**<u>અસ્વીકરણ</u>:** 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.

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

=============================================================

**ગુજરાત હાઈકોર્ટ, અમદાવાદ**

**આર/ટેક્સ અપીલ નંબર ૪૬૦/૨૦૧૯**

**અને**

**આર/ટેક્સ અપીલ નંબર ૪૬૧/૨૦૧૯**

**અને**

**આર/ટેક્સ અપીલ નંબર ૪૬૨/૨૦૧૯**

**અને**

**આર/ટેક્સ અપીલ નંબર ૪૬૩/૨૦૧૯**

**અને**

**આર/ટેક્સ અપીલ નંબર ૪૬૪/૨૦૧૯**

**મંજૂરી અને હસ્તાક્ષર માટેઃ**

**માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી જે. બી. પારડીવાલા એસડી/-**

**અને**

**માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી એ. સી. રાવ એસડી/–**

=================================================

| | | |
|---|---|---|
| ૧ | શું સ્થાનિક સમાવારપત્રોના રિપોર્ટર્સને ચુકાદો જોવાની મંજૂરી આપવામાં આવે છે? | હા |
| ૨. | રિપોર્ટર્સને મોકલવું કે નહિ? | હા |
| ૩. | શું ન્યાયમૂર્તિ ચુકાદાની આખરી નકલ જોવાં ઇચ્છે છે? | ના |
| ૪. | શું આ કેસમાં ભારતના બંધારણના અર્થઘટન કે તેનાં હેઠળ કરવામાં આવેલ કોઇ હુકમ સબબ કોઇ મહત્વપૂર્ણ કાયદાકીય પ્રશ્ન સમાવિષ્ટ છે? | ના |
| | | |

=================================================

આવકવેરાના મુખ્ય કમિશનર, વડોદરા ૧

વિરુદ્ધ

મેસર્સ ફાઇન લાઇન સર્કિટ્સ કંપની

=================================================

ઉપસ્થિતિ:

અપીલકર્તા(ઓ) નં. ૧ તરફે શ્રી વરૂણ કે. પટેલ

સામાવાળા(ઓ) નં. ૧ તરફે નોટિસ બજવણી વગર પરત આવેલ છે

=================================================

**કોરમઃ માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી જે. બી. પારડીવાલા**

**અને**

**માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી એ. સી. રાવ**

**તારીખ:૧૬/૦૯/૨૦૧૯**

**સંયુક્ત મૌખિક ચુકાદો**

**(માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી જે. બી. પારડીવાલા)**

૧. ઉપરોક્ત તમામ ટેક્સ અપીલોમાં કાયદાના મહત્ત્વના પ્રશ્નો સમાન હોવાથી અને કરદાતા પણ સમાન હોવાથી, તેમને એકસાથે સાંભળવામાં આવ્યા હતા અને આ સંયુક્ત ચુકાદા અને હુકમ દ્વારા તેમનો નિકાલ કરવામાં આવે છે.

૨. સરળતા ખાતર, ટેક્સ અપીલ નં. ૪૬૦/૨૦૧૯ ને મુખ્ય મેટર તરીકે ગણવામાં આવે છે.

૩. ઈનકમ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ (જે હવે પછી "સદર અધિનિયમ" તરીકે ઉલ્લેખિત છે) ની કલમ ૨૬૦એ હેઠળની આ ટેક્સ અપીલ મહેસૂલ તરફે દાખલ કરવામાં આવેલ છે અને ઈનકમ ટેક્સ એપેલેટ ટ્રિબ્યુનલ "સી" બેંચ દ્વારા આકારણી વર્ષ ૨૦૦૪-૦૫ માટે આઈટીએ નં. ૨૧૮૩/એહમદ/૨૦૧૫ માં પસાર કરાયેલા તારીખ ૨૯ નવેમ્બર, ૨૦૧૮ ના હુકમ સામે નિર્દેશિત છે.

૪. આ ટેક્સ અપીલને કાયદાના નીચે મુજબના મહત્ત્વના પ્રશ્નો પર એડમિટ કરવાનો હુકમ કરવામાં આવ્યો હતો;

"(એ) શું કેસના તથ્યો અને સંજોગોમાં, વિદ્ધાન આઇટીએટીએ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૦બી હેઠળ કોપર ક્લેડેડ ગ્લાસ એપોક્સી લેમિનેટ (સીસીજીએલ) ની નિકાસના સંદર્ભમાં કપાત આપવા માં કાયદાકીય અને તથ્યગત ભૂલ કરેલ છે, જ્યારે કરદાતાએ સદર પ્રોડક્ટ એટલે કે સીસીજીએલ ના સંબંધમાં કોઈ ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિઓ કરી ન હતી?

(બી) શું કેસના તથ્યો અને સંજોગોમાં, વિદ્ધાન આઇટીએટીએ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૦બી હેઠળ કરદાતા દ્ધારા માંગવામાં આવેલી કપાત આપવા માં કાયદાકીય અને તથ્યગત ભૂલ કરેલ છે, તે તથ્યની પ્રશંસા કર્યા વિના કે કરદાતા દ્ધારા કોઈ ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિઓ કરવામાં આવી ન હતી જે તેને કલમ ૧૦બી હેઠળ કપાતની અરજ કરવા માટે પાત્ર બનાવે?"

૫. આ અપીલને જન્મ આપતા તથ્યોનો સારાંશ નીચે મુજબ આપી શકાય;

૫.૧ કરદાતા એ સો ટકા નિકાસલક્ષી સાહસ છે, જેનું વ્યવસાયનું સ્થળ પ્લોટ નં. ઇ–૮, જીઆઇડીસી, મંજુસર, સાવલી, જિલ્લો: વડોદરા ખાતે આવેલું છે.

કરદાતાની કંડલા ફ્રી ટ્રેડ ઝોન, ગુજરાત રાજ્યમાં ઈઓયુ તરીકે નોંધણી થયેલ છે. કરદાતા દ્વારા ૩૦ ઓક્ટોબર, ૨૦૦૪ ના રોજ તત્કાલીન ફોર્મ નં. ૩સીબી માં ઓડિટ અહેવાલ અને ફોર્મ નં. ૫૬જી માં સદર અધિનિયમની કલમ ૧૦બી હેઠળના અહેવાલ સાથે રૂ. ૧૯,૦૪,૩૦૮/- ની કુલ આવક દર્શાવતું આવકનું રિટર્ન ફાઇલ કરવામાં આવ્યું હતું. કરદાતાએ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૦બી હેઠળ રૂ. ૨,૮૩,૪૬,૨૩૯/- ની કપાતની અરજ કરી હતી.

૫.૨ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૩(૩) હેઠળની આકારણી ૨૯ ડિસેમ્બર, ૨૦૦૬ ના રોજ રૂ. ૩૪,૪૯,૫૦૩/- ની આકારેલી આવક પર આખરી કરવામાં આવી હતી. આકારણી કાર્યવાહી આખરી કરતી વખતે, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૦બી હેઠળ કરદાતાનો દાવો રૂ. ૨,૮૩,૪૬,૨૩૯/- ના મૂળ દાવા સામે મર્યાદિત કરીને રૂ. ૨,૬૯,૭૩,૭૦૦/- કરવામાં આવ્યો હતો.

૫.૩ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૩(૩) હેઠળ પસાર કરાયેલા હુકમથી નારાજ થઈને, કરદાતાએ સીઆઈટી (એ) સમક્ષ અપીલ પસંદ કરી હતી. સીઆઈટી (એ)-II, વડોદરાએ, તારીખ ૧ ફેબ્રુઆરી, ૨૦૦૮ ના હુકમથી, આકારણી અદિકારીની કાર્યવાહીને બહાલ રાખી હતી અને તેને આઈટીએટી દ્વારા આઈટીએ નં. ૧૧૪૪/એહમદ/૨૦૦૮ માં પસાર કરાયેલા તારીખ ૧૫ એપ્રિલ, ૨૦૧૧ ના હુકમથી વધુ બહાલ રાખવામાં આવી હતી.

૫.૪ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૩૩એ(૧)(બી) હેઠળની સર્વે કાર્યવાહી ૨૫ માર્ચ, ૨૦૧૦ ના રોજ કરવામાં આવી હતી. સર્વે દરમિયાન, એવું ધ્યાન પર આવ્યું હતું કે કરદાતા કોઈ પણ ઉત્પાદન પ્રક્રિયા હાથ ધર્યા વિના સીસીજીએલ (કોપર ક્લેડેડ ગ્લાસ એપોક્સી લેમિનેટ) ની નિકાસ પર સદર અધિનિયમની કલમ ૧૦બી હેઠળ કપાતની અરજ કરી રહ્યા હતા. એવું ધ્યાન પર આવ્યું હતું કે સીસીજીએલ શીટ્સની નિકાસ કરવામાં આવી રહી હતી, અને તેને નાની શીટ્સમાં કાપ્યા પછી, તેને ફરીથી પેક કરીને નિકાસ કરવામાં આવી રહી હતી. મહેસૂલના જણાવ્યા મુજબ, તેને કોઈ પણ ઉત્પાદન પ્રક્રિયા કહી શકાય નહીં અને, આવા સંજોગોમાં, કરદાતા સદર અધિનિયમની કલમ ૧૦બી હેઠળ કપાતની અરજ કરવા માટે જવાબદાર નથી.

૫.૫ ઉપર જણાવેલ આવા સંજોગોમાં, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૮ હેઠળ તારીખ ૮ માર્ચ, ૨૦૧૧ ની નોટિસ જારી કરીને સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૭ હેઠળ કેસ પુનઃ ખોલવામાં આવ્યો હતો. કલમ ૧૪૭ સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૧૪૩(૩) હેઠળની આકારણી ૧૪ ડિસેમ્બર, ૨૦૧૧ ના રોજ રૂ. ૮૨,૬૩,૬૦૦/- ની કુલ આવક પર આખરી કરવામાં આવી હતી, જેમાં કરદાતા દ્વારા તેના આવકના રિટર્નમાં દાવો કરાયેલ રૂ. ૨,૮૩,૪૬,૨૩૯/- સામે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૦બી હેઠળની કપાત મર્યાદિત કરીને રૂ.

૨,૨૧,૧૯,૬૦૩/– કરવામાં આવી હતી.

૫.૬ કરદાતાએ સીઆઇટી (એ)–II, વડોદરા સમક્ષ અપીલ પસંદ કરી હતી. સીઆઇટી (એ) દ્વારા તારીખ ૧૬ ઓગસ્ટ, ૨૦૧૨ ના હુકમથી અપીલ રદ્દ કરવામાં આવી હતી.

૫.૭ કરદાતા આઇટીએટી સમક્ષ અપીલમાં ગયા. આઇટીએટીએ આકારણી વર્ષ ૨૦૦૪–૦૫, ૨૦૦૫–૦૬, ૨૦૦૬–૦૭, ૨૦૦૭–૦૮ અને ૨૦૦૮–૦૯ માટે તારીખ ૨૫ જૂન, ૨૦૧૩ નો સંયુક્ત હુકમ પસાર કર્યો. આઇટીએટીએ સીસીજીએલ નિકાસના સંદર્ભમાં એક્સાઇઝ ડિપાર્ટમેન્ટના વલણને ધ્યાનમાં રાખીને નવેસરથી તપાસ કરવા માટે સીસીજીએલના વેચાણના મુદ્દાને આકારણી અધિકારીની ફાઇલ પર પુનઃસ્થાપિત કર્યો. એવું જણાય છે કે આકારણી અધિકારીએ સદર અધિનિયમની કલમ ૨૫૪ સાથે વંચાણે લેતાં કલમ ૧૪૩(૩) હેઠળ ૧૨ મે, ૨૦૧૪ ના રોજ રૂ. ૧,૭૩,૭૨,૮૬૭/– પર નવો આકારણી હુકમ પસાર કર્યો, જેના દ્વારા ડીમ્ડ એક્સપોર્ટ તેમજ સીસીજીએલની નિકાસ પર કલમ ૧૦બી હેઠળની કપાતના દાવાને અસ્વીકાર કરવામાં આવ્યો.

૫.૮ કરદાતા સીઆઇટી(એ) સમક્ષ અપીલમાં ગયા. સદર અધિનિયમની કલમ ૧૦બી હેઠળની કપાત અંગે કરદાતાની અપીલ સીઆઇટી(એ) દ્વારા મંજૂર

કરવામાં આવી. મહેસૂલ, સીઆઇટી(એ) દ્વારા પસાર કરાયેલા હુકમથી અસંતોષ પામીને, આઇટીએટી સમક્ષ અપીલ પસંદ કરી. આઇટીએટીએ મહેસૂલ દ્વારા પસંદ કરાયેલી અપીલો રદ્દ કરી અને સીસીજીએલની નિકાસ અંગે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૦બી હેઠળ કપાત આપવાનું યોગ્ય માન્યું.

૫.૯ આઇટીએટી દ્વારા પસાર કરાયેલા હુકમથી અસંતોષ પામીને, મહેસૂલ આ અપીલ સાથે આ અદાલત સમક્ષ ઉપસ્થિત છે.

અપીલકર્તા–મહેસૂલ તરફે રજૂઆતો:

૬. મહેસૂલ તરફે ઉપસ્થિત વિદ્વાન કાઉન્સેલ શ્રી વરૂણ કે. પટેલે ભારપૂર્વક રજૂઆત કરી હતી કે "ઉત્પાદન" શબ્દ પરિવર્તન સૂચવે છે, અને દરેક પરિવર્તન એ "ઉત્પાદન" નથી. શ્રી પટેલના જણાવ્યા મુજબ, કરદાતા માત્ર સીસીજીએલ શીટ્સ આયાત કરી રહ્યા છે, તેને ચોક્કસ સાઇઝમાં કાપી રહ્યા છે, તે શીટ્સને ફરીથી પેક કરી રહ્યા છે અને ત્યારબાદ, ઓર્ડર મુજબ ચોક્કસ સ્થળે તેની નિકાસ કરી રહ્યા છે. શ્રી પટેલના જણાવ્યા મુજબ, આમ કરવાથી, એવું કહી શકાય નહીં કે વિશિષ્ટ નામ, લક્ષણ અથવા ઉપયોગ ધરાવતી નવી અને ભિન્ન વસ્તુ ઉદ્ભવી છે. શ્રી પટેલના જણાવ્યા મુજબ, સીસીજીએલ શીટ્સ પ્રક્રિયાના તબક્કા દરમિયાન સતત પાયાની ઓળખ જાળવી રાખે છે અને એવું કહી શકાય

નહીં કે સીસીજીએલ શીટ્સનું ઉત્પાદન કરવામાં આવ્યું છે. શ્રી પટેલે, તેમની ઉપરોક્ત રજૂઆતોના સમર્થનમાં, નીચેના નિર્ણયો પર આધાર રાખેલ છે;

"(૧) દીપકિરણ ફૂડ્સ (પી.) લિમિટેડ વિ. એસીઆઇટી, (૨૦૧૪) ૩૬૧ આઇટીઆર ૪૩૭ માં અહેવાલિત કેસમાં;

(૨) હિન્દુસ્તાન પોલ્સ કોર્પોરેશન વિ. કમિશનર ઓફ સી. એક્સ., કલકત્તા, ૨૦૦૬ (૧૯૬) ઇ.એલ.ટી. ૪૦૦ માં અહેવાલિત કેસમાં;

(૩) કમિશનર ઓફ કોમર્શિયલ ટેક્સ વિ. એ.આર. થર્મોસેટ્સ (પ્રાઈવેટ) લિમિટેડ, ૨૦૧૬ (૩૩૯) ઇ.એલ.ટી. ૫૦૦ માં અહેવાલિત કેસમાં;

(૪) નિશાંત એક્સપોર્ટ વિ. એસીઆઇટી, (૨૦૧૮) ૪૦૧ આઇટીઆર ૪૦૧ માં અહેવાલિત કેસમાં;

(૫) લકી મિનરલ્સ (પી.) લિમિટેડ વિ. કમિશનર ઓફ ઇનકમ ટેક્સ, (૨૦૦૦) ૨૪૫ આઇટીઆર ૮૩૦ માં અહેવાલિત કેસમાં;

(૬) અમન માર્બલ ઈન્ડસ્ટ્રીઝ પ્રાઈવેટ લિમિટેડ વિ. કલેક્ટર ઓફ સી. એક્સ.

