

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.

=====

ટ્રેન્ટીયેથ સેન્યુરી ફાઇનાન્સ કોર્પોરેશન લિમિટેડ અને અન્ય

વિ.

મહારાષ્ટ્ર રાજ્ય

મે ૯, ૨૦૦૦

[એસ.પી. ભાડ્યા, બી.એન. કિરપાલ, વી.એન. ખરે, સૈયદ શાહ મોહમ્મદ

ક્વાડરી અને ડી.પી. મોહાપાત્રા, ન્યાયમૂર્તિશ્રીઓ.]

વેચાણ કર

મહારાષ્ટ્ર કોઈપણ હેતુ માટે કોઈપણ માલના ઉપયોગના હકના હસ્તાંતરણ પર

વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૮૫ (૧૯૮૫ નો ૧૮)—કલમ ૨(૧૦)

સ્પષ્ટીકરણ, કલમો ૩ અને ૮-અ:

એસ.૨(૧૦) ના સમજૂતીપત્રની બંધારણીયતા—તેનો એવો સંકુચિત અર્થઘટન કરવામાં આવ્યો કે જો માનિત વેચાણ: (૧) રાજ્યબાહ્ય હોય; (૨) આયાત અથવા નિકાસની પ્રક્રિયામાં થયેલું વેચાણ હોય; (૩) આંતર-રાજ્ય વેચાણ હોય, તો તે લાગુ પડશે નહીં.

કોઈપણ હેતુ માટે કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતર—તેનો કરપાત્ર પ્રસંગ અને વેચાણનું સ્થાન—યોગ્ય વિધાનમંડળ દ્વારા ભિન્ન કલ્પના કરતું કાનૂની ઉપકલ્પન રચાયેલ ન હોય ત્યારે, આવા વેચાણનું સ્થાન, એવું ઠરાવવામાં આવ્યું કે, માલમાં મિલ્કત હક જ્યાં પસાર થાય તે સ્થળ હશે અને માલ જ્યાં ઉપયોગમાં મુકવામાં આવે છે તે સ્થળ નહીં—જ્યાં માલ અસ્તિત્વમાં હોય અને તેનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર લેખિત કરાર હેઠળ હસ્તાંતરિત કરવામાં આવે, ત્યાં કરપાત્ર પ્રસંગ કરારના અમલીકરણનો હશે અને વેચાણનું સ્થાન તે સ્થળ હશે જ્યાં કરાર અમલમાં મુકાયો હોય—જ્યાં માલ અસ્તિત્વમાં ન હોય અથવા તેનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર મૌખિક અથવા તાત્પર્યગત રીતે હસ્તાંતરિત કરવામાં આવ્યો હોય, ત્યાં કરપાત્ર પ્રસંગ માલની સોંપણી હશે। કરાર અધિનિયમ, ૧૮૭૮—કલમો ૧૪૮, ૧૪૯—જામીનગીરી—માલના ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતરણ—તેનું સ્વરૂપ—ઠરાવાયું કે, તે જામીનગીરીના સ્વરૂપનું નથી—તે અનુચ્છેદ ૩૬૬ (૨૯-(એ)(ડી) માં સમાવિષ્ટ કાનૂની કલ્પિત જોગવાઈ હેઠળ માનિત વેચાણ છે.

યુ.પી. વેપાર કર અધિનિયમ, ૧૯૪૮ (૧૯૪૮નો ૧૫)—કલમો ૨(એચ)(જ)
અને સ્પષ્ટીકરણ ૧(૨) તેમજ કલમ ૩એફ—બંધારણીય માન્યતા—
સ્પષ્ટીકરણ ૧(૨) રાજ્ય વિધાનમંડળની વિધાનસત્તાની મર્યાદા બહાર હોવાનું
ઠરાવવામાં આવે છે—તથાપિ, તેને રદ કરવાની બદલે તેનો મર્યાદિત અર્થઘટન
કરવામાં આવે છે.

રાજસ્થાન વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૫૪—કલમો ૨(૩૮)(જ) અને
સ્પષ્ટીકરણ ૨(બી)—બંધારણીય માન્યતા—સ્પષ્ટીકરણ ૨(બી) વિધાન
સત્તાની મર્યાદા કરતાં વધારે હોવાનું ઠરાવાયું—જોગવાઈનો સંકુચિત અર્થ કરીને
વાંચવામાં આવ્યો.

એ.પી. સામાન્ય વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૫૭—કલમો ૫—ઈ(એ) અને
(બી) તથા ૩૮ અને કલમ ૨(એન) સ્પષ્ટીકરણો ૨(એ) અને (જ)—
બંધારણીયતા—કલમ ૫—ઈ(બી), એમ ઠરાવવામાં આવ્યું કે, બંધારણની
અનુસૂચિ ૭ની ચાદી ૨ની નોંધ ૫૪ હેઠળ રાજ્યની વિધાન સત્તાથી અધિક છે—
જોગવાઈને મર્યાદિત અર્થમાં વાંચવામાં આવી.

