૫ વી.એસ.ટી. ૨૨૮ માં અહેવાલિત કેસમાં, થોમસ સ્ટીફન એન્ડ કંપની લિમિટેડ અને કોસ્ટલ કેમિકલ્સ લિમિટેડના

નિર્ણયોનું ભિન્નીકરણ કર્યું હતું અને વિભાગની આ દલીલ નામંજૂર કરી હતી કે ડીલર દ્વારા જવાબા ઉત્પન્ન કરવા માટે વપરાયેલ ફર્નેસ ઓઈલ ઇંધણ છે અને તે એવું ઉપભોગ્ય નથી જે સીધું તૈયાર ઉત્પાદનોની પ્રક્રિયા અને ઉત્પાદનમાં વપરાય છે. અદાલતે એવું ઠરાવ્યું કે અનિવાર્ય નિષ્કર્ષ એ થાય છે કે ફર્નેસ ઓઈલ મૂળભૂત અને આવશ્યક વસ્તુઓમાંનું એક છે જેનું ઉત્પાદન પ્રક્રિયા સાથે સીધું સંબંધ છે અને “સીધો સંબંધ” નો અર્થ એવો કે જેના વિના અંતિમ ઉત્પાદનનું ઉત્પાદન સર્વથા શક્ય જ નથી. અદાલતે “ઈનપુટ” શબ્દના સંદર્ભમાં એવું પણ અવલોકન કર્યું કે “તૈયાર ઉત્પાદનેર રચનામાં સીધો જતો” અને “તૈયાર ઉત્પાદનેર ઉત્પાદન અથવા પ્રક્રિયામાં સીધો ઉપયોગમાં લેવાતો” એવા પ્રયોગો એકસરખા નથી. ૩૩. વધુમાં રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે પાંડેસરા ઇન્ડસ્ટ્રીઝ પ્રાઇવેટ લિમિટેડ વિ./સ્ટેટ ઓફ ગુજરાત કેસમાં ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા આપેલ નિર્ણય સંપૂર્ણપણે ભૂલભર્યો છે અને કાનૂની દૃષ્ટિએ અયોગ્ય છે, કારણ કે ટ્રિબ્યુનલએ ગુજરાત સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમ, ૧૯૬૯ ની કલમ ૧૩(બી) અને ૧૫(બી) માં આવેલ “કરપાત્ર માલના ઉત્પાદનમાં તેના દ્વારા કાચા માલ, પ્રક્રિયાત્મક માલ અથવા ઉપભોગ્ય ભંડાર તરીકે ઉપયોગ માટે” શબ્દપ્રયોગનું અર્થઘટન કરનારા આ અદાલતના બાધ્યકારક નિર્ણયોનું અનુસરણ ન કરીને સંપૂર્ણ ભૂલ કરી છે. ટ્રિબ્યુનલએ આ નિર્ણયો અવગણવામાં પણ સંપૂર્ણ ભૂલ કરી છે, એ રીતે અવલોકન કરીને કે ગુજરાત સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમ અને તે હેઠળ બનાવાયેલા નિયમોમાં વપરાયેલા “ઉપભોગ્ય ભંડાર” શબ્દોને અર્થ

આપતી વખતે આ અદાલતે સર્વોચ્ચ અદાલતના અસંગત નિર્ણયોનો ઉપયોગ કર્યો હતો, જ્યારે ઉપરોક્ત બે નિર્ણયોમાં આ અદાલતે પોતે જ કેરળના કાયદા અને ગુજરાતના કાયદાની ભાષામાં રહેલા ભેદની નોંધ લઈને ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ સેલ્સ ટેક્સ વિ./થોમસ સ્ટીફન એન્ડ કંપની, (૧૯૮૮) ૨ એસસીસી ૨૬૪ કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણયને ગુજરાતના કાયદા પર લાગુ કર્યો ન હતો. વધુમાં એવો દાવો કરવામાં આવે છે કે ટ્રિબ્યુનલએ કોસ્ટલ કેમિકલ્સ વિ./કમર્શિયલ ટેક્સ ઓફિસર, આંધ્ર પ્રદેશ, ૧૧૭ એસટીસી ૧૨ કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણયનો અમલ કરવામાં પણ સંપૂર્ણ ભૂલ કરી છે, જ્યારે ગુજરાત અધિનિયમ અને આંધ્ર પ્રદેશ અધિનિયમની ભાષા સંપૂર્ણપણે અલગ છે અને એક ભાષા પર સર્વોચ્ચ અદાલતે કરેલું અર્થઘટન ઉઠાવીને બીજી, સર્વથા ભિન્ન ભાષાવાળા અર્થઘટનાધીન કાયદા પર લાગુ કરી શકાય નહીં. એવો પણ દાવો કરવામાં આવે છે કે ટ્રિબ્યુનલનો ચુકાદો ફક્ત આ આધાર પર જ કાનૂની દૃષ્ટિએ અયોગ્ય જાહેર થવો જોઈએ કે ટ્રિબ્યુનલએ અકલ્પનીય કાર્ય કર્યું છે. જ્યારે આ અદાલતની વિભાગીય ખંડપીઠ પોતે જ કાયદેસર રીતે, આવા મુદ્દાને વિશાળ ખંડપીઠ સમક્ષ સંદર્ભિત કર્યા વગર, આ અદાલતની અગાઉની વિભાગીય ખંડપીઠોના નિર્ણયો અનુસંગિક રીતે રદ થયેલા છે એવું ઠરાવી શકતી નથી, ત્યારે ટ્રિબ્યુનલ માટે આ અદાલતના બંધનકારક નહીંરોનું પાલન ન કરવું અને સારરૂપે એવું ઠરાવવું કે તે સર્વોચ્ચ અદાલત દ્વારા અનુસંગિક રીતે રદ કરવામાં આવ્યા છે, યોગ્ય ગણાતું નથી. ૩૪. જ્યાં સુધી નોંસિટર અ સોસિયિસ

અને ઇજસડેમ જેનેરિસના સિદ્ધાંતના અનુલાગુ પડવાના પ્રશ્નનો સંબંધ છે, ત્યાં સુધી એવી રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે “વેચાણ માટેના માલના ઉત્પાદન દરમિયાન તેની દ્વારા કાચા માલ, પ્રક્રિયાત્મક સામગ્રી અથવા વપરાશયોગ્ય ભંડાર તરીકે ઉપયોગ માટે જરૂરી માલ, અથવા તે રીતે ઉત્પાદિત માલના પેકિંગમાં પેકિંગ સામગ્રી તરીકે જરૂરી માલ” આ અભિવ્યક્તિનું અર્થઘટન કરવા માટે નોસિટર અ સોસિયિસ અને ઇજસડેમ જેનેરિસનો સિદ્ધાંત લાગુ પડશે નહીં, કારણ કે નોસિટર અ સોસિયિસનો સૂત્ર માત્ર ત્યારે જ લાગુ પડે છે જ્યારે તેનું પરિણામ વિધાનમંડળની મનશાને અનુરૂપ હોય, કેમ કે નોસિટર અ સોસિયિસનો સૂત્ર વિધાનમંડળની મનશા જાણવા માટે માત્ર માર્ગદર્શક છે. જ્યાં કોઈ શબ્દ અથવા વાક્યખંડનો અર્થ સ્પષ્ટ અને નિર્વિવાદ હોય, ત્યાં નોસિટર અ સોસિયિસનો સૂત્ર લાગુ કરવો નહીં. જ્યાં કોઈ અસ્પષ્ટતા ન હોય, અથવા વિધાનમંડળની મનશાને નિષ્ફળ કરવાની હોય, અથવા સામાન્ય શબ્દોને નિર્રર્થક બનાવવાની હોય, ત્યાં આ નિયમ લાગુ કરવામાં આવશે નહીં. આ હેતુ માટે “ધ કન્સ્ટ્રક્શન ઓફ સ્ટેટ્યુટ્સ બાય કોર્ડ” પુસ્તકના પરિચ્છેદ ૧૮૦ અને “સધરલેન્ડ સ્ટેટ્યુટરી કન્સ્ટ્રક્શન”, ખંડ ૨, ના પરિચ્છેદ ૪૮૦૮ પર આધાર મૂકવામાં આવે છે.

૩૫. કોર્ડ ઓન ધ કન્સ્ટ્રક્શન ઓફ સ્ટેટ્યુટ્સ માં “નોસિસતુર અ સોસીઆઈસ” (સંલગ્ન શબ્દો) ના સિદ્ધાંતને નીચે મુજબ સમજાવવામાં આવ્યો છે :-
 “કોઈપણ એવા શબ્દ અથવા શબ્દસમૂહનો અર્થ નિર્ધારિત કરવા માટે, જે

અસ્પષ્ટ હોય અથવા એકથી વધુ અર્થ ધારણ કરી શકે, અદાલત અધિનિયમમાં જે અન્ય શબ્દો સાથે તે અસ્પષ્ટ શબ્દ સંલગ્ન છે, તેમનો યોગ્ય રીતે આશ્રય લઈ શકે છે. તે મુજબ, જો અનેક શબ્દો સમુચ્ચયબોધક સંયોગક દ્વારા જોડાયેલા હોય, તો, સ્વાભાવિક રીતે જ, વિરુદ્ધ ઈરાદો દર્શાવવામાં આવ્યો ન હોય ત્યાં સુધી, તેઓ એક જ વર્ગના છે એવો અનુમાન ઊભો થાય છે. બીજી તરફ, “નોર્સિસતુર અ સોસીઆઈસ” નામક સૂત્રનો ઉપયોગ ત્યાં કરવો નહીં જ્યાં કોઈ શબ્દ અથવા શબ્દસમૂહનો અર્થ સ્પષ્ટ અને અનઅસ્પષ્ટ હોય. તેમજ તેનો એવો ઉપયોગ પણ કરવો નહીં કે જેના પરિણામે સામાન્ય શબ્દો નિષ્પ્રયોજ્ય બની જાય. રચનાના અન્ય તમામ સિદ્ધાંતોની જેમ, તેનો ઉપયોગ માત્ર ત્યાં જ કરવો કે જ્યાં વિધાનમંડળના આશયના નિર્ધારણમાં શંકા હોય, અને તે પણ એક સાધનરૂપે.”

૩૬. સુથર્લેન્ડ ઓન સ્ટેટ્યૂટ્સ એન્ડ સ્ટેટ્યુટરી કન્સ્ટ્રક્શનમાં, “નોર્સિસતુર અ સોસિયિસ” (સંલગ્ન શબ્દો) નો સિદ્ધાંત નીચે મુજબ સમજાવવામાં આવ્યો છે :-

જો વિધાનસભાકીય આશય સ્પષ્ટ ન હોય, તો સંદિગ્ધ શબ્દોના અર્થનું નિર્ધારણ તેમના અન્ય સંકળાયેલા શબ્દો અને વાક્યાંશો સાથેના સંબંધના સંદર્ભમાં કરી શકાય છે. આથી, જ્યારે બે અથવા વધુ શબ્દો સાથે ગોઠવાયેલા હોય અને સામાન્ય રીતે તેમનો અર્થ સમાન હોય, પરંતુ તેઓ સમાનપણે વ્યાપક

ન હોય, ત્યારે સામાન્ય શબ્દને વિશેષ શબ્દ દ્વારા મર્યાદિત અને યોગ્ય ઠેરવવામાં આવશે. પરંતુ એવું માત્ર ત્યારે જ છે, જ્યારે પરિણામ વિધાનસભાકીય આશય સાથે સુસંગત હોય, કારણ કે ‘નોસ્સિતુર અ સોસિયિસ’ નામક સૂત્ર માત્ર વિધાનસભાકીય આશય માટેનું માર્ગદર્શક છે. જ્યાં “કોઈ અનિશ્ચિતતા ન હોય”, અથવા વિધાનસભાકીય આશયને નિષ્ફળ બનાવવાના હેતુથી, અથવા સામાન્ય શબ્દોને નિર્થક બનાવવા માટે, આ નિયમ લાગુ કરવામાં આવશે નહીં..... વધુમાં વધુ, આ સૂત્ર માત્ર એટલું જ તારણ દર્શાવે છે કે સમગ્ર અધિનિયમની ભાષા, તેના વિષયવસ્તુ અને વિધાનસભાકીય આશયના ઉપલબ્ધ પુરાવાઓને ધ્યાનમાં લેતાં, અદાલત દ્વારા કરવામાં આવેલ અર્થઘટન વિધાનસભાકીય હેતુ સાથે સુસંગત છે.

૩૭. એ રજૂ કરવામાં આવે છે કે “કાચો માલ, પ્રક્રિયા સામગ્રી અથવા ઉપભોગ્ય ભંડાર” શબ્દોના અર્થ સ્પષ્ટ અને નિર્વિવાદ છે. “ઉપભોગ્ય ભંડાર” શબ્દનો વેપારી વ્યવહારમાં નિશ્ચિત અર્થ છે અને તેને સામાન્ય શબ્દ “ઉપભોગ્ય વસ્તુઓ” સાથે સમકક્ષ ગણાવી શકાય નહીં. કોઈપણ ઔદ્યોગિક પ્રવૃત્તિ ચલાવનાર વ્યક્તિને તેના ઉપભોગ્ય ભંડાર શું છે તે ખબર હોય જ છે. તે “સંયુક્ત શબ્દ”ના ઉપયોગમાં કોઈ અનિશ્ચિતતા નથી અને તે જરૂરી રીતે માલના ઉત્પાદન માટે વપરાતો કાચો માલ તેના બહાર રાખે છે. “કાચો માલ”, “ઉપભોગ્ય ભંડાર” અને “પ્રક્રિયા સામગ્રી” — આ બધું માલની અલગ અલગ શ્રેણીઓ છે અને એમમાંથી કોઈપણ બીજી સાથે સમાન પ્રકૃતિની નથી. આ

ત્રણેય મળીને તે બધી વસ્તુઓનો સમાવેશ કરે છે જે ખરીદવાની જરૂરી હોય અને જેના ઉપર, અન્યથા, ઉદ્યોગ દ્વારા ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ ચાલુ રાખવા માટે વેચાણ કર ભરપાઈપાત્ર થાત. તેથી, ઉક્ત સિદ્ધાંત અહીં લાગુ પડતો નથી. બેનિયન ઓન સ્ટેટ્યુટરી ઇન્ટરપ્રિટેશનમાં એવી પરિસ્થિતિઓ દર્શાવવામાં આવી છે કે જેમાં “નોસિતુર અ સોસિયિસ”નો સિદ્ધાંત લાગુ કરી શકાય. તે પરિસ્થિતિઓ આ મુજબ દર્શાવવામાં આવી છે: શબ્દોનો એક જ અર્થમાં ઉપયોગ, તટસ્થ શબ્દનો અર્થ નિર્ધારિત કરવો, મર્યાદિત અર્થ સ્વીકારવો, ઓછી પ્રચલિત અર્થ સ્વીકારવો, વિશેષણાત્મક શબ્દસમૂહની વ્યાપ્તિ નક્કી કરવી, વિશેષ અર્થ લાગુ કરવો અને અનિશ્ચિતતા દૂર કરવી. આ પૈકી એકપણ પરિસ્થિતિ અહીં અસ્તિત્વમાં નથી અને તેથી ‘કાયો માલ’ અથવા ‘પ્રક્રિયા સામગ્રી’ અથવા ‘ઉપભોગ્ય ભંડાર’ શબ્દસમૂહનું અર્થઘટન કરતાં “નોસિતુર અ સોસિયિસ”નો સિદ્ધાંત લાગુ પડી શકતો નથી. જ્યાં સુધી કોઈ શબ્દસમૂહમાં સમાન પ્રકૃતિના શબ્દો ન હોય, ત્યાં સુધી આ સિદ્ધાંતની લાગુ પડતાનો પ્રશ્ન જ ઊભો થતો નથી. સર્વોચ્ચ અદાલતના સ્ટેટ ઓફ બોમ્બે વિ. હોસ્પિટલ મજદૂર સભા, એ.આઈ.આર. ૧૯૬૦ એસ.સી. ૬૧૦ ના નિર્ણય પર પણ આધાર મુકવામાં આવ્યો છે, જેમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું છે કે “નોસિતુર અ સોસિયિસ” માત્ર અર્થઘટનનો એક નિયમ છે અને જ્યાં એ સ્પષ્ટ હોય કે વ્યાપક શબ્દોનો જાણપૂર્વક ઉપયોગ વ્યાખ્યાયિત શબ્દની વ્યાપ્તિ અનુરૂપ રીતે વિસ્તૃત કરવા માટે કરવામાં આવ્યો છે, ત્યાં તે પ્રબળ થઈ શકતો નથી. વિધાનમંડળે સંકુચિત

મહત્વ ધરાવતા શબ્દો સાથે વ્યાપક શબ્દો જોડવાના આશય વિષે શંકા હોય, અથવા અન્ય રીતે તે સ્પષ્ટ ન હોય, ત્યારે જ આ અર્થઘટનનો નિયમ ઉપયોગી રીતે લાગુ કરી શકાય. જ્યાં વ્યાપક અર્થ ધરાવતા શબ્દોના અર્થ વિષે શંકા હોય ત્યાં પણ તે લાગુ પડી શકે; પરંતુ જ્યાં વિધાનમંડળે વ્યાપક શબ્દો વાપરવાનો હેતુ સ્પષ્ટ અને અનિશ્ચિતતામુક્ત હોય, ત્યાં સંબંધિત અર્થઘટનના આ નિયમને અમલમાં મૂકવામાં આવી શકતો નથી. આ અર્થઘટનના નિયમના આધાર પર રજૂ કરવામાં આવે છે કે જાહેરનામાનો હેતુ પછાત વિસ્તારમાં ઉદ્યોગોને તેમની એકમો સ્થાપવા પ્રોત્સાહિત કરવાનો હતો, અને તેમને એવી ખાતરી આપવાની હતી કે વેચાણ માટેના માલના ઉત્પાદન માટે જરૂરી તમામ ખરીદીઓ પર તેઓ વેચાણ કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર રહેશે નહીં. આ પરિસ્થિતિમાં જ ‘વેચાણ માટેના માલના ઉત્પાદન માટેનો કાચો માલ અથવા પ્રક્રિયા સામગ્રી અથવા ઉપભોગ્ય ભંડાર’ એવા શબ્દોનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો છે. આ ત્રણેય શબ્દોની અલગ અલગ અર્થઘટના છે અને મળીને તે બધી આવકર્ષક સ્વરૂપની ખરીદીનો સમાવેશ કરે છે જે ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ ચલાવવા માટે કારખાનેદાર દ્વારા કરવામાં આવે છે. “નોસિતુર અ સોસિયિસ”ના સિદ્ધાંતના આધારે કોઈપણ શબ્દનું અર્થઘટન કરવાનો કોઈ ન્યાયસંગત આધાર નથી, કારણ કે ‘ઉપભોગ્ય ભંડાર’ શબ્દસમૂહ કે ‘પ્રક્રિયા સામગ્રી’ શબ્દ પોતપોતાની રીતે ન તો વ્યાપક અર્થવાળા છે, ન તો શંકાસ્પદ સ્વભાવના છે, અને ન તો તેમનું સંકુચિત અર્થમાં અર્થઘટન

કરવું આવશ્યક છે. આ એવા શબ્દો છે જે વ્યાપારી જગતના લોકો અલગ અને નિશ્ચિત અર્થ સાથે સમજે છે.

૩૮. શ્રીરામ વિનાઇલ એન્ડ કેમિકલ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ વિ./સ. કમિશનર ઓફ કસ્ટમ્સ, મુંબઈ (૨૦૦૧) જ એસ.સી.સી. ૨૮૬ માં, તા. ૦૧.૦૩.૧૯૮૬ની સૂચના નં. ૧૫૫/૮૬-કસ.માં નિર્દિષ્ટ લેખોના “પ્રારંભિક સ્થાપન” માટે, અથવા તેની “જોડણી” અથવા “ઉત્પાદન” માટે જરૂરી ભાગોને મળતી મુક્તિ અંગેનો પ્રશ્ન વિચારતા, અદાલતે એવો ઠરાવ કર્યો હતો કે “પ્રારંભિક સ્થાપન”, “જોડણી” અને “ઉત્પાદન” આ ત્રણ અભિવ્યક્તિઓનો અર્થ એક જ બાબત તરીકે કરી શકાય નહીં. “જોડણી” અભિવ્યક્તિને “પ્રારંભિક સ્થાપન” અભિવ્યક્તિથી અલગ રાખવામાં આવી છે. આ અભિવ્યક્તિઓ ભિન્ન પરિસ્થિતિઓ આવરી લેવા માટે ઉદ્દેશિત છે. મહેસૂલ વિભાગનો વાદ ટકી શકે એવો નથી. સૂચનાની ભાષા સ્પષ્ટ અને સાદી છે. સૂચનાનો અર્થ વાજબી અને યુક્તિસંગત રીતે કરવો જોઈએ અને એવી રીતે નહીં કરવો જોઈએ કે જેના કારણે તેનો લાભ વંચિત થઈ જાય. જે પરિસ્થિતિ અને સંદર્ભમાં “જોડણી” અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો છે, તેમાં તેનો અર્થ કોઈ નવો લેખ અસ્તિત્વમાં લાવવો એવો કરી શકાય નહીં. આ અભિવ્યક્તિને “ઉત્પાદન” અભિવ્યક્તિ સાથે સમકક્ષ ગણી શકાય નહીં. જો સીઈજીએટી દ્વારા અપાયેલ અર્થઘટન સ્વીકારવામાં આવે, તો સૂચનામાં આવેલી “જોડણી” અભિવ્યક્તિ નિર્રર્થક બની જાય. “જોડણી” અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ “વિખંડન”ના વિરુદ્ધ

અર્થમાં કરવામાં આવ્યો છે. આયાત કરાયેલ ભાગો સાથે કેટલાક ભાગોનો પુનઃઉપયોગ અને/અથવા કેટલાક સ્વદેશી ભાગોનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો છે, તે આધારે સૂચનાનો લાભ નકારવાનો આશય સૂચનામાં દર્શાવાયેલો નથી. તેથી, અપીલકર્તાઓ સૂચનાના લાભ મેળવવા માટે સ્પષ્ટપણે હકદાર છે.

૩૯. કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ, ન્યૂ દિલ્હી વિ. એમ/એસ. બદ્દારપુર ઈન્ડસ્ટ્રીઝ લિમિટેડ, એ.આઈ.આર. ૧૯૯૦ એસ.સી. ૧૯૬ માં, ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં ઉપયોગમાં લેવાતા કાચા માલ પર ચૂકવવામાં આવેલી શુલ્કની પ્રોફોર્મા ક્રેડિટ સંબંધિત પ્રશ્ન પર વિચાર કરતાં, અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે કોઈ દાખલ પદાર્થ અથવા ઘટક પોતે “કાચો માલ” ગણાવા પાત્ર બને તે માટે આવશ્યક રીતે અને દરેક જ સ્થિતિમાં અંતિમ ઉત્પાદનનો ભાગ બને અને તેમાં જોવા મળે, એવું કહેવું અયોગ્ય છે. કોઈપણ અંતિમ ઉત્પાદનની ઉત્પાદન સંબંધિત રાસાયણિક તકનીકમાં ઉપયોગમાં લેવાતા ઘટકોમાં, અન્ય ઉપરાંત, એવા ઘટકોનો સમાવેશ થઈ શકે છે કે જે સમગ્ર પ્રક્રિયા દરમિયાન તેમજ અંતિમ ઉત્પાદનમાં પોતાની મુખ્ય વ્યક્તિગત ઓળખ અને સ્વભાવ જાળવી રાખે; એવા ઘટકો કે જે અન્ય રસાયણો અથવા ઘટકો સાથેની પરસ્પર ક્રિયાના પરિણામે પોતે જ રાસાયણિક અથવા ગુણાત્મક ફેરફારોમાંથી પસાર થાય અને તે બદલાયેલા સ્વરૂપમાં અંતિમ ઉત્પાદનમાં સ્થાન પામે; એવા ઘટકો કે જે પ્રેરક તત્વોની જેમ, રાસાયણિક પ્રતિક્રિયાઓને પ્રભાવિત અને વેગવાન બનાવતાં હોવા છતાં, પોતે અસંપ્રેરિત અને અપરિવર્તિત રહે અને અંતિમ ઉત્પાદનનો થી

સ્વતંત્ર તથા તેનાથી બહાર રહે; અને એવા ઘટકો કે જે રાસાયણિક પ્રતિક્રિયાઓમાં સળી જાય અથવા વપરાઈ જાય. કોઈ એવો ઘટક અથવા દાખલ પદાર્થ, જે ઉત્પાદનની રાસાયણિક પ્રક્રિયામાં સળી જાય અથવા વપરાઈ જાય, તે અંતિમ ઉત્પાદન માટે “કાચો માલ” તરીકે ગણાવા પાત્ર બની શકે છે અને એવો ગણાવવા લાયક છે; પરંતુ તે માટે આવો ઘટક ઇચ્છિત અંતિમ ઉત્પાદનના ઉદ્ભવમાં પૂર્ણ થતી રાસાયણિક પ્રક્રિયા માટે એટલો આવશ્યક હોવો જોઈએ કે, પ્રક્રિયામાં તેના મહત્વ અને તેની અનિવાર્યતાને ધ્યાનમાં લેતાં, એવું કહી શકાય કે તેનું સળી જઈને વપરાઈ જવું જ કાચા માલ તરીકે તેનો ગુણ અને મૂલ્ય છે. આવી સ્થિતિમાં, સંબંધિત કસોટી એ નથી કે તે અંતિમ ઉત્પાદનમાં ગેરહાજર છે કે નહીં, પરંતુ પ્રક્રિયાના અંતિમ તબક્કે અંતિમ ઉત્પાદનનું તેના આવશ્યક અસ્તિત્વ પર નિર્ભર હોવું છે. આ ગુણ એ આવશ્યકતાથી સંયુક્ત થવો જોઈએ કે તેનો ઉપયોગ ઉત્પાદન સાધનોથી ભિન્ન રીતે ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં થયો હોય.

૪૦. 'વપરાશયોગ્ય ભંડાર' શબ્દપ્રયોગ સમજાવતાં રજૂ કરવામાં આવે છે કે 'વપરાશયોગ્ય ભંડાર' એક સંયુક્ત શબ્દપ્રયોગ છે અને તેવો જ અર્થઘટન કરવો આવશ્યક છે, તેને બે અલગ અલગ શબ્દો તરીકે અર્થઘટિત કરવો નહીં. 'વપરાશયોગ્ય ભંડાર'ને 'વપરાશયોગ્ય વસ્તુઓ' શબ્દ સાથે સમકક્ષ ગણાવી શકાય નહીં, કારણ કે તે સ્વભાવથી સામાન્ય પ્રકારનો શબ્દ છે અને તે તેની આસપાસના શબ્દોના અર્થનો રંગ ધારણ કરી શકે છે તથા તેને સંકુચિત અર્થ આપવામાં આવી શકે છે, જેમ કોસ્ટલ કેમિકલ્સમાં કરવામાં આવ્યું હતું. તેને

સંયુક્ત શબ્દપ્રયોગ તરીકે અર્થઘટિત કરતાં, વેપારી પરિભાષામાં તેનો સામાન્ય અર્થ છે અને 'વપરાશયોગ્ય ભંડાર' શબ્દપ્રયોગનો એવો અર્થ સ્વીકારવો જ પડે. આ હેતુસર, કલમ ૬૩૪, બેનિયન સ્ટેટ્યુટરી ઇન્ટરપ્રિટેશન તથા એક્સોન કોર્પોરેશન વિ./એસ. એક્સોન ઇન્શ્યોરન્સ કન્સલ્ટન્ટ્સ ઇન્ટરનેશનલ લિમિટેડ, ૧૯૮૨ ચાન્સરી ૧૧૯ પર આધાર મૂકવામાં આવે છે. 'વપરાશયોગ્ય ભંડાર' શબ્દને સામાન્ય વ્યવહારમાં સમજવો જરૂરી છે અને તે હેતુસર, કલમ ૩૬૩, બેનિયન સ્ટેટ્યુટરી ઇન્ટરપ્રિટેશન તથા નોવોપાન ઇન્ડિયા લિમિટેડ વિ./એસ. કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ એન્ડ કસ્ટમ્સ, (૧૯૯૪) સપ્લિ. ૩ એસ.સી.સી. ૬૦૬ અને ટાટા એન્જિનિયરિંગ એન્ડ લોકોમોટિવ કંપની લિમિટેડ વિ./એસ. સ્ટેટ ઓફ બિહાર, ૧૯૯૫ (૯૬) એસ.ટી.સી. ૨૧૧ પર આધાર મૂકવામાં આવે છે. સામાન્ય વ્યવહારમાં 'વપરાશયોગ્ય ભંડાર'નો અર્થ કાચા માલથી ભિન્ન છે.