જયપુર, ૨૦૦૩ (૧૫૭) ઈ.એલ.ટી. ૩૯૩ માં અહેવાલિત કેસમાં;

૭. ઉપર જણાવેલ આવા સંજોગોમાં, શ્રી પટેલ અરજ કરે છે કે આ અપીલમાં ગુણદોષ હોવાથી, તેને મંજૂર કરવામાં આવે અને આ અદાલત દ્વારા ઘડવામાં આવેલા કાયદાના મહત્ત્વના પ્રશ્નોનો જવાબ મહેસૂલની તરફેણમાં અને કરદાતાની વિરુદ્ધમાં આપવામાં આવે.

સામાવાળા–કરદાતા તરફે રજૂઆતો

૮. બીજી તરફ, કરદાતા તરફે ઉપસ્થિત વિદ્વાન સિનિયર કાઉન્સેલ શ્રી બી. એસ. સોપરકર દ્વારા આ અપીલ અને તેને સંલગ્ન અપીલોનો ભારપૂર્વક વિરોધ કરવામાં આવ્યો હતો. શ્રી સોપરકર રજૂઆત કરશે કે વાદગ્રસ્ત હુકમ પસાર કરવામાં આઈટીએટી દ્વારા કાયદાની કોઈ ભૂલ તો શું, પણ કોઈ ભૂલ કરવામાં આવી હોવાનું કહી શકાય નહીં.

૯. શ્રી સોપરકરે અમને સીસીજીએલના ઉત્પાદનની પ્રક્રિયા અંગે સ્પષ્ટ ખ્યાલ આપ્યો. શ્રી સોપરકરના જણાવ્યા મુજબ, સીસીજીએલ શીટ્સ નીચેની પ્રક્રિયામાંથી પસાર થાય છે;

“(૧) ગ્રાહકો પાસેથી ખરીદ ઓર્ડરની પ્રાપ્તિ;

(૨) ઉત્પાદન માટે જોબ ટ્રાવેલ કાર્ડ જારી કરવું, જેમાં વિશિષ્ટ ડિઝાઇન અને ઉપયોગમાં લેવાનાર ઉત્પાદન પ્રક્રિયા મુજબ ઉત્પાદન માટેની સૂચનાઓનો સમાવેશ થાય છે.

(૩) ઓળખ અને ઉત્પાદન વિભાગને જરૂરી સામગ્રી એટલે કે કોપર ક્લેડેડ ગ્લાસ એપોક્સી લેમિનેટ્સ જારી કરવા માટે જોબ કાર્ડ સ્ટોર વિભાગમાં જાય છે.

(૪) કાચો માલ શિયરિંગ વિભાગમાં મોકલવામાં આવે છે.

(૫) શિયરિંગ મશીન ઇચ્છિત સાઇઝ માટે સેટ કરવામાં આવે છે અને લેમિનેટ્સને ગ્રાહક દ્વારા નક્કી કરાયેલી વિશિષ્ટ સાઇઝમાં કાપવામાં આવે છે.

(૬) શિયરિંગ પછી, ઉત્પાદન નિરીક્ષણ થાય છે જ્યાં ઓક્સિડેશન અસર માટે લેમિનેટ્સ તપાસવામાં આવે છે.

(૭) ઓક્સિડેશન દૂર કરવા માટે સપાટીની સંપૂર્ણ સફાઇ કરવામાં આવે છે.

(૮) લેમિનેટ્સના કાપેલા ટુકડાઓ આખરી નિરીક્ષણ માટે ક્વોલિટી કન્ટ્રોલ ડિપાર્ટમેન્ટ દ્વારા તપાસવામાં આવે છે. આ વિભાગ એલ્કો મીટર (કોપર થિકનેસ ગેજ), માઇક્રોમીટર, મેઝરિંગ ટેપ, વેરિફાયર કેલિપર અને મેગ્નિફાઇંગ ગ્લાસનો ઉપયોગ કરીને સામગ્રીની જાડાઈ, તાંબાની જાડાઈ જેવા વિવિધ ગુણવત્તાના પરિમાણોની ચકાસણી કરે છે.

(૯) આવા નિરીક્ષણ કરાયેલા લેમિનેટ્સને પેકિંગ વિભાગ દ્વારા પેક કરવામાં આવે છે. આ તબક્કે, પ્રોડક્ટને સીસીજીએલ તરીકે ઓળખવામાં આવે છે. તેને એક્સાઇઝ અને કંડલા ઇકોનોમિક ઝોન હેઠળ "કોપર ક્લેડેડ લેમિનેટ્સનું સોર્ટિંગ/ચેકિંગ/ક્લીયરિંગ/પેકિંગ/રીપેકિંગ" તરીકે નોંધાયેલ છે."

૧૦. શ્રી સોપરકરે વધુમાં રજૂઆત કરી કે તેમનો અસીલ સ્થાનિક વેચાણ પર સીસીજીએલના ઉત્પાદન પર એક્સાઇઝ ચૂકવે છે. તેઓ રજૂઆત કરશે કે જો મહેસૂલનો એવો કેસ હોય કે ઉપર જણાવેલ પ્રવૃત્તિ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૦બી ના હેતુ માટે ઉત્પાદન અથવા પ્રોડક્શન સમાન નથી, તો કરદાતા એવી દલીલ કરવા માટે સ્વતંત્ર રહેશે કે તેઓ એક્સાઇઝ ડ્યુટી વગેરે ચૂકવવા માટે જવાબદાર નથી કારણ કે આ પ્રવૃત્તિ ઉત્પાદન બનતી નથી.

૧૧. શ્રી સોપરકર રજૂઆત કરે છે કે, ઉત્પાદનની પ્રક્રિયા દ્વારા, જેમાંથી તે

બનાવવામાં આવે છે તેના કરતાં કંઈક ભિન્ન ઉત્પાદિત થાય છે અને અસ્તિત્વમાં આવે છે, એ અર્થમાં કે ઉત્પાદિત વસ્તુ, પોતે જ, વેચાણ અથવા પુરવઠો કરવા માટે સક્ષમ એક વ્યાપારી માલસામાન છે. તેઓ રજૂઆત કરશે કે ઉત્પાદન એ એક અથવા વધુ પ્રક્રિયાઓનું અંતિમ પરિણામ છે જેમાંથી મૂળ માલસામાનને પસાર કરવામાં આવે છે. ઉત્પાદનનો સાર એ છે કે તેને વેચાણયોગ્ય બનાવવાના હેતુથી એક વસ્તુમાંથી બીજી વસ્તુમાં પરિવર્તન લાવવું. શ્રી સોપરકરના જણાવ્યા મુજબ, જે પ્રક્રિયામાંથી સીસીજીએલ પસાર થાય છે તે સ્પષ્ટ સૂચક છે કે પ્રક્રિયાના અંતે, એક નવી અને ભિન્ન વસ્તુ ઉદ્ભવે છે તેમ કહી શકાય.

૧૨. ઉપર જણાવેલ આવા સંજોગોમાં, શ્રી સોપરકર અરજ કરે છે કે મહેસૂલ દ્વારા પસંદ કરાયેલી અપીલોમાં કોઈ ગુણદોષ ન હોવાથી, તેને રદ્દ કરવામાં આવે.

૧૩. શ્રી સોપરકરે, તેમની રજૂઆતોના સમર્થનમાં, નીચેના નિર્ણયો પર આધાર રાખેલ છે;

(૧) શ્રીમતી ડેલના રુસ્તમ બોયસ, (૨૦૦૯) ૩૧૮ આઈટીઆર ૪૫૫; ૧૮૫ ટેક્સમેન ૧૮૦ (એએઆર) નવી દિલ્હીના કેસમાં, જેમાં કરદાતા ફળો અને શાકભાજી વગેરેમાંથી રસ નીચોવવાના વ્યવસાયમાંથી નફો મેળવતા હતા તે

ઉત્પાદન હોવાનું ઠરાવીને સદર અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈબી હેઠળ કપાત માટે પાત્ર હતા.

(૨) સીઆઈટી વિ. એસ્કવાયર ટ્રાન્સલેમ ઈન્ડસ્ટ્રીઝ, (૨૦૧૨) ૩૪૪ આઈટીઆર ૩૦૮; ૨૫ ટેક્સમેન.કોમ ૯૮ (મદ્રાસ) ના કેસમાં, જેમાં ઈલેક્ટ્રિક સ્ટીલનું લેમિનેશનમાં રૂપાંતર સદર અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈબી ના હેતુ માટે ઉત્પાદન હોવાનું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું.

(૩) સીઆઈટી વિ. ઈનોવેટિવ ઈન્ડસ્ટ્રીઝ, (૨૦૧૨) ૨૦૭ ટેક્સમેન ૧૮૯ (મેગ.); ૧૯ ટેક્સમેન.કોમ ૧૪૦ (ગુજરાત) ના કેસમાં, જેમાં આ અદાલતે ઠરાવ્યું છે કે એર ફ્રેશનરના ઉત્પાદનમાં કરદાતા દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલી પ્રક્રિયા ઉત્પાદન સમાન રહેશે.

(૪) સીઆઈટી વિ. બિઝનેસ ઈન્ફોર્મેશન પ્રોસેસિંગ સર્વિસીસ, (૨૦૧૨) ૩૪૫ આઈટીઆર ૫૪૮; (૨૦૧૩) ૩૩ ટેક્સમેન.કોમ ૫૪૯ (રાજસ્થાન) ના કેસમાં, જેમાં રાજસ્થાન હાઈકોર્ટે એવો વલણ અપનાવ્યો હતો કે કોમ્પ્યુટર ડેટા પ્રોસેસિંગ અને કોમ્પ્યુટર સ્ટેશનરીનું વેચાણ ઉત્પાદન સમાન છે.

(૫) પંજાબ અને હરિયાણા હાઈકોર્ટે, સીઆઈટી વિ. એચએસઈડી કોર્પોરેશન

લિમિટેડના કેસમાં ઠરાવ્યું છે કે મતદાર ઓળખપત્રના ઉત્પાદનની પ્રવૃત્તિ ઉત્પાદન સમાન છે.

(૬) સીઆઇટી વિ. ઝૈનબ ટ્રેડિંગ (પી.) લિમિટેડ, (૨૦૧૧) ૩૩૩ આઇટીઆર ૧૪૪; ૨૦૦ ટેક્સમેન.કોમ ૯૧ (મેગ.); ૧૧ ટેક્સમેન.કોમ ૩૫૫ (મદ્રાસ) ના કેસમાં, મદ્રાસ હાઇકોર્ટે ઠરાવ્યું છે કે કાગળની કોરુગેટેડ શીટ્સનું કાગળના બોક્સમાં રૂપાંતર ઉત્પાદન હોવાનું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું.

(૭) સર્વોચ્ચ અદાલતે, સીઆઇટી વિ. વિનબ્રોસ એન્ડ કંપની, (૨૦૧૨) ૨૧૦ ટેક્સમેન ૨૫૨; ૨૫ ટેક્સમેન.કોમ ૩૬૭ ના કેસમાં ઠરાવ્યું છે કે ભારતીય બનાવાટના વિદેશી દારૂનું બ્લેન્ડિંગ અને બોટલિંગ ઉત્પાદન સમાન રહેશે.

(૮) સીઆઇટી વિ. એમપ્ટી પોલીયાર્ન (પી.) લિમિટેડ, (૨૦૧૦) ૧૮૮ ટેક્સમેન ૧૮૮ ના કેસમાં; સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યું છે કે યાર્નનું ટ્વિસ્ટિંગ ઉત્પાદન સમાન છે.

(૯) મદ્રાસ હાઇકોર્ટે, સીઆઇટી વિ. બાલાજી હોટેલ્સ એન્ડ એન્ટરપ્રાઇઝીસ લિમિટેડ (૨૦૦૯) ૩૧૧ આઇટીઆર ૩૮૯ ના કેસમાં ઠરાવ્યું છે કે કાગળના લેબલોનું પ્રિન્ટિંગ ઉત્પાદન બનાવે છે.

(૧૦) ઇન્ડિયા સિને એજન્સીઝ વિ. ડેપ્યુટી સીઆઇટી, (૨૦૧૨) ૨૧૦ ટેક્સમેન ૨૫૩; ૨૫ ટેક્સમેન.કોમ ૩૬૬ ના કેસમાં; સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યું છે કે જમ્બો ફિલ્મ રોલ્સને નાના વેચાણયોગ્ય માપમાં કાપવું પણ ઉત્પાદન સમાન છે.

(૧૧) અલાહાબાદ હાઇકોર્ટે, સીઆઇટી વિ. શિવ ઓઇલ એન્ડ દાલ મિલ, (૨૦૦૬) ૨૮૧ આઇટીઆર ૨૨૧; ૧૫૩ ટેક્સમેન ૨૭ ના કેસમાં ઠરાવ્યું છે કે તેલનું રિફાઇનિંગ ઉત્પાદન સમાન છે.

(૧૨) આ હાઇકોર્ટે, સીઆઇટી વિ. પ્રભુદાસ કિશોરદાસ ટોબેકો પ્રોડક્ટ્સ (પી.) લિમિટેડ, (૨૦૦૬) ૨૮૨ આઇટીઆર ૫૬૮; ૧૫૪ ટેક્સમેન ૪૦૪ (ગુજરાત) ના કેસમાં એવો વલણ અપનાવ્યો હતો કે ખાખી પાન (ટીમરૂના પાન) અને તમાકુ ખરીદવું અને ત્યારબાદ બીડી બનાવવી પણ ઉત્પાદન સમાન છે.

(૧૩) મદ્રાસ હાઇકોર્ટે, સીઆઇટી વિ. પ્રીમિયર ટોબેકો પેકેટ્સ (પી.) લિમિટેડ, (૨૦૦૬) ૨૮૪ આઇટીઆર ૨૨૨ (મદ્રાસ) ના કેસમાં ઠરાવ્યું છે કે તમાકુ ક્યોરિંગ ઉત્પાદન હોવાનું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું.

(૧૪) મદ્રાસ હાઈકોર્ટે, સીઆઇટી વિ. પી. દામોદરન, (૨૦૦૬) ૨૮૨ આઈટીઆર ૪૬૬ ના કેસમાં ઠરાવ્યું છે કે કેબલ જોઈનિંગ કિટ એ ઉત્પાદન છે.

(૧૫) સર્વોચ્ચ અદાલતે, વિજય શિપ બ્રેકિંગ કોર્પોરેશન વિ. સીઆઇટી, (૨૦૦૯) ૩૧૪ આઈટીઆર ૩૦૯; ૧૭૫ ટેક્સમેન ૭૭ ના કેસમાં ઠરાવ્યું છે કે શિપ બ્રેકિંગ પ્રવૃત્તિ પણ સદર અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચ અને ૮૦આઇએ હેઠળ કપાત માટે હકદાર બનશે.

(૧૬) કર્ણાટક હાઈકોર્ટે, સીઆઇટી વિ. દર્શક લિમિટેડ, (૨૦૦૧) ૨૪૭ આઈટીઆર ૪૮૯; ૧૧૮ ટેક્સમેન ૮૬૩ ના કેસમાં ઠરાવ્યું છે કે પ્લેન ગ્લાસ વેરનું ડેકોરેટિવ ગ્લાસ વેરમા રૂપાંતર ઉત્પાદન સમાન છે.

(૧૭) કલકત્તા હાઈકોર્ટે, એડિશનલ સીઆઇટી વિ. એ. મુખર્જી એન્ડ કંપની (પી.) લિમિટેડ, (૧૯૭૮) ૧૧૩ આઈટીઆર ૭૧૮ ના કેસમાં ઠરાવ્યું છે કે પુસ્તક પ્રકાશન પ્રવૃત્તિ ઉત્પાદન સમાન છે.

(૧૮) બોમ્બે હાઈકોર્ટે, સીઆઇટી વિ. ટાટા લોકોમોટિવ એન્ડ એન્જિનિયરિંગ કંપની લિમિટેડ (૧૯૬૮) ૬૮ આઈટીઆર ૩૨૫ (બોમ્બે) ના કેસમાં ઠરાવ્યું છે

કે એસેમ્બલિંગ કામો ઉત્પાદન સમાન છે.

(૧૯) સીઆઇટી વિ. કાનમ લેટેક્સ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ (પી.) લિમિટેડ, (૧૯૯૬) ૨૨૧ આઇટીઆર ૧; ૮૬ ટેક્સમેન ૪૬૬ (કેરળ) ના કેસમાં, અદાલતે ઠરાવ્યું છે કે કુદરતી લેટેક્સનું પ્રિઝર્વ્ડ લેટેક્સમાં રૂપાંતર ઉત્પાદન સમાન છે.