હરિયાણા સામાન્ય વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૭૩—કલમ ૨(૧)(જ) નોંધ ૪
—બંધારણીયતા—યથાવત્ રાખવામાં આવી.

કર્ણાટક વેચાણવેરો અધિનિયમ, ૧૯૫૭—કલમ ૨(બી)(જ) અને સ્પષ્ટીકરણ
૩(ડી) તેમજ કલમ ૫—સી—બંધારણીયતા—કલમ ૨(બી) ના સ્પષ્ટીકરણ
૩(ડી) અંગે એવો નિર્ધાર કરવામાં આવ્યો કે તે રાજ્ય વિધાનમંડળની

બંધારણની અનુસૂચિ ૭ ની ચાદી ૨ ની નોંધ ૫૪ હેઠળની સત્તાની મર્યાદા બહાર છે—જોગવાઈને મર્યાદિત અર્થમાં વાંચવામાં આવી.

ટી.એન. સામાન્ય વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૫૯, કલમ ૨(એન)(૪) અને સ્પષ્ટીકરણ ૩(એ) તથા કલમ ૩—એ—સંવિધાનિક માન્યતા—કલમ ૨(એન)ના સ્પષ્ટીકરણ ૩(એ) વિશે એવું ઠરાવવામાં આવ્યું કે, તે સંવિધાનની અનુસૂચિ ૭ ની ચાદી ૨ ની નોંધ ૫૪ હેઠળની વિધાન સત્તાની મર્યાદા કરતાં વધુ છે—જોગવાઈને મર્યાદિત અર્થમાં વાંચવામાં આવી.

ભારતનું બંધારણ—અનુ. ૩૬૬(૨૯—એ)(ડી), ૨૬૯ અને ૨૮૬ તથા અનુ. ૭ ચાદી ૨ નોંધ ૫૪ અને ચાદી ૧, નોંધ ૯૨—એ—કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ કરવા પર કર લાદવાની રાજ્ય વિધાનમંડળોની સત્તા—નિર્ધારિત થયું કે, ચાદી ૧ના નોંધ ૯૨—એ સાથે અનુ. ૨૬૯ વાંચતા તે તેના અધિન છે અને અનુ. ૨૮૬ હેઠળના પ્રતિબંધોના પણ અધિન છે—કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૫૬, ધારા ૪, ૩, ૫, ૨(જી).

અપીલકર્તાઓ અને અરજદાર કંપનીઓ, જેઓ પ્રતિવાદી રાજ્યની અંદર તેમજ બહાર કચેરીઓ ધરાવે છે અને વિવિધ ઉપકરણોના ભાડે આપવાના વ્યવસાયમાં પ્રવૃત્ત છે, તેમણે ભાડે ઉપયોગ માટે ઉપકરણ લેવા ઇચ્છનાર પક્ષકારો એટલે કે લીઝીધારકો સાથે માસ્ટર લીઝ કરારો કર્યા હતા. અરજદારોએ માસ્ટર લીઝ કરારોમાં નિર્ધારિત શરતો અને નિયમોને આધીન રહી, લીઝ સમરી શેડ્યૂલમાં સૂચિબદ્ધ વિવિધ ચાંત્રિક સાધનો/ઉપકરણો લીઝ પર આપવા સંમતિ આપી

હતી. લીઝ સમરી શેડ્યૂલમાં માત્ર લીઝ પર આપવાના પ્રસ્તાવિત ઉપકરણોની વ્યાપક શ્રેણી અને તેની યોગ્ય કિંમતનો જ ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો છે. માસ્ટર લીઝ કરારમાં એવી જોગવાઈ છે કે વ્યક્તિગત ઉપકરણો માટેના ઓર્ડરો અપીલકર્તાઓ દ્વારા લીઝીધારકોની વિનંતિએ મુકવામાં આવશે અને લીઝ પર આપવાના ઉપકરણો સંબંધિત ઉત્પાદક અથવા પુરવઠાકર્તા દ્વારા લીઝમાં નિર્દિષ્ટ સ્થળોએ મોકલવામાં આવશે. ત્યારબાદ, લીઝીધારકોની વિનંતિએ, અપીલકર્તાઓએ માસ્ટર લીઝ કરારની શેડ્યૂલોમાં દર્શાવેલ શ્રેણી અને યોગ્ય કિંમતની અંદર આવતી વ્યક્તિગત વસ્તુઓ અથવા ઉપકરણોના પુરવઠા માટે પુરવઠાકર્તાઓ અથવા ઉત્પાદકોને ખરીદી ઓર્ડરો આપ્યા. તેઓ ઉપકરણોની કિંમત પુરવઠાકર્તાઓને ચૂકવે છે અને અપીલકર્તાઓ તથા અરજદારોની વિનંતિએ પુરવઠાકર્તાઓ ઉપયોગ માટે નિર્દિષ્ટ સ્થળોએ લીઝીધારકોને ઉપકરણો પહોંચાડે છે. ઉપકરણો પહોંચાડવામાં આવે અને ઉપયોગમાં મુકાયા પછી, લીઝીધારક લીઝ પર અપાયેલા ઉપકરણોની યોગ્ય પ્રાપ્તિનો સ્વીકાર કરતાં પૂરક લીઝ શેડ્યૂલ અમલમાં મૂકે છે, અને આવા પૂરક લીઝ દસ્તાવેજો માસ્ટર લીઝ કરારનો અભિન્ન ભાગ બને છે. અપીલકર્તાઓ/અરજદારોએ વડી અદાલત સમક્ષ દલીલ કરી હતી કે માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતર કરવાની એક જ લેવડદેવડ પર એકથી વધુ રાજ્યો વેચાણવેરો વસૂલ કરે છે. આવી લેવડદેવડ પર, કેટલાક રાજ્યો માત્ર એટલા માટે તેમના ઉપર વેરો લાદે છે કે કરાર, જે રાજ્યની બહાર કરવામાં આવ્યો હતો, તેની અમલવારીના સમયે માલ