૪૧. વધુમાં એવી રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે 'કાચો માલ' શબ્દસમૂહનું પોતે સર્વોચ્ચ અદાલતે અત્યંત વ્યાપક અર્થમાં અર્થઘટન કર્યું છે, જેથી તેમાં એવા ઘટકોનો સમાવેશ થાય છે જે અંતિમ ઉત્પાદનમાં પોતાની પ્રબળ વ્યક્તિગત ઓળખ જાળવી રાખે છે; એવા ઘટકોનો સમાવેશ થાય છે જે પરિવર્તન પામે છે અને બદલાયેલા સ્વરૂપે અંતિમ ઉત્પાદનમાં જોવા મળે છે; એવા ઘટકોનો સમાવેશ થાય છે જે રાસાયણિક પ્રતિક્રિયાને પ્રભાવિત અને વેગવંતી કરતા હોવા છતાં પોતે અપ્રભાવિત અને અપરિવર્તિત રહે છે અને અંતિમ ઉત્પાદનોથી

સ્વતંત્ર તથા તેમના બહાર રહે છે; તેમજ એવા ઘટકોનો સમાવેશ થાય છે જે રાસાયણિક પ્રતિક્રિયામાં બળી જાય અથવા વપરાઈ જાય. શું કાચો માલ ગણવો તે નક્કી કરવાની કસોટી અંતિમ ઉત્પાદનમાં તેની ગેરહાજરી નથી, પરંતુ પ્રક્રિયાના વિતરણ તબક્કાના અંતે તેની આવશ્યક હાજરી પર અંતિમ ઉત્પાદનની નિર્ભરતા છે. સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણયોમાં કાચા માલને આવો વ્યાપક અર્થ આપવામાં આવેલ હોવાથી, જો 'પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી' અને 'ઉપભોજ્ય ભંડાર' શબ્દોને સમાન અર્થ આપવામાં આવે, તો તે નિર્રથક બની જાય. કમિશનર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ વિ./સ. બક્ષારપુર ઈન્ડસ્ટ્રીઝ લિમિટેડ, ૧૯૮૯ (૪) એસ.સી.સી. પકડ માં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું છે કે માન્ય કસોટીઓમાંની એક એવી હોઈ શકે કે ઇચિછત અંતિમ ઉત્પાદનના ઉદ્ભવ સુધી પહોંચતી રાસાયણિક પ્રક્રિયાઓ માટે તે ઘટક એટલો આવશ્યક હોવો જોઈએ કે પ્રક્રિયામાં તેના મહત્વ અને અનિવાર્યતાને ધ્યાનમાં લેતાં એવું કહી શકાય કે બળી જવાથી થતું તેનું પોતાનું વપરાશ જ કાચા માલ તરીકે તેની ગુણવત્તા અને મૂલ્ય છે. આવા કિસ્સામાં, સંબંધિત કસોટી અંતિમ ઉત્પાદનમાં તેની ગેરહાજરી નથી, પરંતુ પ્રક્રિયાના વિતરણ તબક્કાના અંતે તેની આવશ્યક હાજરી પર અંતિમ ઉત્પાદનની નિર્ભરતા છે.

૪૨. ટાટા એન્જિનિયરિંગ એન્ડ લોકોમોટિવ કંપની લિમિટેડ વિ./એસ. સ્ટેટ ઓફ બિહાર, ૧૯૯૫ (૯૬) એસટીસી ૨૧૧ માં, એવું ધારણ કરવામાંએવું ઠેરવવામાં આવ્યુંઠેરવેલ છે કે 'કાચો માલ' શબ્દની વ્યાખ્યા અધિનિયમમાં

ે વ્યક્તિઓ તેનો વ્યવહાર કરે છે તેમની સામાન્ય બોલચાલમાં આ શબ્દનો જે સામાન્ય અને સુપ્રતિષ્ઠિત અર્થ સ્વીકારવામાં આવે છે, તે અર્થમાં તેને સમજવો જરૂરી છે. વધુમાં એવું પણ ઠેરવેલ છે કે ‘કાચો માલ’ શબ્દનો કોઈ નિશ્ચિત અર્થ નથી. તેનો અર્થ તે જે ઉપયોગ માટે વપરાય છે તેના આધારે બદલાઈ શકે છે. કોઈ વસ્તુ માલ ‘એ’ના ઉત્પાદન માટે કાચો માલ હોઈ શકે છે અને તે રીતે ઉત્પાદિત થયેલો માલ પોતે જ માલ ‘બી’ માટે કાચો માલ બની શકે છે; ઉદાહરણ તરીકે, બેટરીઓ, ટાયરો અને ટ્યુબો પોતપોતામાં પૂર્ણ ઉત્પાદનો છે. તેઓને સ્વતંત્ર રીતે કાચા માલ તરીકે ગણવામાં આવી શકતા નથી. પરંતુ જ્યારે તેનો ઉપયોગ કોઈ વાહનના ઉત્પાદન માટે થાય છે, ત્યારે તે તેના માટે કાચો માલ બની જાય છે, કારણ કે જે માલમાં તેનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો છે તેના ઉત્પાદન માટે તે આવશ્યક અને જરૂરી છે.

જ૩. ‘પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી’ શબ્દનો અર્થ સમજાવવા માટે રજૂ કરવામાં આવે છે કે ‘પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી’ શબ્દનો અર્થ મૂલવવા માટે, ઉત્પાદનના સંદર્ભમાં ‘પ્રક્રિયા’ શું છે તે સમજવું આવશ્યક છે. જ્યારે કોઈ વસ્તુ પર અથવા તેની બાબતમાં કરવામાં આવેલી કેટલીક ક્રિયાઓના પરિણામે તેમાં ફેરફાર આવે, ત્યારે તેવી ક્રિયા ‘પ્રક્રિયા’ ગણાશે. ફેરફારનું સ્વરૂપ મહત્વનું નથી. કોઈ ક્રિયાને પ્રક્રિયા તરીકે વર્ણવવા માટે આવશ્યક બાબત એ છે કે તે ક્રિયાના પરિણામે વસ્તુએ એવો ફેરફાર અનુભવ્યો હોવો જોઈએ. સર્વોચ્ચ અદાલતે સામાન્ય વ્યવહારમાં ‘ઉત્પાદન’ અને ‘પ્રક્રિયા’ વચ્ચે ભેદ દર્શાવતા અવલોકન કર્યું છે કે ઉત્પાદનની

પ્રવૃત્તિમાં અનિવાર્ય રીતે અનેક પ્રક્રિયાઓનો સમાવેશ થાય છે, જેમાંથી કાચો માલ પસાર થાય છે અને અંતે વ્યાવસાયિક રીતે ભિન્ન ઉત્પાદન બને છે. કોઈપણ પ્રક્રિયા હાથ ધરવા માટે, એટલે કે કાચા માલમાં કોઈપણ ફેરફાર કરવા માટે જરૂરી સામગ્રીને 'પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી' કહેવી પડશે. આ સંદર્ભે સર્વોચ્ચ અદાલતના ચૌગુલ એન્ડ કંપની (પી) લિમિટેડ વિ./એસ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા, ૧૯૮૧ (૧) એસ.સી.સી. ૬૫૩ ના કેસમાં આપવામાં આવેલા નિર્ણય પર આધાર રાખવામાં આવે છે, જેમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું છે કે કોઈ ક્રિયાને પ્રક્રિયા તરીકે વર્ણવવા માટે આવશ્યક બાબત એ છે કે તે ક્રિયાના પરિણામે વસ્તુએ કંઈક ફેરફાર અનુભવ્યો હોવો જોઈએ.

૪૪. કમિશનર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ વિ./સ. રાજસ્થાન સ્ટેટ કેમિકલ વર્ક્સ, ૧૯૯૧ (૪) એસ.સી.સી. ૪૭૩ માં એવો નિર્ધાર કરવામાં આવ્યો છે કે ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં આ રીતે પ્રક્રિયાઓની શ્રેણી સામેલ હોય છે. ઉત્પાદનમાં અથવા ઉત્પાદન સાથે સંબંધિત પ્રક્રિયા તેનો અર્થ માત્ર ઉત્પાદન જ નહિ, પરંતુ તે વિવિધ તબક્કાઓ પણ થાય છે, જેઓ દ્વારા કાચા માલમાં વિવિધ ક્રિયાઓથી ફેરફાર લાવવામાં આવે છે. કાચા માલને જે વિવિધ પ્રક્રિયાઓને આધીન કરવામાં આવે છે, તેના સંચિત પ્રભાવથી ઉત્પાદિત પદાર્થ ઉદ્ભવે છે. તેથી, આવા ઉત્પાદન તરફનું દરેક પગલું ઉત્પાદન સાથે સંબંધિત પ્રક્રિયા ગણાશે. જ્યાં કોઈ વિશિષ્ટ પ્રક્રિયા માલના અંતિમ ઉત્પાદન સાથે એટલી અભિન્ન રીતે જોડાયેલી હોય કે તે પ્રક્રિયા વિના માલનું ઉત્પાદન અથવા પ્રક્રિયાકરણ અશક્ય બને

અથવા વ્યાપારી દષ્ટિએ અવ્યવહારુ બને, ત્યાં એવી પ્રક્રિયા ઉત્પાદન સાથે સંબંધિત પ્રક્રિયા ગણાશે.

૪૫. કમર્શિયલ ટેક્સ ઓફિસર વિ. રાજસ્થાન ઇલેક્ટ્રિસિટી બોર્ડ, ૧૯૯૭ (૧૦) એસીસી ૩૩૦ માં, જે., ન્યાયમૂર્તિકે. કોટન સ્પિનિંગ એન્ડ વીવિંગ મિલ્સ કંપની લિમિટેડ ના નિર્ણયનું અનુસરણ કર્યા પછી, અદાલતે એવું ઠરાવ્યું હતું કે મોટર વાહનો તથા સાબુ, રંગો, રેઈનકોટ અને બેટરી સેલ્સ, જેટલી હદ સુધી વીજળીના વિતરણ સાથે અખંડરૂપે સંબંધિત છે, અને તેમનો ઉપયોગ ન કરવામાં આવે તો વિતરણ વાણિજ્યિક રીતે અનુચિત બની જાય.

૪૬. વિશ્વનાથ ઝુન્ઝુનવાલા વિ./ રાજ્ય ઓફ યુ.પી., (૨૦૦૪) ૪ એસ.સી.સી. ૪૩૭ માં વ્યાખ્યાયિત 'વ્યવસાય' શબ્દનું અર્થઘટન કરતાં, એવો ઠરાવ કરવામાં આવ્યો છે કે વ્યાખ્યા મુજબ વ્યવસાયની સંકલ્પના સામગ્રીની પ્રક્રિયાને બહાર રાખતી નથી, કારણ કે અપીલકર્તા તેના દ્વારા આયાત કરાયેલા કોલસાનો ઉપયોગ કાચા માલની પ્રક્રિયા માટે કરે છે અને આવી પ્રવૃત્તિ પણ વ્યવસાયની વ્યાખ્યામાં સમાવેશ પામે છે.

૪૭. કમર્શિયલ ટેક્સેશન ઓફિસર, ઉદેપુર વિ. રાજસ્થાન ટેક્સકેમ લિમિટેડ, (૨૦૦૭) ૫ વી.એસ.ટી. ૫૨૯ (એસ.સી.) માં, સર્વોચ્ચ અદાલત સમક્ષ એવો પ્રશ્ન ઊભો થયો હતો કે શું ડીઝલને પોલિયેસ્ટર ચાર્નના ઉત્પાદન માટે કાચા માલ તરીકે ગણાવી શકાય. સર્વોચ્ચ અદાલતે, કાચા માલની વ્યાખ્યા, જેમાં

ઉત્પાદન પ્રક્રિયા માટે આવશ્યક બળતણ અને સ્નેહકોનો સમાવેશ થતો હતો, તે ધ્યાનમાં રાખીને, ભલે બળતણનો ઉપયોગ વીજળી ઉત્પન્ન કરવા માટે કરવામાં આવતો હોય, છતાં આ પ્રશ્નનો ઉત્તર હકારાત્મક આવ્યો હતો.

૪૮.ઉપરોક્ત ચુકાદાઓના આધારે, દબાવે એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે મશીનો ચલાવવા માટે શક્તિ ઉત્પન્ન કરવા વપરાતું ઇંધણ પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી છે અને પરિણામે, ઉક્ત અધિનિયમમાં અપાયેલી વિસ્તૃત વ્યાખ્યા અનુસાર કાચો માલ અથવા ઉપભોજ્ય ભંડાર ગણાય છે. કોઈપણ પ્રવૃત્તિ અથવા પ્રક્રિયા હાથ ધરવા માટે જરૂરી એવી કોઈપણ સામગ્રી, જે આવશ્યક જરૂરિયાત હોય અને અંતિમ પરિણામ માટેની અનુવર્તી પ્રક્રિયાઓ સાથે એટલી સંબંધિત હોય, તે પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી ગણાશે.

૪૯. અંતમાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે ઉપરોક્ત ખંડને તેવો અર્થ આપવો જોઈએ જે વિભાગ દ્વારા સમકાલીન વ્યાખ્યા સિદ્ધાંતના આધારે સતત આપવામાં આવ્યો છે. આ સંદર્ભે સર્વોચ્ચ અદાલતના (૧) ઇન્ડિયન મેટલ્સ એન્ડ ફેરો એલોયઝ લિમિટેડ વિ. કમિશનર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ, ૧૯૯૧ (૧) સપ્લી. એસ.સી.સી. ૧૨૫, (૨) સ્ટેટ ઓફ તમિલ નાડુ વિ. માહી ટ્રેડર્સ, (૧૯૮૯) ૧ એસ.સી.સી. ૭૨૪, (૩) ડનલોપ ઇન્ડિયા લિમિટેડ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા, ૧૯૮૯ (૨) સપ્લી. એસ.સી.સી. ૬૯૯ ના ચુકાદાઓ ઉપર નિર્ભરતા રાખવામાં આવે છે અને આરંભથી જ મુક્તિ સંબંધિત જાહેરનામાઓ

અંગે વિભાગ દ્વારા કરવામાં આવેલ સતત અર્થઘટન તથા અરજદારો દ્વારા ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ આરંભ કરેલ દિવસથી, કઈ જાહેરનામા હેઠળ મુક્તિનો દાવો કરવામાં આવ્યો હતો તેની પરવા કર્યા વિના, તેમના દ્વારા ખરીદવામાં આવેલા ઇંધણ સંબંધે તેના લાભો આપવામાં આવ્યા હોવા તથા ત્યારબાદ બહાર પાડવામાં આવેલ ૨૦૦૧ ના આ પરિપત્રમાં પણ સ્પષ્ટ શબ્દોમાં જણાવવામાં આવ્યું છે કે ઇંધણને મુક્તિનો લાભ આપવાની પ્રચલિત પ્રથા ચાલુ રહેશે, તે વિભાગ દ્વારા અપાયેલ અર્થઘટન દર્શાવે છે; અને વિભાગ દ્વારા સમકાલીન વ્યાખ્યા સિદ્ધાંતના આધારે, અત્યાર સુધી અપાયેલ તે અર્થઘટનને યોગ્ય અર્થઘટન તરીકે સ્વીકારવું જોઈએ.

૫૦. વધુમાં એવો દાવો કરવામાં આવે છે કે મુક્તિ અંગેની અધિસૂચનાજાહેરનામુંનું અર્થઘટન કરતી વખતે, પાત્રતા સંબંધિત જોગવાઈને કડક અર્થ આપવામાં આવવો જોઈએ. તેમ છતાં, એક વાર કોઈ વ્યક્તિ પાત્ર ઠરે, ત્યારબાદ મુક્તિ અંગેની અધિસૂચનાજાહેરનામુંને ઉદાર અર્થઘટન આપવામાં આવવું જોઈએ. આ સિદ્ધાંતો માત્ર ત્યારે જ લાગુ પડશે જ્યારે કોઈ નિશ્ચિત વિધાનનો અર્થ નિર્ધારિત કરવામાં વાસ્તવિક મુશ્કેલી ઊભી થાય. કડકતા અથવા ઉદારતા માત્ર આવી પરિસ્થિતિમાં જ ઉદ્ભવે છે અને અન્યથા નહીં. એક વાર કોઈ વ્યક્તિ મુક્તિ માટે પાત્ર બને અને એમ માનીએ કે બે મત શક્ય હોય, તો કારણ કે અધિસૂચનાજાહેરનામું આવકસંબંધી વિધાનનો ભાગ છે, તેનું અર્થઘટન પ્રજાજનના હિતમાં કરવું જોઈએ. અરજદારોની રજૂઆત એવી છે કે

માં કોઈ દ્વિઅર્થતા નથી અને “કાચો માલ અથવા પ્રક્રિયા સામગ્રી અથવા વપરાશયોગ્ય ભંડાર” એવા પ્રયોગમાં ઇંધણ સ્પષ્ટપણે આવરી લેવાયેલું છે. તેથી, અદાલતે કડક કે ઉદાર પૈકી કોઈપણ પ્રકારનું અર્થઘટન આપવા જરૂરી નથી. તેમ છતાં, જો અદાલત એવું માને કે જાહેરનામું બાબતે બે મત શક્ય છે, તો એ નિર્ણયવાદ હકીકત છે કે બધા અરજદારો પાત્ર છે અને જાહેરનામું હેઠળ મુક્તિનો દાવો કરવા હકદાર છે. વિવાદનો મુદ્દો માત્ર એટલો જ છે કે કયા માલ પર લાભ ઉપલબ્ધ છે. આ પ્રશ્નનો ઉત્તર આપતાં, અદાલતે જાહેરનામુંનું ઉદાર અર્થઘટન કરવું પડશે.

૫૧. વધુમાં એવો પણ રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે, સર્વોચ્ચ અદાલતે અનેક કેસોમાં એવો નિર્ધાર કર્યો છે કે ન્યાય અને સમતાના હિતમાં, જ્યાં આકારણીપાત્ર વ્યક્તિને સંબંધિત કરની રકમ પોતાના ગ્રાહકો પાસેથી વસૂલ કરવામાં પ્રતિબંધિત કરવામાં આવ્યો હતો, ત્યાં ભૂતકાળના સમયગાળા અંગે તેના વિરુદ્ધ વેચાણ કરની કોઈ માંગ ઉઠાવી શકાતી નથી. બાબતના આ દૃષ્ટિકોણથી, અદાલત સર્વોચ્ચ અદાલત દ્વારા તેના તા. ૦૪.૦૨.૨૦૦૮ના હુકમ સાથે તા. ૧૨.૦૨.૨૦૦૮ના હુકમનું વાચન કરીને સંદર્ભિત કરવામાં આવેલ પ્રશ્નનો હકારાત્મક રીતે જવાબ આપી શકે અને જે. કે. કોટન અને બલ્હારપુર ઇન્ડસ્ટ્રીઝના કેસોમાં અપાયેલા નિર્ણયોમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે નિર્ધારિત કરેલી કસોટીઓને મંજૂરી આપીને પ્રશ્ન નં. ૨ નો નિર્ણય કરી શકે.

પર. સામાવાળા તરફથી હાજર રહેલા વિદ્વાન એડવોકેટ જનરલ શ્રી કે. બી. ત્રિવેદીએ, બીજી તરફ, આ બધી અરજીઓમાં અરજદારો દ્વારા માંગવામાં આવેલી રાહત મંજૂર કરવા અંગે દૃઢ વાંધો ઉઠાવ્યો છે અને રજૂ કર્યું છે કે સર્વોચ્ચ અદાલતે આ મામલાઓને આ અદાલતમાં પરત મોકલતાં જે પ્રશ્નો સંદર્ભિત કર્યા છે, તે પ્રશ્નોના ઉત્તર વિભાગના પક્ષમાં અને અરજદારોના વિરોધમાં આપવામાં આવવા જોઈએ, અને આ અદાલતે એવો નિષ્કર્ષ આપવો જોઈએ કે અંતિમ ઉત્પાદનો, એટલે કે, કૉસ્ટિક સોડા, ઔદ્યોગિક રસાયણો વગેરેના ઉત્પાદન માટે ઉપયોગમાં લેવાતી વીજળી ઉત્પન્ન કરવા ઉદ્યોગ દ્વારા વપરાતું ઇંધણ, જેમ કે કુદરતી વાયુ, ભઠ્ઠી તેલ, લાઈટ ડીઝલ ઓઈલ, નાફ્થા વગેરે, ને ગુજરાત વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૬૯ ની કલમ ૧૫બી ના હેતુઓ માટે અથવા નિયમ જરૂર ના હેતુઓ માટે અથવા અધિનિયમ હેઠળ સમયાંતરે બહાર પાડવામાં આવતી મુક્તિ સૂચનાઓના હેતુઓ માટે 'કાર્યો માલ' અથવા 'પ્રક્રિયા સામગ્રી' અથવા 'વપરાશપાત્ર ભંડાર' ગણાવી શકાય નહીં. આ અદાલતે વધુમાં એવો નિષ્કર્ષ પણ આપવો જોઈએ કે ઉપરોક્ત પ્રશ્નના નિર્ધારણ માટે કોસ્ટલ કેમિકલ્સના મામલામાં સર્વોચ્ચ અદાલતે નિર્ધારિત કરેલી કસોટીઓ ગુજરાત કાયદા પર પણ લાગુ પડશે.

પ૩. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે કલમ ૧૫બીમાં ત્રણ મહત્વપૂર્ણ શબ્દોનો ઉલ્લેખ થાય છે, એટલે કે, 'કાર્યો માલ', 'પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી' અને 'ઉપભોજ્ય ભંડાર' અને 'નોર્સિસ્ટુર અ સોસિયિસ' ના સિદ્ધાંતનો પ્રયોગ લાગુ કરવો

આવશ્યક છે. 'કાચો માલ', 'પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી' અને 'ઉપભોજ્ય ભંડાર' શબ્દોની વ્યાખ્યા ગુજરાત વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૬૯ હેઠળ આપવામાં આવી નથી. જ્યાં સુધી 'કાચો માલ' અને 'સામગ્રી' શબ્દોનો પ્રશ્ન છે, તેમની વ્યાખ્યાઓ સંબંધિત શબ્દકોશોમાં મળે છે; તે જ રીતે 'ઉપભોજ્ય' અને 'ભંડાર' શબ્દોના અર્થ પણ કેટલાક શબ્દકોશોમાં મળે છે. જોકે, 'પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી' અને 'ઉપભોજ્ય ભંડાર' શબ્દોના શબ્દકોશીય અર્થ ઉપલબ્ધ નથી. ન્યૂ વેબસ્ટર્સ ડિક્શનરી ઓફ ઇંગ્લિશ લેંગ્વેજ, ડિલક્સ એન્સાયક્લોપીડિક આવૃત્તિમાં 'કાચો માલ' ની વ્યાખ્યા આ રીતે આપવામાં આવી છે – 'કોઈપણ એવો માલ જે તેના સ્વાભાવિક સ્વરૂપમાં હોય અને જેને ઉત્પાદન કરીને અથવા પ્રક્રિયા કરીને પૂર્ણ સ્વરૂપમાં ફેરવી શકાય તેવો હોય'. ધ ન્યૂ લેક્સિકોન વેબસ્ટર્સ એન્સાયક્લોપીડિક ડિક્શનરી ઓફ ઇંગ્લિશ લેંગ્વેજ, ડિલક્સ આવૃત્તિમાં 'કાચો માલ' ની વ્યાખ્યા આ રીતે આપવામાં આવી છે – 'તે મૂળભૂત દ્રવ્ય જેમાંથી પ્રક્રિયિત અથવા ઉત્પાદિત માલ બનાવવામાં આવે છે'. તે જ રીતે, ધ ન્યૂ શોર્ટર ઓક્સફર્ડ ઇંગ્લિશ ડિક્શનરી, ૧૯૯૩ આવૃત્તિમાં 'ઉપભોજ્ય' ની વ્યાખ્યા આ રીતે આપવામાં આવી છે કે 'જેનો ઉપભોગ કરી શકાય તેવું, જેમ કે અગ્નિ દ્વારા; ખાદ્યરૂપે ઉપભોગ માટે યોગ્ય. એવો પદાર્થ જેનો ઉપભોગ કરવા માટે હોય, પુનઃપુનઃ ઉપયોગ માટે નહીં'. ધ કન્સાઇઝ ઓક્સફર્ડ ડિક્શનરીમાં 'ભંડાર' ની વ્યાખ્યા આ રીતે આપવામાં આવી છે કે 'ઉપયોગ માટે સંગ્રહિત વિશિષ્ટ પ્રકારની અથવા વિશેષ હેતુ માટેની વસ્તુઓ, જરૂરી વસ્તુઓનો જથ્થો

(લશ્કરી, નૌકાદળ સંબંધિત, વગેરે.)

૫૪. 'કાચો માલ' શબ્દનો સામાન્ય અર્થ પણ સર્વોચ્ચ અદાલતના ચુકાદાના કેટલાક અવતરણોમાંથી સારી રીતે સમજી શકાય છે :-

(૧) ડી.વાય. કમિશનર ઓફ સેલ્સ ટેક્સ વિ. થોમસ સ્ટીફન એન્ડ કો., જે (૧૯૮૮) ૨ એસ.સી.સી. ૨૬૪ માં અહેવાલિત છે, તેમાં અવલોકન કરવામાં આવ્યું છે કે, 'કાજુના છાલ ... કારખાનામાં ટાઈલ્સ વગેરેના ઉત્પાદન માટે ભઠ્ઠીમાં ઇંધણ તરીકે ઉપયોગમાં લેવાયા હતા. ... કાજુના છાલ અંતિમ ઉત્પાદનમાં રૂપાંતરિત થયા નહોતાં. ... આનો ઉપયોગ કરદાતા દ્વારા માલના ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં માત્ર સહાયકરૂપે જ કરવામાં આવ્યો હતો... કાજુના છાલ અંતિમ ઉત્પાદન બનાવવામાં યોગદાન આપતા નથી.'