(૨૦) અલાહાબાદ હાઇકોર્ટે, સીઆઇટી વિ. તરાઈ ડેવલપમેન્ટ કોર્પોરેશન, (૧૯૭૯) ૧૨૦ આઇટીઆર ૩૪૨; ૨ ટેક્સમેન ૩૫૯ ના કેસમાં ઠરાવ્યું છે કે બીજનું પ્રોસેસિંગ એ એક પ્રક્રિયા છે જે ઉત્પાદન અથવા પ્રોડક્શન સમાન છે.

(૨૧) સર્વોચ્ચ અદાલતે, આઇટીઓ વિ. અરિહંત ટાઇલ્સ એન્ડ માર્બલ્સ (પી.) લિમિટેડ, (૨૦૧૦) ૩૨૦ આઇટીઆર ૭૯; ૧૮૬ ટેક્સમેન ૪૩૯ ના કેસમાં ઠરાવ્યું છે કે માર્બલ બ્લોક્સનું સ્લેબ અને ટાઇલ્સમાં રૂપાંતર ઉત્પાદન સમાન છે.

(૨૨) હિમાચલ પ્રદેશ હાઇકોર્ટે, સીઆઇટી વિ. જનકરાજ બંસલ, (૨૦૧૦) ૩૨૯ આઇટીઆર ૪૧૭ (એચપી) ના કેસમાં ઠરાવ્યું છે કે ચૂનાના પથ્થરનું ચૂનાના પાવડરમાં રૂપાંતર ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ હોવાનું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું.

(૨૩) મદ્રાસ હાઇકોર્ટે, સીઆઇટી વિ. એમ.આર. ગોપાલ, (૧૯૬૫) ૫૮ આઇટીઆર ૫૯૮ (મદ્રાસ) ના કેસમાં ઠરાવ્યું છે કે મોટા પથ્થરોનું નાના પથ્થરોમાં રૂપાંતર એ ઉત્પાદન છે.

(૨૪) રાજસ્થાન હાઇકોર્ટે, પૂનમ ચંદ પ્રેમ રાજ વિ. સીઆઇટી, (૧૯૯૪) ૨૦૭ આઇટીઆર ૮૯૫; ૭૪ ટેક્સમેન ૫૨૧ (રાજસ્થાન) ના કેસમાં ઠરાવ્યું છે કે કપાસનું જિનિંગ એ પ્રક્રિયા છે, તેથી કપાત માટે હકદાર છે.

વિશ્લેષણ

૧૪. અમે સીસીજીએલ જે પ્રક્રિયામાંથી પસાર થાય છે તેનો સ્પષ્ટ ખ્યાલ આપી ચૂક્યા છીએ. સર્વોચ્ચ અદાલતે ઇન્ડિયા સિને એજન્સીઝ વિ. કમિશનર ઓફ ઇનકમ–ટેક્સ, મદ્રાસ, (૨૦૦૯) ૩૦૮ આઇટીઆર ૯૮ (એસસી) માં આ વિષય પરની કાયદાની સ્થિતિ વિગતવાર સ્પષ્ટ કરી છે. સર્વોચ્ચ અદાલત સમક્ષના કેસમાં, કરદાતા ફોટોગ્રાફિક ફિલ્મોના જમ્બો રોલ્સનું ઇચ્છિત સાઇઝમાં નાની ફ્લેટ્સ અને રોલ્સમાં રૂપાંતર કરવાનો વ્યવસાય કરતા હતા. કરદાતાએ સદર અધિનિયમની કલમ ૩૨એબી, ૮૦એચએચ અને ૮૦–આઇ હેઠળ કપાતની અરજ કરી હતી. નીચલી સત્તાધીશોએ કરદાતાના દાવાને એવા ગ્રાઉન્ડ પર અસ્વીકાર કર્યો હતો કે તેના દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલી પ્રક્રિયા ઉત્પાદન કે

પ્રોડક્શન ન હતી. મદ્રાસ હાઈકોર્ટે પણ એવું ઠરાવ્યું હતું કે કોઈ પણ સંજોગોમાં સદર અધિનિયમની અગિયારમી અનુસૂચિના આઇટમ ૧૦ ના કારણે, કોઈ કપાત મળવાપાત્ર ન હતી. સર્વોચ્ચ અદાલતે નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું છે;

“૩. બ્લેક્સ લો ડિક્શનરી, (૫મી આવૃત્તિ) માં, ‘ઉત્પાદન’ શબ્દને આ પ્રમાણે વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યો છે, “હાથ વડે, મશીનરી દ્વારા અથવા અન્ય એજન્સી દ્વારા; હાથ વડે, મશીનરી દ્વારા અથવા કળા દ્વારા માલ અથવા કોઈ સામગ્રી બનાવવાની પ્રક્રિયા અથવા કામગીરી. કાચા અથવા તૈયાર માલમાંથી ઉપયોગ માટેની વસ્તુઓનું ઉત્પાદન, આવી સામગ્રીને નવા સ્વરૂપો, ગુણો, ગુણધર્મો અથવા સંયોજનો આપીને, પછી તે હાથના શ્રમ દ્વારા હોય કે મશીન દ્વારા”. આમ ઉત્પાદનની પ્રક્રિયા દ્વારા કંઈક ઉત્પાદિત થાય છે અને અસ્તિત્વમાં લાવવામાં આવે છે જે તેમાંથી અલગ છે, જેમાંથી તે બનાવવામાં આવે છે તે અર્થમાં કે ઉત્પાદિત વસ્તુ પોતે જ વેચાણ અથવા પુરવઠો કરવા માટે સક્ષમ એક વ્યાપારી માલસામાન છે. જે સામગ્રીમાંથી વસ્તુ અથવા પ્રોડક્ટ બનાવવામાં આવે છે તે તેની ઓળખ ગુમાવી શકે છે અથવા મૂળભૂત અથવા આવશ્યક ગુણધર્મોમાં પરિવર્તિત થઈ શકે છે. (જુઓ ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ સેલ્સ ટેક્સ (લો), બોર્ડ ઓફ રેવેન્યુ (ટેક્સિસ), એર્નાકુલમ વિ. મેસર્સ કોકો ફાઇબર્સ (૧૯૯૨ સપ્લી. (૧) એસસીસી ૨૯૦).

૪. ઉત્પાદન પરિવર્તન સૂચવે છે પરંતુ દરેક પરિવર્તન ઉત્પાદન નથી, છતાં વસ્તુનો દરેક પરિવર્તન એ ટ્રીટમેન્ટ, શ્રમ અને મેનિપ્યુલેશનનું પરિણામ છે. સ્વાભાવિક રીતે, ઉત્પાદન એ એક અથવા વધુ પ્રક્રિયાઓનું આખરી પરિણામ છે જેમાંથી મૂળ માલસામાનને પસાર કરવામાં આવે છે. પ્રોસેસિંગનું સ્વરૂપ અને પ્રમાણ એક વર્ગથી બીજા વર્ગમાં ભિન્ન હોઈ શકે છે. પ્રોસેસિંગના કેટલાક તબક્કા હોઈ શકે છે, દરેક તબક્કે અલગ પ્રકારનું પ્રોસેસિંગ. દરેક પ્રક્રિયામાંથી પસાર થવા સાથે, મૂળ માલસામાન પરિવર્તન અનુભવે છે. જ્યારે પણ કોઈ માલસામાન તેના પર અથવા તેના સંબંધમાં કરવામાં આવેલી કોઈ કામગીરીના પરિણામે પરિવર્તનમાંથી પસાર થાય છે, ત્યારે આવી કામગીરી માલસામાનના પ્રોસેસિંગ સમાન બનશે. પરંતુ તે માત્ર ત્યારે જ થાય છે જ્યારે પરિવર્તન અથવા પરિવર્તનની શ્રેણી માલસામાનને એવા બિંદુએ લઈ જાય છે જ્યાં વ્યાપારી રીતે તેને મૂળ માલસામાન તરીકે ગણી શકાય નહીં પરંતુ તેને બદલે એક નવી અને ભિન્ન વસ્તુ તરીકે ઓળખવામાં આવે છે કે ઉત્પાદન થયું છે તેમ કહી શકાય. ઉત્પાદનમાં અથવા ઉત્પાદનના સંબંધમાં પ્રક્રિયા માત્ર ઉત્પાદન જ નહીં પરંતુ વિવિધ તબક્કાઓ પણ સૂચવે છે જેમાંથી કાચો માલ વિવિધ કામગીરી દ્વારા પરિવર્તનને આધીન બને છે. વિવિધ પ્રક્રિયાઓની આ સંચિત અસર છે જેને કાચો માલ આધીન થાય છે જેથી ઉત્પાદિત પ્રોડક્ટ ઉદ્ભવે છે. તેથી, આવા ઉત્પાદન તરફનું દરેક પગલું ઉત્પાદનના સંબંધમાં એક પ્રક્રિયા હશે. જ્યાં કોઈ ચોક્કસ પ્રક્રિયા માલના આખરી ઉત્પાદન સાથે એટલી અભિન્ન રીતે જોડાયેલી

હોય કે જો તે પ્રક્રિયા ન હોય તો માલનું પ્રોસેસિંગ અશક્ય અથવા વ્યાપારી રીતે અયોગ્ય બની જાય, તે પ્રક્રિયા ઉત્પાદનના સંબંધમાંની એક પ્રક્રિયા છે. (જુઓ કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઇઝ, જયપુર વિ. રાજસ્થાન સ્ટેટ કેમિકલ વર્ક્સ, ડીડવાના, રાજસ્થાન (૧૯૯૧ (૪) એસસીસી ૪૭૩).

૫. 'ઉત્પાદન' એ વસ્તુનું પરિવર્તન છે, જે રૂપાંતરિત થાય છે તેના કરતાં વ્યાપારી રીતે ભિન્ન છે. ઉત્પાદનનો સાર એ છે કે તેને વેચાણયોગ્ય બનાવવાના હેતુથી એક વસ્તુમાંથી બીજી વસ્તુમાં પરિવર્તન લાવવું. તેથી મુખ્ય મુદ્દો એ છે કે, ઉત્પાદનમાં કંઈક અસ્તિત્વમાં લાવવામાં આવે છે, જે મૂળ રીતે અસ્તિત્વમાં હતું તેના કરતાં ભિન્ન છે તે અર્થમાં કે ઉત્પાદિત વસ્તુ પોતે જ વ્યાપારી રીતે ભિન્ન માલસામાન છે જ્યારે પ્રોસેસિંગના કિસ્સામાં વ્યાપારી રીતે ભિન્ન વસ્તુ ઉત્પાદિત કરવી જરૂરી નથી. (જુઓ મેસર્સ સરસ્વતી શુગર મિલ્સ અને અન્ય વિ. હરિયાણા સ્ટેટ બોર્ડ અને અન્ય (૧૯૯૨ (૧) એસસીસી ૪૧૮).

૬. 'ઉત્પાદન' થયેલ છે કે નહીં તે સુનિશ્ચિત કરવા માટે પ્રચલિત અને સામાન્ય રીતે સ્વીકૃત કસોટી એ છે કે શું પ્રક્રિયાઓના ઉપયોગ દ્વારા લાવવામાં આવેલ પરિવર્તન અથવા પરિવર્તનની શ્રેણી માલસામાનને એવા બિંદુએ લઈ જાય છે જ્યાં, વ્યાપારી રીતે, તેને મૂળ માલસામાન તરીકે ગણી શકાય નહીં પરંતુ, તેને બદલે, પ્રક્રિયાના પરિણામે ઉદ્ભવેલી એક ભિન્ન અને નવી વસ્તુ તરીકે

ઓળખવામાં આવે છે. સીમારેખાના કેસો હોઈ શકે છે જ્યાં સમાન વાજબીપણું સાથે બંને નિષ્કર્ષ પર પહોંચી શકાય છે. 'પ્રોસેસિંગ અને ઉત્પાદન' વચ્ચેના કોઈ તીક્ષ્ણ અથવા આંતરિક તફાવત પર આગ્રહ રાખવાથી બંનેનું અતિસરળીકરણ થાય છે અને તેમની અંદરોઅંદરની નિર્ભરતા ધૂંધળી બને છે. (જુઓ ઉજાગર પ્રિન્ટ્સ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા (૧૯૮૯ (૩) એસસીસી ૪૮૮).

૭. તેને બીજી રીતે કહીએ તો, કોઈ ચોક્કસ પ્રવૃત્તિ 'ઉત્પાદન' સમાન છે કે નહીં તે નક્કી કરવાની કસોટી આ છે: શું વિશિષ્ટ નામ, ઉપયોગ અને લક્ષણ ધરાવતો નવો અને ભિન્ન માલ ઉદ્‌ભવે છે. વ્યાપારી રીતે ભિન્ન અને અલગ માલસામાન તરીકે ઓળખાતા નવા માલસામાનમાં પરિવર્તન થાય કે જેનું પોતાનું લક્ષણ, ઉપયોગ અને નામ હોય, પછી તે એક પ્રક્રિયાનું પરિણામ હોય કે અનેક પ્રક્રિયાઓનું, તે જ ક્ષણે 'ઉત્પાદન' થાય છે અને ડ્યુટીની જવાબદારી આકર્ષાય છે. વ્યુત્પત્તિશાસ્ત્રની દ્રષ્ટિએ 'ઉત્પાદન' શબ્દનું યોગ્ય અર્થઘટન કરવામાં આવે તો તે નિઃશંકપણે પરિવર્તનને આવરી લેશે. તે એક બાબતનું બીજી કોઈ બાબતમાં પરિવર્તન છે અને તે બીજી કોઈ બાબત એ માત્રાનો પ્રશ્ન છે, પછી તે બીજી કોઈ બાબત એ તેનો વિશિષ્ટ લક્ષણ, ઉપયોગ અને નામ ધરાવતી અને તે દ્રષ્ટિકોણથી વ્યાપારી રીતે ઓળખાતી ભિન્ન વ્યાપારી માલસામાન છે કે કેમ, તે કેસના તથ્યો અને સંજોગો પર આધારિત પ્રશ્ન છે. (જુઓ એમ્પાાયર ઇન્ડસ્ટ્રીઝ

લિમિટેડ વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા (૧૯૮૫ (૩) એસસીસી ૩૧૪).

૮. ઉપરોક્ત પાસાઓ કોરેસ ઈન્ડિયા લિમિટેડ, ચેન્નાઈ વિ. કમિશનર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ, ચેન્નાઈ (૨૦૦૫ (૧) એસસીસી ૩૮૫) માં સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ એક્ટ, ૧૯૪૪ (ટૂંકમાં 'એક્સાઈઝ એક્ટ') અને સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ રૂલ્સ, ૧૯૪૪ (ટૂંકમાં 'એક્સાઈઝ રૂલ્સ') અને સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ ટેરિફ એક્ટ, ૧૯૮૫ (ટૂંકમાં 'ટેરિફ એક્ટ') ની પૃષ્ઠભૂમિમાં રેખાંકિત કરવામાં આવ્યા હતા. મહેસૂલનું વલણ એવું હતું કે તે આ કેસોમાં જે દલીલ કરવામાં આવી છે તેનાથી વિપરીત "ઉત્પાદન" સમાન છે. આ અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે તે ઉત્પાદન સમાન છે.