તેમની રાજ્યોની અંદર સ્થિત હતો; કેટલાક રાજ્યો, તેમની રાજ્યોની બહાર કરાયેલા હસ્તાંતરણના કરારોના અનુસંધાનમાં, માલનો ઉપયોગ માટે તેમના રાજ્યોમાં પુરવઠો કરવામાં આવ્યો ત્યારે વેરો લાદે છે; અને કેટલાંક રાજ્યો એ આધાર પર આવી માનિત વેચાણની લેવડદેવડ પર વેરો લાદે છે કે ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતર કરવા માટેના કરારો તેમની રાજ્યોની અંદર કરવામાં આવ્યા છે. તેથી, તેમણે વિવિધ રાજ્યો દ્વારા કરવામાં આવેલા તેવા કાયદાઓની માન્યતાને પડકાર્યો, જેના દ્વારા માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતર કરવાની એક જ લેવડદેવડને એકથી વધુ રાજ્ય દ્વારા કરપાત્ર બનાવવામાં આવી છે.

અપીલકર્તાઓ/અરજદારો એ વડી અદાલત સમક્ષ દલીલ કરી હતી કે મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમ, ખાસ કરીને કલમ ૩ ને કલમ ૨(૧૦) સાથે વાંચતાં, કર ફક્ત તેવા માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણ પર જ લાદવાનો અભિપ્રાય ધરાવે છે, જે મહારાષ્ટ્ર રાજ્યની અંદર થાય છે, એટલું જ નહીં પરંતુ તેવા હસ્તાંતરણ પર પણ, જે ભાડે અપાયેલા અથવા ભાડે અપવાના માલના એક રાજ્યમાંથી બીજા રાજ્યમાં ગમનને પ્રસંગોપાત બનાવે છે, તેમજ એક રાજ્યમાંથી બીજા રાજ્યમાં માલના ગમન દરમિયાન અસરકારક બનાવવામાં આવેલા હસ્તાંતરણો પર પણ, અને તેથી અધિનિયમ બંધારણની સાતમી અનુસૂચિની યાદી ૧ ની પ્રવેશિકા ૯૨ એ સાથે વાંચવાના અનુચ્છેદ ૨૬૯(૩) અને ૨૪૬ થી પર સત્તા છે; વધુમાં, અધિનિયમ તેવા માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણો પર વેચાણકર

લાટે છે, જે મહારાષ્ટ્ર રાજ્યની બહાર થાય છે, તેમજ ભારતના પ્રદેશમાં માલની આયાતના પ્રવાહ દરમિયાન પણ થાય છે, અને તેથી આ અધિનિયમ બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૮૬(૧)(એ) અને (બી) થી પર સત્તા છે. વડી અદાલતે રિટ અરજી ફગાવી દીધી અને એવો નિર્ધાર કર્યો કે માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણનો વ્યવહાર જામીનગીરીનો એક પ્રકાર છે, કારણ કે આવા વ્યવહારમાં માલિકી હક્કનું હસ્તાંતરણ થતું નથી, અને કારણ કે આવા વ્યવહારો જામીનગીરીના કરારના સ્વરૂપના છે, હસ્તાંતરણ માલની સોંપણી થાય ત્યારે જ પૂર્ણ થાય છે અને તેથી અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦) ની સ્પષ્ટીકરણ દ્વારા નિર્મિત વેચાણનું સ્થાન માન્ય છે.