(૨) કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ વિ. બદ્મારપુર ઇન્ડસ્ટ્રીઝ લિ., જેનો અહેવાલ ૭૭ એસટીસી ૨૮૨ માં પ્રકાશિત થયો છે, તેમાં નિરીક્ષણ કરવામાં આવ્યું છે કે 'માન્ય કસોટીઓમાંથી એક એ છે... કે દહન દરમિયાન તેનો સંપૂર્ણ ઉપભોગ થવો જ કાચા માલ તરીકે તેની ગુણવત્તા અને મૂલ્ય દર્શાવે છે... ઘટક અંતિમ ઉત્પાદનની બનાવટમાં એ અર્થમાં પ્રવેશે છે કે તેના અભાવે અંતિમ ઉત્પાદનનું અસ્તિત્વ, તે સ્વરૂપે, અશક્ય બની જાય છે. આ ગુણધર્મ એ આવશ્યકતા સાથે સંયોજિત થવો જોઈએ કે તેનો ઉપયોગ ઉત્પાદન ઉપકરણથી ભિન્ન રીતે ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં થાય.'

(૩) કેરળા ઇલેક્ટ્રિક લેમ્પ લિ., વિ. કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ, માં, જે ૧૯૯૪ (૭૪) ઇએલટી ૮૦૭ (કેરળા) માં અહેવાલિત છે, તેમાં અવલોકન કરવામાં આવ્યું છે કે 'હાઈડ્રોજનનો ઉપયોગ માત્ર બ્યુમર દ્વારા ક્વાર્ટ્ઝને ગાળવા માટે ઇંધણ તરીકે થાય છે અને તારાઓમાંનું સીસું ક્વાર્ટ્ઝમાં સ્થિર કરવામાં આવે છે... ઇંધણ તરીકે એવો ઉપયોગ કાચા માલ તરીકે ગણવામાં આવી શકતો નથી.'

(૪) ટાટા એન્જિનિયરિંગ એન્ડ લોકોમોટિવ કો. લિ., વિ. બિહાર રાજ્ય, જે (૧૯૯૪) ૬ એસ.સી.સી. ૪૭૯ માં અહેવાલિત છે, તેમાં અવલોકન કરવામાં આવ્યું છે કે 'કોઈ વસ્તુ કાચા માલની કસોટીને સંતોષે તે માટે એવી હોવી જોઈએ કે તેનો ઉપયોગ ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં થાય તેવી આવશ્યકતા સાથે તે સંમિલિત થતી હોય. જે ઘટક અંતિમ ઉત્પાદન તરીકે પોતાની ઓળખ જાળવી રાખે છે તે પણ એટલો જ કાચો માલ ગણાય જેટલો તે ઘટક કે જે ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં ઉપભોગ પામે છે... કોઈ વસ્તુ “એ” માલના ઉત્પાદન માટે કાચો માલ હોઈ શકે અને તે રીતે ઉત્પન્ન થયેલો માલ પોતે જ “બી” માલ માટે કાચો માલ હોઈ શકે. ‘કાચા માલ’ને આગળ ‘ઇનપુટ્સ’ શબ્દનો ઉપયોગ કરીને પણ સમજાવવામાં આવ્યો છે, જેનો શબ્દકોશીય અર્થ થાય છે, 'જે અંદર મૂકવામાં આવે છે', 'એન્ટ્રી કરવો', 'પ્રણાલીમાં એન્ટ્રી કરવો'.

(૫) યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા વિ. અમદાવાદ ઇલેક્ટ્રિસિટી કો. લિ. ના ૧૩૪ એસટીસી ૨૪ માં અહેવાલિત નિર્ણયમાં, 'કાચો માલ અંતિમ ઉત્પાદનના પ્રગટીકરણ સાથે સંબંધિત હોવો જોઈએ. તે અંતિમ ઉત્પાદનમાં દેખીત રીતે હોય કે અદૃશ્ય રીતે, હાજર હોવો આવશ્યક છે. કોઈ વસ્તુનો ઇંધણ તરીકે ઉપયોગ અંતિમ ઉત્પાદનના ઉત્પાદન સાથે સંબંધિત ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિનો ભાગ ગણાવી શકાય નહીં.'

(૬) કોસ્ટલ કેમિકલ્સ લિ., વિ. કમર્શિયલ ટેક્સ ઓફિસર, જેનો ઉલ્લેખ (૧૯૯૯) ૮ એસ.સી.સી. ૪૬૫ માં કરવામાં આવ્યો છે, તેમાં આ પ્રકારે અવલોકન કરવામાં આવ્યું છે કે, '... તેમાં આવેલો 'ઉપભોજ્ય સામગ્રી' શબ્દ માત્ર એવી સામગ્રીને સૂચવે છે કે જે ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં ઇનપુટ તરીકે ઉપયોગમાં લેવાય છે, પરંતુ તે તેમાં ઉપલવાઈ જવાના કારણસર અંતિમ ઉત્પાદનમાં ઓળખી શકાય તેવી રહેતી નથી. આ કારણસર જ, ભલે તે 'કાચા માલ' શબ્દોના વધુ વ્યાપક ક્ષેત્રમાં આવતી હોય, છતાં ઉપરોક્ત જોગવાઈમાં 'ઉપભોજ્ય સામગ્રી'નો સ્પષ્ટપણે ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો છે. ૫૫. અધિનિયમ હેઠળ તેમજ તે હેઠળ બહાર પાડવામાં આવેલી સૂચનાઓમાં વપરાયેલા 'પ્રોસેસિંગ મટીરિયલ' અને 'કન્ઝ્યુમેબલ સ્ટોર્સ' શબ્દોના અર્થ અસ્પષ્ટ અથવા શંકાસ્પદ છે અને તેથી 'નોસ્સિતુર અ સોસીઈસ'નો સિદ્ધાંત લાગુ પાડવો જોઈએ, જેના દ્વારા કોઈ અસ્પષ્ટ શબ્દ અથવા વાક્યખંડનો અર્થ તેની તાત્કાલિક આસપાસ આવેલા શબ્દોના આધારે નક્કી કરવો જોઈએ. ઉપરોક્ત અર્થઘટનનો

સિદ્ધાંત/નિયમ 'ઇજસ્ટેમ જેનેરિસ'ના સિદ્ધાંત કરતાં વધુ વ્યાપક છે, કારણ કે તેમાં વર્ગની હાજરી આવશ્યક બને છે, જ્યારે 'નોસ્સિતુર અ સોસીઇસ'ના સિદ્ધાંતમાં એવું નથી. પણ. 'નોસ્સિતુર અ સોસીઇસ' શબ્દપ્રયોગનો અર્થ તેમજ કઈ પરિસ્થિતિઓમાં ઉપરોક્ત સિદ્ધાંત લાગુ કરવો જોઈએ તે સમજાવવા માટે શ્રી ત્રિવેદી નીચે દર્શાવેલ સત્તાધિક નિર્ણયોનો ઉલ્લેખ કરે છે અને તેમની પર આધાર રાખે છે :—

(૧) એડવાન્સ લો લેક્સિકોન તૃતીય આવૃત્તિમાં, 'નોસ્સિતુર અ સોસિયિસ' ની વ્યાખ્યા આ રીતે કરવામાં આવી છે કે 'શંકાસ્પદ શબ્દનો અર્થ તેની સાથે સંકળાયેલા શબ્દોના અર્થના સંદર્ભથી નિર્ધારિત કરી શકાય. વ્યક્તિ તેના સાથીઓથી ઓળખાય છે; કોઈ શબ્દ અથવા અભિવ્યક્તિનો અર્થ આસપાસ આવેલા શબ્દોમાંથી, એટલે કે, સંદર્ભમાંથી ગ્રહણ કરવો. તે તેના સહસંબંધિત શબ્દોથી ઓળખાય છે. લોર્ડ બેકને પ્રતિપાદિત કરેલો આ નિયમ છે કે શબ્દોને સાથે જોડવાથી એ દર્શાય છે કે તેમનો એક જ અર્થમાં બોધ થવો જોઈએ. અને જ્યાં કોઈ વિશિષ્ટ શબ્દનો અર્થ શંકાસ્પદ અથવા અસ્પષ્ટ હોય, અથવા જ્યાં કોઈ વિશિષ્ટ અભિવ્યક્તિ એકલી લેવામાં આવે ત્યારે નિષ્પ્રભાવી બને, ત્યાં તેનો ઉપયોગ કરનાર પક્ષકારનો આશય ઘણી વાર નજીકના શબ્દો અથવા એ જ દસ્તાવેજના અન્ય ભાગોમાં આવતી અભિવ્યક્તિઓને જોવાથી નિર્ધારિત કરી શકાય છે. દસ્તાવેજની એક જોગવાઈનું અર્થઘટન બીજી જોગવાઈ પર તેની શું અસર પડશે તે ધ્યાનમાં રાખીને કરવું જોઈએ.

(૨) કે. ભાગીરથી જી. શેનોય વિ. કે.પી. બહાકુરાયા, જેનો અહેવાલ (૧૯૯૯) ૪ એસ.સી.સી. ૧૩૫ માં પ્રકાશિત થયો છે, તેમાં ઠરાવવામાં આવ્યું છે કે કાયદાની કલમોની વ્યાખ્યામાં તેના પૂર્વવર્તી અને અનુવર્તી શબ્દોથી અલગ કરીને માત્ર એક શબ્દ પર ભાર મૂકવો એ સુસંગત સિદ્ધાંત નથી. કાયદાકીય જોગવાઈમાં આવેલ શબ્દને તેના સહગામી શબ્દો સાથે જોડીને વાંચવાનો રહે છે. નોર્સિક્ટુર અ સોસીઆઈસ આ સૂત્ર પર આધારિત મૂળભૂત સિદ્ધાંત (અર્થાત્ કોઈ શબ્દનો અર્થ તેના સાથે રહેલા અથવા સંબંધિત શબ્દોથી જાણવો જોઈએ) કાયદાકીય જોગવાઈમાં આવેલા શબ્દોના તાત્પર્યને સમજવામાં અત્યંત પ્રાસંગિક છે.

(૩) પ્રદીપ અગરબત્તી વિ. પંજાબ રાજ્યમાં, અહેવાલિત છે

(૧૯૯૭) ૮ એસ.સી.સી. ૫૧૧ માં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું છે કે જ્યારે બે અથવા તેથી વધુ એવા શબ્દો, જેઓ સમાન સ્વરૂપે સમજાઈ શકે એવા હતા, એકસાથે જોડાયેલા હોય, ત્યારે તેમને સામાન્ય વ્યાપક અર્થમાં નહીં પરંતુ તેમના સહજ સમાન અર્થમાં સમજવાના હોય. નોર્સિક્ટુર અ સોસિયિસ ના આ નિયમનો અમલ કરતાં, એન્ટ્રીમાં આવેલ 'પરફ્યુમ્સ' શબ્દને 'કોસ્મેટિક્સ' અને 'ડિપિલેટરીઝ' સાથે સંકળીને સમજવાનો હતો.

(૪) સ્ટોનકાફ્ટ એન્ટરપ્રાઇઝિસ વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ, (૧૯૯૯) ૩ એસ.સી.સી. ૩૪૩ માં અહેવાલિત, ના મામલામાં, વેચાણવેરા અને આબકારી

સંબંધિત કાયદાઓની અનુસૂચિઓમાં કેટલીક વસ્તુઓને અલગથી સૂચિબદ્ધ કરવામાં આવે છે અને કેટલીક વસ્તુઓને એકત્રિત રીતે સમૂહબદ્ધ કરવામાં આવે છે. જ્યારે તેઓને એકત્રિત રીતે સમૂહબદ્ધ કરવામાં આવે છે, ત્યારે નોંધમાં આવેલ દરેક શબ્દ ત્યાં રહેલ અન્ય શબ્દોમાંથી અર્થછાયા ગ્રહણ કરે છે. અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે કલમ ૮૦-એચ.એચ.સી. માં આવેલ 'મિનરલ્સ' શબ્દનો અર્થ તે સાથે સંકળાયેલા 'ઓર્સ' શબ્દના પરિપ્રેક્ષ્યમાં વાંચવો જોઈએ અને તેમાંથી અર્થછાયા ગ્રહણ કરવી આવશ્યક છે; અર્થાત્, તેનો અર્થ ફક્ત એવા ખનિજો તરીકે લેવો જોઈએ જે ઓર્સમાંથી ઉપાડવામાં આવે છે અને અન્ય નહિ, અને આ રીતે ગ્રેનાઈટનો સમાવેશ બહાર રાખવામાં આવે છે.

(૫) કમિશનર ઓફ સેલ્સ ટેક્સ વિ. ગોરધનદાસ ટોક્કરસી, જે ૧૯૮૩ (૫૨) એસટીસી ૩૮૧, (બોમ્બે) માં અહેવાલિત છે, તેમાં એવો નિર્ધાર કરવામાં આવ્યો છે કે વ્યાખ્યા-નિર્માણનો એક સુપ્રસિદ્ધ નિયમ એ છે કે આવા પ્રવેશોમાં આવેલા શબ્દોનું અર્થઘટન તેમની સાથે તાત્કાલિક સંદર્ભમાં આવેલા શબ્દોને ધ્યાનમાં રાખીને કરવાનું રહે છે. જ્યારે બે કે વધુ એવા શબ્દો, જેઓ સમાન પ્રકારથી સમજાઈ શકે તેવા હોય, એકત્રિત કરીને વપરાય છે, ત્યારે તેમને સામાન્ય સમાન અર્થમાં સમજવા જોઈએ, સામાન્ય વ્યાપક અર્થમાં નહીં. નોસ્ટ્રિટુર અ સોસિયિસના આ નિયમનો અમલ કરતાં એન્ટ્રી ૧૯ માં આવેલો શબ્દ 'પરફ્યુમ્સ' નો અર્થ કોસ્મેટિક્સ અને વાળ દૂર કરવાની વસ્તુઓ સાથે સંબંધિત રીતે કરવો જોઈએ, પરંતુ કેટલાક ટોયલેટ આર્ટિકલ્સને બહાર રાખીને,

એવો અર્થ કરવો જોઈએ કે જે વસ્તુઓ વ્યક્તિગત શૃંગાર માટે સુગંધિરૂપે વાપરી શકાય.

૫૭. ઉપરોક્ત અધિકૃત ન્યાયનિર્ણયો ના આધાર પર શ્રી ત્રિવેદીએ રજૂ કર્યું છે કે 'રો-મટિરિયલ્સ', 'પ્રોસેસિંગ મટિરિયલ્સ' અને 'કન્ઝ્યુમેબલ સ્ટોર્સ' શબ્દો એક જ સમૂહના શબ્દો છે; એટલે કે તેઓ અધિનિયમ તથા તેના હેઠળ ઘડાયેલા નિયમોમાં એકબીજા સાથે સંબંધિત રીતે વપરાયા છે, અને એકબીજાથી સ્વતંત્ર રીતે નહીં. આ ત્રણેય શબ્દો એવા માલની ખરીદી દર્શાવે છે, જેનો અંતે અંતિમ ઉત્પાદનના નિર્માણમાં 'ઇનપુટ્સ' તરીકે ઉપયોગ થવાનો હોય છે. તેથી ઉપરોક્ત બધા શબ્દો સામાન્ય વ્યાપક શબ્દ 'ઇનપુટ' ના સમૂહમાં આવે છે. આ બાબતને આ અદાલતના મદુ સિલિકા પ્રા. લિ. વિ. ગુજરાત રાજ્ય, જે ૩૪(૧) જીએલઆર ૧૪૩ માં અહેવાલિત છે, તે કેસમાં કરવામાં આવેલ અવલોકનોને ધ્યાનમાં લેતાં સંપૂર્ણ રીતે સમર્થન મળે છે; જેમાં અધિનિયમની સમગ્ર યોજના અને ખાસ કરીને અધિનિયમની કલમ ૧૫બી પાછળનો તર્ક નીચેના શબ્દોમાં ચર્ચાયો છે, “અધિનિયમની કલમ ૧૫બી હેઠળ કરપાત્ર ઘટના ત્યારે પૂર્ણ બને છે જ્યારે કરપાત્ર માલ, એટલે કે, રો-મટિરિયલ્સ, કન્ઝ્યુમર સ્ટોર્સ વગેરે, રાજ્યમાં તેમને ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં ઇનપુટ્સ તરીકે વાપરવાની સ્પષ્ટ મંજિલ સાથે ખરીદવામાં આવે અને આવી વાસ્તવિક વપરાશથી તે મંજિલ સાકાર થાય તે ક્ષણે. ... તેથી એવું માનવું જ પડશે કે કલમ ૧૫બી મૂળભૂત રીતે અને સારરૂપે તે સંબંધિત માલની ખરીદી પર ખરીદીવેરો લાદે છે, જેનો અંતે ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં

ઈનપુટ્સ તરીકે ઉપયોગ થાય છે, અને ત્યારબાદ આવેલ શબ્દસમૂહ 'used then in manufacture' માત્ર કરપાત્ર માલના વર્ણન સાથે સંબંધિત છે અને અનુગામી ઘટનાનું પ્રતિનિધિત્વ કરે છે." આ અદાલતના આ નિર્ણયને સર્વોચ્ચ અદાલતે હોટેલ બાલાજી વિ. આંધ્ર પ્રદેશ રાજ્ય, જે ૧૯૯૩ સપ્લિ. (૪) એસસીસી ૫૩૬ માં અહેવાલિત છે, તે કેસમાં સમર્થન આપ્યું હતું. પટ. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે 'પ્રોસેસિંગ મટિરિયલ' અને 'કન્ઝ્યુમેબલ સ્ટોર' શબ્દોના અર્થ શબ્દકોશોમાં સહેલાઈથી ઉપલબ્ધ નથી, તેથી તેમના અર્થનું અર્થઘટન અધિનિયમની જોગવાઈઓ તેમજ તેના હેઠળ બહાર પાડવામાં આવેલી મુક્તિ-અધિસૂચનાજાહેરનામુંઓમાં વપરાયેલા તેમના સંલગ્ન શબ્દ, એટલે કે 'રો-મટિરિયલ' ના અર્થના પ્રકાશમાં કરવું જરૂરી છે. તેમણે વધુમાં રજૂ કર્યું કે અધિનિયમની જોગવાઈઓ તથા તેના હેઠળ બહાર પાડવામાં આવેલી અધિસૂચનાજાહેરનામુંઓમાં વપરાયેલા 'રો-મટિરિયલ્સ', 'પ્રોસેસિંગ મટિરિયલ્સ' અને 'કન્ઝ્યુમેબલ સ્ટોર્સ' શબ્દો, અરજદાર તરફથી દલીલ કરવામાં આવી છે તેમ, એકબીજાથી ભિન્ન અને સ્વતંત્ર નથી. તેઓ એકબીજાની વિરુદ્ધ ભિન્ન અર્થ ધરાવતા નથી, જેમ સ્ટેટ ઓફ બોમ્બે વિ. હોસ્પિટલ મઝદૂર સભા, જે એઆઈઆર ૧૯૬૦ એસસી ૬૧૩ માં અહેવાલિત છે, તે કેસમાં પરિસ્થિતિ હતી. તે કેસમાં વિચારણા માટે જે પ્રશ્ન ઉભો થયો હતો, તે એવો હતો કે ઇન્ડસ્ટ્રિયલ ડિસ્પ્યુટ્સ એક્ટ, ૧૯૪૭ ની કલમ ૨(જે) હેઠળ વ્યાખ્યાયિત 'ઇન્ડસ્ટ્રી' શબ્દની વ્યાખ્યાના અર્થઘટન માટે નોસ્થિટુર અ સોસિયિસનો સિદ્ધાંત લાગુ કરી

શકાય કે કેમ. તે કેસમાં 'ઇન્ડસ્ટ્રી' શબ્દની સમાવેશક વ્યાખ્યા હતી, જેમાં 'નિયોજક' ના દષ્ટિકોણથી તેમજ 'મજૂરો' ના દષ્ટિકોણથી અનેક મુદ્દાઓનો સમાવેશ થતો હતો, અને તેમાં વપરાયેલ દરેક શબ્દ એકબીજાથી સ્વતંત્ર હતો, અલગ અર્થ ધરાવતો હતો, અને એક જ સમૂહનો ભાગ નહોતો. શ્રી ત્રિવેદીએ આ અદાલતના વક્તવ્ય ગ્લાસ વર્ક્સ વિ. ગુજરાત રાજ્ય, જે ૧૯૮૮ એસટીસી ૭૪ માં અહેવાલિત છે, તે નિર્ણયનો પણ ઉલ્લેખ કર્યો, જેમાં એવો નિર્ધાર કરવામાં આવ્યો છે કે એન્ટ્રીમાં 'પ્રોસેસિંગ મટિરિયલ' શબ્દો 'રો-મટિરિયલ' સાથે વપરાયા છે. માત્ર તે જ સામગ્રી, જે અંતિમ ઉત્પાદનના નિર્માણની પ્રક્રિયામાં રો-મટિરિયલ સાથે વપરાય છે, તે જ કાયદેસર રીતે 'પ્રોસેસિંગ મટિરિયલ' શબ્દોના અર્થક્ષેત્રમાં આવી શકે. આ બે નિર્ણયો ના આધારે શ્રી ત્રિવેદીએ રજૂ કર્યું કે કોઈ વસ્તુ 'કન્ઝ્યુમેબલ સ્ટોર' અથવા 'પ્રોસેસિંગ મટિરિયલ' બનવા માટે, તેનું અંતિમ ઉત્પાદનના નિર્માણની પ્રક્રિયામાં 'રો-મટિરિયલ્સ' સાથે અનિવાર્ય રીતે વપરાશ થવો આવશ્યક છે.

૫૯. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે કોઈપણ કરવેરા અધિનિયમમાં, જ્યાં કોઈ શબ્દની કાયદાકીય વ્યાખ્યા કરવામાં આવી નથી અથવા ન્યાયિક અર્થઘટન થયેલું નથી, ત્યાં સામાન્ય બોલચાલમાં તે શબ્દનો અર્થ જાણી લેવા માટે શબ્દકોશોની મદદ લેવી નિઃસંદેહ અનુમત્યમાન્ય છે. અન્ય શબ્દોમાં કહીએ તો, વૈજ્ઞાનિક, હિસાબી કે તકનીકી અર્થોને બદલે લોકપ્રિય અર્થો પર આધાર રાખવો જોઈએ. તેનું કારણ એ છે કે શબ્દકોશોમાં શબ્દોની વિવિધ છટાઓમાં સમજ

અને સ્પષ્ટતા આપવામાં આવે છે, અને તેથી કરવેરા કાયદામાં વપરાયેલા શબ્દોના અર્થોના અધિકૃત પ્રતિપાદક તરીકે શબ્દકોશોને સ્વીકારવા યોગ્ય નથી. આ હેતુ માટે તેમણે મહાબીર સિંહ રામ બાબુ વિ. આસિસ્ટન્ટ સેલ્સ ટેક્સ ઓફિસર, જે ૧૩ એસટીસી ૨૪૮ માં અહેવાલિત છે, તથા સ્ટેટ ઓફ ઓરિસસા વિ. તિતાધર પેપર મિલ્સ કો. લિ., જે એઆઈઆર ૧૯૮૫ એસસી ૧૨૯૩ માં અહેવાલિત છે, તે નિર્ણયોમાં આધાર મૂક્યો. આ દૃષ્ટિકોણ મુજબ, રામ લાલ વિ. રાજ્ય ઓફ રાજસ્થાન, જે (૨૦૦૧) ૧ એસસીસી ૧૭૫ માં અહેવાલિત છે, તે કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના ચુકાદા પર સામાવાળા તરફથી મૂકાયેલો આધાર હાલના કેસના હકીકતો પર લાગુ પડતો નથી; ખાસ કરીને એ પરિસ્થિતિમાં કે તે કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે કરવેરા કાયદાનું નહીં પરંતુ પ્રિવેન્શન ઓફ ફૂડ એડલ્ટરેશન રૂલ્સ, ૧૯૫૫ નું અર્થઘટન કરતાં એન્સાયક્લોપીડિયા અમેરિકાના (ઇન્ટરનેશનલ એડિશન) નો ઉલ્લેખ કર્યો હતો. ૬૦. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે સ્પેશિયલ સિવિલ એપિલિકેશન નં. ૧૧૮૧૦ ઓફ ૨૦૦૬ માં એમ/એસ. અર્વિંદ મિલ્સ લિ. દ્વારા ૯.૪.૨૦૦૭ ના રોજ દાખલ કરાયેલા સોગંદનામા પર, 'કન્ઝ્યુમેબલ સ્ટોર્સ' અને 'સ્ટોર્સ' શબ્દોના અર્થ દર્શાવતાં દસ્તાવેજો/માહિતી નોંધ પર લાવવા માટે રાખવામાં આવેલો આધાર સંપૂર્ણપણે ભ્રામક છે; કારણ કે ઉક્ત સોગંદનામા સાથે જોડાયેલા દસ્તાવેજોમાંથી જેના પર આધાર મૂકવાનો પ્રયત્ન કરવામાં આવે છે તે ઉપરોક્ત શબ્દોના અર્થ વિવિધ હિસાબી પદ્ધતિઓના દૃષ્ટિકોણથી દર્શાવવામાં આવ્યા છે,

અને તેમને 'આવા માલથી પરિચિત સત્તાધિકારીઓ અને આવા માલ સાથે વ્યવહાર કરતી વ્યક્તિઓ જેમ સમજે છે તેમ' કહી ઓળખાવવામાં આવ્યા છે. જોકે, હાલના મામલે કાયદા મુજબ આવશ્યક એ છે કે આ શબ્દોને તે અર્થ આપવામાં આવે, જે અધિનિયમના વિષયવસ્તુ સાથે વ્યવહાર કરતા અને તે વિષય સાથે પરિચિત લોકો આપતા હોય. હકીકતમાં, આને સામાન્ય બોલચાલની કસોટી તરીકે ઓળખવામાં આવે છે તરીકે ઉલ્લેખિત છે, જેનો નિર્ધાર વિષયવસ્તુ સાથે વ્યવહાર કરતા લોકોની સમજના આધાર પર થવાનો રહે છે, અને કોસ્ટ એકાઉન્ટન્ટ્સ, ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ્સ, ચાટ ચાર્ટર સાથે વ્યવહાર કરતી વ્યક્તિઓ, રાજ્યસભા સચિવાલય વગેરે જેવી વિશિષ્ટ વ્યક્તિઓના સમૂહના આધારે નહીં.