૯. આ બાબતને બીજા દ્રષ્ટિકોણથી જોઈ શકાય છે. કમિશનર ઓફ ઇનકમ ટેક્સ વિ. સેસા ગોવા લિમિટેડ (૨૦૦૪ (૨૭૧) આઈટીઆર ૩૩૧) માં આ અદાલતે 'પ્રોડક્શન' શબ્દના અર્થ પર વિચાર કર્યો હતો. તે કેસમાં મુદ્દો એ હતો કે આયર્ન ઓર (લોહ અયસ્ક) નું નિષ્કર્ષણ અને પ્રોસેસિંગ એ સંકળાયેલી વિવિધ પ્રક્રિયાઓને ધ્યાનમાં રાખીને ઉત્પાદન સમાન છે કે નહીં અને વિવિધ પ્રક્રિયાઓમાં સદર અધિનિયમની કલમ ૩૨એ ના અર્થમાં પ્રોડક્શનનો સમાવેશ થશે કે નહીં. અન્ય બાબતોની સાથે નીચે મુજબ અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું:

"તેમાં કોઈ વિવાદ નથી કે જે પ્લાન્ટના સંબંધમાં કરદાતાએ કપાતનો દાવો કર્યો હતો તે તેની માલિકીનો હતો અને ૩૧ માર્ચ, ૧૯૭૬ પછી ખનિજ અયસ્કના ઉત્ખનન, ખાણકામ અને પ્રોસેસિંગ માટે કરદાતાના ઔદ્યોગિક સાહસમાં સ્થાપિત કરવામાં આવ્યો હતો. અગિયારમી અનુસૂચિ દ્વારા ખનિજ અયસ્કને બાદ કરવામાં આવ્યું નથી. એકમાત્ર પ્રશ્ન એ છે કે શું આવો વ્યવસાય અયસ્કના ઉત્પાદન અથવા પ્રોડક્શનનો છે. – આ મુદ્દો સમય જતાં વિવિધ હાઈકોર્ટો સમક્ષ ઉપસ્થિત થયો હતો. હાઈકોર્ટોએ ઠરાવ્યું હતું કે આ પ્રવૃત્તિ "પ્રોડક્શન" સમાન છે અને પ્રશ્નાસ્પદ મુદ્દાનો જવાબ કરદાતાની તરફેણમાં આપ્યો હતો. આંધ્રપ્રદેશ હાઈકોર્ટે સીઆઈટી વિ. સિંગરેણી કોલિયરીઝ કંપની લિમિટેડ [૧૯૯૬] ૨૨૧ આઈટીઆર ૪૮ માં, કલકત્તા હાઈકોર્ટે ખાલસા બ્રધર્સ વિ. સીઆઈટી [૧૯૯૬] ૨૧૭ આઈટીઆર ૧૮૫ અને સીઆઈટી વિ. મરકન્ટાઈલ કન્સ્ટ્રક્શન કંપની [૧૯૯૪] ૭૪ ટેક્સમેન ૪૧ (કલકત્તા) માં અને દિલ્હી હાઈકોર્ટે સીઆઈટી વિ. યુનિવમાઈન (પી.) લિમિટેડ, [૧૯૯૩] ૨૦૨ આઈટીઆર ૮૨૫ માં તેમ કર્યું હતું. મહેસૂલે આમાંથી કોઈ પણ નિર્ણય સામે પ્રશ્ન ઉઠાવ્યો નથી, ઓછામાં ઓછું સફળતાપૂર્વક તો નહીં જ, અને તેથી, કાયદાની સ્થિતિ સ્થિર ગણવામાં આવી હતી.

અમે અગાઉ નોંધેલા નિર્ણયોમાં હાઈકોર્ટ દ્વારા આપવામાં આવેલું કારણ, અમારા મતે, અકાટ્ય છે. આ અદાલતે, ૧૯૬૧ જેટલા વહેલા સમયમાં, શ્રેષ્ટિયન

માઈકા ઈન્ડસ્ટ્રીઝ લિમિટેડ વિ. સ્ટેટ ઓફ બિહાર [૧૯૬૧] ૧૨ એસટીસી ૧૫૦ માં, બિહાર સેલ્સ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૪૭ ના સંદર્ભમાં હોવા છતાં, "પ્રોડક્શન" શબ્દને વ્યાખ્યાચિત કર્યો હતો. ઓક્સફર્ડ ઈંગ્લિશ ડિક્શનરીમાં આ શબ્દના અર્થ તરીકે "અન્ય બાબતોની સાથે તે જે ઉત્પાદિત થાય છે; એવી વસ્તુ જે કોઈ ક્રિયા, પ્રક્રિયા અથવા પ્રયત્નનું પરિણામ છે, એક પ્રોડક્ટ; માનવ પ્રવૃત્તિ અથવા પ્રયત્નનું પરિણામ" તરીકે અપનાવવામાં આવ્યો હતો. "પ્રોડક્શન" શબ્દની વ્યાપક વ્યાખ્યા પરથી, એ અનુસરવું પડશે કે ખનિજ અયસ્કના પ્રોડક્શનના હેતુ માટે ખાણકામની પ્રવૃત્તિ "પ્રોડક્શન" શબ્દના દાયરામાં આવશે કારણ કે અયસ્ક એ "એક વસ્તુ" છે, જે માનવ પ્રવૃત્તિ અથવા પ્રયત્નનું પરિણામ છે. આ અદાલત દ્વારા સીઆઈટી વિ. એન.સી. બુધરાજા એન્ડ કંપની [૧૯૯૩] ૨૦૪ આઈટીઆર ૪૧૨ માં પણ એવું ઠરાવવામાં આવ્યું છે કે "પ્રોડક્શન" શબ્દ "ઉત્પાદન" શબ્દ કરતાં ઘણો વ્યાપક છે. એવું કહેવામાં આવ્યું હતું (પૃષ્ઠ ૪૨૩) :

'પ્રોડક્શન' શબ્દ 'ઉત્પાદન' શબ્દ કરતાં વ્યાપક અર્થ ધરાવે છે. જ્યારે દરેક ઉત્પાદનને પ્રોડક્શન તરીકે દર્શાવી શકાય છે, ત્યારે દરેક પ્રોડક્શન ઉત્પાદન સમાન હોવું જરૂરી નથી.

'પ્રોડક્શન' અથવા 'પ્રોડ્યુસ' શબ્દ જ્યારે 'ઉત્પાદન' શબ્દની સાથે

ઉપયોગમાં લેવાય છે ત્યારે એવી પ્રક્રિયા દ્વારા નવો માલ અસ્તિત્વમાં લાવવાનું આવરી લે છે જે ઉત્પાદન સમાન હોઈ શકે અથવા ન પણ હોઈ શકે. તે તમામ ઉપ–પેદાશો, મધ્યવર્તી પ્રોડક્ટ્સ અને અવશેષોને પણ આવરી લે છે જે માલના ઉત્પાદન દરમિયાન ઉદ્ભવે છે."

૧૦. જસ્ટિસ આર. પી. સેઠી દ્વારા લિખિત "વર્ડ્સ એન્ડ ફ્રેઝીસ" ૨જી આવૃત્તિમાં 'પ્રોડ્યુસ' અને 'પ્રોડક્શન' અભિવ્યક્તિઓનું વર્ણન નીચે મુજબ કરવામાં આવ્યું છે:

"વેબસ્ટર્સ ન્યૂ ઇન્ટરનેશનલ ડિક્શનરીમાં, 'પ્રોડ્યુસ' શબ્દનો અર્થ એવી વસ્તુ થાય છે જે કુદરતી રીતે અથવા પ્રયત્ન અને કામના પરિણામે લાવવામાં આવે છે; ઉત્પાદિત પરિણામ. બ્લેક્સ લો ડિક્શનરીમાં, 'પ્રોડ્યુસ' શબ્દનો અર્થ 'દ્રષ્ટિ અથવા નોટિસમાં લાવવું; સપાટી પર લાવવું' થાય છે. 'પ્રોડ્યુસ' શબ્દના ઉપરોક્ત ડિક્શનરી અર્થોનું વાંચન ખરેખર સૂચવે છે કે જો કોઈ જીવંત પ્રાણીને આગળ લાવવામાં આવે, તો એવું કહી શકાય કે તે પ્રોડ્યુસ થયું છે. (જુઓ કમિશનર ઓફ ઇનકમ ટેક્સ વિ. વેંકટેશ્વર હેચરીઝ (પી) લિમિટેડ (૧૯૯૯ (૩) એસસીસી ૬૩૨), કમિશનર ઓફ ઇનકમ ટેક્સ, ઓરિસ્સા અને અન્ય વિ. મેસર્સ એન.સી. બુધરાજા એન્ડ કંપની અને અન્ય (૧૯૯૪ સપ્લી. ૧ એસસીસી ૨૮૦).

પ્રોડક્શન અથવા પ્રોડ્યુસ– 'પ્રોડક્શન' અથવા 'પ્રોડ્યુસ' શબ્દ જ્યારે 'ઉત્પાદન' શબ્દની સાથે ઉપયોગમાં લેવાય છે ત્યારે એવી પ્રક્રિયા દ્વારા નવો માલ અસ્તિત્વમાં લાવવાનું આવરી લે છે, જે ઉત્પાદન સમાન હોઈ શકે અથવા ન પણ હોઈ શકે. તે તમામ ઉપ–પેદાશો, મધ્યવર્તી પ્રોડક્ટ્સ અને અવશેષ પ્રોડક્ટ્સને પણ આવરી લે છે, જે માલના ઉત્પાદન દરમિયાન ઉદ્‌ભવે છે. 'ઉત્પાદન' અને 'પ્રોડ્યુસ' અભિવ્યક્તિઓ સામાન્ય રીતે જંગમ વસ્તુઓ અને માલ, મોટા અને નાના સાથે સંકળાયેલી હોય છે પરંતુ તેનો ઉપયોગ ડેમ અથવા તે માટે પુલ, રસ્તો અને મકાનના નિર્માણમાં સંકળાયેલી પ્રકૃતિની નિર્માણ પ્રવૃત્તિ દર્શાવવા માટે ક્યારેય થતો નથી. (જુઓ મોતી લેમિનેટ્સ પ્રાઈવેટ લિમિટેડ અને અન્ય વિ. કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ, અહમદાબાદ (૧૯૯૫ (૩) એસસીસી ૨૩)."

૧૧. પી. રામનાથ અય્યર દ્વારા લિખિત એડવાન્સ્ડ લો લેક્સિકન, ૩જી આવૃત્તિમાં, 'પ્રોડક્શન' અને 'ઉત્પાદન' અભિવ્યક્તિઓનું વર્ણન નીચે મુજબ કરવામાં આવ્યું છે:

"'પ્રોડક્શન' તેના વ્યાકરણના તફાવતો અને સમાન અભિવ્યક્તિઓ સાથે; માં સમાવેશ થાય છે–

(૧) પેકિંગ, લેબલિંગ, કન્ટેનર્સનું રીલેબલિંગ.

(૨) બલ્ક પેકેજોમાંથી રીટેલ પેકેજોમાં રી–પેકિંગ, અને

(૩) પ્રોડક્ટને વેચાણયોગ્ય બનાવવા માટે અન્ય કોઈ પણ પદ્ધતિ અપનાવવી.

ફીચર ફિલ્મના સંદર્ભમાં 'પ્રોડક્શન' માં તેના નિર્માણના સંદર્ભમાં કોઈ પણ પ્રવૃત્તિનો સમાવેશ થાય છે. (સિને વર્કર્સ એન્ડ સિનેમા થીયેટર વર્કર્સ (રેગ્યુલેશન્સ ઓફ એમ્પ્લોયમેન્ટ) એક્ટ (૧૯૮૧ નો ૫૦) કલમ ૨(આઇ).

'પ્રોડક્શન' શબ્દ ઉત્પાદિત વસ્તુ તેમજ ઉત્પાદનની કામગીરી દર્શાવી શકે છે; (જેમ કે) માલસામાનનું પ્રોડક્શન અથવા સાક્ષીનું પ્રોડક્શન.

'ઉત્પાદન' માં વસ્તુના ઉત્પાદન, તૈયારી અથવા બનાવવાની કોઈ પણ કળા, પ્રક્રિયા અથવા રીતનો સમાવેશ થાય છે અને ઉત્પાદન દ્વારા તૈયાર કરાયેલી અથવા ઉત્પાદિત કોઈ પણ વસ્તુનો પણ સમાવેશ થાય છે. (પેટન્ટ એન્ડ ડિઝાઇન એક્ટ (૧૯૧૧ નો ૨), કલમ ૨(૧૦).

'ઉત્પાદન' માં કોઈ પણ પ્રક્રિયાનો સમાવેશ થાય છે–

(૧) ઉત્પાદિત પ્રોડક્ટના પૂર્ણ થવા માટે આકસ્મિક અથવા સહાયક; અને

(૨) જે સેન્ટ્રલ એક્સાઇઝ ટેરિફ એક્ટ, ૧૯૮૫ (૧૯૮૬ નો ૫) ની પ્રથમ

અનુસૂચિના સેક્શન અથવા ચેપ્ટર નોટ્સમાં કોઈ પણ માલના સંદર્ભમાં ઉત્પાદન સમાન હોવાનું દર્શાવવામાં આવ્યું છે, અથવા, અને 'ઉત્પાદક' શબ્દનું અર્થઘટન તે મુજબ કરવામાં આવશે અને તેમાં માત્ર એવા વ્યક્તિનો સમાવેશ થશે નહીં જે ઉત્પાાદનયોગ્ય માલના પ્રોડક્શન અથવા ઉત્પાદનમાં ભાડે રાખેલા શ્રમનો ઉપયોગ કરે છે પરંતુ એવા કોઈ પણ વ્યક્તિનો પણ સમાવેશ થશે જે પોતાના ખાતા પર તેમના પ્રોડક્શન અથવા ઉત્પાદનમાં રોકાયેલ છે.

(૩) જે સત્તાવાર ગેઝેટમાં નોટિફિકેશન દ્વારા કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા કોઈ પણ માલના સંદર્ભમાં ઉત્પાદન સમાન હોવાનું દર્શાવવામાં આવ્યું છે. (સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ એક્ટ (૧૯૪૪ નો ૧) કલમ ૨(એફ))

૧૨. આ બાબતને હજુ પણ બીજા દ્રષ્ટિકોણથી જોઈ શકાય છે. જો કોઈ ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ ન હોત, તો બાદ કરવાના હેતુથી અગિયારમી અનુસૂચિના આઇટમ ૧૦ નો સંદર્ભ લેવાનો પ્રશ્ન ઊભો થતો નથી. અગિયારમી અનુસૂચિ, જે ફાઇનાન્સ (નં.૨) એક્ટ, ૧૯૭૭ દ્વારા ૧.૪.૧૯૭૮ થી ઉમેરવામાં આવી હતી તે સદર અધિનિયમની કલમો ૩૨એ, ૩૨એબી, ૮૦સીસી (૩)(એ)(આઇ), ૮૦–આઇ(૨), ૮૦જે(૪) અને ૮૮એ (૩)(એ)(આઇ) નો સંદર્ભ ધરાવે છે."

૧૫. સર્વોચ્ચ અદાલતનો ઉપરોક્ત નિર્ણય મહેસૂલ તરફે ઉપસ્થિત વિદ્વાન

કાઉન્સેલ શ્રી પટેલની મુખ્ય દલીલનો સંપૂર્ણ જવાબ છે. ઉત્પાદનનો સાર એ છે કે તેને વેચાણયોગ્ય બનાવવાના હેતુથી એક વસ્તુમાંથી બીજી વસ્તુમાં પરિવર્તન લાવવું. સર્વોચ્ચ અદાલતે ઈન્ડિયા સિને એજન્સીઝ (ઉપર મુજબ) માં ઠરાવ્યા મુજબ મુખ્ય મુદ્દો એ છે કે, ઉત્પાદનમાં, કંઈક અસ્તિત્વમાં લાવવામાં આવે છે જે મૂળ રીતે અસ્તિત્વમાં હતું તેના કરતાં ભિન્ન છે, તે અર્થમાં કે ઉત્પાદિત વસ્તુ, પોતે જ, વ્યાપારી રીતે ભિન્ન માલસામાન છે, જ્યારે પ્રોસેસિંગના કિસ્સામાં, વ્યાપારી રીતે ભિન્ન વસ્તુ ઉત્પાદિત કરવી જરૂરી નથી. વિવિધ પ્રક્રિયાઓની આ સંચિત અસર છે, જેમાંથી કાચા માલને પસાર કરવામાં આવે છે જેથી ઉત્પાદિત પ્રોડક્ટ ઉદ્ભવે છે. તેથી, આવા પ્રોડક્શન તરફનું દરેક પગલું ઉત્પાદનના સંબંધમાં એક પ્રક્રિયા હશે.

૧૬. એવું જણાય છે કે હાલના કેસમાં, કાચો માલ પ્રથમ શિયરિંગ વિભાગમાં મોકલવામાં આવે છે. શિયરિંગ મશીન ઈચ્છિત સાઈઝ માટે સેટ કરવામાં આવે છે અને લેમિનેટ્સને ગ્રાહક દ્વારા જરૂરી વિશિષ્ટ સાઈઝમાં કાપવામાં આવે છે. લેમિનેટ્સને, ત્યારબાદ, ઓક્સિડેશન અસર માટે તપાસવામાં આવે છે. ઓક્સિડેશન દૂર કરવા માટે સપાટીની સંપૂર્ણ સફાઇ કરવામાં આવે છે. ક્વોલિટી કન્ટ્રોલ ડિપાર્ટમેન્ટ, ત્યારબાદ, એલ્કો મીટર વગેરેનો ઉપયોગ કરીને સામગ્રીની જાડાઈ, તાંબાની જાડાઈ જેવા ગુણવત્તાના પરિમાણોની ચકાસણી કરશે. આખી પ્રક્રિયાના અંતે, આખરી પ્રોડક્ટને સીસીજીએલ તરીકે ઓળખવામાં આવે છે.