આ અદાલતમાં દાખલ અપીલમાં અપીલકર્તાઓ/અરજદારો એ એવી દલીલ કરી હતી કે વેચાણના સ્થાનાધારના આધારે રાજ્યની કર લાદવાની સત્તા પર બે સ્વતંત્ર મર્યાદાઓ છે; એક અનુચ્છેદ ૨૮૬ માં સમાવવામાં આવેલી છે અને બીજી એવી છે કે જ્યાં વેચાણ રાજ્યની અંદર થાય છે ત્યાં પણ સૂચિ ૨ ની નોંધ ૫૪ ને સૂચિ ૧ ની નોંધ ૯૨એ સાથે વાંચતાં રાજ્યને આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં થતું વેચાણ ઉપર કર લાદવાની સત્તા નથી; તેથી મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમની કલમ ૩ તથા કલમ ૨(૧૦) ની સ્પષ્ટીકરણ, જે રાજ્યની અંદર માલના ઉપયોગ સમયે તેના માત્ર સ્થાનના આધારે કર લાદવાનો પ્રયત્ન કરે છે, તે બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૮૬ અને ૨૬૯ ના પરિધિબહાર છે; વધુમાં, આવા વેચાણ વ્યવહારની કરપાત્ર ઘટના કાયદાની દૃષ્ટિએ સંબંધિત માલનો ઉપયોગ

કરવાનો હક હસ્તાંતરિત થાય ત્યારે સર્જાય છે અને તેથી, મૂળભૂત સિદ્ધાંત અનુસાર, વેચાણ વ્યવહારનું સ્થાનાધાર તે કરારનું સ્થાનાધાર ગણાશે, જેને કાયદાકીય અસરરૂપે માલનો ઉપયોગ કરવાનો હક હસ્તાંતરિત કરવાનો પરિણામ થાય છે; અને તેથી, તે રાજ્યમાં માલના માત્ર સ્થાનના આધારે એવો કર લાદી શકાય નહીં.

પ્રતિવાદી-મહારાષ્ટ્ર રાજ્યએ દલીલ કરી હતી કે સંસદ દ્વારા કોઈ અધિનિયમ ન કરવામાં આવ્યો હોય તેવી સ્થિતિમાં, માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થયો છે કે નહીં તે કરારને નિયંત્રિત કરતા કાયદાના સંદર્ભે નિર્ધારિત કરવાનું રહે છે; કે માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ સ્વરૂપે જામીનગીરીના કરારના સ્વભાવનું હોવાથી, ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થયો છે એવું કહી શકાય તે પહેલાં માલની સોંપણી અથવા કબજો આપેલો હોવો આવશ્યક છે; અને કે જ્યાં સુધી માલ ભાડે લેનારને સોંપવામાં ન આવે ત્યાં સુધી તે માત્ર જામીનગીરી પર આપવાનો એક કરાર જ ગણાય અને વાસ્તવમાં માલની સોંપણી માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થવા માટે અનિવાર્ય શરત છે અને રાજ્ય વિધાનમંડળ અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦) ની સ્પષ્ટીકરણ ઘડવા માટે સંપૂર્ણપણે સક્ષમ હતું. અન્ય પ્રતિવાદી રાજ્યોનું કહેવું હતું કે આવી માનિત વેચાણરૂપ વ્યવહારમાં કરપાત્ર ઘટના તે રાજ્યની અંદર ઉપયોગ માટે જે માલની સોંપણી થવાની છે તે માલ જ્યાં આવેલો હોય ત્યાં બનશે; કે દ્વિતીય ગેનન ડન્કરલે પ્રકરણના નિર્ણયને ધ્યાને લેતાં, કેન્દ્રિય

વેચાણ કર અધિનિયમની કલમ ૪ ની જોગવાઈઓ બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬ ની ખંડ (૨૯એ)(ડી) હેઠળ પરિકલ્પિત અનુમાનિત વેચાણો પર લાગુ પડે છે અને તેથી માલ તેમના ઉપયોગના સમયે જો તેમના રાજ્યોની અંદર આવેલો હોય તો તે રાજ્યોના વિધાનમંડળો વેચાણ કર લાદવા માટે સંપૂર્ણપણે સક્ષમ હતા; અને કે જ્યાં માલ ઉપયોગમાં મૂકવામાં આવે છે તે સ્થાન વેચાણનું અધિષ્ઠાન નક્કી કરશે અને જો કેન્દ્રિય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમ ૪ અનુચ્છેદ ૩૬૬(૨૯એ)(ડી) હેઠળના માનિત વેચાણના વ્યવહાર પર લાગુ પડતી ન હોય, તો માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણરૂપ વેચાણનું અધિષ્ઠાન નક્કી કરવા માટે તેને અનુરૂપતા દ્વારા લાગુ પાડી શકાય.

અપીલો અને રિટ અરજીઓનો નિકાલ કરતા, અદાલતે

નિર્ણય: (ખરે, ન્યાયાધીશ, પોતાનાં માટે તેમજ ભારૂચા ન્યાયાધીશ અને મોહાપાત્રા, ન્યાયાધીશ માટે) અનુસાર :

૧. સાતમી અનુસૂચિની યાદી ૨ ની નોંધ ૫૪ હેઠળ, કોઈપણ માલના ઉપયોગનો હક હસ્તાંતરિત કરવા પર કર વસૂલવા માટે કાયદો બનાવવાની રાજ્ય વિધાનમંડળોની સત્તા પર બે મર્યાદાઓ છે – એક તો પ્રવેશમાં જ રહેલી, જે યાદી ૧ ની નોંધ ૯૨-એને આધીન છે; અને બીજી કલમ ૨૮૬ માં સમાયેલ પ્રતિબંધોમાંથી ઉત્પન્ન થાય છે. યાદી ૧ ની નોંધ ૯૨-એના બળે, આવી વેચાણ અથવા ખરીદી આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં થાય ત્યારે તે વિષયક કાયદેસર્જન કરવાની સત્તા સંસદને છે. કલમ ૨૬૯ આવા કરના આદાય