૬૧. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે 'મેન્યુફેક્ચર' અને 'પ્રોસેસિંગ' શબ્દો વચ્ચે ભેદ છે. આ હેતુ માટે તેમણે સર્વોચ્ચ અદાલતના ડી.વાય. કમિશનર, સેલ્સ ટેક્સ (લો), બોર્ડ ઓફ રેવન્યુ વિ. પિઓ ફૂડ પેકર્સ, જે ૪૬ એસટીસી ૬૩ માં અહેવાલિત છે, તે નિર્ણયમાં આધાર મૂક્યો, જેમાં એવો નિર્ધાર કરવામાં આવ્યો છે કે, કોઈ માલ અન્યના નિર્માણમાં વપરાઈને વપરાશ પામ્યો છે કે નહીં તે નક્કી કરવા માટે અનેક માપદંડો છે. સામાન્ય રીતે પ્રચલિત કસોટી એ છે કે જે વસ્તુ ઉત્પન્ન થાય છે તેને વેપારમાં, અને જે લોકો તેનો વ્યવહાર કરે છે તેઓ દ્વારા, તેના નિર્માણમાં સામેલ માલથી તેની ઓળખ અલગ અને ભિન્ન ગણવામાં આવે છે કે નહીં. સામાન્ય રીતે, મેન્યુફેક્ચર એ એક અથવા વધુ પ્રક્રિયાઓનું

અંતિમ પરિણામ છે, જેમાંથી મૂળ માલને પસાર કરવામાં આવે છે. પ્રક્રિયાનો સ્વભાવ અને વ્યાપ એક કેસથી બીજા કેસમાં બદલાઈ શકે છે, અને ખરેખર પ્રક્રિયાના અનેક તબક્કાઓ હોઈ શકે છે તથા દરેક તબક્કે અલગ પ્રકારની પ્રક્રિયા પણ હોઈ શકે છે. દરેક પ્રક્રિયા બાદ મૂળ માલમાં ફેરફાર થાય છે. પરંતુ માત્ર ત્યારે જ, જ્યારે તે ફેરફાર અથવા ફેરફારોની શ્રેણી, તે માલને એવા બિંદુ સુધી લઈ જાય કે જ્યાં વ્યાપારી રીતે તેને હવે મૂળ માલ ગણાવી શકાય તેમ ન રહે અને તેના બદલે તેને નવી અને ભિન્ન વસ્તુ તરીકે ઓળખવામાં આવે, ત્યારે જ એવું કહી શકાય કે મેન્યુફેક્ચર થયું છે. જ્યાં મૂળ માલ અને પ્રક્રિયા કરાયેલા પદાર્થની ઓળખમાં મૂળભૂત ભિન્નતા હોય છે, ત્યાં એવું કહેવું શક્ય નથી કે એક માલનો બીજા માલના ઉત્પાદન માટે ઉપભોગ કરવામાં આવ્યો છે. જોકે તેમાં અમુક અંશે પ્રક્રિયા કરવામાં આવી હોય, તો પણ તેને તેની મૂળ ઓળખ યથાવત્ રાખતો ગણવો જોઈએ. આ અવલોકનો એક તરફ 'ઉત્પાદન' શબ્દ અને બીજી તરફ 'પ્રક્રિયા' શબ્દ વચ્ચેનો ભેદ સ્પષ્ટ રીતે સમજાવે છે. ૬૨. શ્રી ત્રિવેદી વધુમાં અધિનિયમની કલમ ૨(૧૬) માં વ્યાખ્યાયિત 'ઉત્પાદન' શબ્દની વ્યાખ્યા તરફ પણ સંદર્ભ આપે છે, જે નીચે મુજબ છે :-

૨(૧૬) ' ઉત્પાદન ' એના બધા વ્યાકરણરૂપ ફેરફારો અને સગા અર્થવાળા પ્રયોગો સહિત, તેનો અર્થ કોઈપણ માલનું ઉત્પાદન કરવું, બનાવવું, બહાર કાઢવું, એકત્રિત કરવું, બદલાવ કરવો, અલંકારિત કરવું, પૂર્ણ કરવું અથવા અન્ય રીતે પ્રક્રિયા કરવી, ઉપચાર કરવો અથવા સ્વીકારવું એવો થાય છે; પરંતુ

તેમાં એવી ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિઓ અથવા ઉત્પાદન પ્રક્રિયાઓનો સમાવેશ થતો નથી, જે વિહિત કરવામાં આવી શકે.

૬૩. આ વ્યાખ્યામાં, 'પ્રક્રિયા' શબ્દનો ઉપયોગ 'માલ' એટલે કે કાચા માલના સંદર્ભમાં કરવામાં આવ્યો છે; તેનો અર્થ એવો થાય છે કે જ્યારે કાચા માલના સંદર્ભમાં કોઈ પ્રક્રિયા એવી રીતે અમલમાં મૂકવામાં આવે કે જેના પરિણામે સંપૂર્ણપણે નવો માલ, અલગ નામ, લક્ષણ અને ઉપયોગ ધરાવતો પદાર્થ પ્રાપ્ત થાય, ત્યારે તે સ્થિતિમાં તે 'ઉત્પાદન' ગણાશે. ઉક્ત ઉદ્દોષિત અભિવ્યક્તિને કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમ ૮(૩) સાથે નિયમ-૧૩ વાંચતાં તેમાં વપરાયેલ 'માલના ઉત્પાદન અથવા પ્રક્રિયામાં' શબ્દો સાથે સમકક્ષ ગણી શકાતી નથી, જેમાં ઉદ્દેખિત 'માલ'નો અર્થ અંતિમ કરલાયક માલ એવો થાય છે.

૬૪. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે કેન્દ્રીય કાયદામાં વપરાયેલા 'માલના ઉત્પાદન અને પ્રક્રિયામાં' શબ્દોને, રાજ્ય અધિનિયમમાં વપરાયેલા 'માલના ઉત્પાદન માં' શબ્દોની સરખામણીએ વધુ વ્યાપક અર્થ છે. જે.કે. કોટન સ્પિનિંગ એન્ડ વીવિંગ મિલ્સ કો. લિ.ના કેસમાં, (ઉપરોક્ત), રહેલી હકીકતો અને પરિસ્થિતિઓ હાલના કેસમાં આવેલી હકીકતો અને પરિસ્થિતિઓથી ભિન્ન હોવાથી, તે નિર્ણયનો અહીં આશ્રય લઈ શકાય નહિ, ખાસ કરીને ત્યારબાદ કોર્ટલ કેમિકલ્સ લિ.ના કેસમાં, (ઉપરોક્ત), સર્વોચ્ચ અદાલતે આપેલ અનુવર્તી ચુકાદા પછી તો વધુ નહીં. જે.કે. કોટન સ્પિનિંગ એન્ડ વીવિંગ મિલ્સ કો. લિ.ના કેસમાં, (ઉપરોક્ત), સર્વોચ્ચ અદાલત કેન્દ્રીય વેચાણ કર

અધિનિયમ, ૧૯૫૬ ની કલમ ૮(૩) સાથે કેન્દ્રીય વેચાણ કર (રેગ્યુલેશન એન્ડ ટર્નઓવર) નિયમો, ૧૯૫૭ ના નિયમ-૧૩ના વાંચન સંબંધિત પ્રશ્ન સાથે સંકળાયેલી હતી. ઉક્ત કલમ ૮(૩)(બી) વેચાણ કર અધિકારીને સત્તા આપે છે કે તે કેન્દ્રીય સરકાર દ્વારા બનાવાયેલા કોઈપણ નિયમોને આધીન રહીને, અધિનિયમની કલમ ૮(૧) હેઠળ નિર્ધારિત રાહતી દરના કરનો લાભ ઉપલબ્ધ થાય તે હેતુસર, વેપારી દ્વારા વેચાણ માટેના માલના 'ઉત્પાદન અથવા પ્રક્રિયામાં' અથવા ખનનમાં અથવા વિજળી કે શક્તિના અન્ય કોઈ સ્વરૂપના ઉત્પાદન અથવા વિતરણમાં ઉપયોગ માટે નિર્ધારિત માલને પ્રમાણપત્રમાં દર્શાવે; જ્યારે ઉક્ત નિયમોના નિયમ-૧૩માં કાચો માલ, પ્રક્રિયા માટેની સામગ્રી, ચંત્રો, પ્લાન્ટ, ઉપકરણો, સાધનો, સ્ટોર્સ, અધિક ભાગો, સહાયક વસ્તુઓ, ઇંધણ અથવા સ્નેહકો જેવા વિવિધ માલ અંગે જોગવાઈ છે, જે 'માલના ઉત્પાદન અથવા પ્રક્રિયામાં' એટલે કે અંતિમ કરલાયક માલના ઉત્પાદન અથવા પ્રક્રિયામાં ઉપયોગમાં લેવાના હોય છે. કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમ ૮(૩)(બી) તથા નિયમ-૧૩ના ઉપરોક્ત પ્રાવધાનોના આધારે જ, તે કેસમાં અપીલકર્તાએ વેચાણ કર અધિકારીને વિનંતી કરી હતી કે તે પ્રમાણપત્રમાં 'ડ્રોઇંગ સામગ્રી, ફોટોગ્રાફિક સામગ્રી અને ઇલેક્ટ્રિકલ્સ' સહિત વિવિધ માલનો સમાવેશ કરે, જેનો તે કપડા, સૂત, ટાઇલ્સ, પેઇન્ટ્સ વગેરે જેવા તેના તૈયાર ઉત્પાદનોના 'ઉત્પાદન અથવા પ્રક્રિયા'માં ઉપયોગ કરવાનો હતો. ઉક્ત કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે કલમ ૮(૩)(બી) સાથે નિયમ ૧૩ની ઉપરોક્ત ઉદ્દોષિત

આવૃત્તિનું વિસ્તૃત અર્થઘટન કર્યું હતું અને નોંધ્યું હતું કે 'જો ડિઝાઇનિંગની પ્રક્રિયા કપડાના ઉત્પાદન સાથે એટલી ઘનિષ્ઠ રીતે જોડાયેલી હોય, તો ઉપરોક્ત અધિનિયમની કલમ ૮(૩)(બી) સાથે વાંચવામાં આવેલ નિયમ ૧૩ના અર્થમાં, ડિઝાઇનિંગની ઉક્ત પ્રક્રિયાને ઉત્પાદન પ્રક્રિયાનો ભાગ ન ગણવા માટે કોઈ કારણ રહેતું નથી.' કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમ અને નિયમોની જોગવાઈઓની ઉપરોક્ત પૃષ્ઠભૂમિમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે અવલોકન કર્યું હતું કે જો કોઈ વિશિષ્ટ પ્રક્રિયા માલના અંતિમ ઉત્પાદન સાથે એટલી અખંડિત રીતે જોડાયેલી હોય કે તે પ્રક્રિયા વિના માલનું ઉત્પાદન અશક્ય બને અથવા વાણિજ્યિક રીતે અનુકૂળ ન રહે, તો તે પ્રક્રિયામાં આવશ્યક માલ 'માલના ઉત્પાદન માં' આવેલી અભિવ્યક્તિના વ્યાપમાં આવશે. કપ. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે ઉપરોક્ત ચુકાદાનું સંપૂર્ણપણે અનુસરણ કમર્શિયલ ટેક્સ ઓફિસર વિ. રાજસ્થાન ઇલેક્ટ્રિસિટી બોર્ડ, અહેવાલિત માં, થયેલું હતું

માલના ઉત્પાદન અથવા પ્રક્રિયા માટે ઉપયોગમાં લેવા હેતુ ધરાવતા માલ' શબ્દોના વિશાળ અર્થઘટન અંગે ૧૦૪ એસ.ટી.સી. ૮૯. આ કેસમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમની કલમ ૮(૩) હેઠળ સત્તાધિકારીએ વિજળીના વ્યવસાયમાં સંકળાયેલા રાજ્ય વિદ્યુત મંડળ માટે રાહતી કરદર આકર્ષતા માલ, જેમ કે સાધનો, પ્લાન્ટો જેમાં વાહનોનો સમાવેશ થાય છે, તેમજ અન્ય પરિવહનયોગ્ય માલ જેમાં તેમના સ્પેર પાર્ટ્સ, ટ્યુબ્સ અને ટાયર્સનો સમાવેશ થાય છે, યોગ્ય રીતે નિર્દિષ્ટ કર્યા હતા. કક. શ્રી ત્રિવેદીએ

વધુમાં રજૂ કર્યું કે આવી જ સ્થિતિ કમિશનર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ વિ. રાજસ્થાન સ્ટેટ કેમિકલ્સ વર્ક્સ, (૧૯૯૧) ૪ એસ.સી.સી. ૪૭૩ માં અહેવાલિત કેસમાં પણ હતી, જેમાં સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ અધિનિયમ હેઠળ બહાર પાડવામાં આવેલી મુક્તિ સંબંધિત જાહેરનામાની વ્યાખ્યા કરતી વખતે એક્સાઈઝ અધિનિયમ હેઠળના 'ઉત્પાદન' શબ્દની વિશાળ વ્યાખ્યાને ધ્યાનમાં રાખવામાં આવી હતી, જેમાં ઉત્પાદિત પદાર્થની પૂર્ણતા માટે અનુસંગિક અથવા સહાયક કોઈપણ પ્રક્રિયાનો સમાવેશ થાય છે. તેથી, તેમણે રજૂ કર્યું છે કે આ બંને નિર્ણયો પૈકી કોઈપણ હાલના કેસના હકીકતો અને પરિસ્થિતિઓ પર લાગુ પાડી શકાય તેમ નથી. તેમણે રજૂ કર્યું છે કે અરજદારો દ્વારા આધારિત ચોગુલે એન્ડ કો. ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતનો ચુકાદો, (૧૯૮૧) ૧ એસ.સી.સી. ૬૫૩ માં અહેવાલિત, તેના વિપરીત, સામાવાળાઓના ઉપરોક્ત અભિપ્રાયને સમર્થન આપે છે. ઉક્ત કેસમાં પ્રશ્ન એવો હતો કે વિવિધ પ્રકારની ધાતુધરોનું મિશ્રણ કરવાની પ્રવૃત્તિ સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ કાયદાની કલમ ૮(૩)(બી) ને નિયમ-૧૩ સાથે વાંચતા તેના અર્થમાં 'પ્રક્રિયા' ગણાશે કે નહીં અને તે સંદર્ભમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે નિરીક્ષણ કર્યું હતું કે પ્રક્રિયાના પરિણામે માલમાં ભૌતિક અથવા રાસાયણિક રીતે કોઈક ફેરફાર થાય છે, ભલે તે સંપૂર્ણપણે નવા માલના ઉત્પાદનના સ્વરૂપનો ન હોય, તો પણ આવી ક્રિયા 'પ્રક્રિયા' ગણાશે. નોંધપાત્ર રીતે, 'પ્રક્રિયા' શબ્દ ગુજરાત સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમ, ૧૯૫૯ તથા તે હેઠળ બનાવવામાં આવેલા નિયમોની જોગવાઈઓમાં સ્પષ્ટપણે ગેરહાજર છે. ૬૭.

તેવી જ રીતે, અરજદારો દ્વારા આધારિત કમિશનર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઇઝ વિ. રાજસ્થાન સ્ટેટ કેમિકલ વર્ક્સ, (૧૯૯૧) ૪ એસ.સી.સી. ૪૭૩ માં અહેવાલિત કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતનો ચુકાદો, હાલના કેસના હકીકતો પર લાગુ પડશે નહીં, કારણ કે ઉક્ત કેસ સેન્ટ્રલ એક્સાઇઝ અધિનિયમની કલમ ૨(એફ) હેઠળ નિર્ધારિત 'ઉત્પાદન' શબ્દની વિશિષ્ટ વ્યાખ્યા સાથે સંબંધિત હતો, જેમાં ઉત્પાદિત પદાર્થની પૂર્ણતા માટે અનુસંગિક અથવા સહાયક કોઈપણ પ્રક્રિયાનો સમાવેશ થાય છે અને તે સંદર્ભમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે કાચા માલને પ્રતિક્રિયા પાત્રમાં સ્થાનાંતરિત કરવાની પ્રક્રિયામાં બ્રાઇન પંપ કરવું અને મીઠાના પેનો ભરવા જેવી પ્રાથમિક ક્રિયાઓ સામેલ છે, જે ઉત્પાદન પ્રક્રિયાનો અખંડ ભાગ બને છે. એ સુવિદિત છે કે સામાન્ય વ્યવહારમાં જે પ્રક્રિયા અન્યથા ઉત્પાદન પ્રક્રિયા ગણાતી ન હોય, તેવી કોઈપણ પ્રક્રિયાને કાનૂનમંડળ કલ્પિત રીતે ઉત્પાદન પ્રક્રિયા માન્ય ઠરાવી શકે છે. સંદર્ભિત અધિનિયમ હેઠળ એવી સ્થિતિ નથી. ૬૮. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે અરજદારો દ્વારા આધારિત વિશ્વનાથ ઝુંઝુનવાલા વિ. સ્ટેટ ઓફ ચુ.પી., (૨૦૦૪) ૪ એસ.સી.સી. ૪૩૭ માં અહેવાલિત કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતનો ચુકાદો હાલના મામલે લાગુ પડશે નહીં, કારણ કે ઉક્ત કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલત ચુ.પી. સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમ, ૧૯૪૮ ની કલમ ૨(એએ) હેઠળ નિર્ધારિત 'વ્યવસાય' શબ્દની વ્યાખ્યા સાથે સંકળાયેલી હતી, જેમાં માલની ખરીદી કે વેચાણના વ્યવસાયના સંદર્ભમાં 'સામગ્રીની પ્રક્રિયા' સહિતના વિવિધ પાસાઓનો 'વ્યવસાય' શબ્દની

વ્યાખ્યામાં સમાવેશ કરવામાં આવ્યો હતો. એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે કંપનીએ શુદ્ધ કરેલા તેલના ઉત્પાદન માટે ઇંધણ તરીકે વપરેલો કોલસો 'પ્રક્રિયા સામગ્રી' ગણાશે. વિભાગનો વાદ એવો હતો કે કંપનીએ તેના દ્વારા આયાત કરાયેલ કોલસાનો ઉપયોગ માત્ર તેના પોતાના વ્યવસાય સાથે સંબંધિત રીતે જ કરવો જોઈએ અને કારણ કે તેનો ઉપયોગ અન્ય પક્ષકારોના જોબવર્કમાં પણ કરવામાં આવ્યો હતો, તે માલની ખરીદી કે વેચાણમાં આવતું નથી અને તેથી ફોર્મ નં. ૩૧ જારી કરી શકાય નહીં. એવી વિશિષ્ટ જોગવાઈના પ્રકાશમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે ઉક્ત વાદ નકારી કાઢ્યો હતો. જોકે, હાલના મામલે લાગુ પડતી કાનૂની જોગવાઈઓ સંપૂર્ણપણે ભિન્ન છે. ૬૯. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે કમર્શિયલ ટેક્સેશન ઓફિસર વિ. રાજસ્થાન ટેક્સ કેમ લિ. ના કેસમાં, (૨૦૦૭) ૫ વી.એસ.ટી. ૫૨૯ માં અહેવાલિત, સર્વોચ્ચ અદાલત રાજસ્થાન સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમ, ૧૯૯૪ ની કલમ ૧૦(૧) સાથે સંકળાયેલી હતી, જેમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે કંપનીએ વીજઉત્પાદન દ્વારા ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં ઇંધણ તરીકે ઉપયોગ કરવા માટે ખરીદેલ ડીઝલ, ઉક્ત અધિનિયમની કલમ ૨(૩૪) હેઠળ 'કાચો માલ' ગણાશે, કારણ કે ઉક્ત કલમમાં ખાસ કરીને ઉત્પાદનના હેતુ માટે આવશ્યક ઇંધણનો કાચા માલ તરીકે સમાવેશ કરવામાં આવ્યો છે અને 'સમાવેશ થાય છે' શબ્દને વિશાળ અર્થ છે. સ્વીકાર્ય રીતે, હાલના મામલે આવી સ્થિતિ નથી અને તેથી આ ચુકાદો લાગુ પડતો નથી.

૭૦. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે મહારાષ્ટ્ર રાજ્ય વિ. મહાલક્ષ્મી સ્ટોર્સ, જે ૨૦૦૩(૧૫૨) ઈ.એલ.ટી. ૩૦ માં અહેવાલિત છે, તેમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે બોમ્બે સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમની કલમ ૨(૧૭) માં વ્યાખ્યાયિત 'ઉત્પાદન' શબ્દનો વિચાર કર્યો હતો, જેનો વ્યાપ વિશાળ હતો અને જેમાં વિવિધ પ્રક્રિયા સંબંધિત પ્રવૃત્તિઓનો સમાવેશ થતો હતો, અલબત્ત તે ઉત્પાદનપ્રકૃતિની પ્રવૃત્તિઓ હોવી જરૂરી હતી, માત્ર પ્રક્રિયા સંબંધિત પ્રવૃત્તિઓ નહીં. ઉક્ત ચુકાદો હાલના કેસના હકીકતો પર લાગુ પડી શકતો નથી, કારણ કે ઉલ્લેખિત અધિનિયમની કલમ ૧૫બીમાં અથવા નિયમોના નિયમ-૪૨માં 'પ્રક્રિયા' શબ્દ આવેલો નથી.

૭૧. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે પ્રતાપ સ્ટીલ રોલિંગ મિલ્સ લિ., વિ. પંજાબ રાજ્ય, જે (૨૦૦૭) ૯ વી.એસ.ટી. ૬૨૯ (પી એન્ડ એચ) માં અહેવાલિત છે, તે કેસમાં પંજાબ અને હરિયાણા વડી અદાલત પંજાબ જનરલ સેલ્સ ટેક્સ નિયમો, ૧૯૪૯ ના નિયમ ૨૯(૨) સાથે વ્યવહાર કરી રહી હતી, જે હાલના કેસના અધિનિયમની જોગવાઈઓની સરખામણીએ ભિન્ન શબ્દોમાં રચાયેલ છે અને તે સંદર્ભમાં વડી અદાલતે હાઈકોર્ટે ઠરાવ્યું હતું કે કંપની દ્વારા ખરીદવામાં આવેલ અને તેની ઉત્પાદન પ્રક્રિયાને સહાયરૂપ થવા માટે ઉપયોગમાં લેવાયેલ ફર્નેસ ઓઈલ, તેના ખરીદી મૂલ્યની કરપાત્ર વળતરમાંથી કપાતના લાભ માટે સંપૂર્ણપણે પાત્ર બની શકે છે, કારણ કે ઉક્ત ફર્નેસ ઓઈલ લોખંડ

ા રોલ ઉત્પાદનોના ઉત્પાદન દરમ્યાન 'ઉપયોગમાં લેવાતું' અથવા 'વપરાઈ જતું' હતું.

૭૨. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે રિલાયન્સ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ લિ., વિ. આસિસ્ટન્ટ કમિશનર ઑફ સેલ્સ ટેક્સ, જે (૨૦૦૮) ૧૫ વી.એસ.ટી. ૨૨૮ માં અહેવાલિત છે, તે મામલામાં ઓરિસ્સા વડી અદાલતેહાઇકોર્ટે, ઓરિસ્સા વેલ્યુ એડેડ ટેક્સ અધિનિયમ, ૨૦૦૪ ની કલમ ૨(૨૫) હેઠળ નિર્ધારિત 'ઇનપુટ' શબ્દની વ્યાખ્યા પર વિચાર કરતી વખતે એવું ઠરાવ્યું હતું કે એકિલિક ફાઇબરના તૈયાર માલમાં કાચા માલને રૂપાંતરિત કરવા માટે અન્ય પ્લાન્ટોના અવિરત સંચાલન માટે બોઇલરમાં ઉપયોગ કરવા કંપનીએ ખરીદેલ ફર્નેસ ઑઇલ, ઉક્ત તૈયાર માલની પ્રક્રિયા/ઉત્પાદનમાં સીધો ઉપયોગ થતી વપરાશયોગ્ય વસ્તુ હતી અને તેથી કંપની ઇનપુટ ક્રેડિટનો લાભ લેવા હકદાર હતી. ઉક્ત મામલામાં 'ઇનપુટ' શબ્દની વ્યાખ્યા જે.કે. કોટન સ્પિનિંગ એન્ડ વીવિંગ મિલ્સ લિ., (ઉપરોક્ત) ના મામલાની જોગવાઈઓ જેવી અત્યંત વ્યાપક છે અને તેથી, હાલના મામલામાં સંકળાયેલા હકીકતો અને કાનૂની જોગવાઈઓ સાથે તેની સરખામણી કરી શકાતી નથી.

૭૩. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે તેવી જ રીતે, અલ્હાબાદ વડી અદાલતેહાઇકોર્ટે રમા પેપર મિલ્સ લિ., વિ. ઉત્તર પ્રદેશ રાજ્યના કેસમાં આપેલો ચુકાદો, જે ૧૩૨ એસટીસી ૮ માં અહેવાલિત છે, હાલના મુદ્દા પર લાગુ પડતો

કે ઉક્ત કેસમાં હાઈકોર્ટે યુ. પી. ટ્રેડ ટેક્સ અધિનિયમની કલમ ૪-બી(૨) નો વિચાર કર્યો હતો, જે સ્વરૂપે પ્રશ્નાધીન રાજ્ય અધિનિયમની જોગવાઈઓની સરખામણીએ ઘણું વિશાળ છે, કારણ કે યુ. પી. ટ્રેડ ટેક્સ અધિનિયમની કલમ ૪-બી(૨) માં કાચા માલ, પ્રક્રિયાત્મક સામગ્રી, ઉપભોજ્ય ભંડાર વગેરેની સમકક્ષ ઇંધણ અને સ્નેહકોનો પણ સમાવેશ થાય છે અને તે આધાર પર એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે અપીલકર્તાઓએ વિજળી ઉત્પન્ન કરવા માટે ડીઝલ જનરેટિંગ સેટમાં તેનો ઉપયોગ કરવા ખરીદેલ ડીઝલ તેલ માટે લાભ આપવો જોઈએ.

૭૪. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે કેરળા વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ, કેરળા વિ. તારા એજન્સીઝ, જે જે.ટી. ૨૦૦૭(૯) એસ.સી. માં અહેવાલિત છે, તે મામલામાં સર્વોચ્ચ અદાલતે આપેલો ચુકાદો હાલના કેસમાં લાગુ પડતો નથી, કારણ કે તે ઇન્કમ ટેક્સ અધિનિયમની કલમ ૩૫બીની જોગવાઈઓ સાથે સંકળાયેલો હતો. તેમ છતાં, વાસ્તવમાં ઉક્ત ચુકાદો સામાવાળાઓના દૃષ્ટિકોણને સમર્થન આપે છે, કારણ કે તેમાં એમ ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે ઇન્કમ ટેક્સ અધિનિયમની કલમ ૩૫બી(૧એ) માં 'પ્રોસેસિંગ' શબ્દનો સમાવેશ કરવામાં આવ્યો નથી, તેથી નિકાસ કરવામાં આવતા માલ અંગે સામાવાળા ભારિત કપાત મેળવવા હકદાર નથી, કારણ કે તે માલનું ઉત્પાદન અથવા નિર્માણ આસેસી દ્વારા થયું હોવાનું કહી શકાય તેમ નથી, પરંતુ તે માત્ર પ્રોસેસિંગ પ્રવૃત્તિઓનું પરિણામ હતું.

૭૫. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં અરજદારો દ્વારા આધારરૂપ રાખવામાં આવેલા આ અદાલતના ચુકાદાઓની ભિન્ન ઓળખપાત્ર વિશેષતાઓ દર્શાવી. વાસુકી કાર્બોરિંડમ વર્ક્સના કેસમાં, જે ૪૩ એસ.ટી.સી. ૨૯૪માં અહેવાલિત છે, કરદાતા કોકરીના ઉત્પાદનના વ્યવસાયમાં સંકળાયેલો હતો, જેને કાથી (દોરી) વડે બાંધવામાં આવતી હતી. ઉક્ત કેસની હકીકતો સાથે સંબંધિત પ્રશ્નનો વિચાર કરતાં, આ અદાલતે કાથીને સંબંધિત માલના વેચાણયોગ્ય પ્રસાર માટે વપરાતા ઉપભોજ્ય ભંડારનો એક ભાગ ગણાવ્યો હતો. તેમણે વધુમાં રજૂ કર્યું છે કે ઉક્ત કેસમાં અદાલતને નોંસીતુર અ સોશીઈસના સિદ્ધાંતનો અમલ કરવાનો અવસર આવ્યો નહોતો, કારણ કે અદાલતે તેમાં અવલોકન કર્યું હતું કે ઉપભોજ્ય ભંડાર અનિવાર્ય રીતે કાચા માલ અથવા પ્રક્રિયા સામગ્રીના સ્વભાવમાં આવવા જોઈએ અથવા ઓછા વધુ પ્રમાણમાં તે જ સમકક્ષ સ્તરે ઊભાં રહેવા જોઈએ એવું કહેવું તો દૂર, સફળતાપૂર્વક દલીલ કરવું પણ શક્ય નથી. અદાલતે વધુમાં એવું પણ ઠરાવ્યું હતું કે ઉપભોજ્ય ભંડારને અત્યંત મર્યાદિત અર્થ આપવો જોઈએ, કારણ કે કલમ ૧૩(૧)(બી) માં તેનો ઉપયોગ ‘કાચા અથવા પ્રક્રિયા સામગ્રી’ શબ્દો સાથે કરવામાં આવ્યો છે. આ અવલોકનો સ્પષ્ટપણે સૂચવે છે કે વાસુકીના કેસમાં આ અદાલતે આપેલો ભાર ‘કાચો માલ’, ‘પ્રક્રિયા સામગ્રી’ અથવા ‘ઉપભોજ્ય ભંડાર’ શબ્દોને મર્યાદિત અર્થ આપવાનો નહોતો, કારણ કે એક જ વસ્તુને અનિવાર્ય રીતે અન્યની પ્રકૃતિ ધારણ કરવાની અથવા ઓછા વધુ પ્રમાણમાં સમાન પાચે ઊભી રહેવાની જરૂર નથી. આમ ઠરાવતાં, આ અદાલતે

વાસુકીના ઉક્ત કેસમાં ક્યારેય એવો નિર્ણય આપ્યો નહોતો કે અધિનિયમ હેઠળ વપરાયેલા આ ત્રણ શબ્દોના અર્થના નિર્ધારણ માટે નોંસીતુર અ સોશીઈસના સિદ્ધાંતને સેવામાં લઈ શકાય નહીં.