૧૭. આ તબક્કે, અમે આઇટીએટી દ્વારા તેના વાદગ્રસ્ત હુકમમાં નોંધાયેલા તારણો પણ જોઈ શકીએ છીએ.

"આઇટીએટી, અહમદાબાદના કેસના તથ્યો આકારણી વર્ષ ૨૦૦૪–૦૫, ૨૦૦૫–૦૬, ૨૦૦૬–૦૭, ૨૦૦૭–૦૮ અને ૨૦૦૮–૦૯ માટે તારીખ ૨૫.૦૬.૨૦૧૩ ના સંયુક્ત હુકમ દ્વારા 'ઉત્પાદન' ના મુદ્દા પર વિગતવાર ચર્ચા કરી છે અને સીસીજીએલ એક્સપોર્ટના સંદર્ભમાં એક્સાઇઝ ડિપાર્ટમેન્ટની ચોક્કસ સ્થિતિની નવેસરથી તપાસ કરવા માટે સીસીજીએલના વેચાણના મુદ્દાને આકારણી અધિકારીની ફાઇલ પર પુનઃસ્થાપિત કર્યો છે. આઇટીએટીના હુકમનો સંબંધિત ભાગ નીચે મુજબ પુનઃઉત્પાદિત કરવામાં આવે છે:
અમે બંને પક્ષોને સાંભળ્યા છે. અમે અમારી સમક્ષ મુકાયેલી સામગ્રીનું પણ અવલોકન કર્યું છે. અમારા મતે, ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ અંગેના આ ટેકનિકલ પ્રશ્નનો નિર્ણય માત્ર ચોક્કસ દસ્તાવેજીકરણના આધારે કરી શકાય નહીં. સાચી તથ્યગત સ્થિતિની પ્રશંસા કરવા માટે, જો શક્ય હોય તો, ઉત્પાદનની પ્રક્રિયાને જાતે જોવાની હંમેશા સલાહ આપવામાં આવે છે. અમુક પ્રક્રિયાગત નકલો તેમજ સમયના અભાવને કારણે, મહેસૂલ અધિકારી માટે ઉત્પાદન એકમની જાતે મુલાકાત લેવી અને નિરીક્ષણ કરવું શક્ય નથી જેથી ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ સમજી શકાય. તેથી, આ પ્રકારનો મુદ્દો વિવાદનો વિષય રહે છે, જો કે, અપીલના બીજા

તબક્કે જોતાં આપણે નીચલી સત્તાધીશોના તથ્યગત તારણો તેમજ અમારી સમક્ષ મુકાયેલા દસ્તાવેજ પર આધાર રાખવો પડશે. હાલના કેસમાં આ તમામ સામગ્રીનું વિશ્લેષણ કરતાં. અમે નોંધ્યું છે કે સીસીજીએલ કરદાતા દ્વારા લાંબી શીટમાં હોવાનું દર્શાવીને ખરીદવામાં આવ્યું છે. ઓક્સિડાઇઝેશન અસર દૂર કરીને સીસીજીએલ શીટ્સ સાફ કરવામાં આવી હતી. આ તબક્કા સુધી માત્ર સફાઇ પ્રક્રિયાને ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ કહી શકાય નહીં, તેથી અમે વિદ્વાન ડીઆરની દલીલ સાથે છીએ કે ઓક્સિડેશન અસર દૂર કરવી એ 'પ્રોસેસિંગ' સિવાય કંઈ ન હતું. તેથી, કરદાતાના દાવા મુજબ, તે સીસીજીએલ શીટ્સને વિવિધ નાની સાઇઝમાં કાપવામાં આવી છે. કરદાતા દ્વારા પૂરા પાડવામાં આવેલા દસ્તાવેજો દ્વારા પણ તે તથ્ય સ્પષ્ટપણે સ્થાપિત થયું નથી. અસ્પષ્ટતાનું કારણ વેચાણ ઇનવોઇસમાં દર્શાવેલ વર્ણન છે. વેચાણ ઇનવોઇસમાં વેચાયેલી પ્રોડક્ટનો "કોપર ક્લેડેડ ગ્લાસ એપોક્સી લેમિનેટ્સ" તરીકે ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો છે. સાથોસાથ તપાસ પર આકારણી અધિકારીનું તારણ એ હતું કે કાચો માલ પણ સમાન હતો એટલે કે "કોપર ક્લેડેડ ગ્લાસ એપોક્સી લેમિનેટ્સ". આકારણી અધિકારીએ કરદાતા દ્વારા ખરીદવામાં આવેલા કથિત કાચા માલના વર્ણનની પણ તપાસ કરી છે. તેમણે શોધ્યું છે કે ખરીદી આઇસોલા લેમિનેટ સિસ્ટમ કંપની લિમિટેડ, ચાઇના અને નાન્યા પ્લાસ્ટિક કંપની, તાઇવાન પાસેથી કરવામાં આવી હતી. તેથી સીસીજીએલની આયાત કરવામાં આવી હતી અને વર્ણન મુજબ, તેમજ આકારણી અધિકારીના આક્ષેપ મુજબ, ખરીદાયેલી અને

ત્યારબાદ વેચાયેલી પ્રોડક્ટમાં કોઈ પરિવર્તન ન હતું. બીજી તરફ, કરદાતાએ ભારપૂર્વક વિરોધ કર્યો છે કે ઉત્પાદન પ્રક્રિયા પછી સદર પ્રોડક્ટ પર એક્સાઇઝ ડ્યુટી લાદવામાં આવી હતી. આ દલીલના સંદર્ભમાં હવે અમારી સમક્ષ ફોર્મ એ.આર.ઈ–૧ મુકવામાં આવ્યું છે. આ નિકાસ માટે એક્સાઈઝેબલ માલ હટાવવા માટેની અરજી છે. તેથી એઆરએ વિરોધ કર્યો છે કે ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિના કારણે નિકાસ કરાયેલા માલ પર એક્સાઇઝ લાદવામાં આવી હતી. જો કે, જે આધારે નિકાસ કરાયેલી પ્રોડક્ટ પર એક્સાઇઝ લાદવામાં આવી હતી તે સ્પષ્ટ કરવામાં આવ્યું નથી. વાસ્તવમાં, કરદાતાએ ખરીદેલ સીસીજીએલ શીટ્સના સ્પેસિફિકેશનને સ્પષ્ટપણે નિર્દિષ્ટ કરવાની જરૂર છે. શીટ્સની સાઇઝ, શીટ્સની સપાટી અને શીટ્સની જાડાઈ જેવા સ્પેસિફિકેશન તપાસનો વિષય છે. આ અંગે, કોઈ નિષ્ણાત વ્યક્તિ પાસેથી નિરીક્ષણ અહેવાલ પણ મેળવી શકાય છે. નિરીક્ષણ અહેવાલ જે કેસ બુકનો ભાગ નથી તેમાં માત્ર એવો ઉલ્લેખ કરાયો હતો કે શીટ પર ઓક્સિડેશન કરવામાં આવ્યું હતું. જેનો અર્થ એ થાય કે પ્રશ્નાસ્પદ પ્રોડક્ટે માત્ર સ્વચ્છતાની કસોટી પાસ કરી છે. જેમ અમે અભિપ્રાય આપ્યો છે, ઓક્સિડાઈઝેશનની પ્રક્રિયાને માત્ર "પ્રોસેસિંગ" તરીકે ગણી શકાય અને "ઉત્પાદન" નહીં. બીજી એક દલીલ ઉઠાવવામાં આવી છે કે, સેન્ટ્રલ એક્સાઇઝ ડિપાર્ટમેન્ટે કરદાતાને નોંધણી પ્રમાણપત્ર આપ્યું છે. એવો પણ ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો છે કે કંડલા સ્પેશિયલ ઝોન, ગાંધીનગર દ્વારા પ્રમાણપત્ર જારી કરવામાં આવ્યું છે. આ અંગે, અમે નોંધ્યું છે કે આ તથ્યનો કોઈ અસ્વીકાર નથી કે

કરદાતા સમગ્ર રીતે ઉત્પાદન એકમમાં છે કારણ કે રૂ. ૧,૬૭,૪૭,૦૪૫/- ની ઉત્પાદિત વસ્તુઓ ref સંદર્ભમાં કપાતનો દાવો કરવામાં આવ્યો હતો. પરંતુ વિવાદ માત્ર તે વેચાણના સંદર્ભમાં છે જે ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાંથી પસાર થયા નથી. આ દલીલ પણ બહુ ખાતરીપૂર્વકની નથી કે પ્રશ્નાસ્પદ પ્રોડક્ટ કરદાતા દ્વારા ઉત્પાદિત મધ્યવર્તી પ્રોડક્ટ હતી. આ અંગે, માનનીય કેરળ હાઇકોર્ટે (ઉપર મુજબ) લેયર ઉત્પાદનની પ્રક્રિયા તપાસી છે અને ત્યારબાદ તે તથ્યગત તારણ પર પહોંચી છે કે સદર મધ્યવર્તી ઉત્પાદિત કરવામાં આવ્યું હતું જેમાંથી લેયર્સ બનાવવામાં આવ્યા હતા. જ્યાં સુધી હાલની તથ્યગત સ્થિતિનો સંબંધ છે ત્યાં સુધી અમે આવું તારણ આપવા માટે અસમર્થ છીએ જ્યાં સુધી કરદાતાના સંદર્ભમાં સાચી તથ્યગત સ્થિતિ રેકોર્ડ પર મુકવામાં ન આવે. નેશનલ લેમિનેટ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં પણ, આદરણીય ત્રીજા સભ્યએ મૂળ માલસામાન અને સદર અપીલકર્તા દ્વારા ઉત્પાદિત થયેલા માલસામાનની ઓળખ કરી હતી. સ્પષ્ટ તારણ આપવામા આવ્યું હતું કે નવા માલસામાનમાં પરિવર્તન થયું હતું જે વ્યાપારી રીતે ભિન્ન અને અલગ માલસામાન તરીકે ઓળખાતું હતું જેનું પોતાનું લક્ષણ, ઉપયોગ અને નામ હતું, બલ્કે, આદરણીય ત્રીજા સભ્યએ એવું તારણ આપ્યું હતું કે મૂળ માલસામાનની ઓળખ અસ્તિત્વમાં બંધ થઈ ગઈ હતી. એવું પણ ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે જે માલસામાન ઉત્પાદિત થયો હતો અને અસ્તિત્વમાં આવ્યો હતો તે અલગ હેતુ માટે હતો. સદર ચુકાદા મુજબ; ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં, અમુક પરિવર્તનો થાય છે

અને તેથી મૂળ માલસામાનને હવે ઉત્પાદિત માલસામાન ગણી શકાય નહીં. બીજી તરફ, મહેસૂલ વિભાગનો મુખ્ય કેસ એ છે કે કથિત રીતે આવું કોઈ પરિવર્તન થયું નથી, તેથી મૂળ માલસામાન અપરિવર્તિત રહે છે. જો કે, એક પ્રશ્નનો જવાબ આપવાનો હજુ બાકી છે કે અન્ય સરકારી વિભાગે સીસીજીએલના વેચાણ સાથે કેવી રીતે વ્યવહાર કર્યો છે? આ મર્યાદિત હેતુ માટે, અમે સીસીજીએલ નિકાસના સંદર્ભમાં એક્સાઇઝ ડિપાર્ટમેન્ટની ચોક્કસ સ્થિતિની નવેસરથી તપાસ કરવા માટે આ મુદ્દાને આકારણી અધિકારીના તબક્કે પુનઃસ્થાપિત કરવાનું યોગ્ય, તેમજ વાજબી ગણીએ છીએ."

૧૮. એ કહેવાની જરૂર નથી કે ઉપર સમજાવેલ પ્રક્રિયાના ઉપયોગ દ્વારા લાવવામા આવેલા પરિવર્તન અથવા પરિવર્તનની શ્રેણી, સીસીજીએલના સ્વરૂપમાં માલસામાનને હવે મૂળ માલસામાન તરીકે ગણી શકાય નહીં પરંતુ તેના બદલે, પ્રક્રિયાના પરિણામે ઉદ્ભવેલી એક ભિન્ન અને નવી વસ્તુ તરીકે ઓળખવામાં આવે છે.

૧૯. સર્વોચ્ચ અદાલતે, ઇનકમ ટેક્સ ઓફિસર, ઉદયપુર વિ. અરિહંત ટાઇલ્સ એન્ડ માર્બલ્સ (પી.) લિમિટેડ, (૨૦૧૦) ૩૨૦ આઈટીઆર ૭૯ (એસસી) માં, નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું છે;

“૧૩. અમન માર્બલ ઈન્ડસ્ટ્રીઝ પ્રાઈવેટ લિમિટેડ વિ. કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ, ૧૫૭ ઈએલટી ૩૯૩ (એસસી) માં અહેવાલિત કેસમાં, વિચારણા માટે ઉપસ્થિત થયેલો પ્રશ્ન એ હતો કે શું માર્બલ બ્લોક્સને માર્બલ સ્લેબમાં કાપવું એ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ એક્ટના હેતુઓ માટે ઉત્પાદન સમાન છે. શરૂઆતમાં, અમે નિર્દેશ કરી શકીએ છીએ કે હાલના કેસમાં, અમે માત્ર “ઉત્પાદન” શબ્દ સાથે સંબંધ ધરાવતા નથી, પરંતુ અમે ધ ઈનકમ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૮૦આઈએ માં “પ્રોડક્શન” શબ્દના અર્થ સાથે પણ સંબંધ ધરાવીએ છીએ, જે, અહીં–ઉપર જણાવ્યા મુજબ, “ઉત્પાદન” શબ્દની સરખામણીમાં વ્યાપક અર્થ ધરાવે છે. વધુમાં, જ્યારે કોઈ “પ્રોડક્શન” શબ્દનો સંદર્ભ આપે છે, ત્યારે તેનો અર્થ ઉત્પાદન વત્તા તેના ઉમેરામાં કંઈક થાય છે. અમન માર્બલ ઈન્ડસ્ટ્રીઝ પ્રાઈવેટ લિમિટેડ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં આ અદાલત સમક્ષ “પ્રોડક્શન” શબ્દ વિચારણા હેઠળ ન હતો. ગમે તે હોય, તે કેસમાં, એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે માર્બલ બ્લોક્સને સ્લેબમાં “કાપવું” સ્વયં “ઉત્પાદન” સમાન ન હતું. આ નિષ્કર્ષ રાજસ્થાન સ્ટેટ ઈલેક્ટ્રિસિટી બોર્ડ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં આ અદાલત દ્વારા કરવામાં આવેલા અવલોકનો પર આધારિત હતો. અમારા મતે, અમન માર્બલ ઈન્ડસ્ટ્રીઝ પ્રાઈવેટ લિમિટેડ (ઉપર મુજબ) માં આ અદાલતનો ચુકાદો પણ હાલના કેસના તથ્યોને લાગુ પડતો નથી. તેમ કહેવાનું સૌથી મહત્ત્વનું કારણ એ છે કે આવા તમામ કેસોમાં, ખાસ કરીને એક્સાઈઝ કાયદા હેઠળ, અદાલતે દરેક કેસના તથ્યો પર જવું પડે છે. દરેક

કેસમાં કરદાતા દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલી પ્રવૃત્તિના સ્વરૂપની તપાસ કરવી પડે છે. પથ્થરોનું માત્ર ઉત્ખનન ઉત્પાદન બનાવી શકતું નથી. તે જ રીતે, ઉત્ખનન પછી, જો માર્બલ બ્લોક્સને સ્લેબમાં કાપવામાં આવે તો તે સ્વયં ઉત્પાદનની પ્રવૃત્તિ સમાન બનશે નહીં.