અને વસૂલીની જોગવાઈ કરે છે. આ પ્રતિબંધોના કારણે, આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં થતા કોઈપણ માલના ઉપયોગનો હક હસ્તાંતરિત કરવાની વ્યવહારો પર કર લાદતો કાયદો બનાવવાની રાજ્ય વિધાનમંડળોને સક્ષમતા નથી. વધુમાં, કલમ ૨૮૬ ના ઉપકલમ (૧) ના બળે, જ્યાં આવી અનુમાનિત વેચાણો (એ) રાજ્યની બહાર થાય છે અને (બી) ભારતમાં માલની આયાતના પ્રવાહમાં થાય છે, ત્યાં એવા કોઈપણ માલના ઉપયોગનો હક હસ્તાંતરિત કરવાની વ્યવહારો પર કર લાદતો કાયદો બનાવવામાં રાજ્ય વિધાનમંડળ પ્રતિબંધિત છે. તેમ છતાં, કલમ ૨૮૬ ના ઉપકલમ (૩) ના બળે રાજ્ય વિધાનમંડળની કરલાદવાની સત્તા પર અન્ય મર્યાદાઓ પણ છે. કલમ ૨૮૬ ના ઉપકલમ (૩)(એ) હેઠળ સંસદે કાયદો બનાવ્યો છે, પરંતુ કલમ ૨૮૬ ના ઉપકલમ (૩)(બી) હેઠળ સંસદે હજી સુધી કોઈ કાયદો બનાવ્યો નથી. જ્યારે આવો કાયદો સંસદ દ્વારા બનાવવામાં આવશે, ત્યારે રાજ્ય વિધાનમંડળે પોતાની વિધાનસત્તાનો ઉપયોગ એવો કાયદો અનુરૂપ જ કરવો પડશે. બંધારણની કલમ ૩૬૬ ના ઉપકલમ (૨૯એ) ના ઉપખંડ (ડી) હેઠળ અવલોકિત અનુમાનિત વેચાણો પર વેચાણકર વસૂલવાની રાજ્ય વિધાનમંડળોની સત્તા અંગેની આ મર્યાદાઓ છે. (૧૪૪-જી-એચ; ૧૪૫-એ-સી)

ભારતના બિલ્ડર્સ એસોસિએશન તથા અન્ય વિ. યુ.ઓ.આઈ. તથા અન્ય, [૧૯૮૯](૨) એસ.સી.સી. ૬૪૫; એમ/એસ ગેન્નન ડન્કરલે એન્ડ કો. તથા

અન્ય વિ. રાજ્ય રાજસ્થાન તથા અન્ય, [૧૯૯૩)૧ એસ.સી.સી. ૩૬૪; રાજ્ય બોમ્બે તથા અન્ય એક વિ. ચુનાઈટેડ મોટર્સ (ઈન્ડિયા) લિ. તથા અન્ય, [૧૯૫૩) એસ.સી.આર. ૧૦૬૯; ધ બેંગલ ઇમ્યુનિટી કંપની લિ. વિ. ધ રાજ્ય બિહાર તથા અન્ય, [૧૯૫૫) એસ.સી.આર. ૬૦૩ અને રાજ્ય મદ્રાસ વિ. ગેન્નન ડન્કરલે કો., (મદ્રાસ) લિ., [૧૯૫૯) એસ.સી.આર. ૩૭૯, નો સંદર્ભ લેવાયો.

૨.. રાજ્યની અંદર માલનું સ્થાન હોવું અથવા માલની ડિલિવરી થવી, માલના વેચાણ પર કર વસૂલવા માટે આધાર બનાવી શકાય નહીં. સામાન્ય કાયદા હેઠળ, માત્ર એટલા માટે કે માલ રાજ્યની અંદર આવેલો છે અથવા તેનો ઉપયોગ રાજ્યની અંદર થાય તે માટે તેની ડિલિવરી કરવામાં આવી છે, તો જો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર બીજા રાજ્યમાં હસ્તાંતરિત થયો હોય, કર વસૂલવા માટેની માન્ય વેચાણની સ્થિતિ તે ગણાવી શકાય નહીં. ઘટના-શ્રેણીમાંની કોઈ એક ઘટના રાજ્યની અંદર બની છે તે આધારે રાજ્ય કર લાદી શકતું નથી. માલની ડિલિવરી, ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણના તત્વોમાંનું એક હોઈ શકે, પરંતુ તે માલના ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતરણ કરાર માટે પૂર્વશરત ગણાઈ શકે નહીં. જ્યાં કોઈ પક્ષકારએ ઔપચારિક કરારમાં પ્રવેશ કર્યો હોય અને માલ જ્યાં આવેલો હોય તે સ્થળની પરવા કર્યા વગર ડિલિવરી માટે ઉપલબ્ધ હોય, ત્યાં આવા વેચાણની સ્થિતિ ત્યાં ગણાશે જ્યાં માલમાં માલિકી હસ્તાંતરિત થાય,