૭૬. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે કે. રસિકલાલ એન્ડ કો. નો અહેવાલ ૮૬ એસટીસી ૨૩૮ માં આવેલ કેસમાં, આ અદાલત તેલ એન્જિનોના ઉત્પાદન દરમિયાન ઉપયોગમાં લેવાતા કેટલાક લેખોને આકાર આપવા માટે વપરાતી 'ઘણા અને હેમર' વસ્તુ અંગે વિચારણા કરી રહી હતી. ઉપરોક્ત કેસમાં આકારણીગ્રસ્તનો દાવો એવો હતો કે ઘણા અને હેમર સાધનો છે અને તેઓ અંતિમ ઉત્પાદનોનો ભાગ બનતા નથી અને તેથી તેમને ઉપભોજ્ય માલ તરીકે ગણવા જોઈએ. ઉપરોક્ત દલીલ નકારી કાઢતાં, આ અદાલતે અવલોકન કર્યું હતું કે, “ન તો 'ઘણા' અને ન તો 'હેમર' નો ઉપયોગ તેલ એન્જિનના ઉત્પાદનની પ્રક્રિયામાં થતો હતો ... 'ઘણા' અને 'હેમર' નો ઉપયોગ કેટલાક એવા લેખોને આકાર આપવા માટે થતો હતો, જેનો ઉપયોગ તેલ એન્જિનમાં થઈ શકે. કોઈપણ પ્રકારની તર્કપ્રક્રિયા દ્વારા એવું કહી શકાય નહીં કે 'ઘણા' અને 'હેમર' કોઈપણ તબક્કે કરપાત્ર માલનો અભિન્ન ભાગ બની જાય છે જેથી કરપાત્ર માલ બજારમાં વેચાણયોગ્ય બને.

૭૭. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે તે જ રીતે સૌરાષ્ટ્ર કેલ્સાઈન બોક્સાઈટના કેસમાં, જે ૯૧ એસ.ટી.સી. ૪૩૫ માં અહેવાલિત છે, આ અદાલત કેલ્સાઈન

બોક્સાઈટની પ્રક્રિયામાં આવશ્યક ઊષ્મા ઉત્પન્ન કરવા માટે ઉપયોગમાં લેવાતા 'ફર્નેસ ઓઈલ' અંગે વિચારણા કરી રહી હતી. ફર્નેસ ઓઈલમાં રહેલ સલ્ફર અને કાર્બન અંતિમ ઉત્પાદન કેલ્સાઈન બોક્સાઈટમાં હોવાનું નિર્વિવાદપણે જણાયું હતું. આ પરિપ્રેક્ષ્યમાં આ અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે ફર્નેસ ઓઈલ પ્રક્રિયાત્મક સામગ્રી છે.

૭૮. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે કમિશનર ઓફ સેલ્સ ટેક્સ વિ. વાડીલાલ ડેરી ફોક્સ ફૂડ મામલે, આ અદાલત સમક્ષ એવો પ્રશ્ન ઉદ્ભવ્યો હતો કે નિયમ-જર હેઠળ સેટ ઓફના લાભની ઉપલબ્ધતા માટે, આકારણીધારકે તેના વિધિવત્ ઉત્પાદિત આઈસક્રીમને ઉત્પાદન કેન્દ્રથી વેચાણ કેન્દ્ર સુધી પરિવહન દરમિયાન જાળવી રાખવા માટે ઉપયોગમાં લેવાતી ડ્રાય આઈસને 'ઉપભોજ્ય ભંડાર' ગણાવી શકાય કે કેમ. આ અદાલતે વાસુકી કાર્બોરેન્ડમ (ઉપરોક્ત)ના કેસમાં ઉપર ઉલ્લેખિત ચુકાદા પર આધાર રાખીને, સેલ્સ ટેક્સ રેફરન્સ નં. ૭ ઓફ ૧૯૯૪માં તા. ૧૭.૧૨.૨૦૦૪ના પોતાના ચુકાદા દ્વારા, અન્ય બાબતો સાથે એવી નોંધ કરીને ઉપરોક્ત પ્રશ્નનો હકારાત્મક જવાબ આપ્યો હતો કે આઈસક્રીમ તેની સ્વભાવસિદ્ધ પ્રકૃતિ મુજબ કન્ટેનરોમાં રાખવું અને જાળવી રાખવું જરૂરી છે જેથી ઉત્પાદન કેન્દ્રથી વેચાણ કેન્દ્ર સુધીના પરિવહન દરમિયાન આઈસક્રીમ, આઈસક્રીમ તરીકેનું પોતાનું લક્ષણ જાળવી રાખે અને જે સ્વરૂપમાં તેનું ઉત્પાદન કરવામાં આવ્યું છે તે સ્વરૂપ ગુમાવતું ન થાય.

૭૯. તેથી, શ્રી ત્રિવેદીએ રજૂ કર્યું કે આ અદાલતના આ ચારેય ચુકાદાઓ તે તે કેસોમાં આવેલી વિશિષ્ટ હકીકતો અને પરિસ્થિતિઓના આધારે આપવામાં આવ્યા છે. અરજદારોને પોતાના પક્ષમાં ઉક્ત ચુકાદાઓ પર આધાર રાખીને એવી દલીલ કરવાની પરવાનગી અપાય નહીં કે ઇંધણ એટલે કે ફર્નેસ ઓઈલ/એલ.ડી.ઓ./નેચરલ ગેસ/નાફ્થાનો ઉપયોગ વીજળી/વરાળ ઉત્પન્ન કરવામાં થાય છે, જે અનુસરે વાસ્તવિક ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં સહાયક તરીકે વપરાય છે, તેથી તે અંતિમ માલના ઉત્પાદન માટે વપરાતી 'પ્રક્રિયાત્મક સામગ્રી' અને/અથવા 'ઉપભોજ્ય ભંડાર' ગણાય. જો ઉપરોક્ત તમામ કેસોના નિર્ણયનો મૂળ સિદ્ધાંત અત્યંત કાળજીપૂર્વક તપાસવામાં આવે, તો પણ, અગાઉ ચર્ચા મુજબ, તે હકીકતમાં સામાવાળાઓના કેસને જ સમર્થન આપે છે.

૮૦. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે ચારેય કેસોના રેશિયો ડિસિડેનડીમાંથી જે એકમાત્ર સિદ્ધાંત બહાર કાઢી શકાય તે એ છે કે, કોઈ સામગ્રીનો ઉપયોગ થઈ જવાથી, તે બળી જવાથી, બગડી જવાથી અથવા અંતિમ ઉત્પાદિત ઉત્પાદનમાં ઓળખી શકાય તેવા કે ઓળખી ન શકાય તેવા સ્વરૂપે રહી જવાથી, જો તે સામગ્રી અંતિમ કર્પાત્ર માલનો અભિન્ન ભાગ બની ન જાય, તો તેને અંતિમ કર્પાત્ર માલના ઉત્પાદન માટે 'કાચો માલ' અથવા 'પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી' અથવા 'ઉપભોજ્ય ભંડાર' ગણાવી શકાય નહીં.

૮૧. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું હતું કે વલ્લભ ગ્લાસ પી. લિ. વિ. ગુજરાત રાજ્ય, જે ૧૯૮૮ એસ.ટી.સી. ૭૪ માં અહેવાલિત છે, તે મામલામાં આ અદાલતે કંપની દ્વારા પોતે બનાવેલ યાંત્રિક ઉપકરણોના પેકિંગ માટે લાકડાના થાંભલાઓમાંથી ખોખાં તૈયાર કરવાની પ્રવૃત્તિ અંગે વિચારણા કરતી વખતે નિરીક્ષણ કર્યું હતું કે સિદ્ધાંતરૂપે એવું દલીલ કરવું શક્ય હોઈ શકે કે યાંત્રિક ઉપકરણો ખોખાં વિના પણ બનાવવામાં આવી શકે, પરંતુ જો તે બનાવાયા બાદ તરત જ ગ્રાહક દ્વારા નિર્ધારિત ચોકસાઈમાં કોઈ વિક્ષેપ ન પડે અને તેઓને સુરક્ષિત રીતે વહન કરી શકાય તે માટે તે ખોખાંમાં પેક ન કરવામાં આવે, તો ઉત્પાદક માટે પોતાની ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ ચાલુ રાખવી વ્યાવસાયિક રીતે સુસંગત ન ગણાય. જોકે, આવા નિષ્કર્ષને યોગ્ય ઠેરવવા માટે જરૂરી હકીકતો એકત્રિત કરીને, રજૂ કરીને અને પરસ્પર સંબંધિત કરીને અદાલત સમક્ષ મુકવામાં આવી ન હોવાથી, આ અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે તેની સમક્ષ સંદર્ભિત પ્રશ્નનો જવાબ આપવો શક્ય નહીં બને.

૮૨. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે કમિશનર ઓફ સેલ્સ ટેક્સ વિ. એમ/એસ. અજય પ્રિન્ટરી (પ્રા.) લિ., ના કેસમાં, આ અદાલતે બોમ્બે સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમની કલમ ૧૨(બી) સાથે વ્યવહાર કરતી વખતે, જે હાલના કેસમાં લાગુ પડતી અધિનિયમની જોગવાઈઓની સરખામણીએ ભિન્ન શબ્દરચનાવાળી છે, એવો નિષ્કર્ષ આપ્યો હતો કે બોમ્બે સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમ, ૧૯૫૯ ની કલમ ૧૨(બી) ના સંદર્ભે જે બાબતમાં માન્યતા આપવામાં આવી શકે તે માત્ર

એવા માલ સુધી મર્યાદિત નથી કે જે ઉત્પાદનની પ્રક્રિયામાં અંતિમ માલમાં વિલીન થઈ જાય છે અથવા તેનો અભિન્ન ભાગ બની જાય છે, પરંતુ તેમાં તે બધો માલ પણ સમાવેશ પામે છે, જેમ કે ઉપભોજ્ય સ્ટોર્સ અને બિન-ઉપભોજ્ય માલ, જે ઉત્પાદનની પ્રક્રિયામાં ઉપયોગ માટે આવશ્યક હોય, એ અર્થમાં કે ઉત્પાદન પ્રક્રિયા દ્વારા કાચા માલને તૈયાર માલમાં રૂપાંતરિત કરવા માટે તેમનો ઉપયોગ જરૂરી હોય છે. ઉક્ત કેસમાં, કલમ ૧૨(બી) હેઠળ વપરાયેલ ભાષા વ્યાપક અર્થવાળી હતી જેથી કરપાત્ર માલના ઉત્પાદન માટે વપરાનારા તમામ માલનો તેમાં સમાવેશ થાય, જ્યારે હાલના કેસમાં, ગુજરાત સેલ્સ ટેક્સની કાનૂની જોગવાઈઓની કલમ ૧૫(બી) અને નિયમ-૪૨ બધા જ માલ સાથે સંબંધિત નથી, પરંતુ માત્ર તેવા માલ સાથે છે જે કાચો માલ અથવા પ્રક્રિયાજન્ય સામગ્રી અથવા ઉપભોજ્ય સ્ટોર્સ હોય અને જે કરપાત્ર માલના ઉત્પાદનમાં વપરાય છે. તેથી, ઉક્ત ચુકાદો હાલના બાબતના હકીકતો પર કોઈ લાગુ પડતો નથી.

૮૩. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે અરજદારોએ નીચેના ચુકાદા પર આધાર રાખીને એવો દાવો કર્યો છે કે રાજ્ય સરકાર તેની તા. ૧૯.૧.૨૦૦૧ ની પ્રથમ પરિપત્રમાં આપેલા વચનમાંથી પીછેહઠ ન કરીને, પ્રતિજ્ઞાત્મક નિરોધના સિદ્ધાંતથી બંધાયેલ હોવી જોઈએ.

(૧) પૌર્ણમી ઓઈલ મિલ્સ વિ. સ્ટેટ ઓફ કેરળ, એ.આઈ.આર. ૧૯૮૭ એસ.સી. ૫૯૦ માં અહેવાલિત.

(૨) એમ/એસ. પાઈન કેમિકલ્સ લિ., વિ. નિર્ધારણ પ્રાધિકરણ, (૧૯૯૨) ૨ એસ.સી.સી. ૬૮૩ માં અહેવાલિત.

(૩) સ્ટેટ ઓફ ઓરિસ્સા વિ. મંગલમ ટિમ્બર પ્રોડક્ટ્સ લિ., જેનો અહેવાલ (૨૦૦૪) ૧ એસ.સી.સી. ૧૩૯ માં પ્રગટ થયો છે.

(૪) પંજાબ રાજ્ય વિ. નેસ્લે ઇન્ડિયા લિ., (૨૦૦૪) ૬ એસ.સી.સી. ૪૬૫ માં અહેવાલિત.

૮૪.તેમ છતાં, તેમણે રજૂ કર્યું છે કે ઉદ્દેખિત ચુકાદાઓમાં એવો નિષ્કર્ષ કરવામાં આવ્યો છે કે કાયદાના ઉદ્દેશનરૂપ સરકારની કોઈપણ કાર્યવાહી પ્રતિજ્ઞાત્મક નિરોધના દાવાને આધાર આપવા માટેના પ્રતિનિધિત્વ તરીકે માન્ય ગણાવી શકાય નહીં. કારણ કે ઉપરોક્ત પરિપત્રમાં જે જણાવવામાં આવ્યું હતું તે કાયદા વિરુદ્ધ હતું, તેથી તે રાજ્ય સરકારને બંધનકારક બની શકતું નથી.

૮૫. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું હતું કે, પછીનો પરિપત્ર પૂર્વલક્ષી રીતે લાગુ કરી શકાય નહીં એવી પોતાની દલીલના સમર્થનમાં અરજદારોએ સર્વોચ્ચ અદાલતે મહાબીર વેજિટેબલ ઓઈલ (પી) લિ., વિ. સ્ટેટ ઓફ હરિયાણા કેસમાં આપેલા અને (૨૦૦૬) ૩ એસ.સી.સી. ૬૨૦ માં અહેવાલિત ચુકાદા પર

આધાર મૂક્યો હતો. જોકે, ઉક્ત નિર્ણય હાલના કેસના હકીકતો પર લાગુ પડશે નહીં, કારણ કે તે કેસ સંપૂર્ણપણે ભિન્ન તથ્યપરિસ્થિતિ સાથે સંબંધિત હતો, જેમાં એવો નિર્ધાર કરવામાં આવ્યો હતો કે મુખ્ય કાયદામાં તે માટેની સત્તા સમાવવામાં આવી ન હોય તો ગૌણ વિધાનને પૂર્વલક્ષી અસર આપી શકાતી નથી. હાલના કેસમાં, ગુજરાત વેચાણ કર અધિનિયમની કોઈપણ જોગવાઈને પૂર્વલક્ષી રીતે અમલમાં લાવવામાં આવી નથી. તેમણે વધુમાં રજૂ કર્યું હતું કે સર્વોચ્ચ અદાલતનો ગોવિંદ પ્રસાદ વિ. આર.જી. પ્રસાદ કેસમાં આપેલો અને (૧૯૯૪) ૧ એસ.સી.સી. ૪૩૭ માં અહેવાલિત અન્ય નિર્ણય અંગે પણ સ્થિતિ એ જ છે, જે સેવા કાયદા સંબંધિત હતો, જેમાં એવો નિર્ધાર કરવામાં આવ્યો હતો કે સેવા શરતો નિર્ધારિત કરતો સરકારનો કારોબારી હુકમ પૂર્વલક્ષી અસરથી અમલમાં મૂકી શકાતો નથી. તેવી જ રીતે, સર્વોચ્ચ અદાલતનો એમ.આર.એફ. લિ., વિ. આસિસ્ટન્ટ કમિશનર ઓફ સેલ્સ ટેક્સ કેસમાં આપેલો અને (૨૦૦૬) ૮ એસ.સી.સી. ૭૦૨ માં અહેવાલિત ચુકાદો પણ હાલના કેસના હકીકતો પર લાગુ પડશે નહીં, કારણ કે તે કેસમાં આસેસી-ઉત્પાદકોને કાયદેસરની જાહેરનામાંઓ દ્વારા ૭ વર્ષના ગાળામાં વેચાણ કરની ચુકવણીમાંથી મુક્તિ આપવામાં આવી હતી અને ઉક્ત ગાળાની સમાપ્તિ પહેલાં રાજ્ય સરકારે અનુગામી જાહેરનામાંઓ બહાર પાડી ઉક્ત લાભો પાછા ખેંચી લીધા હતા, અને તે સંદર્ભમાં વચનબંધ નિષેધનો સિદ્ધાંત અમલમાં લાવવામાં આવ્યો હતો. આ સ્થિતિના પ્રતિસાદરૂપે સર્વોચ્ચ અદાલતે એવો નિર્ધાર કર્યો હતો કે અગાઉની

મુક્તિ જાહેરનામાંઓના પરિપ્રેક્ષ્યમાં આસેસી-ઉત્પાદકોના હિતમાં એક પ્રાપ્ત અધિકાર ઊભો થયો હતો, જેને પૂર્વલક્ષી રીતે છીનવી શકાય નહીં, કારણ કે તે વચનબંધ નિષેધના સિદ્ધાંતથી અસરગ્રસ્ત થાય છે.

૮૬. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે અરજદારોએ તેમના આ પ્રતિપાદનના સમર્થનમાં નીચેના ચુકાદાઓ પર આધાર રાખ્યો છે કે મુક્તિ-અધિસૂચનાજાહેરનામુંઓનું ઉદારતાપૂર્વક અર્થઘટન કરવું જોઈએ જેથી તમામ ઈનપુટ્સનો સમાવેશ થાય.

(૧) સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝના કલેક્ટર વિ. આંધ્રા સુગર લિ., જેનો અહેવાલ ૧૯૮૯ સપ્લ. (૧) એસ.સી.સી. ૧૪૪ માં પ્રકાશિત થયો છે.

(૨) ગવર્નમેન્ટ ઓફ ઇન્ડિયા વિ. ઇન્ડિયન ટોબેકો એસોસિયેશન, (૨૦૦૫) ૭ એસ.સી.સી. ૩૯૬ માં અહેવાલિત.

(૩) બોમ્બે કેમિકલ પ્રા. લિ., વિ. સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝના કલેક્ટર, ૧૯૯૫ સપ્લ. (૨) એસસીસી ૬૪૬ માં અહેવાલિત.

(૪) વેચાણકર કમિશનર વિ. ઇન્ડસ્ટ્રિયલ કોલ એન્ટરપ્રાઇઝિસ, (૧૯૯૯) ૨ એસ.સી.સી. ૬૦૭ માં અહેવાલિત. ૮૭. તેમણે રજૂ કર્યું છે કે આ તમામ ચુકાદાઓ માત્ર એટલું જ નિર્ધારિત કરે છે કે એકવાર વિષયને સૂચનાના લાભ મેળવવા માટે પાત્ર ગણવામાં આવે, ત્યારે તે સ્થિતિમાં સૂચનાને લાભકારી

અર્થઘટન મળવું જોઈએ. જોકે, સામાવાળા રાજ્ય નીચે દર્શાવેલ ચુકાદાઓ પર આધાર રાખે છે જેથી દર્શાવી શકાય કે અપવાદ અથવા મુક્તિ આપતી જોગવાઈનું કડક અર્થઘટન કરવું પડે અને કોઈ વ્યક્તિ, જે પોતાની કરજવાબદારીમાંથી મુક્તિ મેળવવા માટે અપવાદ અથવા મુક્તિની જોગવાઈનો આશરો લે છે, તેણે સ્પષ્ટ રીતે સ્થાપિત કરવું જરૂરી છે કે તે ઉક્ત જોગવાઈના આવરણમાં આવે છે અને શંકા તથા અસ્પષ્ટતાની સ્થિતિમાં તેનો લાભ રાજ્યને જ જવો જોઈએ.

(૧) યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા વિ. વૂડ પેપર્સ લિ. , અહેવાલિત (૧૯૯૦) ૪ એસ.સી.સી. ૨૫૬.

(૨) નોવાપાન ઇન્ડિયા લિ., વિ. સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ એન્ડ કસ્ટમ્સના કલેક્ટર, ૧૯૯૪ સપ્લિ. (૩) એસ.સી.સી. ૬૦૬ માં અહેવાલિત.

(૩) લિબર્ટી ઓઇલ મિલ્સ (પી) લિ., વિ. સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝના કલેક્ટર, (૧૯૯૫) ૧ એસસીસી ૪૫૧ માં અહેવાલિત.

(૪) રાજસ્થાન સ્પિનિંગ એન્ડ વીવિંગ મિલ્સ લિ., વિ. સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝના કલેક્ટર, ૧૯૯૫ (૭૭) ઈ.એલ.ટી. ૪૭૪ (એસ.સી.) માં અહેવાલિત.

(૫) કલેક્ટર ઓફ કસ્ટમ્સ વિ. પ્રેસ્ટો ઇન્ડસ્ટ્રીઝ, (૨૦૦૧) ૩ એસ.સી.સી. ૬ માં અહેવાલિત.

૮૮. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે અરજદારોએ નીચે દર્શાવાયેલા ચુકાદાઓ પર આધાર રાખ્યો છે, જેથી એવો દાવો કરી શકાય કે વેચાણ

૧૯૮૭થી કર વિભાગ દ્વારા અપનાવવામાં આવેલ અધિકારક્ષેત્રને યોગ્ય અર્થઘટન તરીકે સ્વીકારવું જોઈએ અને તેમાં ખલેલ પહોંચાડવી જોઈએ નહીં.

(૧) ઇન્ડિયા મેટલ્સ એન્ડ ફેરો એલોય્સ લિ., વિ. સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝના કલેક્ટર, ૧૯૯૧ સપ્લિ. (૧) એસ.સી.સી. ૧૨૫ માં અહેવાલિત.

(૨) તમિલ નાડુ રાજ્ય વિ. માહી ટ્રેડર્સ, (૧૯૮૯) ૧ એસ.સી.સી. ૭૨૪ માં અહેવાલિત.

(૩) સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝના કલેક્ટર વિ. એમ/એસ. પારલે એક્સપોર્ટ્સ (પી) લિ., (૧૯૮૯) ૧ એસ.સી.સી. ૩૪૫ માં અહેવાલિત. ૮૯. તેમણે રજૂ કર્યું છે કે આ તમામ ચુકાદાઓને હાલના કેસના હકીકતો પર લાગુ કરી શકાતા નથી. એ સાચું છે કે વહીવટી સત્તાધિકારીઓ દ્વારા કરવામાં આવેલી સમકાલીન વ્યાખ્યા, કાયદામાં ઉપયોગમાં લેવાયેલા અભિવ્યક્તિઓના અર્થઘટન માટે અત્યંત ઉપયોગી અને સંબંધિત માર્ગદર્શક છે. તેમ છતાં, જ્યારે એવી વ્યાખ્યા સ્પષ્ટપણે ખોટી હોય અને કાયદાની જોગવાઈઓના વિરુદ્ધ હોય, અને જ્યારે કોસ્ટલ કેમિકલ્સ લિ., (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના ચુકાદાને ધ્યાનમાં લેતા તે બાબત એમ સમજાઈ ગઈ હોય, ત્યારે સર્વોચ્ચ અદાલતે વિવિધ કેસોમાં ઠરાવ્યા મુજબ તે વ્યાખ્યામાં યોગ્ય રીતે ફેરફાર કરવામાં આવી શકે છે.

(૧) ૧. ટી. કમિશનર વિ. ફર્મ મુઆર, જે એ.આઈ.આર. ૧૯૬૫ એસ.સી. ૧૨૧૬ માં અહેવાલિત છે.

(૨) પ્લાઝમેક મશીન મેન્યુફેક્ચરિંગ કો. પ્રા. લિ., વિ. સી.સી.ઈ, જે ૧૯૯૧ સપ્લી. (૧) એસ.સી.સી. ૫૭ માં અહેવાલિત છે.

(૩) બેંગલોર ડેવલપમેન્ટ ઓથોરિટી વિ. આર. હનુમૈયા, (૨૦૦૫) ૧૨ એસ.સી.સી. ૫૦૮ માં અહેવાલિત. ૯૦. શ્રી ત્રિવેદીએ વધુમાં રજૂ કર્યું કે, કોઈ એક અધિનિયમ હેઠળ કલ્પાયેલ પરિસ્થિતિને, સ્પષ્ટ અથવા નિર્વિવાદ મનશા ના હોવા પર, બીજા અધિનિયમની જોગવાઈઓ લાગુ કરતી વખતે લાગુ પાડી શકાય નહીં અથવા તેને પ્રભાવ આપવામાં આવી શકે નહીં. આ હેતુ માટે તેમણે વાડીલાલ કેમિકલ્સ લિ., વિ. સ્ટેટ ઓફ આંધ્ર પ્રદેશ, એ.આઈ.આર. ૨૦૦૫ એસ.સી. ૩૦૭૩ માં અહેવાલિત, તથા સ્નેહ એન્ટરપ્રાઇઝિસ વિ. કમિશનર ઓફ કસ્ટમ્સ, (૨૦૦૬) ૭ એસ.સી.સી. ૭૧૪ માં અહેવાલિત, એવા નિર્ણયોમાં આધાર મૂક્યો. ૯૧. શ્રી ત્રિવેદીએ અંતે રજૂ કર્યું કે પાંડેસરા ઈન્ડસ્ટ્રીઝના કેસમાં ગુજરાત સેલ્સ ટેક્સ ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા તા. ૨૮.૯.૨૦૦૪ ના રોજ આપવામાં આવેલ ચુકાદો, કોસ્ટલ કેમિકલ્સ (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે જાહેર કરેલા કાનૂનને અનુસરીને તા. ૧૯.૨.૨૦૦૧ ના પરિપત્રનો ઉલ્લેખ કરતાં સમાન વિવાદનો વ્યવહાર કરે છે. હકીકતમાં, મધુ સિલિકા પ્રા. લિ. (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં આ અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે

અધિનિયમની કલમ ૧૫-બી ની જોગવાઈઓ તમિલનાડુ, કેરળ અને આંધ્ર પ્રદેશ રાજ્યમાં અમલમાં રહેલા સેલ્સ ટેક્સ કાયદાની અનુરૂપ જોગવાઈઓ સાથે સમાન સ્વરૂપની છે. તે દ્રષ્ટિએ, એ.પી. સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમની ઉપરોક્ત સમાન સ્વરૂપની જોગવાઈઓનું અર્થઘટન કરતો કોસ્ટલ કેમિકલ્સનો નિર્ણય આ અધિનિયમની જોગવાઈઓ પર સંપૂર્ણપણે લાગુ પડે છે અને તેથી ટ્રિબ્યુનલનો ઉક્ત ચુકાદો સંપૂર્ણપણે કાનૂની અને માન્ય છે. અન્યથા પણ, આવા નિર્ણયના વિરુદ્ધ કોઈ પરિપત્ર ક્ષેત્રમાં અમલમાં રહી શકતું નથી. ૯૨. ઉપરોક્ત રજૂઆતો અને વિવિધ ન્યાયિક ઉચ્ચારોના આધારે, અંતમાં શ્રી ત્રિવેદીએ રજૂ કર્યું છે કે :-

(૧) કારણ કે હાલના કેસની ઉદ્યોગ સંસ્થાઓ દ્વારા સ્ટીમ, વીજળી વગેરે ઉત્પન્ન કરવા માટે ઉપયોગમાં લેવાતા ઇંધણો, અર્થાત્ નેચરલ ગેસ, ફર્નેસ ઓઇલ, લાઇટ ડીઝલ ઓઇલ, નાફ્થા વગેરે, સંબંધિત અંતિમ ઉત્પાદિત કરપાત્ર માલનો અભિન્ન ભાગ બનતા નથી, કેમ કે તે અથવા તો તેમાં વપરાઈ જતા નથી, બળી જતા નથી, વેડફાઈ જતા નથી કે પછી ઓળખી શકાય તેવા અથવા ઓળખી ન શકાય તેવા સ્વરૂપમાં તે અંતિમ ઉત્પાદિત કરપાત્ર માલમાં અવશેષરૂપે રહેતા નથી, તેથી ઉપરોક્ત ઇંધણોને ગુજરાત સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમ, ૧૯૬૯ ની કલમ ૧૫બી ના હેતુ માટે અથવા નિયમ જરૂર (એ) ના હેતુ માટે અથવા સમયાંતરે ઉક્ત અધિનિયમ હેઠળ બહાર પાડવામાં આવેલી મુક્તિ સૂચનાઓના હેતુ માટે 'કાયો માલ' અથવા 'ઉપભોજ્ય ભંડાર' તરીકે ગણવામાં આવી શકતા નથી.