૧૪. હાલના કેસમાં, અમે અમારી સમક્ષના દરેક સામાવાળા દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલી પ્રક્રિયા વિગતવાર ટાંકી છે. હાલના કેસમાં, અમે માત્ર માર્બલ બ્લોક્સને સ્લેબમાં કાપવા સાથે સંબંધ ધરાવતા નથી. હાલના કેસમાં અમે પોલિશિંગની પ્રવૃત્તિ અને બ્લોક્સનું પોલિશ્ડ સ્લેબ અને ટાઇલ્સમાં આખરી રૂપાંતર સાથે પણ સંબંધ ધરાવીએ છીએ. અહીં–ઉપર દર્શાવેલ પ્રક્રિયા પરથી અમે જે શોધીએ છીએ તે એ છે કે વિવિધ તબક્કાઓ છે જેમાંથી બ્લોક્સને પોલિશ્ડ સ્લેબ અને ટાઇલ્સ બનતા પહેલાં પસાર થવું પડે છે. સંજોગોમાં, અમારા મતે હાથ પરના કેસોના તથ્યો પર, ચોક્કસપણે એક પ્રવૃત્તિ છે જે ઇનકમ ટેક્સ એક્ટની કલમ ૮૦આઇએ હેઠળ “ઉત્પાદન” અથવા “પ્રોડક્શન” ની શ્રેણીમાં આવશે. અહીં–ઉપર જણાવ્યા મુજબ, અમન માર્બલ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ પ્રાઇવેટ લિમિટેડમાં આ અદાલતના ચુકાદામાં “ઉત્પાદન” શબ્દ ઉપરાંત “પ્રોડક્શન” શબ્દનું અર્થઘટન કરવાની જરૂર ન હતી. પ્રવૃત્તિ ઉત્પાદન અથવા પ્રોડક્શન બનાવે છે કે નહીં તે પ્રશ્નનો નિર્ણય કરતી વખતે સદર અધિનિયમની યોજનાની પણ તપાસ કરવી પડે છે. તેથી, તબક્કાવાર પ્રવૃત્તિના સ્વરૂપને જોતાં, અમારા મતે કથિત પ્રવૃત્તિ

ચોક્કસપણે કલમ ૮૦આઈએ ના સંદર્ભમાં "ઉત્પાદન અથવા પ્રોડક્શન" બનાવે છે. આ સંદર્ભમાં, અમારો વલણ આ અદાલતના નીચેના ચુકાદાઓ દ્વારા પણ મજબૂત બને છે જે વિભાગ માટે ઉપસ્થિત વિદ્વાન કાઉન્સેલ દ્વારા અમારી સમક્ષ ન્યાયી રીતે નિર્દેશિત કરવામાં આવ્યા છે.

કમિશનર ઓફ ઈનકમ ટેક્સ વિ. સેસા ગોવા લિમિટેડ, (૨૦૦૪) ૨૭૧ આઈટીઆર ૩૩૧ (એસસી) માં અહેવાલિત કેસમાં, "પ્રોડક્શન" શબ્દનો અર્થ વિચારણા માટે આવ્યો હતો. આ અદાલત સમક્ષ જે પ્રશ્ન આવ્યો હતો તે એ હતો કે શું આઈટીએટી એવું ઠરાવવામાં વાજબી હતું કે કરદાતા આયર્ન ઓરના નિષ્કર્ષણ અને પ્રોસેસિંગમાં રોકાયેલ છે, જે કોઈ વસ્તુ કે વસ્તુનું ઉત્પાદન કે પ્રોડક્શન સમાન નથી તે તથ્યને અવગણીને ખાણકામની પ્રવૃત્તિમાં વપરાતી મશીનરીના સંદર્ભમાં ઈનકમ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૩૨એ હેઠળ કપાત માટે હકદાર છે. તે કેસમાં હાઈકોર્ટે, મહેસૂલ દ્વારા પસંદ કરાયેલી અપીલ રદ્દ કરતી વખતે, ઠરાવ્યું હતું કે આયર્ન ઓરનું નિષ્કર્ષણ અને પ્રોસેસિંગ "ઉત્પાદન" સમાન નથી. જો કે, તે એવા નિષ્કર્ષ પર આવી હતી કે આયર્ન ઓરનું નિષ્કર્ષણ અને વિવિધ પ્રક્રિયાઓમાં ઈનકમ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૩૨એ(૨)(બી)(iii) ના અર્થમાં "પ્રોડક્શન" નો સમાવેશ થશે અને પરિણામે, કરદાતા ઈનકમ ટેક્સ એક્ટની કલમ ૩૨એ હેઠળ ઈન્વેસ્ટમેન્ટ એલાઉન્સના લાભ માટે હકદાર હતા. તે બાબતમાં, મહેસૂલ તરફે એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે

આયર્ન ઓરના નિષ્કર્ષણ અને પ્રોસેસિંગથી કોઈ નવી પ્રોડક્ટ ઉત્પન્ન થતી નથી જ્યારે કરદાતા તરફે એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે તે ભિન્ન નવી પ્રોડક્ટ ઉત્પન્ન કરે છે. હાઈકોર્ટ દ્વારા વ્યક્ત કરાયેલ વલણ કે પ્રશ્નાસ્પદ પ્રવૃત્તિ "પ્રોડક્શન" બનાવે છે તેને આ અદાલત દ્વારા સેસા ગોવાના કેસમાં બહાલ રાખવામાં આવ્યું હતું જેમાં કહેવામાં આવ્યું હતું કે હાઈકોર્ટનો અભિપ્રાય અકાટ્ય હતો. આ અદાલત દ્વારા ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે "પ્રોડક્શન" શબ્દ દાયરામાં વ્યાપક છે અને તે "ઉત્પાદન" શબ્દ કરતાં વ્યાપક અર્થ ધરાવે છે. એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે જ્યારે દરેક ઉત્પાદન પ્રોડક્શન બનાવી શકે છે, ત્યારે દરેક પ્રોડક્શન ઉત્પાદન સમાન ન હતું.

૧૬. અમારા મતે, સેસા ગોવાના કેસમાં (ઉપર મુજબ) આ અદાલત દ્વારા નક્કી કરાયેલી કસોટીઓ લાગુ કરતાં અને તેને અહીંના સામાવાળા દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલી પ્રવૃત્તિઓને લાગુ કરતાં, અહીં–ઉપર પુનઃઉત્પાદિત કરાયેલ), તે સ્પષ્ટ છે કે કથિત પ્રવૃત્તિઓ "પ્રોડક્શન" શબ્દના અથમાં આવશે.

૧૭. વધુ એક પાસાને ઉજાગર કરવાની જરૂર છે. સદર ચુકાદા દ્વારા, આ અદાલતે કમિશનર ઓફ ઇનકમ ટેક્સ વિ. મૈસૂર મિનરલ્સ લિમિટેડ, (૨૦૦૧) ૨૫૦ આઈટીઆર ૭૨૫ (કર્ણાટક) ના કેસમાં કર્ણાટક હાઈકોર્ટના નિર્ણયને બહાલ રાખ્યો હતો.

૧૮. કમિશનર ઓફ઼ ઈનકમ ટેક્સ વિ. એન.સી. બુધરાજા એન્ડ કંપની, (૧૯૯૩) ૨૦૪ આઈટીઆર ૪૧૨ (એસસી) માં અહેવાલિત કેસમાં, આ અદાલત સમક્ષ નિર્ણય માટે ઉપસ્થિત થયેલો પ્રશ્ન એ હતો કે શું પાણીનો સંગ્રહ કરવા માટે ડેમ (જળાશય) ના નિર્માણને વસ્તુનું ઉત્પાદન અથવા પ્રોડક્શન સમાન ગણાવી શકાય. એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે "ઉત્પાદન" શબ્દ અને "પ્રોડક્શન" શબ્દ પર ઈનકમ ટેક્સ તેમજ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ અને સેલ્સ ટેક્સ કાયદા હેઠળ વ્યાપક ન્યાયિક ધ્યાન પ્રાપ્ત થયું છે. "ઉત્પાદન" થયેલ છે તેમ કહી શકાય કે કેમ તે નક્કી કરવાની કસોટી એ છે કે જે માલસામાનને પ્રક્રિયામાં આધીન કરવામાં આવે છે તેને હવે મૂળ માલસામાન તરીકે ગણી શકાય નહીં પરંતુ વેપારમાં નવી અને ભિન્ન માલસામાન તરીકે ઓળખવામાં આવે છે. "પ્રોડક્શન" શબ્દ, જ્યારે "ઉત્પાદન" શબ્દની સાથે ઉપયોગમાં લેવાય છે, ત્યારે એવી પ્રક્રિયા દ્વારા નવો માલ અસ્તિત્વમાં લાવવાનું આવરી લે છે જે ઉત્પાદન સમાન હોઈ શકે અથવા ન પણ હોઈ શકે. "પ્રોડક્શન" શબ્દ તમામ ઉપ-પેદાશો, મધ્યવર્તી પ્રોડક્ટ્સ અને અવશેષ પ્રોડક્ટ્સને આવરી લે છે જે માલના ઉત્પાદન દરમિયાન ઉદ્ભવે છે.

૧૯. બુધરાજાના કેસમાં (ઉપર મુજબ) આ અદાલત દ્વારા નક્કી કરાયેલી ઉપરોક્ત કસોટીઓને હાલના કેસોના તથ્યો પર લાગુ કરતાં, અમારો અભિપ્રાય

છે કે ઉપર દર્શાવેલ પ્રક્રિયામાંથી પસાર થયા પછી પોલિશ્ડ સ્લેબ અને ટાઇલ્સમાં રૂપાંતરિત થયેલા બ્લોક્સ ચોક્કસપણે નવી અને ભિન્ન માલસામાનના ઉદ્ભવમાં પરિણમે છે. મૂળ બ્લોક માર્બલ બ્લોક રહેતો નથી, તે સ્લેબ અથવા ટાઇલ બની જાય છે. સંજોગોમાં, માત્ર ઉત્પાદન જ નહીં પરંતુ એવી પ્રવૃત્તિ પણ છે જે ઉત્પાદનથી પર છે અને જે નવી પ્રોડક્ટને અસ્તિત્વમાં લાવે છે અને, તેથી, આ કેસોના તથ્યો પર, અમારો અભિપ્રાય છે કે હાઇકોર્ટ એવા નિષ્કર્ષ પર પહોંચવામાં સાચી હતી કે સામાવાળા–કરદાતાઓ દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલી પ્રવૃત્તિ ઇનકમ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૮૦આઇએ ના સંદર્ભમાં ઉત્પાદન અથવા પ્રોડક્શન બનાવે છે.

૨૦. પૂર્ણ કરતાં પહેલાં, અમે એક અવલોકન કરવા માંગીએ છીએ. જો વિભાગની દલીલ સ્વીકારવામાં આવે, એટલે કે અહીંના સામાવાળા દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલી પ્રવૃત્તિ ઉત્પાદન નથી, તો તેની ગંભીર મહેસૂલી અસરો થશે. અગાઉ જણાવ્યા મુજબ, દરેક સામાવાળા એક્સાઇઝ ડ્યુટી ચૂકવી રહ્યા છે, કેટલાક સામાવાળા જોબ વર્કર્સ છે અને તેમના દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલી પ્રવૃત્તિને વિવિધ સરકારી સત્તાધીશો દ્વારા ઉત્પાદન તરીકે માન્યતા આપવામાં આવી છે. એમ કહેવું કે પ્રવૃત્તિ કલમ ૮૦આઇએ હેઠળ ઉત્પાદન અથવા પ્રોડક્શન સમાન બનશે નહીં તેની વિનાશક અસરો થશે, ખાસ કરીને એ તથ્યને ધ્યાનમાં રાખીને કે તમામ કેસોમાં કરદાતાઓ એવી દલીલ કરશે કે તેઓ એક્સાઇઝ ડ્યુટી, સેલ્સ

ટેક્સ વગેરે ચૂકવવા માટે જવાબદાર નથી કારણ કે પ્રવૃત્તિ ઉત્પાદન બનતી નથી. ઉપરોક્ત પરિબળોને ધ્યાનમાં રાખીને, અમારો અભિપ્રાય છે કે હાલના કેસોમાં, દરેક સામાવાળા દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલી પ્રવૃત્તિ ઉત્પાદન અથવા પ્રોડક્શન બનાવે છે અને, તેથી, તેઓ ઈનકમ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૮૦આઇએ ના લાભ માટે હકદાર બનશે."

૨૦. સર્વોચ્ચ અદાલતે એસ્પિનવોલ એન્ડ કંપની લિમિટેડ વિ. કમિશનર ઓફ ઈનકમ ટેક્સ, (૨૦૦૧) ૨૫૧ આઈટીઆર ૩૨૩ (એસસી) માં, નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું છે;

"૧૧. વિચારણા માટેનો ટૂંકો મુદ્દો એ છે કે શું હાઈકોર્ટ એવા નિષ્કર્ષ પર પહોંચવામાં સાચી હતી કે કરદાતા કોફી ક્યોરિંગની પ્રક્રિયામાં કોઈ ઉત્પાદન અથવા પ્રોડક્શન પ્રવૃત્તિમાં સંકળાયેલ ન હતો.

૧૨. સદર અધિનિયમમાં ઉત્પાદન શબ્દ વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યો નથી. ઉત્પાદન શબ્દની વ્યાખ્યાના અભાવે તેને એવો અર્થ આપવો પડશે જે સામાન્ય વ્યવહારમાં સમજાય છે. તેને હાથના શ્રમ દ્વારા અથવા મશીનો દ્વારા આવી સામગ્રીને નવા સ્વરૂપો, ગુણો અથવા સંયોજનો આપીને કાચા અથવા તૈયાર માલમાંથી ઉપયોગ માટેની વસ્તુઓનું પ્રોડક્શન કરવાનો અર્થ સમજવાનો છે. જો

વસ્તુમાં કરવામાં આવેલ પરિવર્તન નવી અને ભિન્ન વસ્તુમાં પરિણમે તો તે ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ સમાન બનશે.

૧૩. ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ શું બનશે તે નક્કી કરતી વખતે આ અદાલતે ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ સેલ્સ ટેક્સ વિ. મેસર્સ પાયો ફૂડ પેકર્સ, ૧૯૮૦ સપ્લી. એસસીસી ૧૭૪ માં ઠરાવ્યું હતું કે ઉત્પાદન થયું છે તેમ કહી શકાય કે કેમ તે નક્કી કરવાની કસોટી એ છે કે જે માલસામાનને ઉત્પાદનની પ્રક્રિયામાં આધીન કરવામાં આવે છે તેને હવે મૂળ માલસામાન તરીકે ગણી શકાય નહીં, પરંતુ વેપારમાં નવી અને ભિન્ન માલસામાન તરીકે ઓળખવામાં આવે છે. એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું:

'સામાન્ય રીતે ઉત્પાદન એ એક અથવા વધુ પ્રક્રિયાઓનું આખરી પરિણામ છે જેમાંથી મૂળ માલસામાનને પસાર કરવામાં આવે છે. પ્રોસેસિંગનું સ્વરૂપ અને પ્રમાણ એક કેસથી બીજા કેસમાં ભિન્ન હોઈ શકે છે, અને ખરેખર પ્રોસેસિંગના કેટલાક તબક્કા હોઈ શકે છે અને કદાચ દરેક તબક્કે અલગ પ્રકારનું પ્રોસેસિંગ હોઈ શકે છે. દરેક પ્રક્રિયામાંથી પસાર થવા સાથે, મૂળ માલસામાન પરિવર્તન અનુભવે છે. પરંતુ તે માત્ર ત્યારે જ થાય છે જ્યારે પરિવર્તન, અથવા પરિવર્તનની શ્રેણી, માલસામાનને એવા બિંદુએ લઈ જાય છે જ્યાં વ્યાપારી રીતે તેને મૂળ માલસામાન તરીકે ગણી શકાય નહીં પરંતુ તેના બદલે તેને નવી અને ભિન્ન વસ્તુ

તરીકે ઓળખવામાં આવે છે કે ઉત્પાદન થયું છે તેમ કહી શકાય.’

૧૪. હાલના કેસના તથ્યો તરફ ધ્યાન દોરતાં, કરદાતા કાચી કોફી બેરી તોડ્યા અથવા પ્રાપ્ત કર્યા પછી તેને કોફી બીન્સનું સ્વરૂપ આપવા માટે નવ પ્રક્રિયાઓમાંથી પસાર કરે છે. ચોખ્ખી પ્રોડક્ટ ઇનપુટથી બિલકુલ ભિન્ન અને અલગ છે. વસ્તુમાં કરવામાં આવેલ પરિવર્તન નવી અને ભિન્ન વસ્તુમાં પરિણમે છે જે વેપારમાં નવી અને ભિન્ન માલસામાન તરીકે ઓળખાય છે. કોફી બીન્સ કાચા માલથી અલગ સ્વતંત્ર ઓળખ ધરાવે છે જેમાંથી તેનું ઉત્પાદન કરવામાં આવ્યું હતું. તૈયાર પ્રોડક્ટમાં એક સ્પષ્ટ પરિવર્તન આવે છે.