અર્થાત્ જ્યાં કરારમાં પ્રવેશ કરવામાં આવ્યો હોય ત્યાં. [૧૪૯-જી-એચ; ૧૫૦-એ-બી]

ભારતીય કોપર કોર્પોરેશન લિમિટેડ વિ. બિહાર રાજ્ય અને અન્ય, ૬ [૧૯૬૧] ૨ એસ.સી.આર., ૨૭૬; ધ બેંગલ ઈમ્યુનિટી કો. લિ. વિ. બિહાર રાજ્ય અને અન્ય, [૧૯૫૫] એસ.સી.આર. ૬૦૩ અને એ.વી. થોમસ એન્ડ કો. લિ. વિ. કૃષિ આવકવેરાના ઉપઆયુક્ત, [૧૯૬૩] ૨ એસ.સી.આર., ૬૦૮, નો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો. અ

૩. સંવિધાનના અનુચ્છેદ ૩૬૬ ની કલમ (૨૯અ) ના ઉપખંડ (ડી) ના સાદા અર્થઘટન મુજબ, કરપાત્ર ઘટના એ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થવાની છે, ભલે માલ ઉપયોગ માટે ક્યારે પહોંચાડવામાં આવે અથવા પહોંચાડવામાં આવે કે ન પહોંચાડવામાં આવે. આવશ્યક એટલું છે કે માલ અસ્તિત્વમાં હોવો જોઈએ જેથી તેનો ઉપયોગ થઈ શકે. અને વધુમાં, તે સંબંધિત કરાર પણ અમલમાં મુકાયેલો હોવો આવશ્યક છે. તે પરિસ્થિતિમાં, માનિત વેચાણનું સ્થાન તે સ્થળ છે જ્યાં માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થાય છે. માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થાય તે સમયે માલ ક્યાં છે, તેનું માનિત વેચાણના સ્થાન સાથે કોઈ સંબંધ નથી. તેમજ, માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થવા અનુસંધાને ઉપયોગ માટે માલ ક્યાં પહોંચાડવામાં આવે છે, તેનો પણ માનિત વેચાણ સાથે કોઈ સંબંધ નથી, જોકે એવું બની શકે કે માલના ઉપયોગનો અધિકાર મૌખિક અથવા

ગૃહિત રીતે હસ્તાંતરિત કરવામાં આવ્યો હોય તેવી સ્થિતિમાં તે માલની ડિલિવરી દ્વારા અમલમાં આવે. [૧૫૦-જી-એચ; ૧૫૧-અ)

જ. જ્યાં માલ અસ્તિત્વમાં હોય, ત્યાં માલના ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતર કરવા અંગે કરલાયક ઘટના ત્યારે બને છે જ્યારે ભાડે આપનાર અને ભાડે લેનાર વચ્ચે કરાર અમલમાં મૂકવામાં આવે, અને આવી માનિત વેચાણની વેચાણસ્થિતિ તે સ્થળ હશે જ્યાં તે સંબંધિત કરાર અમલમાં મૂકવામાં આવ્યો હોય. તેથી, જ્યાં હસ્તાંતરિત થવાનો માલ ઉપલબ્ધ હોય અને પક્ષકારો વચ્ચે લેખિત કરાર અમલમાં મૂકવામાં આવ્યો હોય, ત્યાં તે જ સમયે માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતર અંગેની કરલાયક ઘટનાની વેચાણસ્થિતિ ઉદ્ભવે છે અને એવી વ્યવહારની વેચાણસ્થિતિ તે સ્થળ હશે જ્યાં કરાર અમલમાં મૂકવામાં આવ્યો હોય. (૧૫૧-ઈ-એફ)

પ. બંધારણના છયાલીસમા સુધારા પછી, કેન્દ્રિય વેચાણ કર અધિનિયમમાં ‘વેચાણ’ ની વ્યાખ્યામાં કોઈ સુધારો કરવામાં આવ્યો નથી અને વધુમાં, આ અદાલત ગેનોન ડંકરલીના બીજા કેસમાં અનુચ્છેદ ૩૬૬(૨૯એ)(બી) હેઠળ અનુમાનિત કારોબારી કરાર પર વેચાણ કરની વસૂલાતના પ્રશ્ન સાથે સંકળાયેલી હતી, અનુચ્છેદ ૩૬૬(૨૯એ)(ડી) હેઠળ નહીં. ગેનોન ડંકરલીના બીજા કેસમાં, આ અદાલતે અનુચ્છેદ ૩૬૬ની કલમ (૨૯એ) ની ઉપકલમ (બી) નું એવું અર્થઘટન કર્યું હતું કે તે એકમાત્ર અને અવિભાજ્ય કરારને માલના વેચાણ માટેના એક કરાર અને શ્રમ તથા સેવાઓના પુરવઠા માટેના બીજા કરારમાં વિભાજિત