(૨) કારણ કે ગુજરાત વેચાણ અધિનિયમ, ૧૯૬૯ માં વપરાયેલા 'પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી', 'ઉપભોજ્ય ભંડાર' જેવા શબ્દસમૂહોની તેમાં વ્યાખ્યા કરવામાં આવી નથી, તેમજ તેમના શબ્દકોશીય અર્થો અથવા સામાન્ય પ્રચલિત અર્થો ઉપલબ્ધ નથી, અને કારણ કે ઉક્ત અધિનિયમમાં ઉપરોક્ત શબ્દસમૂહો સાથે વપરાયેલ 'કાચો માલ' શબ્દનો અર્થ પૂરતા પ્રમાણમાં ઉપલબ્ધ છે, તેથી ઉક્ત શબ્દસમૂહો અર્થાત્ 'પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી' અને 'ઉપભોજ્ય ભંડાર' નો અર્થ, તેમની સાથે સંકળાયેલા 'કાચો માલ' શબ્દના અર્થના સંદર્ભમાં નિર્ધારિત કરવા માટે 'નોસિતુર અ સોસિયિસ' નો સિદ્ધાંત લાગુ કરવો વધુ યોગ્ય અને આવશ્યક બને છે.

(૩) સી.સી.ઈ. વિ. બક્ષારપુર (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતનો ચુકાદો, 'કાચો માલ' શબ્દના સાચા અર્થ, વ્યાપ અને પરિઘને શોધી કાઢવા માટે હાલના મામલામાં સીધો જ લાગુ પડે છે અને તેના આધારે 'પ્રક્રિયા સામગ્રી' અને 'ઉપભોજ્ય ભંડાર' શબ્દોના સાચા અર્થ, વ્યાપ અને પરિઘ પણ નક્કી થાય છે.

(૪) નિર્વિવાદ રીતે, કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૫૬ ની કલમ ૮(૩) (બી) અને કેન્દ્રીય વેચાણ કર (નોંધણી અને ટર્નઓવર) નિયમો, ૧૯૫૭ ના નિયમ ૧૩ માં સમાવિષ્ટ જોગવાઈઓ, ગુજરાત વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૬૯ હેઠળ પ્રશ્નમાં આવેલી જોગવાઈઓની સરખામણીએ વધુ વ્યાપક આશય ધરાવતી અને વિસ્તૃત સ્વરૂપની હોવાથી, કેન્દ્રીય કાયદાની જોગવાઈઓ હેઠળ 'અંતિમ

કરપાત્ર માલના ઉત્પાદન અથવા પ્રક્રિયા માટે ઉપયોગમાં લેવાં માટે અભિપ્રેત માલ’ તરીકે આવરી શકાય એવા માલને રાજ્ય કાયદા હેઠળ ‘અંતિમ કરપાત્ર માલના ઉત્પાદન માટેનું કાચું માલ અથવા પ્રક્રિયાત્મક સામગ્રી અથવા ઉપભોજ્ય ભંડાર’ તરીકે આવરી શકાય નહીં.

(૫) ઉપર ઉલ્લેખિત કેન્દ્રિય કાયદાની જોગવાઈઓની સરખામણીએ, આંધ્ર પ્રદેશ, તમિલ નાડુ અને કેરળ રાજ્યોમાં અમલમાં રહેલા વેચાણકર કાયદાઓમાં સમાવિષ્ટ સમાન જોગવાઈઓ, ગુજરાત વેચાણકર અધિનિયમ, ૧૯૬૯ ની કલમ ૧૫બી ની જોગવાઈઓ સાથે સ્વરૂપે સમાન છે અને તેથી, કેન્દ્રિય વેચાણકર અધિનિયમ તથા ઉપરોક્ત રાજ્યો સિવાયના અન્ય રાજ્યોમાં અમલમાં રહેલા સમાન અન્ય વેચાણકર કાયદાઓની જોગવાઈઓને લગતા નિર્ણયો કરતાં, ઉક્ત રાજ્યોમાં અમલમાં રહેલા તે વેચાણકર કાયદાઓની જોગવાઈઓને લગતા નિર્ણયોને અનુસરવું વધુ આવશ્યક બને છે.

(૬) અન્ય શબ્દોમાં કહીએ તો, એક તરફ કેન્દ્રીય કાયદો અને બીજી તરફ ગુજરાત કાયદો જુદા આધાર પર ઉભા છે, પરંતુ એક તરફ ગુજરાત કાયદો અને બીજી તરફ આંધ્ર પ્રદેશ કાયદો હોય તેવા પ્રસંગે સ્થિતિ એવી નથી.

(૭) ઉપરોક્તને ધ્યાનમાં લેતાં, કોસ્ટલ કેમિકલ્સ લિ.ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતનો ચુકાદો, સંદર્ભિત પ્રશ્નોના નિર્ણય માટે હાલના કેસમાં લાગુ પડશે

અને જે. કે. કોટનના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલત દ્વારા અગાઉ આપવામાં આવેલ ચુકાદો લાગુ પડશે નહીં.

(૮) ઉપરોક્ત પરિસ્થિતિઓમાં, ઉપર ઉલ્લેખિત આ અદાલતના અગાઉના તમામ ચુકાદાઓ, જે કોસ્ટલ કેમિકલ્સ લિ. ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના ચુકાદા પહેલાં આપવામાં આવ્યા હતા, તેમને માત્ર તે તે કેસોમાં પ્રસ્તુત રહેલા હકીકતો અને પરિસ્થિતિઓના આધારે નક્કી થયેલા તરીકે માનવા જોઈએ અને હાલના કેસમાં તેમનો અમલ કરવો જોઈએ નહીં. અન્યથા પણ, આ અદાલતના જણાવેલા અગાઉના ચુકાદાઓ હકીકતોના દૃષ્ટિકોણથી અત્યંત ભિન્ન હોય છે. તેથી, તેમણે રજૂઆત કરી છે કે બધી અરજીઓ નામંજૂર થવા પાત્ર છે. ૯૩. પક્ષકારો તરફથી હાજર રહેલા વિદ્વાન વકીલોને સાંભળ્યા બાદ અને તેમની પરસ્પર વિરુદ્ધ રજૂઆતો પર વિચાર કર્યા બાદ, તેમજ ઉપર ઉલ્લેખિત બે પ્રશ્નો ઘડતી વખતે સર્વોચ્ચ અદાલતે આપેલ દિશાનિર્દેશોના પ્રકાશમાં અને વિષયને લગતી ધારાસભ્ય જોગવાઈઓ તથા નિરાકરાયેલા કેસ કાયદાના પ્રકાશમાં, અમારો એવો મત છે કે ઉદ્યોગ દ્વારા વિજળી ઉત્પન્ન કરવા માટે વપરાતા બળતણો, એટલે કે કુદરતી વાયુ, ફર્નેસ ઓઈલ, લાઈટ ડીઝલ ઓઈલ, નેફ્થા વગેરે, અને જે વિજળી પછી અંતિમ ઉત્પાદનો, એટલે કે કૉસ્ટિક સોડા, ઔદ્યોગિક રસાયણો વગેરેના ઉત્પાદન માટે વપરાય છે, તેને ગુજરાત વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૬૯ ની કલમ ૧૫બી ના હેતુસર અથવા નિયમ ૪૨ ના હેતુસર અથવા અધિનિયમ હેઠળ સમયાંતરે બહાર પાડવામાં આવેલી મુક્તિ સૂચનાના

હેતુસર “કાચો માલ” અથવા “પ્રક્રિયા માટેનો માલ” અથવા “ઉપભોગ્ય જથ્થો” તરીકે ગણવામાં આવી શકે. અમારો વધુ એવો પણ મત છે કે ઉપરોક્ત પ્રશ્ન નક્કી કરતી વખતે, ગુજરાતના કાયદા માટે, કોસ્ટલ કેમિકલ્સના કેસમાં માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે નિર્ધારિત કસોટી લાગુ પડશે નહીં, પરંતુ જે. કે. કોટનના કેસમાં તથા બેલારપુર ઇન્ડસ્ટ્રીઝના કેસમાં નિર્ધારિત કસોટીઓ લાગુ પડશે. ૯૪. ઉપરોક્ત નિષ્કર્ષે પહોંચવા માટે, અમે ગુજરાત વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૬૯ ની કલમ ૧૫બી, નિયમ ૪૨ અને અધિનિયમની કલમ ૪૯(૨) હેઠળ બહાર પાડવામાં આવેલી સૂચનાઓની નોંધ નં. ૧૧૮ અને ૨૫૫ ની સંબંધિત જોગવાઈઓ પર પણ વિચાર કર્યો છે. સંબંધિત ધારાસભ્ય જોગવાઈઓ નીચે મુજબ છે :—કલમ ૧૫બી. માલના ઉત્પાદન માટે વપરાતા કાચા અથવા પ્રક્રિયા માટેના માલ અથવા ઉપભોગ્ય જથ્થા પર ખરીદી કર :

જ્યાં આ અધિનિયમ હેઠળ કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર એવો કોઈ વેપારી, જાહેર કરાયેલ માલ ન હોય તેવા કોઈ પણ કરપાત્ર માલનો સીધો અથવા કમિશન એજન્ટ મારફતે ખરીદ કરે અને તેનો ઉપયોગ કરપાત્ર માલના ઉત્પાદન માટે કાચા અથવા પ્રક્રિયા સામગ્રી તરીકે અથવા વપરાશલાયક સંગ્રહ સામગ્રી તરીકે કરે, ત્યારે આ અધિનિયમની અન્ય જોગવાઈઓ હેઠળ વસૂલવામાં આવેલા કોઈપણ કર ઉપરાંત, ના દરે ખરીદી કર વસૂલવામાં આવશે.

નિયમ – ૪૨. ઉત્પાદક દ્વારા ખરીદવામાં આવેલ માલ માટે કરની કપાત, સરભર, અથવા પરતફેર.

“ઉત્પાદક દ્વારા ચૂકવવાપાત્ર કરનું મૂલવણ કરતી વખતે (અહીંથી આગળ જેને 'આકારણીપાત્ર' તરીકે ઉલ્લેખવામાં આવે છે), કમિશનર નિયમ ૪૭ની સામાન્ય શરતોને આધીન રહીને, તેમજ નીચે નિર્ધારિત વધારાની શરતને આધીન રહીને, તેને ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં તેના દ્વારા વપરાયેલ માલની ખરીદી સંદર્ભે, સમગ્ર અથવા કરના કોઈપણ ભાગ અંગે, ડ્રો બેક સેટ-ઓફ અથવા પરિસ્થિતિ અનુસાર પરતફેર મંજૂર કરશે :

શરતો :

(૧)

(૨)

(૩) ઉક્ત માલનો આસેસીએ રાજ્યની અંદર, કાચા અથવા પ્રક્રિયાગત સામગ્રી તરીકે અથવા કરપાત્ર માલના ઉત્પાદન દરમિયાન વપરાશપાત્ર ભંડાર તરીકે, ની કલમ (૩૩) માં વ્યાખ્યાયિત મુજબ ઉપયોગ કર્યો હોય

અધિનિયમની કલમ ૨ અને”

અધિસૂચનાજાહેરનામુંઓ એન્ટ્રી ૧૧૮

એન્ટ્રી નં.	વર્ગ અથવા વેચાણ અથવા ખરીદી	કરના સંપૂર્ણ અથવા ભાગના માફકામ અંગેની છૂટ.	શરતો
૧૧૮	(૨) નોંધાયેલ વેપારી દ્વારા નિર્દિષ્ટ ઉત્પાદકને કાચા માલ, પ્રક્રિયા માટેના માલ, ઉપભોગ્ય ભંડાર અથવા પેકિંગ સામગ્રીનું વેચાણ.	સમગ્ર કર.	(૪) જો નિર્દિષ્ટ ઉત્પાદક વેચનાર વેપારીને આ સાથે સંલગ્ન ફોર્મ ૧ માં એક પ્રમાણપત્ર આપે, જેમાં અન્ય બાબતો ઉપરાંત એવો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો હોય કે માલસામાન તેને ગુજરાત રાજ્યની અંદર વેચાણ માટેના માલના

			ઉત્પાદન માટે કાચા માલ તરીકે, પ્રક્રિયા સામગ્રી તરીકે અથવા ઉપભોગ્ય ભંડાર તરીકે તેના ઉપયોગ માટે જરૂરી છે
--	--	--	--

અધિસૂચનાજાહેરનામુંઓ એન્ટ્રી રપપ

એન્ટ્રી નં.	વર્ગ અથવા વેચાણ અથવા ખરીદીઓ	કરથી સંપૂર્ણ કે આંશિક મુક્તિ.	શરતો
રપપ	(૨) નોંધાયેલ વ્યાપારી દ્વારા પાત્ર એકમને કાચા માલ, પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી,	જે હદ સુધી વેચાણવેરાની રકમ એક ટકાના ચોથા ભાગથી વધુ થાય છે અને જે હદ સુધી	(૧) જો પાત્ર એકમ વેચનાર વેપારીને ફોર્મ રકમાં એક પ્રમાણપત્ર આપે, જેમાં અન્ય

	વપરાશપાત્ર ભંડાર અથવા પેકિંગ સામગ્રીનું વેચાણ.	સામાન્ય વેચાણવેરાની રકમ એક ટકાના ચોથા ભાગથી વધુ થાય છે. જોકે, શરત એ રહેશે કે એક જ માલ પર જો વેચાણવેરો વસૂલપાત્ર હોય, તો કોઈ સામાન્ય વેચાણવેરો વસૂલવામાં આવશે નહીં.	બાબતો ઉપરાંત એવી જાહેરખબર કરવામાં આવી હોય કે માલનો ઉપયોગ તે પોતાના ઔદ્યોગિક એકમમાં, જેના માટે તેને પાત્રતા પ્રમાણપત્ર પ્રાપ્ત થયું છે, વેચાણ માટે રાજ્યની અંદર માલના ઉત્પાદન માટે કાચા માલ તરીકે, પ્રક્રિયા સામગ્રી તરીકે અથવા વપરાશયોગ્ય ભંડાર તરીકે
--	--	--	--

			કરશે....
--	--	--	----------

૯૫.અહીં નોંધવું તેટલું જ મહત્વનું છે કે કોસ્ટલ પહેલાં

કેમિકલના ચુકાદા મુજબ, ત્યાં ત્રણ ચુકાદાઓ છે

આ મુદ્દે માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલત :-

૧. જે. કે. કોટન એન્ડ સ્પિનિંગ એન્ડ વીવિંગ મિલ્સ (ઉપરોક્ત). તે

માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે કેન્દ્રીયની કલમ ૮(૩)(બી) માં આવેલ “માલના ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં” અભિવ્યક્તિનું અર્થઘટન કર્યું હતું।

વેચાણકર અધિનિયમ, ૧૯૫૬ અને એવું ઠરાવ્યું કે ઉત્પાદનમાં સામાન્ય રીતે વેપારી દ્વારા કાચા માલને તૈયાર માલમાં રૂપાંતરિત કરવા માટે કરવામાં આવતી સમગ્ર પ્રક્રિયાનો સમાવેશ થવો જોઈએ. જ્યાં કોઈ વિશિષ્ટ પ્રક્રિયા માલના અંતિમ ઉત્પાદન સાથે એટલી અવિભાજ્ય રીતે સંકળાયેલી હોય કે તે પ્રક્રિયા વિના માલનું ઉત્પાદન અથવા પ્રક્રિયાકરણ વ્યાવસાયિક રીતે અયોગ્ય બને, ત્યાં તે પ્રક્રિયામાં જરૂરી માલ “માલના ઉત્પાદનમાં” શબ્દપ્રયોગની વ્યાપ્તિમાં આવશે. આ કેસમાં મુદ્દો એ હતો કે અન્ય બાબતો સાથે, કાપડ મિલમાં ડિઝાઈન તૈયાર કરવા માટે જરૂરી દોરણાંકન અને ફોટોગ્રાફિક સામગ્રીને માલના ઉત્પાદનમાં ઉપયોગમાં લેવાયેલ ગણાવી શકાય કે નહીં. માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યું

કે ડિઝાઇન કરવાની પ્રક્રિયા તૈયાર માલ બહાર પાડવાની વાસ્તવિક પ્રક્રિયાથી અલગ હોઈ શકે. પરંતુ “માલના ઉત્પાદનમાં” શબ્દપ્રયોગનો અર્થ માત્ર માલની ઉત્પાદન પ્રક્રિયા સુધી મર્યાદિત રાખવાનો કોઈ આધાર નથી. “ઉત્પાદનમાં” શબ્દપ્રયોગ તેની વ્યાપ્તિમાં વાસ્તવિક ઉત્પાદન સાથે સીધો સંબંધ ધરાવતી તમામ પ્રક્રિયાઓને આવરી લે છે. માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે નિષ્કર્ષ આપ્યો કે ડિઝાઇન કરવાની પ્રક્રિયામાં “સાધનસામગ્રી” તરીકે ઉપયોગ માટે નિર્ધારિત માલના વર્ણનમાં આવતા દોરણાંકન અને ફોટોગ્રાફિક સામગ્રી, જે માલના વાસ્તવિક ઉત્પાદન સાથે સીધો સંબંધ ધરાવે છે અને જેના વિના વ્યાવસાયિક ઉત્પાદન અયોગ્ય બને, તેને “માલના ઉત્પાદનમાં” ઉપયોગ માટે નિર્ધારિત માલ તરીકે ગણવા જોઈએ. ર. કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઇઝ વિ. બક્ષારપુર ઈન્ડસ્ટ્રીઝ (ઉપરોક્ત). આ કેસમાં, માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે નિરીક્ષણ કર્યું કે કોઈ પણ અંતિમ ઉત્પાદનના ઉત્પાદનની રસાયણિક પ્રોધોગિકીમાં વપરાતા ઘટકોમાં, અન્ય બાબતો સાથે, નીચેના સમાવેશ પામી શકે :

અ) તેવાં, જે પ્રક્રિયા દરમિયાન સમગ્ર સમયગાળા દરમિયાન તેમજ અંતિમ ઉત્પાદનમાં પણ પોતાની પ્રભુત્વશાળી વ્યક્તિગત ઓળખ અને સ્વરૂપ જાળવી રાખી શકે;

બી) તે વસ્તુઓ, જેઓ અન્ય રસાયણો અથવા ઘટકો સાથેની પરસ્પર ક્રિયાના પરિણામે પોતે જ રસાયણિક અથવા ગુણાત્મક ફેરફારોમાંથી પસાર થઈ શકે છે અને આવા બદલાયેલા સ્વરૂપમાં અંતિમ-ઉત્પાદનમાં અંતે સમાવેશ પામે છે;

ગ) તેવા, જે ઉદ્દીપક કારકોની જેમ, રાસાયણિક પ્રતિક્રિયાઓને પ્રભાવિત અને પ્રવેગિત કરતાં હોવા છતાં, પોતે અપ્રભાવિત અને અપરિવર્તિત રહી શકે છે અને અંતિમ ઉત્પાદનોમાંથી સ્વતંત્ર તથા તેમના બહાર રહે છે; અને

ડી) તે વસ્તુઓ, જે રાસાયણિક પ્રતિક્રિયાઓમાં બળી જાય અથવા વપરાઈ જાય તેવી હોઈ શકે.

અદાલતે એવું ઠરાવ્યું કે અંતમાં ઉલ્લેખિત વર્ગના ઘટકો પોતે “કાચો માલ” તરીકે પાત્ર ઠરે છે કે નહીં અને અંતિમ ઉત્પાદ માટે તેમને “કાચો માલ” કહી શકાય તે નક્કી કરવા માટે માન્ય કસોટીઓમાંથી એક કસોટી એવી હોઈ શકે કે તે ઘટક ઈચ્છિત અંતિમ ઉત્પાદની ઉત્પત્તિ સુધી પહોંચતા રાસાયણિક પ્રક્રિયાઓ માટે એટલો આવશ્યક હોવો જોઈએ કે, પ્રક્રિયામાં તેના મહત્વ અને અનિવાર્યતાને ધ્યાનમાં લેતા, એવું કહી શકાય કે બળી જવાથી તેનું જે વપરાશ થાય છે તે જ તેની કાચા માલ તરીકેની ગુણવત્તા અને કિંમત છે. આવા કેસમાં, સંબંધિત કસોટી અંતિમ ઉત્પાદમાં તેની હાજરી કે ગેરહાજરી નથી, પરંતુ પ્રક્રિયાના અંતે વિતરણ-અવસ્થાએ તેની આવશ્યક હાજરી માટે અંતિમ ઉત્પાદની તેના પર રહેલી નિર્ભરતા છે. તેમ છતાં, તેનો ઉપયોગ ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં થવો જોઈએ,

ઉત્પાદન ઉપકરણમાં નહીં. ઉપરોક્ત દષ્ટિએ, માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યું કે કોઈ વસ્તુ કાચા માલ તરીકે પાત્ર ઠરવા માટે તે આવશ્યક નથી કે દરેક કેસમાં તે અંતિમ ઉત્પાદમાં જતી હોય અને તેમાં મળી આવતી હોય. માત્ર એટલા માટે કે આ ઘટક રાસાયણિક પ્રતિક્રિયાઓ દરમિયાન વપરાઈ ગયો અને બળી ગયો, તે માત્ર તે કારણસર કાચો માલ રહેતો નથી એવું માનવામાં આવતું નથી. જોકે સોડિયમ સલ્ફેટનો ઉપયોગ પલ્પના પાચનના તબક્કે પૂર્વવર્તી, મધ્યવર્તી ઉત્પાદની તૈયારીમાં થયો હતો, છતાં આ પ્રક્રિયા માલના અંતિમ ઉત્પાદન સાથે એટલી અભિન્ન રીતે જોડાયેલ હતી કે, આ પ્રક્રિયા ન હોત તો કાગળનું ઉત્પાદન અથવા પ્રક્રિયા કરવું વ્યાવસાયિક રીતે અયોગ્ય બનત. તેથી, આ પ્રક્રિયામાં વપરાયેલ સોડિયમ સલ્ફેટ, તા. ૨૮.૦૨.૧૯૮૨ની અધિસૂચનાજાહેરનામું નં. ૧૦૫/૮૨-સીઈના અર્થમાં, કાગળના ઉત્પાદન માટેનો કાચો માલ હતો. ૩. ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ સેલ્સ ટેક્સ વિ./ થોમસ સ્ટીફન (સુપ્રા). આ કેસમાં, કેરળા જનરલ સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમની કલમ પએ હેઠળ, અન્ય બાબતો ઉપરાંત, અન્ય માલના ઉત્પાદનમાં વપરાઈ જતાં માલ પર ખરીદી કરની વસૂલાતની જોગવાઈ હતી. પ્રશ્ન એ હતો કે માલના ઉત્પાદન દરમિયાન ઇંધણ તરીકે વપરાયેલ કાજુના છોલાંની ખરીદી પર ખરીદી કર લાગુ પડતો હતો કે નહીં. માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યું કે, કારણ કે કાજુના છોલાંનો ઉપયોગ માત્ર ઇંધણ તરીકે જ કરવામાં આવ્યો હતો અને તેઓ અંતિમ ઉત્પાદમાં રૂપાંતરિત થયા નહોતા તથા અન્ય માલના ઉત્પાદનમાં કાચા માલ તરીકે વપરાયા નહોતા,

કેરળા જનરલ સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમની કલમ પએ (૧)(એ)ની જોગવાઈમાં આવતાં નહોતા અને તેમના પર ખરીદી કર લાગુ પડતો નહોતો. અદાલતે વધુમાં એવું પણ ઠરાવ્યું કે કલમ પએ (૧)(એ)માં કલ્પાયેલ વપરાશ એવો હોવો જોઈએ જે ઉત્પાદન દરમિયાન કાચા માલ તરીકે અથવા એવા અન્ય ઘટકો તરીકે થાય જે અંતિમ ઉત્પાદનની બનાવટમાં સામેલ થાય. અદાલતે અંતે એવું નિષ્કર્ષ આપ્યું કે ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં ઇંધણ જેવા સહાયક હેતુઓ માટે વપરાતો માલ કલમ પએ (૧)(એ)ની વ્યાપ્તિમાં આવતો નથી.

૯૬. અહીં એ નોંધવું પણ યોગ્ય છે કે સૌરાષ્ટ્ર કેલ્સાઈન બોક્સાઈટ એન્ડ એલાઈડ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ વિ./ રાજ્ય ગુજરાત (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં, ગુજરાત વેચાણવેરા નિયમો, ૧૯૭૦ ના નિયમ જરૂર ની જોગવાઈઓનું અર્થઘટન કરતાં, આ અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે માલના ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં ઉષ્મા-ઉપચાર મુખ્ય પ્રક્રિયા હતી અને ભઠ્ઠી તેલના ઉપયોગ વિના ઉક્ત પ્રક્રિયા સંપન્ન થઈ શકતી નહોતી. જો ભઠ્ઠી તેલનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો ન હોત, તો ઉષ્માકરણની પ્રક્રિયા પૂર્ણ થઈ શકતી નહોતી અને અંતિમ ઉત્પાદન પ્રાપ્ત થઈ શકતું નહોતું. તેથી, એવો નિષ્કર્ષ નોંધવામાં આવ્યો હતો કે ભઠ્ઠી તેલને માત્ર ઇંધણ તરીકે નહીં પરંતુ “પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી” તરીકે ઉપયોગમાં લેવાતું માનવું આવશ્યક છે.