૧૫. મહેસૂલ માટેના વિદ્વાન કાઉન્સેલની એ રજૂઆત સ્વીકારી શકાય નહીં કે કરદાતા માત્ર પ્રોસેસિંગનું કામ કરી રહ્યા હતા અને નવી વસ્તુના ઉત્પાદન અને પ્રોડક્શનમાં સંકળાયેલા ન હતા. પ્રોસેસિંગ એ ઉત્પાદન પ્રક્રિયા છે જ્યારે તે મૂળ વસ્તુમાં સંપૂર્ણ પરિવર્તન લાવે છે જેથી વ્યાપારી રીતે ભિન્ન વસ્તુ અથવા માલસામાન ઉત્પન્ન થાય. તે પ્રક્રિયા પોતે કેટલીક પ્રક્રિયાઓ ધરાવતી હોઈ શકે છે. વિવિધ પ્રક્રિયાઓ અભિન્ન રીતે જોડાયેલી છે જે વ્યાપારી રીતે ભિન્ન વસ્તુના પ્રોડક્શનમાં પરિણમે છે. જો પ્રોસેસિંગ પછી વ્યાપારી રીતે ભિન્ન વસ્તુ અથવા માલસામાન પરિણમે તો તે ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ બનશે. કરદાતા કાચી બેરીને પ્રોસેસ કર્યા પછી તેને કોફી બીન્સમાં રૂપાંતરિત કરે છે જે વ્યાપારી રીતે ભિન્ન

માલસામાન છે. કાચી બેરીનું કોફી બીન્સમાં રૂપાંતર ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ બનશે.

૧૬. ઉપર જણાવેલા કારણોસર, અમારો અભિપ્રાય છે કે હાઈકોર્ટ તેના અભિપ્રાયમાં ભૂલભરેલી હતી કે વપરાશ માટે તૈયાર કોફી બીન્સમાં કાચી બેરીનું પ્રોસેસિંગ એ ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ નથી જે કરદાતાને સદર અધિનિયમની કલમ ૩૨એ હેઠળ પૂરા પાડવામાં આવેલા ઈન્વેસ્ટમેન્ટ એલાઉન્સથી અહકદાર બનાવે છે."

૨૧. આ અદાલતની સમકક્ષ બેંચે કમિશનર ઓફ ઇનકમ ટેક્સ વિ. અલ્ફા લેમિનેશન, (૨૦૧૦) ૩૨૯ આઇટીઆર ૩૪૮ (ગુજરાત) ના કેસમાં નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું છે;

"તથ્યો પર કોઈ વિવાદ નથી, એટલા સુધી કે પક્ષકારો વચ્ચે એ સ્વીકૃત સ્થિતિ છે કે કરદાતા કંપની પાવર ડિસ્ટ્રિબ્યુશનમાં વપરાતા વિવિધ પ્રકારના અને ટાઈપના ટ્રાન્સફોર્મરનો મહત્વપૂર્ણ ઘટક એવા સીઆરજીઓ કોર લેમિનેશન અથવા ટ્રાન્સફોર્મર કોર બનાવવામાં રોકાયેલ છે. અગાઉ નોંધ્યા મુજબ, કોર લેમિનેશન સીઆરજીઓ/સીઆરએનઓ તરીકે ઓળખાતા કાચા માલનો ઉપયોગ કરીને બનાવવામાં આવે છે. બહુમતીએ સીઆરજીઓ/સીઆરએનઓ કોઇલ્સ અને/અથવા શીટ્સ ખરીદ્યા પછી કોર લેમિનેશન બનાવવામાં

સંકળાયેલી નીચેની પ્રક્રિયાઓ નોંધાઈ છે.

૧ સીટિંગ : સ્લિટિંગ પ્રક્રિયા એક ઉચ્ચ ચોકસાઈવાળી કોમ્પ્યુટરાઇઝ્ડ પ્રથમ મહત્ત્વની ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ બનાવે છે અને આખરી પ્રોડક્ટ મેળવવા માટે મૂળભૂત છે. પ્રક્રિયાની ગુણવત્તા અને સચોટતા, મોટા પ્રમાણમાં આખરી પ્રોડક્ટની ગુણવત્તા નક્કી કરે છે. સ્લિટિંગ સ્લિટિંગ લાઇન્સ (મશીનો) પર 'ટુ લૂપ્સ' સિસ્ટમ જાળવીને કરવામાં આવે છે જે સુનિશ્ચિત કરે છે કે પ્રક્રિયા દરમિયાન ગ્રેઈન્સ તણાવ અનુભવતા નથી અથવા ખેંચાતા નથી. સ્લિટિંગ પહેલાં અને પછીની લૂપ સ્લિટ્સની સમાનતા અને ધાર પરની ખરબચડાપણું રોકવા માટે લઘુત્તમ એજ કેમ્બર પણ સુનિશ્ચિત કરે છે. તમામ સ્લિટિંગ બ્લેડ સંપૂર્ણ રીતે સખત અને ગ્રાઉન્ડ એલોય સ્ટીલમાંથી બનાવવામાં આવે છે જેથી ખાસ કરીને કેમ્બર (વેવિનેસ) દૂર કરવા માટે તીક્ષ્ણતા અને ટકાઉપણું સુનિશ્ચિત કરી શકાય, ચોક્કસ ટોલરન્સની અંદર, એજ બરને નિયંત્રણમાં રાખવા માટે કાળજી લેવામાં આવે છે.

૨ શિયરિંગ : પ્રક્રિયાનો બીજો તબક્કો ગ્રાહકોની જરૂરિયાત મુજબ ૪૫' અથવા ૯૦' પર શિયરિંગ છે. કડક ટોલરન્સ જાળવવામાં આવે છે અને ખૂણા અને લંબાઈના સંદર્ભમાં પરિમાણમાં સચોટતા સુનિશ્ચિત કરવા માટે એક વિશિષ્ટ થ્રી પોઇન્ટ લોકેશન પદ્ધતિ અપનાવવામાં આવે છે. બ્લેડ હંમેશા તીક્ષ્ણ રહે તે

સુનિશ્ચિત કરીને બર્સને નિયંત્રિત કરવામાં આવે છે. તમામ પરિમાણો સ્વીકાર્ય મર્યાદામાં કડક રીતે જાળવવામાં આવે છે તે સુનિશ્ચિત કરવા માટે સતત લાઇન નિરીક્ષણ અસ્તિત્વ ધરાવે છે.

૩–૫ નોચિંગ : ઉત્પાદન પ્રક્રિયાનું ત્રીજું અને મહત્ત્વનું પગલું વી–નોચની જરૂરિયાત છે જે ગ્રાહકની ડિઝાઇન અને સેન્ટર લિમ્બ્સની સ્થિતિ મુજબ હોય છે. વ્યક્તિગત વી–નોચિંગ કામગીરી દરમિયાન સચોટતા અત્યંત મહત્ત્વની છે. સ્ટેપ લેપ દરમિયાન, પ્લેટોની વિવિધ સાઇઝના કારણે વી–નોચની સાઇઝ અને સ્થિતિ ભિન્ન હશે.

૪– પંચિંગ અને હોલ્ડિંગ: પ્રક્રિયાનું ચોથું પગલું લિમ્બ્સ અને પ્લેટોના પંચિંગ અને હોલિંગ તરીકે ઓળખાય છે. ગ્રાહકના ડ્રોઇંગ અને કટિંગ સૂચનાઓ મુજબ ચોક પ્લેટો પર કાણાં પંચ કરવામાં આવે છે. કાણાંની ઇચ્છિત સ્થિતિ મેળવવા માટે ચોક પ્લેટોને હોલિંગ પાવર પ્રેસ મશીનો હેઠળ રાખવામાં આવે છે. કાણાંની સ્થિતિ લિમ્બની લંબાઈની ધરીના સંદર્ભમાં કેન્દ્રથી બહાર પણ હોઈ શકે છે. સ્ટેપ લેપ દરમિયાન, પ્લેટોની વિવિધ સાઇઝ અનુસાર કાણાંનું પંચિંગ બદલાય છે. આ કાણાંનો ઉપયોગ બોલ્ટિંગ અને કોર લેમિનેશનને એસેમ્બલ કરતી વખતે થાય છે.

તમામ લિમ્બ્સ/પ્લેટ્સ અથવા લેમિનેશન્સ: ઉપરોક્ત પ્રક્રિયાઓ પછી, ભૌતિક રીતે તમામ લિમ્બ્સ અથવા પ્લેટ્સ તૈયાર કરવામાં આવે છે, જો કે દરેક સિંગલ અને વ્યક્તિગત પ્લેટને તેના ગુણવત્તાના લક્ષણો પુનઃસ્થાપિત કરવા અથવા સુધારવા માટે વધુ પ્રોસેસ કરવાની બાકી છે.

૫– એનિલીંગ : પ્રક્રિયાનું પાંચમું અને સૌથી મહત્ત્વનું પગલું એનિલીંગ પ્રક્રિયા છે. આ પ્રક્રિયા રોલર હાર્થ એનિલીંગ ફર્નેસ દ્વારા લિમ્બ્સ / પ્લેટ્સ પરના ડી–બર અને સ્ટ્રેસ અને સ્ટ્રેઈન્સને મુક્ત કરવા માટે હાથ ધરવામાં આવે છે, સીઆરજીઓ ઇલેક્ટ્રિકલ સ્ટીલ અને કોર લેમિનેશન્સ શિપમેન્ટ ટ્રાન્ઝિટ અને પ્રોસેસિંગ દરમિયાન સ્ટ્રેસ, સ્ટ્રેઈન્સ અને બર્સ વિકસાવે છે જે તેની ગુણવત્તાને અસર કરે છે. એનિલીંગ પ્રક્રિયા સામગ્રીની જાડાઈ અને ગ્રેડના આધારે ૭૨ થી ૯૦ સેકન્ડ માટે ૮૨૦’ ના તાપમાને મિલના સ્પેસિફિકેશન મુજબ કરવામાં આવે છે. એનિલીંગની આ પ્રક્રિયા લેમિનેશનના ચુંબકીય અને ઇલેક્ટ્રિકલ ગુણધર્મોને પુનઃસ્થાપિત કરવા અને સુધારવા માટે છે.

૬– લેમિનેશનનું ટેસ્ટિંગ : એનિલીંગ પછી, લેમિનેશન્સનું ભૌતિક રીતે ટેકનિકલ વિગતો માટે નિરીક્ષણ કરવામાં આવે છે. તેઓ ગ્રાહકના ડ્રોઇંગ અને સ્પેસિફિકેશન મુજબ છે તે સુનિશ્ચિત કરવા માટે તેમની ચકાસણી કરવામાં આવે છે. લંબાઈ, પહોળાઈ, જાડાઈ, માઇટરિંગ, હોલિંગ, નોચિંગ અને ભૌતિક દેખાવ

જેવા મુખ્ય પાસાઓની આ પ્રક્રિયા દરમિયાન ચકાસણી અને તપાસ કરવામાં આવે છે. ચકાસણી અનુભવી અને કુશળ ક્વોલિટી એક્ઝિક્યુટિવ્સ દ્ધારા કરવામાં આવે છે. એનિલીંગ પ્રક્રિયાએ લેમિનેશનના ચુંબકીય અને ઈલેક્ટ્રિકલ ગુણધર્મોને પુનઃસ્થાપિત કર્યા છે અથવા સુધાર્યા છે તે પ્રમાણિત અને ચકાસવા માટે, ટેસ્ટ યોજવામાં આવે છે. ફ્રેન્કલિન પાવર સપ્લાય યુનિટ લેમિનેશનના સરફેસ ઇન્સ્યુલેશનને માપે છે અને એપસ્ટેઇન ટેસ્ટર આયર્ન લોસ ટેસ્ટર લેમિનેશનમાં કોર/આયર્ન લોસ માપે છે. ક્વોલિટી અને ટેકનિકલ સ્ટાફ સુનિશ્ચિત કરે છે કે લેમિનેશન તેની ટેકનિકલ વિગતો મુજબ છે. પરિણામો મુજબ ક્વોલિટી ડિપાર્ટમેન્ટ દ્ધારા પ્રમાણપત્રો તૈયાર કરી જારી કરવામાં આવે છે.

૭– કોર સ્ટેકિંગ : ગ્રાહકના સ્પેસિફિકેશન મુજબ કોર લેમિનેશન્સ સ્ટેક કરવામાં આવે છે. લેમિનેશન્સ એવી રીતે સ્ટેક કરવામાં આવે છે કે કોરને એસેમ્બલ / પેકેજિંગ અથવા ટ્રાન્સપોર્ટ કરતી વખતે ન્યૂનતમ મેન્યુઅલ હેન્ડલિંગ થાય. પાવર ટ્રાન્સફોર્મર્સના કોર લેમિનેશન્સની મોટી સાઈઝના કારણે, તેઓ સ્ટેક કરવામાં આવે છે અને પેકેજિંગ અને ફોરવર્ડિંગ માટે સીધા પેકેજિંગ વિભાગમાં મોકલવામાં આવે છે.

૮– કોર એસેમ્બલી : ડિસ્ટ્રિબ્યુશન ટ્રાન્સફોર્મર્સ માટેના ટ્રાન્સફોર્મર લેમિનેશન્સ એસેમ્બલ કરવામાં આવે છે અને એસેમ્બલ્ડ ટ્રાન્સફોર્મર કોર બનાવવા માટે

બનાવવામાં આવે છે. ડ્રોઇંગ્સ, સ્પેસિફિકેશન્સ અને વિગતો ગ્રાહકો દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવે છે. કોર લેમિનેશન બનાવવા માટે સપોર્ટિંગ યુટિલિટીઝ પણ ગ્રાહકો દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવે છે જેમાં આયર્ન ચેનલો, વિવિધ સાઇઝના આયર્ન રોડ, નટ અને બોલ્ટ, ઈન્સ્યુલેશન ટેપ, ક્રાફ્ટ પેપર, રેઝિન વગેરેનો સમાવેશ થાય છે. ચુંબકીય/ઈલેક્ટ્રિકલ ફ્લક્સના માર્ગને સરળ બનાવવા અને હોટ સ્પોટ્સ ટાળવા અને નો લોડ લોસિસ, નો લોડ કરંટ અને ઓછો અવાજ સ્તર ઘટાડવા માટે તમામ લિમ્બ્સ/પ્લેટ્સ માઇટર્ડ સાંધામાં ઈન્ટરલીવ કરવામાં આવે છે. ટ્રાન્સફોર્મર કોરને એસેમ્બલ કરવા માટે અત્યંત અનુભવી, વ્યાવસાયિક અને તાલીમબદ્ધ કર્મચારી રોકવામાં આવે છે. કર્મચારી કોર બનાવતી વખતે અત્યંત કાળજી રાખે છે અને સુનિશ્ચિત કરે છે કે સ્ટેકિંગ ફેક્ટર, બિલ્ડિંગ, વિન્ડો હાઇટ, એર ગેપિંગ અને અન્ય ટેકનિકલ પાસાઓ ટેકનિકલ મર્યાદાઓ / વિગતોની અંદર છે.

૯– એસેમ્બલ્ડ કોરનું ટેસ્ટિંગ : કોરને એસેમ્બલ અને બનાવ્યા પછી, બનાવેલા કોરના નો લોડ લોસિસનું પરીક્ષણ કરવું અને પ્રમાણિત કરવું ફરજિયાત છે. એમસીઓ નો લોડ ટેસ્ટર માપે છે અને સુનિશ્ચિત કરે છે કે તેના ટેકનિકલ પરિણામો ગ્રાહકના ડ્રોઇંગમાં નિર્દિષ્ટ માનક મર્યાદાઓની અંદર છે. ટેકનિકલ સ્ટાફ અને ટેસ્ટિંગ લેબોરેટરી બનાવેલા કોરમાં કોઈ પણ ખામી શોધવા અને સુધારવા માટે સંપૂર્ણ રીતે સજ્જ છે. ક્વોલિટી ડિપાર્ટમેન્ટ દ્વારા પ્રમાણપત્રો તૈયાર

કરવામાં આવે છે.