કરવાની સત્તા પ્રદાન કરે છે અને પરિણામે એવો કરાર, જે એકમાત્ર અને અવિભાજ્ય હતો, તેને બે અલગ-અલગ કરારો ધરાવતા કરારની સમકક્ષ સ્થિતિમાં લાવવામાં આવ્યો હતો. કારણ કે કરને માલના વેચાણ પરનો કર માનવામાં આવ્યો હતો, તેથી એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમ ૪ માં સમાવાયેલા સિદ્ધાંતો અનુચ્છેદ ૩૬૬ની કલમ (૨૯એ)(બી) હેઠળ અનુમાનિત કારોબારી કરારના વ્યવહાર પર લાગુ પડશે. વધુમાં, કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમ ૪ હેઠળ કલ્પિત વ્યવહારોમાં ઘટનાઓની શ્રેણીનો સમાવેશ થાય છે અને તે કારણસર તેનો હાલના કેસમાં કોઈ ઉપયોગ નથી. (૧૫૨-બી-ઈ)

૬. અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦)ની સ્પષ્ટીકરણને યથાવત્ રાખવા બાબતે વડી અદાલતનું તર્કસંગત કારણદર્શન યોગ્ય નથી. વિવાદાસ્પદ વ્યવહારને માનિત વેચાણ માનવામાં આવે છે અને કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમમાં ‘વેચાણ’ની વ્યાખ્યામાં કોઈ સુધારો કરવામાં આવ્યો નથી, તે હકીકતને ધ્યાનમાં લેતા, વડી અદાલતનું કારણદર્શન માત્ર ભૂલભર્યું જ નથી, પરંતુ અદાલતના તે નિર્ણયોના વિરુદ્ધ પણ જાય છે, જેમાં સ્પષ્ટપણે ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે આંતર-રાજ્ય વેચાણના સ્વરૂપના નિર્ધારણમાં વેચાણનું સ્થાન ગૌણ છે. જ્યારે માલ ડિલિવરી માટે સામાન્ય વહનકર્તાને સોંપવામાં આવે છે, ત્યારે તે પ્રાપ્તિકર્તાને સોંપણી સમાન ગણાય છે. જો તે રાજ્યની બહાર બને, તો બાદમાં માલ તે રાજ્યમાં પહોંચ્યો હોય જ્યાં તેનો ઉપયોગ કરવામાં આવે છે, એટલા આધારે કે ઉપયોગ

માટે માલ તે રાજ્યમાં સ્થિત છે, કરદાયિત્વ નક્કી કરવાનો આધાર બની શકે નહિ. (૧૫૩-અ-ઇ)

ટ્વેન્ટીયેથ સેન્યુરી ફાઇનાન્સ કોર્પોરેશન લિમિટેડ વિ. મહારાષ્ટ્ર રાજ્ય, (૧૯૮૯) ૭૫ એસટીસી ૨૧૭, ઉલટાવવામાં આવેલો.

આઈટીસી ક્લાસિક્સ ફાઇનાન્સ એન્ડ સર્વિસિસ વિ. .. કમિશનર ઓફ કમર્શિયલ ટેક્સેસ, (૧૯૯૫) ૯૭ એસટીસી ૩૩૦, સમર્થિત.

બિલ્ડર્સ એસોસિયેશન ઓફ ઇન્ડિયા તથા અન્ય વિ. યુ.ઓ.આઈ. તથા અન્ય, (૧૯૮૯) ૨ એસ.સી.સી. ૬૪૫ અને મિસ ગેનોન ડંકરલી તથા અન્ય વિ. સ્ટેટ ઓફ રાજસ્થાન તથા અન્ય, (૧૯૯૩) એસ.ઈ.સી. ૩૬૪, નો સંદર્ભ લેવામાં આવ્યો.

૭. અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦) ની વ્યાખ્યા, અધિનિયમની કલમ એસએ સાથે સુસંગતતા રાખીને સુધારવામાં આવી નથી, તેથી મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦) ની વ્યાખ્યા, ચાદી ડી ની નોંધ પૃષ્ઠે રાજ્ય વિધાનમંડળને પ્રદાન કરાયેલ વિધાન સત્તાની મર્યાદાઓનો અતિક્રમ કરે છે અને તેને રદ કરવાની બદલે, અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦) ની વ્યાખ્યાને આ અર્થમાં સીમિત રીતે વાંચવામાં આવશે કે કોઈ પણ માલના ઉપયોગનો હક હસ્તાંતર કરવાની વ્યવહારોને તે લાગુ નહીં પડે, જો આવી કલ્પિત વેચાણ (૧) રાજ્ય બહારનું વેચાણ હોય, (૨) ભારતના પ્રદેશમાં માલના આયાતના પ્રવાહમાં અથવા