૯૭. વધુમાં, નોંધવા જેવું છે કે સૌરાષ્ટ્ર કેલ્સાઈન બોક્સાઈટના કેસમાં અધિનિયમ હેઠળ બે સંદર્ભ અરજીઓનો સમાવેશ થતો હતો અને જ્યાં સુધી બીજા મામલાનો સંબંધ છે, ત્યાં સુધી ફર્નેસ ઓઈલનો ઉપયોગ માત્ર ઉત્પાદન પ્રક્રિયા દરમિયાન ઉષ્મા ઉત્પન્ન કરવાની હેતુસર જ કરવામાં આવ્યો હતો અને ફર્નેસ ઓઈલ પૂર્ણ થયેલ માલનો ભાગ બન્યો હતો તેવા અર્થની કોઈ નોંધ કરવામાં આવી નહોતી. તેમ છતાં, એવો નિષ્કર્ષ કાઢવામાં આવ્યો હતો કે ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં ઉપયોગમાં લેવાયેલ ફર્નેસ ઓઈલ પ્રક્રિયાત્મક સામગ્રી તરીકે ઉપયોગમાં લેવાયું હતું. વધુ એક હકીકત, જે નજરઅંદાજ થવી ન જોઈએ, એ છે કે આ કેસમાં આ અદાલતે થોમસ સ્ટીફન (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણયનું અનુસરણ કર્યું નહોતું, કારણ કે બંને અધિનિયમોની જોગવાઈઓ પરિ મટેરિયા નથી.

૯૮. “ઉપભોગ્ય જથ્થો” ના અર્થઘટન સુધી મર્યાદિત રીતે જોવામાં આવે તો, આ અદાલતના નીચેના નિર્ણયો અત્યંત સંબંધિત છે :—

૧. અજય પ્રિન્ટરી લિમિટેડ, વેચાણ કર સંદર્ભ નં. ૦૯ ઓફ ૧૯૬૨, ૧૯૬૪ જીએસટીબી ૧૨. આ કેસમાં, આ અદાલતે બોમ્બે વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૫૯ ની કલમ ૧૨(બી) માં આવેલ “કરપાત્ર માલના ઉત્પાદનામાં વપરાતા માલ” શબ્દપ્રયોગનું અર્થઘટન કરતાં ઠરાવ્યું હતું કે કલમ ૨૫ હેઠળ જેના સંબંધે માન્યતા આપવામાં આવી શકે તેવા અને કલમ ૧૨(બી) માં આવરી લેવાયેલા

માલ માત્ર એવા માલ નથી કે જે ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં તૈયાર માલમાં ભળી જાય છે અથવા તેનો અભિન્ન ભાગ બને છે, પરંતુ તેમાં વપરાશયોગ્ય ભંડાર તથા અવિનાશી માલ જેવા તમામ એવા માલનો પણ સમાવેશ થાય છે, જે ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં ઉપયોગ માટે એ અર્થમાં આવશ્યક હોય છે કે ઉત્પાદન પ્રક્રિયા દ્વારા કાચા માલને તૈયાર માલમાં પરિવર્તિત કરવા માટે તેમનો ઉપયોગ જરૂરી હોય છે.

૨. વસુકી કાર્બોરન્ડમ વર્ક્સ વિ. ગુજરાત રાજ્ય, (૧૯૭૯) ૪૩ એસટીસી ૨૯૪ (ગુજરાત). આ કેસમાં, જે., ન્યાયમૂર્તિ કે. કોટન મિલના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના માનનીય નિર્ણયને અનુસરી આ અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે વેચાણ માટેના માલના પેકિંગ માટે ખરીદવામાં અને વપરવામાં આવેલી કાથી (જૂટની દોરી) ગુજરાત વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૬૯ ની કલમ ૧૩(૧)(બી) માં આપેલા “તેના દ્વારા વેચાણ માટે કરપાત્ર માલના ઉત્પાદનામાં કાચા માલ અથવા પ્રક્રિયા સામગ્રી અથવા વપરાશયોગ્ય ભંડાર તરીકે ઉપયોગ માટે તેના દ્વારા ખરીદવામાં આવેલ માલ” શબ્દપ્રયોગની અંદર આવશે. આ રીતે એ હકીકત છતાં ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે તેમાં “પેકિંગ સામગ્રી” શબ્દો વપરાયેલા ન હતા. આ અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે કોઈ પ્રક્રિયા અથવા પ્રવૃત્તિ તૈયાર માલના ઉત્પાદન માટે માત્ર સિદ્ધાંતતઃ આવશ્યક હોવી જ જોઈએ એવું નથી, પરંતુ જો તે માલના અંતિમ ઉત્પાદનનો એવો અભિન્ન ભાગ હોય કે તેના અભાવે ઉત્પાદન વ્યાપારિક રીતે સુસંગત ન રહે, તો એવી પ્રવૃત્તિ અથવા પ્રક્રિયાને ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ જ માનવી જોઈએ અને એવી પ્રક્રિયા અથવા પ્રવૃત્તિમાં ઉપયોગ માટે અભિપ્રેત

માલને વેચાણ માટેના કરપાત્ર માલના ઉત્પાદનામાં આવશ્યક માલ ગણવા જોઈએ. કલમ ૧૩(૧)(બી) હેઠળ નિયત પ્રમાણપત્ર આપીને કોઈ ઉત્પાદક જે વસ્તુઓ કરમુક્ત ખરીદી શકે, તે કાચા માલ અથવા પ્રક્રિયા સામગ્રી અથવા વપરાશયોગ્ય ભંડાર હોવા જોઈએ. પરંતુ એમ કહેવું શક્ય નથી કે વપરાશયોગ્ય ભંડારને આવશ્યક રીતે કાચા માલ અથવા પ્રક્રિયા સામગ્રીનું સ્વરૂપ ધારણ કરવું જ પડે અથવા તેઓ લગભગ એ જ દરજ્જા પર હોવા જોઈએ. ઠરાવાયું હતું કે એવી પ્રક્રિયા અથવા પ્રવૃત્તિમાં જરૂરી એવા વપરાશયોગ્ય ભંડાર અથવા સામગ્રી, જે ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ સાથે અભિન્ન રીતે જોડાયેલી હોય અને જેના વિના ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ વ્યાપારિક રીતે અસુવિધાજનક બની જાય, તેવા માલનું અધિનિયમની કલમ ૧૩(૧)(બી) હેઠળ આસેસી દ્વારા કરમુક્ત ખરીદી શકાય છે. કાચી એ વપરાશયોગ્ય ભંડારનો એવો ભાગ છે, જે માલના બજારીકરણની પ્રવૃત્તિમાં આવશ્યક રીતે જરૂરી બને છે અને જે મૂળભૂત રીતે ઉત્પાદનની વિશાળ પ્રવૃત્તિ સાથે જોડાયેલી છે. તેથી, આ નિષ્કર્ષે પહોંચવામાં આવ્યું હતું કે આસેસી અધિનિયમની કલમ ૧૩(૧)(બી) હેઠળ કાચી કરમુક્ત ખરીદવાનો હકદાર હતો.

૩. વલ્લભ ગ્લાસ વર્ક્સ લિમિટેડ વિ. ગુજરાત રાજ્ય, (૧૯૮૨) ૫૦ એસટીસી ૩૫૨ (ગુજરાત). આ કેસમાં, આસેસીએ લાકડું ખરીદી અને લાકડાના ખોખાં તૈયાર કર્યાં. લાકડામાંથી તૈયાર કરાયેલા આવા ખોખાંનો ઉપયોગ અંતિમ ઉત્પાદનના પેકિંગમાં કરવામાં આવ્યો. આસેસીએ દાવો કર્યો કે લાકડાનો

ઉપયોગ માલના ઉત્પાદનામાં થયો હતો. વિભાગે આસેસી દ્વારા કરવામાં આવેલી રજૂઆતો સ્વીકારી નહોતી. પરંતુ આ અદાલતે વસુકી કાર્બોરેન્ડમના કેસને અનુસરી ઠરાવ્યું હતું કે ઉત્પાદન માટેની પેકિંગ સામગ્રી બનાવવા ઉપયોગમાં લેવાયેલા લાકડાની ખરીદી માટે ફોર્મ ૧૯ માં આપેલી ઘોષણાઓનો ભંગ થયો હતો એવું માનવામાં ટ્રિબ્યુનલ કાયદેસર રીતે યોગ્ય ન હતું. આ અદાલત મુજબ, ભલે લાકડાનો ઉપયોગ ઉત્પાદિત માલના પેકિંગ માટે વપરાનારા ખોખાં તૈયાર કરવા માટે થયો હોય, છતાં એવું કહી શકાય નહીં કે લાકડું વેચાણ માટેના કરપાત્ર માલના ઉત્પાદનામાં વપરાયેલ માલ નહોતું અથવા કે લાકડું શીટ-ગ્લાસના ઉત્પાદનામાં વપરાશયોગ્ય ભંડાર તરીકે વપરાયેલ સામગ્રી નહોતું.

૪. કે. રસિકલાલ એન્ડ કંપની વિ. ગુજરાત રાજ્ય, ૮૬ એસટીસી ૨૩૮ (ગુજરાત). આ અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે નામ-ફલકના સંબંધમાં સેટ-ઓફ યોગ્ય રીતે મંજૂર કરવામાં આવ્યો હતો, જેના વિના અંતિમ ઉત્પાદન બજારમાં વેચવા યોગ્ય ન હતું. અદાલતે વધુમાં ઠરાવ્યું હતું કે “માલના ઉત્પાદનામાં વપરાયેલ” શબ્દપ્રયોગને ઉદાર અર્થઘટન આપવું જોઈએ જેથી તેમાં માત્ર તૈયાર માલના વાસ્તવિક ઉત્પાદનની પ્રક્રિયા જ નહીં પરંતુ એવી પ્રક્રિયાઓનો પણ સમાવેશ થાય, જે અંતિમ ઉત્પાદનનો અભિન્ન ભાગ છે અને જેના અભાવે ઉત્પાદન વ્યાપારિક રીતે સુસંગત ન રહે. તેથી, લાકડાની પટ્ટીઓ, સેલેક ગુંદર, હોઝ પાઈપો, હાર્ડવેર, પેકિંગ સામગ્રી અને લાકડું — આ બધું તેલના

એજિનના ઉત્પાદનામાં વપરાયું હતું અને તેના સંબંધમાં કરાયેલ સેટ-ઓફનો દાવો યોગ્ય રીતે મંજૂર કરવામાં આવ્યો હતો.

૫. એન. એમ. ખંભાતવાલા વિ/સ. ગુજરાત રાજ્ય, ૮૭ એસટીસી ૧૭૦ (ગુજ). આ અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે પેકિંગ સામગ્રી તરીકે વપરાતી લાકડાની પેટીઓ માલના ઉત્પાદન માટે વપરાતા ભોગ્ય ભંડાર છે.

૬. વાડીલાલ ડેરી ફોક્સ ફૂડ્સ, (૨૦૦૬) ૧૪૬ એસટીસી ૯ (ગુજ). આ અદાલતે જે. કે. કોટન મિલ્સના મામલામાં માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણય તથા વસુકી કાર્બોરેન્ડમના મામલામાં પોતાના પૂર્વ નિર્ણયનો અમલ કરીને ઠરાવ્યું હતું કે આકારણીકર્તા દ્વારા બનાવવામાં આવેલ આઈસક્રીમને પાત્રોમાં રાખી અને નિશ્ચિત તાપમાને જાળવી રાખવું આવશ્યક છે, જેથી આઈસક્રીમ તેની આઈસક્રીમ તરીકેની વિશિષ્ટતા જાળવી રાખે અને જે સ્વરૂપમાં તેનું ઉત્પાદન થયું હોય તે સ્વરૂપ ગુમાવતું નથી. એવો નિષ્કર્ષ કરવામાં આવ્યો હતો કે આઈસક્રીમનું ઉત્પાદન પૂર્ણ થયા પછી, ઉત્પાદન કેન્દ્રથી વેચાણ કેન્દ્ર સુધી આઈસક્રીમના પરિવહન દરમિયાન તેને જાળવી રાખવા માટે આકારણીકર્તા દ્વારા વપરાતી ડ્રાય-આઈસ, વ્યાવસાયિક આવશ્યકતાના સિદ્ધાંતોના અમલથી, ભોગ્ય ભંડાર તરીકે વપરાતી હતી.

૯૯. હાલના કેસમાં સમગ્ર વિવાદ માત્ર કોસ્ટલ કેમિકલ (પૂર્વોક્ત)ના મામલામાં માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણયને કારણે ઊભો થયો છે. આ કેસમાં,

થોમસ સ્ટીફન (પૂર્વોક્ત)ના અગાઉના નિર્ણયનું અનુસરણ કરતાં, માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે આંધ્ર પ્રદેશ સામાન્ય વેચાણવેરા અધિનિયમ, ૧૯૫૭ ની કલમ ૫બી માં વપરાયેલ “ભોગ્ય વસ્તુઓ” શબ્દસમૂહ તેનો અર્થ તેની આસપાસ આવેલા શબ્દોથી ગ્રહણ કરે છે અને તેને તેમના પ્રકાશમાં વાંચવો આવશ્યક છે, એટલે કે, “કાચો માલ”, “ઘટક ભાગ”, “ઉપ-સંયોજન ભાગ” અને “મધ્યવર્તી ભાગ”. આમ વાંચતાં, તેમાંનો “ભોગ્ય વસ્તુઓ” શબ્દ માત્ર એવી સામગ્રીનો ઉલ્લેખ કરે છે જે ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં આવક તરીકે વપરાય છે પરંતુ તેમાં જ ભસ્મીભૂત થઈ જવાને કારણે અંતિમ ઉત્પાદનમાં ઓળખી શકાય તેવી રહેતી નથી. તેથી એવો નિષ્કર્ષ કરવામાં આવ્યો હતો કે ઇંધણ તરીકે વપરાતી ગેસ, એ. પી. સામાન્ય વેચાણવેરા અધિનિયમની કલમ ૫બી માં વપરાયેલા “ભોગ્ય વસ્તુઓ”માં આવતી નથી.

૧૦૦. કૉસ્ટલ કેમિકલના કેસનો નિર્ણય ગુજરાતની જોગવાઈઓ પર લાગુ પડતો નથી, કારણ કે ગુજરાત અધિનિયમની જોગવાઈઓ એ.પી. અધિનિયમની સમાન પ્રકૃતિની નથી, જે નીચે મુજબથી સ્પષ્ટ થાય છે :-

એ. પી. અધિનિયમમાં	ગુજરાત અધિનિયમમાં
"કાચો માલ", "ઘટક ભાગો", "ઉપ-એસેમ્બલી ભાગો", "મધ્યવર્તી ભાગો", "ઉપભોજ્ય	અધિનિયમ – કલમ ૧૫બી હેઠળ..... કરપાત્ર માલના ઉત્પાદન માટે કાચા માલ, પ્રક્રિયા સામગ્રી અથવા ઉપભોજ્ય

વસ્તુઓ" અને "પેકિંગ સામગ્રી".	ભંડાર તરીકે ઉપયોગમાં લેવાય છે.
	નિયમો – નિયમ જરૂર હેઠળ..... માલનો ઉપયોગ કાચા માલ, પ્રક્રિયા સામગ્રી અથવા ઉપભોજ્ય ભંડાર તરીકે કરવામાં આવ્યો હોય.
	અધિસૂચનાજાહેરનામુંઓ – એન્ટ્રી રપપ..... માલનો ઉપયોગ કાચા માલ, પ્રક્રિયા સામગ્રી અથવા ઉપભોજ્ય ભંડાર તરીકે કરવામાં આવે છે.

૧૦૧. એ. પી. ની જોગવાઈઓમાં “કાચો માલ” વગેરે પરસ્પર સંકળાયેલા છે અને તેઓ સમપ્રકૃતિના એક જ સમૂહમાં આવે છે. ગુજરાત અધિનિયમમાં “કાચો માલ”, પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી અને “ભોજ્ય ભંડાર” પરસ્પર સંકળાયેલા નથી, પરંતુ “અને” તથા “અથવા તરીકે” શબ્દોના ઉપયોગથી તેમને અલગ પાડવામાં આવ્યા છે. તેથી તેઓ અલગ વર્ગના છે અને તેથી નોર્સીટર અ સોસીઈસનો સિદ્ધાંત લાગુ પડશે નહીં. ૧૦૨. અગાઉની ચર્ચાથી અત્યંત સ્પષ્ટ છે કે આ અદાલતે વસુકી કાર્બોરેન્ડમના કેસમાં ગૂઢ રીતે ઠરાવ્યું છે કે નિયમ જરૂર માં

“ભોગ્ય ભંડાર” શબ્દના અર્થઘટનમાં નોસ્ટીટર અ સોસીઈસનો સિદ્ધાંત લાગુ કરવાની જરૂર નથી. કોસ્ટલ કેમિકલમાં માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે થોમસ સ્ટીફનનું અનુસરણ કર્યું હતું. આ અદાલતે કે. રસિકલાલ અને સૌરાષ્ટ્ર કેલ્સાઈન બૉક્સાઈટના કેસમાં ઠરાવ્યું હતું કે જોગવાઈઓમાં ભિન્નતાને કારણે થોમસ સ્ટીફન ગુજરાત અધિનિયમ પર લાગુ પડતો નથી. તેથી ગૂઢ અર્થમાં એવું માનવું આવશ્યક છે કે થોમસ સ્ટીફનના આધારે નિર્ધારિત કોસ્ટલ કેમિકલ પણ ગુજરાતની જોગવાઈઓ પર લાગુ પડતો નથી. ૧૦૩. અમે આ હકીકતનો પણ વિચાર કર્યો છે કે કોસ્ટલ કેમિકલના નિર્ણય પછી, ઇંધણને ભોગ્ય વસ્તુ તરીકે નિર્ધારિત કરવાના પ્રશ્નમાં, વિવિધ વડી અદાલતોએ એવો અભિપ્રાય અપનાવ્યો છે કે ઇંધણ તરીકે વપરાતી માલવસ્તુઓ માલના ઉત્પાદનમાં ભોગ્ય ભંડાર તરીકે વપરાતી હતી. તેમાંથી કેટલીક નીચે મુજબ છે :— (એ) પ્રતાપ સ્ટીલ રોલિંગ મિલ્સ લિમિટેડ વિ/સ. પંજાબ રાજ્ય (૨૦૦૭) ૯ વી.એસ.ટી. ૬૨૯ (પી એન્ડ એચ). આ કેસમાં અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે વેપારી દ્વારા ખરીદવામાં આવેલ ફર્નેસ તેલ, લોહ અને સ્ટીલના ઉત્પાદનની પ્રક્રિયામાં વેપારી દ્વારા વપરાતી મુખ્ય અને આવશ્યક વસ્તુઓમાંનું એક હતું અને તેના વિના ઉત્પાદન શક્ય જ નહોતું. તેથી એવો નિષ્કર્ષ કરવામાં આવ્યો હતો કે ફર્નેસ તેલ માલના ઉત્પાદનમાં વપરાયેલ અથવા ભસ્મીભૂત થયેલું હતું. (બી) રિલાયન્સ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ લિમિટેડ વિ/સ. સહાયક વેચાણવેરા આયુક્ત અને અન્ય, (૨૦૦૮) ૦૧૫ વી.એસ.ટી. ૨૨૮ (ઓડિશા). અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે

પીએસએફના ઉત્પાદનની પ્રક્રિયામાં વપરાતું ફર્નેસ તેલ ઓવેટ અધિનિયમની કલમ ૨(૨૫) માં વ્યાખ્યાયિત “આવક” તરીકે ગણવાનું છે. ૧૦૪. આ બંને કેસોમાં રાજ્ય આવકતંત્રએ કૉસ્ટલ કેમિકલ્સ અને થોમસ સ્ટીફનના મામલામાં માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણય પર આધાર મૂક્યો હતો, પરંતુ અદાલતોએ ઠરાવ્યું હતું કે તે નિર્ણયો સંબંધિત અદાલત સમક્ષ વિચારાધીન જોગવાઈઓ પર લાગુ પડતા નથી. પંજાબ અને હરિયાણા વડી અદાલત તથા ઓડિશા વડી અદાલતના ઉપરોક્ત નિર્ણયોએ કાનૂન સ્પષ્ટ કરી દીધું છે કે કૉસ્ટલ કેમિકલના કેસમાં “ભોગ્ય વસ્તુઓ” શબ્દનું જે અર્થઘટન કરવામાં આવ્યું છે તે જ્યાં જ્યાં “ભોગ્ય વસ્તુઓ” શબ્દ વપરાયો હોય ત્યાં સર્વત્ર લાગુ પડી શકે નહીં. તે શબ્દનો અર્થ જે કાયદાની ભાષામાં તે શબ્દ વપરાયો છે તેમાંથી નિષ્કર્ષિત કરવો પડે. ૧૦૫. વામ ઓર્ગેનિક કેમિકલ્સ લિમિટેડ વિ/સ. ઉત્તર પ્રદેશ રાજ્ય અને અન્ય, (૨૦૦૩) ૧૩૨ એસટીસી ૦૦૮ (અલ્હાબાદ) ના કેસમાં પણ અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે જનરેટર સેટો ચલાવવા માટે જરૂરી ડીઝલ તેલ અંતિમ ઉત્પાદનના ઉત્પાદનમાં વપરાય છે. અદાલતે આ હકીકતનો વિચાર કર્યો હતો કે ડીઝલ તેલ ઇંધણ હતું, જે સતત પ્રક્રિયાવાળી ઉદ્યોગ એકમમાં ચંત્રો ચલાવવા માટે આવશ્યક હતું, અને અરજદારના જનરેટિંગ સેટોને વિજ પુરવઠો બંધ પડી જાય તો કારખાનામાં ઉત્પાદન થંભી જાય અને ચંત્રોને નુકસાન થાય. અદાલતે વધુમાં ઠરાવ્યું હતું કે કારખાનામાં સ્થાપિત ડીઝલ જનરેટિંગ સેટો ચંત્રોના અવિભાજ્ય અંગ છે અને આવા સેટો ચલાવવા માટે ખરીદવામાં આવેલ ડીઝલ અંતિમ

ઉત્પાદનના ઉત્પાદનમાં વપરાય છે. ૧૦૬. ઉપરોક્ત ચર્ચા તથા અમારાં દ્વારા કેટલીક મુખ્ય મુદ્દાઓ પર નોંધાયેલ તારણોને ધ્યાનમાં રાખીને, અમારો એવો અભિપ્રાય છે કે એમી પિગ્મેન્ટ્સ (પૂર્વોક્ત) ના કેસમાં માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે આ અદાલતને જે પ્રશ્નો સંદર્ભિત કર્યા હતા, જેમાં ખાસ કરીને આ અદાલતને એ નક્કી કરવા કહ્યું હતું કે એક બાજુ કૉસ્ટલ કેમિકલ્સના કેસના નિર્ણયમાંથી ઉદ્ભવતા કયા પરીક્ષણો અને બીજી બાજુ જે. કે. કોટનના કેસના નિર્ણયમાંથી ઉદ્ભવતા કયા પરીક્ષણો ગુજરાતની જોગવાઈઓ પર લાગુ પડશે, તે પોતે જ દર્શાવે છે કે માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતને એ હકીકતની જાણ હતી કે બંને ચુકાદાઓ માન્ય છે અને જુદા જુદા ક્ષેત્રોમાં કાર્યરત છે. તેનો અર્થ એ થાય છે કે કૉસ્ટલ કેમિકલ્સ જે. કે. કોટનમાં નિર્ધારિત કાનૂની સિદ્ધાંતોમાં ફેરફાર કર્યો નથી અથવા જે. કે. કોટનના ચુકાદાને અપ્રભાવી કર્યો નથી. તેથી, બંને પ્રકારની ન્યાયપ્રણાલીઓ પરસ્પર સંપૂર્ણપણે ભિન્ન ક્ષેત્રની છે. ૧૦૭. માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે કૉસ્ટલ કેમિકલ્સના કેસમાં દર્શાવ્યું હતું કે ત્યાંની અદાલતે જે. કે. કોટનની ચર્ચા કરી હતી અને તે કેસમાં તે લાગુ પડતો ન હોવાથી તેને જુદો ઠેરવ્યો હતો. તેથી, જ્યાં જે. કે. કોટનનો ચુકાદો લાગુ પડે છે ત્યાં કૉસ્ટલ કેમિકલ્સનો કોઈ અમલ રહેતો નથી. ૧૦૮. આ અદાલતે કે. રસિકલાલ એન્ડ કો. વિ/સ. ગુજરાત રાજ્ય (પૂર્વોક્ત) ના કેસમાં પહેલેથી જ થોમસ સ્ટીફન એન્ડ કો. લિમિટેડ (પૂર્વોક્ત) ના નિર્ણયને, જેનું અનુસરણ કૉસ્ટલ કેમિકલ્સમાં કરવામાં આવ્યું હતું, આ આધાર પર જુદો ઠેરવ્યો હતો કે કેરળ વેચાણવેરા

અધિનિયમની જોગવાઈઓ આ અધિનિયમની જોગવાઈઓથી ભિન્ન હતી અને તેથી થોમસ સ્ટીફનનો નિર્ણય આ અધિનિયમની જોગવાઈઓ પર લાગુ પડતો ન હતો. પરિણામે, કૉસ્ટલ કેમિકલનો ચુકાદો પણ ગુજરાતના કાયદા પર લાગુ પડતો નથી. ૧૦૯. ગુજરાત અધિનિયમ હેઠળ વપરાયેલા ત્રણ શબ્દો એટલે કે કાચો માલ, પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી અને ભોગ્ય ભંડાર માટે કોઈ એક સામાન્ય વર્ગ નથી અને તેથી તેમને ઈજસડમ જેનરિસના સિદ્ધાંતથી વાંચી શકાય નહીં. બંને કાયદાઓમાં વપરાયેલા “ભોગ્ય” અને “ભોગ્ય ભંડાર” શબ્દો સ્પષ્ટપણે જુદા અને ભિન્ન છે અને ગુજરાત કાયદામાં ભાર “ભંડાર” શબ્દ પર છે. ૧૧૦. જો રાજ્ય સરકાર દ્વારા લેવાયેલ વલણ સ્વીકારવામાં આવે, તો તે અસંગત પરિણામ ઉપજાવશે કે જો કાચો માલ વિજ ઉત્પાદન કેન્દ્રમાં વિજળી ઉત્પન્ન કરવા માટે વપરાય, તો તેને મુક્તિ મળશે, પરંતુ જો એ જ કાચો માલ અન્ય અંતિમ ઉત્પાદનો બનાવતી સંયુક્ત એકમમાં વિજળી ઉત્પન્ન કરવા માટે વપરાય, તો તેને મુક્તિ મળશે નહીં. સરકારની નીતિ વીજળીના વધુ ને વધુ કેપિટલ ઉત્પાદનને પ્રોત્સાહન આપવાની હોવાથી, તેનું એવું અર્થઘટન થવું જોઈએ કે જો સંયુક્ત પ્લાન્ટ હોય, તો તેવા પ્લાન્ટમાં જે તમામ પ્રક્રિયાઓ દ્વારા ઉત્પાદન થાય છે, તે તમામ માટે ઉદ્યોગ મુક્તિ મેળવવા પાત્ર હોવો જોઈએ અને તેથી, ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં ઉપયોગ માટે ઉષ્મા અને ઊર્જા ઉત્પન્ન કરવા ઇંધણ તરીકે વપરાતી ચીજોનું તે કાયદેસર ખરીદી કરી શકે છે. ૧૧૧. વલ્લભ ગ્લાસ વર્ક્સ (ઉપરોક્ત) તથા તેમાં સંલગ્ન ચુકાદા એટલે કે એસ.એલ.એમ. માલોક્લાલ