૧૦– પેકેજિંગ અને ફોરવર્ડિંગ : એસેમ્બલ્ડ કોર્સને પેક કરવા માટે, આખા કોરને લાકડાના સ્કિડ્સ પર આડો મૂકવામાં આવે છે અને ત્યારબાદ શણના કાપડ અને પ્લાસ્ટિકના કવરથી સુરક્ષિત રીતે લપેટવામાં આવે છે. ત્યારબાદ કોરને સ્ટીલના પટ્ટાઓ સાથે સ્કિડ્સ/પેલેટ્સ સાથે કડક રીતે બાંધવામાં આવે છે. સ્ટેક્ડ કોર લેમિનેશન્સને પેક કરવા માટે, વ્યક્તિગત લિમ્બ્સ/ લેમિનેશન્સને શણના કાપડ અને પ્લાસ્ટિકના કવરથી અલગથી પેક કરવામાં આવે છે, વધુમાં તેમને લાકડાના સ્કિડ્સ/પેલેટ્સ પર કડક રીતે બાંધવામાં આવે છે. આખરી પ્રોડક્ટને લાકડાના સ્કિડ્સ પર બાંધવાથી પરિવહન દરમિયાન સામગ્રીને કોઈ નુકસાન કે વિક્ષેપ અટકે છે અને સુનિશ્ચિત થાય છે. ગ્રાહકોને પેકિંગ લિસ્ટ પૂરા પાડવામાં આવે છે. પેકેજિંગ વિભાગ લેમિનેશન્સ પેક કરવાની પિરામિડ શૈલીને અનુસરે છે જે કોર એસેમ્બલી દરમિયાન ફાયદાકારક છે.

૯. સ્વીકૃતપણે, બહુમતી અભિપ્રાયે નોંધ્યું છે કે અમુક કરદાતાઓના કિસ્સામાં ઉપરોક્ત પ્રવૃત્તિઓ એનિલીંગની પ્રક્રિયા વિનાની છે પરંતુ તે તથ્ય પોતે જ કોઈ ફરક પાડતું નથી. થર્ડ મેમ્બર દ્વારા તેમના હુકમમાં વ્યક્ત કરાયેલ બહુમતી અભિપ્રાય નીચે મુજબ વંચાય છે:

.... આ તથ્યોને જોતાં, એવા બે અભિપ્રાય હોઈ શકે નહીં કે વિવિધ પ્રક્રિયાઓ કર્યા પછી લેમિનેશનના આકારે સંપૂર્ણ પરિવર્તન અનુભવ્યું છે. મને એ પણ જણાય છે કે તેમાં કોઈ વિવાદ ન હતો કે જે કાચા માલમાંથી કોર બનાવવામાં આવે છે તેને સીઆરજીઓ કોઇલ્સ કહેવામાં આવે છે જ્યારે વિવિધ પ્રક્રિયાઓ પછી ઉદ્‌ભવેલી વસ્તુને ટ્રાન્સફોર્મર કોર કહેવામાં આવે છે. તે પણ અવિવાદિત સ્થિતિ છે કે સીઆરજીઓ કોઇલ્સ થોડી પ્રક્રિયાઓ સાથે પણ ટ્રાન્સફોર્મરમાં વાપરી શકાતી નથી જ્યાં સુધી તમામ પ્રક્રિયાઓ પૂર્ણ ન થાય. તે માત્ર ટ્રાન્સફોર્મર કોર જ છે જે આખરી પ્રોડક્ટ છે જેનો ઉપયોગ ટ્રાન્સફોર્મરના ઉત્પાદનમાં થઈ શકે છે. આમ તેમાં કોઈ વિવાદ હોઈ શકે નહીં કે વિવિધ પ્રક્રિયાઓના કારણે પ્રોડક્ટ વિશિષ્ટ નામ, આકાર અને ઉપયોગો ધરાવે છે. આ પ્રક્રિયાઓ દ્વારા કાચો માલ તેની ઓળખ ગુમાવે છે અને નવી પ્રોડક્ટ અસ્તિત્વમાં આવે છે જે વ્યાપારી રીતે નવી પ્રોડક્ટ તરીકે ઓળખાય છે.

૪૫. તેથી, મેં તપાસ કરી છે કે શું કરદાતાઓ દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલી વિવિધ પ્રક્રિયાઓમાંથી એવું કહી શકાય કે ટ્રાન્સફોર્મર કોરનું ઉત્પાદન થયું છે. મને જણાય છે કે આકારણી કાર્યવાહી તેમજ અપીલ કાર્યવાહી દરમિયાન, સેલ, વીજેટીઆઇ અને ઇઆરડીએ ના નિષ્ણાતોના અભિપ્રાય ફાઈલ કરવામાં આવ્યા હતા. આ સંસ્થાઓ ટેકનિકલ ક્ષેત્રોમાં સારી રીતે માન્યતા પ્રાપ્ત સંસ્થાઓ છે. એકવાર તેમના તરફથી ટેકનિકલ અભિપ્રાય ફાઈલ કરવામાં આવ્યા પછી તેને

તેના ગુણદોષ પર વિચાર કરવો જોઈતો હતો. તેમના દ્વારા વ્યક્ત કરાયેલ અભિપ્રાય પવિત્ર ન હતો છતાં એકવાર તે ફાઇલ કરવામાં આવ્યા પછી, તેને ગુણદોષ પર સ્વીકારવો અથવા અસ્વીકાર કરવો જોઈએ. મેં પ્રશ્ન અને જવાબના સ્વરૂપમાં તેમના દ્વારા આપવામાં આવેલા અભિપ્રાયનું પણ અવલોકન કર્યું છે. તેમના અભિપ્રાયમાં તેઓએ પુષ્ટિ કરી છે કે ટ્રાન્સફોર્મર કોર બનાવવા માટે કરદાતાઓ દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલી વિવિધ પ્રક્રિયાઓ ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિ હતી. આ અંગે જુદો વલણ અપનાવવા માટે મારી સમક્ષ કંઈ લવાયું નથી.

૧૦. આમ, રેકોર્ડ પરના પુરાવાની પ્રશંસા કર્યા પછી, ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા તથ્યોના તારણો એ છે કે અગાઉ ગણાવેલી તમામ પ્રક્રિયાઓમાંથી, થોડી પ્રક્રિયાઓ સાથે પણ સીઆઆરજીઓ કોઇલ્સ ટ્રાન્સફોર્મરમાં વાપરી શકાતી નથી જ્યાં સુધી તમામ પ્રક્રિયાઓ પૂર્ણ ન થાય. તમામ પ્રક્રિયાઓ પૂર્ણ થયા પછી, સીઆઆરજીઓ/સીઆઆરએનઓ કોઇલ્સ ટ્રાન્સફોર્મર કોરમાં રૂપાંતરિત થાય છે જે આખરી પ્રોડક્ટ છે જેનો ઉપયોગ ટ્રાન્સફોર્મરના ઉત્પાદનમાં થઈ શકે છે. તેમાં કોઈ વિવાદ નથી કે વિવિધ પ્રક્રિયાઓના કારણે, આખરી પ્રોડક્ટ, જે ટ્રાન્સફોર્મરના ઉત્પાદનના હેતુ માટે એક ઇનપુટ છે, તે વિશિષ્ટ નામ, આકાર અને ઉપયોગ ધરાવે છે. સીઆઆરજીઓ/સીઆઆરએનઓ કોઇલ્સ અને/અથવા શીટ્સના સ્વરૂપમાં કાચો માલ ઉપરોક્ત તમામ પ્રક્રિયાઓમાંથી પસાર થયા પછી, કાચો માલ તેની ઓળખ ગુમાવે છે અને નવી પ્રોડક્ટ

અસ્તિત્વમાં આવે છે જે કાચા માલથી વ્યાપારી રીતે ભિન્ન છે જેના પર પ્રક્રિયાઓ કરવામાં આવી છે. ટ્રિબ્યુનલે વધુમાં આ વિષય પરના વિવિધ નિષ્ણાતોના વિવિધ અભિપ્રાયોનો સંદર્ભ આપ્યો છે અને નોંધ્યું છે કે આવા ટેકનિકલ અભિપ્રાયો પર ગુણદોષ પર વિચાર કરવો જોઈએ, અને પવિત્ર ન હોવા છતાં, કાં તો તેને ગુણદોષ પર સ્વીકારવો અથવા અસ્વીકાર કરવો જોઈએ, પરંતુ અવગણી શકાય નહીં. નિષ્ણાતોએ અભિપ્રાય આપ્યો છે કે ટ્રાન્સફોર્મર કોર બનાવવા માટે કરદાતા દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલી વિવિધ પ્રવૃત્તિઓ ઉત્પાદન પ્રવૃત્તિઓ સમાન છે અને જુદો વલણ અપનાવવા માટે કંઈ નિર્દેશિત કરવામાં આવ્યું ન હતું, એટલે કે નિષ્ણાતો દ્વારા વ્યક્ત કરાયેલા વલણથી જુદો.

૧૧. ટ્રિબ્યુનલના બહુમતી સભ્યો દ્વારા નોંધાયેલા તથ્યોના ઉપરોક્ત તારણોના પ્રકાશમાં, અદાલતનો અભિપ્રાય છે કે એવું કહી શકાય નહીં કે કાયદાનો કોઈ મહત્ત્વનો પ્રશ્ન સંકળાયેલ છે. કોઈ ચોક્કસ પ્રવૃત્તિ ઉત્પાદન સમાન છે કે નહીં તે હંમેશા રેકોર્ડ પરના તથ્યો અને પુરાવા પર આધારિત પ્રશ્ન રહેશે અને તે દરેક કેસના તથ્યો પર આધારિત રહેશે. તપાસ માટે આહ્વાન કરતો એકમાત્ર મુદ્દો એ રહેશે કે શું રેકોર્ડ પરના તથ્યો શોધ્યા પછી સાચી કસોટીઓ લાગુ કરવામાં આવી છે. કોઈ પ્રવૃત્તિ વસ્તુના ઉત્પાદન અથવા પ્રોડક્શન સમાન છે કે કેમ તે સુનિશ્ચિત કરવા માટેની કસોટીઓ સર્વોચ્ચ અદાલત અને આ હાઈકોર્ટના વિવિધ નિર્ણયો દ્વારા નક્કી કરવામાં આવી છે અને પુનરાવર્તિત કરવામાં આવી છે. મોટા

ભાગે, જરૂરિયાત એ છે કે કાચો માલ, પ્રથમ તબક્કે, એવી પ્રકૃતિની પ્રક્રિયાને આધીન હોવો જોઈએ કે કાચો માલ ઉત્પાદનની પ્રક્રિયામાંથી પસાર થયા પછી તેને આખરી–પ્રોડક્ટ તરીકે સમાન ગણાવી શકાય નહીં. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, કાચા માલ તરીકે ખરીદવામાં આવેલો માલ ઉત્પાદનની પ્રક્રિયામાં ઈનપુટ્સ તરીકે જવો જોઈએ અને પરિણામ અન્ય માલનું ઉત્પાદન હોવું જોઈએ. ઉત્પાદિત વસ્તુને વેપાર દ્વારા નવી અને ભિન્ન વસ્તુ તરીકે ગણવી જોઈએ જેની પોતાની ઓળખ હોય, માલસામાન ઉત્પાદનની પ્રક્રિયાને આધીન થયા પછી એક સ્વતંત્ર બજાર હોય. પ્રક્રિયાનું સ્વરૂપ અને પ્રમાણ કેસ ટુ કેસ ભિન્ન રહેશે, અને આપેલા કેસમાં, પ્રોસેસિંગનો માત્ર એક તબક્કો હોઈ શકે છે, જ્યારે બીજા કેસમાં, પ્રોસેસિંગના કેટલાક તબક્કા હોઈ શકે છે, અને કદાચ, દરેક તબક્કે અલગ પ્રકારની પ્રક્રિયા. દરેક પ્રક્રિયા સાથે, માલસામાન પરિવર્તન અનુભવશે, પરંતુ આખરે, તે માત્ર ત્યારે જ થાય છે જ્યારે પરિવર્તન, અથવા પરિવર્તનની શ્રેણી, એવું પરિણામ લાવે જેથી નવી અને ભિન્ન વસ્તુ ઉત્પાદિત થાય, કે એવું કહી શકાય કે કાચા માલ તરીકે વપરાયેલ માલસામાન આખરી–પ્રોડક્ટના ઉત્પાદનમાં વપરાઈ ગયો છે. તેને બીજી રીતે કહીએ તો, આખરી પ્રોડક્ટ ઉત્પાદનની પ્રક્રિયા અથવા પ્રક્રિયાઓમાંથી પસાર થયા પછી કાચા માલની ઓળખ જાળવી રાખતી નથી. [(૨૦૦૬) ૨૮૨ આઈટીઆર ૫૬૮ (ગુજરાત).

૧૨. ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા શોધાયેલા તથ્યો પર ઉપરોક્ત કસોટીઓ લાગુ કરતાં,

ટ્રિબ્યુનલના વાદગ્રસ્ત હુકમમાં કોઈ કાયદાકીય ક્ષતિ અસ્તિત્વ ધરાવે છે તેવા નિષ્કર્ષ પર આવવું શક્ય નથી જેથી કાયદાના મહત્ત્વના પ્રશ્નને જન્મ આપે. અદાલતનો એવો પણ અભિપ્રાય છે કે એવા કેસમાં જ્યાં વિષયવસ્તુ ટેકનિકલ મુદ્દા સાથે સંકળાયેલી હોય અને આ ક્ષેત્રના ટેકનિકલ નિષ્ણાતોના અભિપ્રાય રેકોર્ડ પર મુકવામાં આવ્યા હોય, જ્યાં સુધી વિપરીત અભિપ્રાય રેકોર્ડ પર મૂકીને અને વિપરીત અભિપ્રાય સાથે વ્યવહાર કરવા માટે નિષ્ણાતને તક આપીને, અને ત્યારબાદ સદર મુદ્દા પર નિષ્ણાતની તપાસ કરીને નિષ્ણાતના આવા અભિપ્રાયને દૂર કરવામાં ન આવે, ત્યાં સુધી આવા અભિપ્રાયને સંક્ષિપ્તમાં ફગાવી દેવો યોગ્ય રહેશે નહીં. વાસ્તવમાં, અદાલત અને ટ્રિબ્યુનલ, અથવા તે બાબતે કોઈ અન્ય ફોરમ, ગુણદોષ પર આવા ટેકનિકલ અભિપ્રાય સાથે વ્યવહાર કરવા માટે સંપૂર્ણપણે અસજ્ઞ હશે અને ઉપરોક્ત પ્રક્રિયાને અનુસર્યા વિના આવી કવાયત હાથ ધરવાથી અળગા રહેવું જોઈએ. ટ્રિબ્યુનલે સંજોગોમાં યોગ્ય રીતે, બહુમતી અભિપ્રાય નોંધતી વખતે, આ ક્ષેત્રના ટેકનિકલ નિષ્ણાતોના અભિપ્રાયને યોગ્ય માન્યતા આપી છે."

૨૨. અમે મહેસૂલ તરફે આધાર રખાયેલા છ નિર્ણયો પણ જોયા છે. જો કે, તમામ છ નિર્ણયો તથ્યો પર અલગ પડે છે. અમારા મતે, તે મહેસૂલ માટે કોઈ કામના નથી.

૨૩. બે મહેસૂલ સત્તાધીશો દ્વારા નોંધાયેલા તથ્યના સમવર્તી તારણોને ધ્યાનમાં રાખીને, અને ઉપરોક્ત ચર્ચાને ધ્યાનમાં રાખીને, અમારો અભિપ્રાય છે કે વાદગ્રસ્ત હુકમ પસાર કરવામાં અપીલ ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા કાયદાની કોઈ ભૂલ તો શું, પણ કોઈ ભૂલ કરવામાં આવી હોવાનું કહી શકાય નહીં. અમે આઈટીએટી દ્વારા પસાર કરાયેલા હુકમમાં દખલ કરવાનું પસંદ કરીશું નહીં.

૨૪. પરિણામે, તમામ અપીલો નિષ્ફળ જાય છે અને આથી રદ્દ કરવામાં આવે છે. ઘડવામાં આવેલા કાયદાના પ્રશ્નોનો જવાબ મહેસૂલની વિરુદ્ધમાં અને કરદાતાની તરફેણમાં આપવામાં આવે છે.

**(ન્યાયમૂર્તિ જે. બી. પારડીવાલા)**

**(ન્યાયમૂર્તિ એ. સી. રાવ)**

વાહિદ

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

=============================================================

**<u>અસ્વીકરણ</u>:** 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.

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