ઈન્ડસ્ટ્રીઝ લિમિટેડ વિ./સ. ગુજરાત રાજ્ય, વેચાણવેરા સંદર્ભ નં. ૮ ઓફ ૧૯૭૮ ના કેસમાં, આ અદાલતે “ઉપભોજ્ય ભંડાર” શબ્દને વિશાળ અર્થ આપતાં એવું ઠરાવ્યું છે કે ઉત્પાદનની પ્રક્રિયામાં, ઉત્પાદન વેપારિક રીતે વેચી શકાય તે સ્થિતિ સુધી, વપરાતી બધી સામગ્રી અથવા ઉત્પાદનો ઉપભોજ્ય ભંડાર તરીકે વપરાતાં ગણાશે. ૧૧૨. વસુકી કાર્બોરેડનમ વર્ક્સ (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં, “ઉપભોજ્ય ભંડાર” શબ્દમાં એવી બધી ચીજોનો સમાવેશ થાય છે જે ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ સાથે અભિન્ન રીતે જોડાયેલ હોય અને જેના વગર ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ વ્યાવસાયિક રીતે અયોગ્ય બની જાય. આ કેસમાં, ઉત્પન્ન થયેલ કાચ પેક કરવા માટે વપરાતી કાથીને ઉપભોજ્ય ભંડાર તરીકે વપરાતી ગણવામાં આવી હતી; તેથી, ચીજોના ઉત્પાદન માટે અત્યંત આવશ્યક એવું ઈંધણ પણ ઉપભોજ્ય ભંડાર તરીકે લાયક ઠરે છે. આથી, જો તૈયાર માલના ઉત્પાદન પછી વપરાતી ચીજો પણ ઉત્પાદનના બજારીકરણ માટે જરૂરી હોવાથી ઉપભોજ્ય ભંડાર ગણાતી હોય, તો ચીજોના ઉત્પાદન માટે અભિન્ન રીતે જરૂરી અને જેના વગર તૈયાર માલ જ બહાર નહીં આવે એવું ઈંધણ નિશ્ચિતપણે ઉપભોજ્ય ભંડાર તરીકે વપરાતું ગણાશે. ૧૧૩. વાડીલાલ ડેરી ફોઝન ફૂડ્સ (ઉપરોક્ત) માં, આઈસક્રીમની ગુણવત્તા જળવાઈ રહે તે માટે તેના પરિવહનમાં વપરાતી ડ્રાય આઈસને ઉપભોજ્ય ભંડાર ગણવામાં આવી હતી. આ કેસમાં પણ, આઈસક્રીમનું ઉત્પાદન થયા પછી સ્વતંત્ર રીતે ડ્રાય આઈસનો ઉપયોગ થયો હતો, તેમ છતાં તેને આઈસક્રીમના ઉત્પાદનમાં ઉપભોજ્ય ભંડાર તરીકે વપરાતી ગણવામાં આવી

હતી. તેથી, ઇંધણનો ઉપયોગ વધુ મજબૂત આધાર પર ઉભો રહે છે અને તે નિશ્ચિતપણે ઉપભોજ્ય ભંડાર અથવા પ્રક્રિયાત્મક સામગ્રીમાંથી એક તરીકે લાયક ઠરે છે. ૧૧૪. અધિનિયમની જોગવાઈઓમાં વપરાયેલા શબ્દો “કાચો માલ”, “પ્રક્રિયાત્મક સામગ્રી” અને “ઉપભોજ્ય ભંડાર” છે. જો ચીજો તૈયાર માલનો ભાગ બનવાની હોય, તો તે સ્વયં કાચા માલ તરીકે જ લાયક ઠરે અને ત્યારબાદ અન્ય શબ્દો, એટલે કે પ્રક્રિયાત્મક સામગ્રી અને ઉપભોજ્ય ભંડાર, અર્થહીન બની જાય. કોઈ જોગવાઈનું એવું અર્થઘટન કરી શકાય નહીં કે જેના કારણે તેનો કોઈ ભાગ નિર્રથક બની જાય. તેથી, પ્રક્રિયાત્મક સામગ્રી અને ઉપભોજ્ય ભંડાર એવા ચીજોમાં આવરી લેવાશે જે ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં જરૂરી હોય, પરંતુ સ્વરૂપતઃ તૈયાર માલનો ભાગ ન બનતી હોય. ૧૧૫. “ઉપભોજ્ય ભંડાર” શબ્દના સમાવેશ પાછળનો વિધાનમંડળનો આશય કમિશનર ઓફ સેલ્સ ટેક્સ વિ./સ. અજય પ્રિન્ટરી પ્રા. લિ. ના કેસમાં સ્પષ્ટ રીતે દર્શાવવામાં આવ્યો છે. આ એવો કેસ હતો જે અધિનિયમ સ્વીકારતા પહેલાંના સમયગાળાને સંબંધિત હતો, જેમાં બોમ્બે સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમની ભાષાનું અર્થઘટન કરતાં, જે તે સમયે ગુજરાત રાજ્યમાં લાગુ પડતો હતો, આ અદાલતે એવું ઠરાવ્યું હતું કે કાચા માલને તૈયાર માલમાં પરિવર્તિત કરવા માટે જરૂરી બધી ચીજો તૈયાર માલના ઉત્પાદનમાં વપરાતી ચીજો ગણાય અને તેમાં ઉપભોજ્ય તેમજ અનુપભોજ્ય ભંડાર બંનેનો સમાવેશ થાય. અધિનિયમ ઘડતાં વખતે, અનુપભોજ્ય ભંડાર પણ ચીજોના ઉત્પાદનમાં વપરાતા ગણાવી લાયક ન ઠરે તે સુનિશ્ચિત કરવા માટે,

અધિનિયમની જોગવાઈઓમાં ખાસ કરીને માત્ર ઉપભોજ્ય ભંડારનો જ સમાવેશ કરવામાં આવ્યો. તેથી, અનુપભોજ્ય ભંડારને તેવી ચીજોમાંથી બહાર રાખવામાં આવ્યા કે જેને ચીજોના ઉત્પાદનમાં વપરાતી માનવી શકાય. બોમ્બે સેલ્સ ટેક્સની પૂર્વવર્તી જોગવાઈઓની તુલનામાં અધિનિયમ હેઠળ આ ભિન્નતા સ્વીકારવામાં આવી હતી. ૧૧૬. આ હકીકતની નોંધ લેવી પણ મહત્વપૂર્ણ છે કે ત્યારબાદ, જ્યારે ગુજરાત વેચાણવેરા અધિનિયમ રદ કરવામાં આવ્યો અને તેની જગ્યાએ ગુજરાત મૂલ્યવર્ધિત વેરો અધિનિયમ, ૨૦૦૩ (સંક્ષેપમાં ‘વેટ’) દિનાંક ૧.૦૪.૨૦૦૬ થી અમલમાં મૂકાયો, ત્યારે કલમ ૨(૧૯) માં સમાવાયેલ “કાયો માલ” શબ્દની વ્યાખ્યામાં એવો અર્થ આપવામાં આવ્યો છે કે ઉત્પાદનમાં ઘટકરૂપે વપરાતી ચીજો, અને તેમાં પ્રક્રિયાત્મક સામગ્રી, ઉપભોજ્ય ભંડાર તથા તે રીતે ઉત્પન્ન થયેલ ચીજોના પેકિંગ માટેની સામગ્રીનો સમાવેશ થાય છે, પરંતુ વીજળી ઉત્પન્ન કરવા માટેના ઇંધાણનો સમાવેશ થતો નથી. જ્યારે વીજળી ઉત્પન્ન કરવા માટે ઇંધાણ તરીકે વપરાતી ચીજો બહાર રાખવામાં આવી છે, ત્યારે તેનો અર્થ એ થાય છે કે બાકીના તમામ પ્રકારનાં ઇંધાણ “કાયો માલ” શબ્દની વ્યાખ્યામાં આવરી લેવાય છે અને પરિણામે, પ્રક્રિયાત્મક સામગ્રી અથવા ઉપભોજ્ય ભંડારના શબ્દોમાં પણ સામેલ થાય છે. ૧૧૭. વેટની કલમ ૧૧(૩)(એ) ની જોગવાઈઓની નોંધ લેવી પણ આવશ્યક છે. આ કલમ વેરા જમા અંગે જોગવાઈ કરે છે, જેમાં ખાસ કરીને એવું જણાવાયું છે કે ચીજોના ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં વપરાતો કાયો માલ વેરા જમા મેળવવા પાત્ર બનશે. આ

જોગવાઈને આગળ વેટની કલમ ૧૧(૩)(બી)(૩) માં રહેલા અપવાદ દ્વારા અનુસરવામાં આવી છે, જેમાં એવો નિર્દેશ છે કે ચીજોના ઉત્પાદનમાં ઇંધણ તરીકે વપરાતી ચીજોની ખરીદ કિંમતના ૪% જેટલા હિસ્સાથી આદાન વેરા જમા ઘટાડવાનો રહેશે. વેટની કલમ ૧૧(૩)(બી) માં ૪% જેટલો આદાન વેરા જમા ઘટાડવાની જોગવાઈ છે, તે જ હકીકત દર્શાવે છે કે ૪% થી વધુ હદ સુધી ઇંધણ તરીકે વપરાતી ચીજોની ખરીદી પર ચૂકવાયેલ વેરા અંગે આદાન વેરા જમા સ્વીકાર્ય છે. ઉત્પાદક માટે આવો આદાન વેરા જમા માત્ર કાચા માલ બાબતે જ હોય છે અને તેથી, વિધાનમંડળે સ્પષ્ટપણે સ્વીકાર્યું છે કે ઇંધણ તરીકે વપરાતી ચીજો ચીજોના ઉત્પાદનમાં પ્રક્રિયાત્મક સામગ્રી અથવા ઉપભોજ્ય ભંડાર તરીકે વપરાય છે. ૧૧૮. તેથી, અધિનિયમ ઘડાતા પહેલાંનો તથા તેના ૨૬ થયા પછીનો વિધાનિક ઇતિહાસ સ્પષ્ટપણે સ્થાપિત કરે છે કે એવી બધી ચીજો, જે ચીજોના ઉત્પાદન અને બજારીકરણમાં કોઈ ને કોઈ ભૂમિકા ભજવે છે અને જેના વગર ચીજોનું ઉત્પાદન વ્યાવસાયિક રીતે અયોગ્ય બની જાય, તેમને ચીજોના ઉત્પાદનમાં પ્રક્રિયાત્મક સામગ્રી અથવા ઉપભોજ્ય ભંડાર તરીકે વપરાતી ગણવી પડશે. ૧૧૯. રાજ્ય સરકાર દ્વારા ઉઠાવવામાં આવેલ ‘નોસ્સીતુર અ સોસીઆઈસ’ ના સિદ્ધાંતની લાગુ પડતાની દલીલ અંગે પણ, જેના ઉપર ભારે આધાર મૂકવામાં આવ્યો હતો, નોંધવું આવશ્યક છે કે માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે કોસ્ટલ કેમિકલ કેસમાં આપેલા નિર્ણયમાં વિવિધ શબ્દો વચ્ચે “અન્યથા” પ્રકારની રચનામાં ઉપયોગમાં લેવાયા હતા, જ્યારે ગુજરાત

અધિનિયમમાં “કાચો માલ” અથવા “પ્રક્રિયાત્મક સામગ્રી” અને/અથવા “ઉપભોજ્ય ભંડાર” શબ્દ પહેલાં જુદી ભાષાનો ઉપયોગ થયો છે. ભાષામાંનો આ તફાવત સ્પષ્ટપણે દર્શાવે છે કે ગુજરાત અધિનિયમની જોગવાઈઓમાં વપરાયેલા દરેક શબ્દ અલગ અને સ્વતંત્ર છે અને ‘નોસ્સીતુર અ સોસીઆઈસ’ નો સિદ્ધાંત અહીં લાગુ પડતો નથી. અને જો એવું માન્ય રાખવામાં આવે કે આ સિદ્ધાંત ગુજરાતની જોગવાઈઓ પર લાગુ પડે છે, તો “ઉપભોજ્ય ભંડાર” શબ્દોને તેમના તરત પૂર્વવર્તી શબ્દો “પ્રક્રિયાત્મક સામગ્રી” પરથી અથવા છાયા મળશે, જે કાચા માલ સમાન નથી અને કદી અંતિમ ઉત્પાદનમાં પરિવર્તિત પણ થતી નથી. તેથી, આ સિદ્ધાંત પણ અરજદારોના પક્ષમાં જ લાગુ પડશે. ૧૨૦. રાજ્ય સરકાર તરફથી કરવામાં આવેલી મુખ્ય રજૂઆત પણ અમે વિચારમાં લીધી છે કે જે કે. કોટન કેસમાં વિચારાયેલા કેન્દ્રીય અધિનિયમની જોગવાઈઓમાં “ઉત્પાદન” ઉપરાંત “પ્રક્રિયા” શબ્દનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો હતો, જ્યારે હાલના અધિનિયમની જોગવાઈઓમાં માત્ર “ઉત્પાદન” શબ્દનો જ ઉપયોગ થયો છે, અને તેથી જે કે. કોટન કેસમાં વિચારાયેલ કેન્દ્રીય અધિનિયમની જોગવાઈઓ હાલના અધિનિયમ કરતાં વિશાળ હતી અને તેથી જે કે. કોટનનો નિર્ણય આ અધિનિયમ પર લાગુ પડતો નથી. આ દલીલનો જવાબ આપવા માટે, અધિનિયમની કલમ ૨(૧૬) માં સમાવાયેલ “ઉત્પાદન” શબ્દ પર નજર કરવી પ્રાસંગિક છે, જેમાં જણાવાયું છે કે અધિનિયમમાં “ઉત્પાદન” શબ્દની વ્યાખ્યામાં સ્પષ્ટપણે અન્ય બાબતો સાથે “પ્રક્રિયા” નો સમાવેશ થાય છે અને

તેથી રાજ્ય સરકાર તરફથી આગળ ધપાવવામાં આવેલ ભેદરેખા કોઈ આધાર વિના છે અને તેનો કોઈ અસરકારક પ્રભાવ રહેશે નહીં. વધુમાં, “ઉત્પાદન” શબ્દ પોતે જ ઘણો વિશાળ શબ્દ છે, જેમાં “પ્રક્રિયા” નો પણ સમાવેશ થાય છે અને તેથી જે કે. કોટન કેસનો નિર્ણય ગુજરાત અધિનિયમની જોગવાઈઓ પર સંપૂર્ણપણે લાગુ પડે છે. ૧૨૧.વિદાય લેતાં પહેલાં, અરજીકર્તાઓ તરફથી કરવામાં આવેલી એક વધુ રજૂઆત પર વિચાર કરવો આવશ્યક છે. શ્રી તન્વિશ ભટ્ટે અરજીકર્તાઓ તરફથી દલીલ કરી છે કે સર્વોચ્ચ અદાલતનો તા. ૧૨.૦૨.૨૦૦૮નો પરત મોકલવાનો હુકમ, જેના દ્વારા તમામ અરજીઓ આ અદાલતને પરત મોકલવામાં આવી હતી, તેમાં સરકાર દ્વારા જારી કરાયેલા ૨૦૦૧ના પરિપત્રના સંદર્ભમાં આકારણદાતાઓએ ઉપસ્થાપિત કરેલ વચનબંધ નિષેધના સિદ્ધાંતના લાગુ પડવા અંગે કોઈ સ્પષ્ટતા કરવામાં આવી નથી. સર્વોચ્ચ અદાલતે, મામલાઓને આ અદાલત સમક્ષ પરત મોકલતાં, આકારણદાતાઓને આ અદાલત સમક્ષ પરિપત્રોના સંદર્ભમાં વચનબંધ નિષેધની દલીલ ઉઠાવવાથી રોક્યા હતા અને આ અદાલતને નિર્દેશ આપ્યો હતો કે તેની દ્વારા આ અદાલતને સંદર્ભિત કરાયેલા ચોક્કસ પ્રશ્નોનો જ વિચાર કરીને મામલાનો નિર્ણય કરવામાં આવે. સર્વોચ્ચ અદાલતની આ કાર્યવાહીનો હકીકતમાં એવો પરિણામ થાય છે કે અરજીકર્તાઓને કાયદા મુજબ તેમના માટે ઉપલબ્ધ માન્ય આધારમાંથી દલીલ કરવા અટકાવવામાં આવે છે અને તેઓને ઉપલબ્ધ માન્ય કાનૂની ઉપાયનો અનુસરણ કરવાથી પણ રોકવામાં આવે છે.

અરજીકર્તાઓના જણાવ્યા અનુસાર, તે એક સ્થિર કાનૂની સિદ્ધાંત છે કે કોઈપણ અદાલત કોઈ વ્યક્તિને ઉપલબ્ધ માન્ય અધિકાર અથવા ઉપાયનો પીછો કરવાનો અધિકાર છીનવી શકતી નથી. આ રજૂઆતના સમર્થનમાં, નીરજ મુંજાલ અને અન્ય વિ. અતુલ ગ્રોવર અને અન્ય, ૨૦૦૫ (૫) એસ.સી.સી. ૪૦૪ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણય પર આધાર મૂકવામાં આવ્યો હતો, જેમાં અપીલકર્તાઓએ એવી દલીલ કરી હતી કે મધ્યસ્થતા ચુકાદાને પડકારવાનો તેમને માન્ય કાનૂની અધિકાર અને ઉપાય ઉપલબ્ધ હતો અને એવો અધિકાર સર્વોચ્ચ અદાલતના પરત મોકલવાના હુકમથી મર્યાદિત કરી શકાય તેમ નહોતો, અને તેમાં કાનૂનના નીચે મુજબના સિદ્ધાંતો પ્રતિપાદિત કરવામાં આવ્યા હતા :-

એ. પી. અધિનિયમમાં	ગુજરાત અધિનિયમમાં
“કાચો માલ”, “ઘટક ભાગો”, “ઉપ-એસેમ્બલી ભાગો”, “મધ્યવર્તી ભાગો”, “ઉપભોજ્ય વસ્તુઓ” અને પેકિંગ સામગ્રી.	કલમ ૧૫બી હેઠળનો અધિનિયમ કરપાત્ર માલના ઉત્પાદન દરમિયાન તેમનો કાચા માલ તરીકે અથવા પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી તરીકે અથવા વપરાશલક્ષી ભંડાર તરીકે ઉપયોગ કર્યો હતો. નિયમો – નિયમ ૪૨ હેઠળ માલનો કાચા માલ તરીકે અથવા પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી તરીકે અથવા વપરાશલક્ષી ભંડાર તરીકે ઉપયોગ કરવામાં

	આવ્યો છે. સૂચનાઓ – એન્ટ્રી રપપ માલનો કાચા માલ તરીકે, પ્રક્રિયાકીય સામગ્રી તરીકે અથવા વપરાશલક્ષી ભંડાર તરીકે ઉપયોગ થાય છે
--	--

૧૨. આ અદાલતને એવો કોઈ અધિકારક્ષેત્ર નહોતો કે જે જોગવાઈઓ લાગુ પડતી નહોતી એવા ૧૯૯૬ ના અધિનિયમની જોગવાઈઓ મુજબ પુરસ્કારઅવોર્ડનો અમલ કરાવવા માટે દિશાનિર્દેશ આપે. આ અદાલત પક્ષકારોને એવા ઉપાયથી પણ વંચિત કરી શકતી નહોતી, જે અન્યથા તેમને કાયદામાં ઉપલબ્ધ છે. એ સાચું છે કે અહીંના અપીલકર્તાઓ દ્વારા ૧૯૯૭ ની સિવિલ અપીલ નં. ૧૯૨૦ માં આઈ.એ. નં. ૪ તરીકે આવી અરજી કરવામાં આવી ત્યારે આ અદાલતે કોઈ હુકમ કર્યો નહોતો, પરંતુ તેવું કરવું આવશ્યક નહોતું, કારણ કે પક્ષકારોને વડી અદાલત સમક્ષ ઉક્ત પ્રશ્ન ઉઠાવવાની સ્વતંત્રતા હતી.

૧૩એ. કાયદાની અદાલતને એવો કોઈ અધિકારક્ષેત્ર નથી કે જ્યારે એક અન્ય કાયદાની જોગવાઈઓ લાગુ પડતી હોય ત્યારે કોઈ બાબતને એક કાયદા દ્વારા શાસિત થવા માટે દિશાનિર્દેશ આપે. આ અદાલતે માત્ર પક્ષકારોને ઉક્ત પુરસ્કારઅવોર્ડનો અમલ કરાવવા દિશાનિર્દેશ આપ્યો હતો, જેનો અર્થ એ થાય છે કે તેનો અમલ કાયદા અનુસાર થવો જોઈએ. જો વિવાદમાંનો કોઈ પક્ષકાર

અધિનિયમ મુજબ અર્પોડને પ્રશ્નિત કરવાનો અધિકાર ધરાવે છે, તો કોઈપણ અદાલત પાસે તેને તેમાંથી વંચિત કરવાનો આવશ્યક અધિકારક્ષેત્ર નથી.

ઉપરોક્ત વિધાનના આધારે, એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે અદાલતના હુકમ દ્વારા કોઈ પક્ષકારને ઉપલબ્ધ કાનૂની ઉપાયને મર્યાદિત કરી શકાય નહીં.

૧૨૨.અરજદારોની તરફેથી વધુમાં એવો વિવાદ રજૂ કરવામાં આવ્યો હતો કે રેસ જ્યુડિકેટનો અભિવાદ હાલના મામલાઓમાં લાગુ પડતો નથી અને અરજદારોને જૂના પરિપત્રની પૂર્વલક્ષી પરત ખેંચાણ અંગે તેમજ ૨૦૦૧ના પરિપત્ર હેઠળ પ્રાપ્ત થયેલા અધિકારો અંગે વિવાદો ઉઠાવવા રોકી શકાય નહીં અને અરજદારો પ્રોમિસરી એસ્ટોપલનો અભિવાદ લઈ શકે છે. આ વિવાદના સમર્થનમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નીચેના નિર્ણયો આધારરૂપે રજૂ કરવામાં આવ્યા હતા :—

૧. “શકુંતલા દેવી વિ. કમલા ના ૨૦૦૫ (૫) એસ.સી.સી. ૩૯૦ માં અહેવાલિત નિર્ણયમાં, માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે એવું ઠરાવ્યું હતું કે જ્યાં અદાલત દ્વારા અગાઉ મેળવવામાં આવેલી ઘોષણા પ્રહારના કાયદાના વિરુદ્ધ હોવાનું સ્થાપિત થાય, ત્યાં પૂર્વનિર્ણિતતાના સિદ્ધાંતો લાગુ પડતા નથી. ૨. એસ્કોર્ટ્સ ફાર્મ્સ લિમિટેડ વિ. કમિશનર ઓફ કુમાઉન ડિવિઝન ના ૨૦૦૪ (૪) એસ.સી.સી. ૪૮૧ માં અહેવાલિત નિર્ણયમાં, સર્વોચ્ચ અદાલતે એવું ઠરાવ્યું હતું કે જ્યાં કોઈ મુદ્દાનો જાગૃત ન્યાયનિર્ણય થયો ન હોય ત્યાં પૂર્વનિર્ણિતતાની દલીલ લાગુ પડતી નથી. ૩. ઈઝાબેલા જોનસન વિ. એમ. એ. સુસાઈ ના

૧૯૯૧ (૧) એસ.સી.સી. ૪૯૪ માં અહેવાલિત મામલામાં, માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે એવું ઠરાવ્યું હતું કે અદાલતના અધિકારક્ષેત્ર વગેરે જેવા શુદ્ધ કાનૂની પ્રશ્નો અંગેના નિર્ણયોને પૂર્વનિર્ણિતતાની દલીલ લાગુ પડતી નથી.”

૧૨૩. જો અરજદારો દ્વારા રજૂ કરવામાં આવેલ મુખ્ય મુદ્દા સાથે અમે સહમત ન હોત, તો નિશ્ચિતપણે અમે આ દલીલ પર વિચાર કરી શકતા. અમારી દ્વારા અગાઉ નોંધાયેલ નિષ્કર્ષને ધ્યાનમાં લેતા, આ રજૂઆતો પર વિચાર કરવો અમારે માટે આવશ્યક નથી અને આ રજૂઆતોનો કોઈ આધાર લીધા વિના પણ હાલના અરજીઓમાં અરજદારો સફળ થાય છે; તેથી, આ મુદ્દા પર ચર્ચા કરવી આવશ્યક નથી.

૧૨૪.અમે નિષ્કર્ષે પહોંચીએ તે પહેલાં, અમે સ્પષ્ટ કરીએ છીએ કે અંતિમ ઉત્પાદનના ઉત્પાદન માટે ઉપયોગમાં લેવાતી વીજળી ઉત્પન્ન કરવા ઉદ્યોગ દ્વારા વપરાતા ઇંધણને અધિનિયમ હેઠળ સમયાંતરે બહાર પાડવામાં આવેલી કલમ ૧૫બી, નિયમ ૪૨એ અથવા મુક્તિ સૂચનાઓના હેતુસર કાચો માલ અથવા પ્રક્રિયા સામગ્રી અથવા વપરાશયોગ્ય ભંડાર તરીકે ગણવામાં આવે છે, તેમ છતાં મારુતિ સુઝુકી લિમિટેડ વિ. કમિશનર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ, ૨૦૦૯ (૯) એસ.સી.સી. ૧૯૩ ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણય અનુસાર, વિતરણ માટે ગ્રીડ દ્વારા અથવા સંયુક્ત સાહસો દ્વારા અથવા વિકેતાઓ દ્વારા વગેરે કોઈપણ અન્ય હેતુ માટે અને તે પણ કિંમતે (વેચાણરૂપે) ઉપયોગમાં લેવાતી

વધારાની વીજળીની હદ સુધી, પ્રક્રિયા અને ઉપયોગની કસોટી નિષ્ફળ જાય છે. આવા કેસમાં, પ્રક્રિયા અને ઉપયોગ વચ્ચેનો સંબંધ વિરિછન્ન થઈ જાય છે. આવા કેસમાં, એવું કહી શકાય નહીં કે ઉત્પન્ન થયેલી વીજળીનો ઉપયોગ અંતિમ ઉત્પાદનના ઉત્પાદન માટે અથવા તેના સંબંધમાં થાય છે. તેથી, ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિઓ સિવાયના હેતુઓ માટે અથવા તે સાથે સંબંધિત ન હોય તેવા હેતુઓ માટે વીજળીના ઉપયોગની હદ સુધી, તેને કાચો માલ, પ્રક્રિયા સામગ્રી અથવા વપરાશયોગ્ય ભંડાર તરીકે ગણવામાં આવશે નહીં.

૧૨૫.ઉપરોક્ત અવલોકનો અને નિષ્કર્ષોને આધારે, માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે આ મુદ્દાઓ અમને પરત મોકલતાં સમયે અમારી સમક્ષ સંદર્ભિત કર્યોલા પ્રશ્નોના અનુરૂપ ઉત્તર આપવામાં આવે છે અને ખર્ચ બાબતે કોઈ હુકમ કર્યા વિના, ઉપરોક્ત શરતો મુજબ આ તમામ અરજીઓનો નિકાલ કરવામાં આવે છે.

સહી/–

[કે. એ. પુજ, ન્યાયમૂર્તિ]

સહી/–

[રાજેશ એચ. શુક્લા, ન્યાયમૂર્તિ]

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.