ભારતના પ્રદેશમાંથી માલના નિકાસના પ્રવાહમાં થયેલું વેચાણ હોય અને (૩) અંતરરાજ્ય વેચાણ હોય. (૧૫૫-એફ-જી)

૮. મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમ અંગે ચર્ચા કરતી વેળાએ અપાયેલ તર્કના અનુસરણમાં, કમાટકા વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૫૭ ની કલમ ૨(૧) ની સ્પષ્ટીકરણ (૩) (ડી) ને, બંધારણની સાતમી અનુસૂચીની સૂચિ ૨ ની નોંધ ૫૪ હેઠળ રાજ્ય વિધાનમંડળને પ્રદાન કરાયેલ વિધાન સત્તાની મર્યાદા કરતાં વધુ હોવાનું ઠરાવવું પડે. તેથી, એવો નિર્દેશ આપવામાં આવે છે કે અધિનિયમની કલમ ૨(ટી) ની સ્પષ્ટીકરણ ૩(ડી) નો મર્યાદિત અર્થ એવો કરવામાં આવે કે માલના ઉપયોગનો હક હસ્તાંતર કરવાની લેવડદેવડને તે ત્યારે લાગુ પડશે નહીં, જો આવી માનિત વેચાણ (૧) રાજ્ય બહારનું વેચાણ હોય, (૨) ભારતના પ્રદેશમાં માલના આયાત દરમ્યાન અથવા ભારતના પ્રદેશ બહાર માલના નિકાસ દરમ્યાન થયેલું વેચાણ હોય, અને (૩) આંતર-રાજ્ય વેચાણ હોય. [૧૫૭-ઈ-એફ]

૯. તમિલ નાડુ જનરલ સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમ, ૧૯૫૮ ની કલમ ૨(એન) માટેની સ્પષ્ટીકરણ ૩(એ) સાતમી અનુસૂચીની સૂચિ ૨ ની નોંધ ૫૪ હેઠળની સત્તાની મર્યાદાથી વધુ છે, જ્યાં સુધી તેનો સંબંધ કોઈપણ માલના ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતરણ સંબંધિત વ્યવહારો સાથે છે. કારણ કે ઉક્ત સ્પષ્ટીકરણ અધિનિયમની કલમ ૨(એન) માટેની સ્પષ્ટીકરણ ૩(એ) ની સામાન્ય જોગવાઈઓમાં છે, તેથી તેને આ અસર સુધી મર્યાદિત અર્થમાં વાંચવામાં આવશે કે જો કલ્પિત વેચાણનો એવો વ્યવહાર (૧) રાજ્યબાહ્ય વેચાણ હોય; (૨)

એવો વેચાણ હોય જેના કારણે માલનું ભારતમાં આયાત થયું હોય; અને (૩) આંતરરાજ્ય વેચાણ હોય, તો તે કોઈપણ માલના ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતરણ સંબંધિત વ્યવહારો પર લાગુ નહીં પડે. (૧૫૮-જી-એચ; ૧૫૯-એ)

૧૦. હરિયાણા જનરલ સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમ, ૧૯૭૩ ની કલમ ૨(ઈ) ની નોંધ (જ) માં ‘વેચાણ’ ની વ્યાખ્યાનો વ્યાપ બહારનું વેચાણ, આંતરરાજ્ય વેચાણ અને ભારતના પ્રદેશમાં આયાતનો સમાવેશ કરીને વિસ્તૃત કરવામાં આવ્યો છે. અધિનિયમની કલમ ૨(ઈ) ની નોંધ (જ) ને સીમિત અર્થમાં વાંચવી જોઈએ, એટલા અર્થ સુધી કે જો માલના ઉપયોગનો હક હસ્તાંતર કરવાની એવી માનિત વેચાણની વ્યવહાર (૧) બહારનું વેચાણ હોય; (૨) ભારતના પ્રદેશમાં માલની આયાત અથવા ભારતના પ્રદેશની બહાર માલની નિકાસના પ્રવાહમાં થયેલું વેચાણ હોય; અને (૩) આંતરરાજ્ય વેચાણ હોય, તો તેવા વ્યવહારો પર તે લાગુ નહીં પડે. [૧૫૯-જી)

૧૧. યુ.પી. વેપાર કર અધિનિયમ, ૧૯૪૮ ની કલમ ૨(એચ) ની સ્પષ્ટીકરણ ૧ ની ખંડ (૨) સાતમી અનુસૂચીની યાદી ૨ ની નોંધ ૫૪ હેઠળની વિધાન સત્તાથી અધિક છે અને તેથી, અધિનિયમની કલમ ૨(એચ) ની સ્પષ્ટીકરણ ૧ ની ખંડ (૨) ને એવો મર્યાદિત અર્થ આપીને વાંચવી જોઈએ કે તે કોઈપણ માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણના વ્યવહારમાં લાગુ પડશે નહીં, જો આવી કલ્પિત વેચાણ (૧) રાજ્યબાહ્ય વેચાણ હોય; (૨) ભારતમાં માલની

આયાતના પ્રવાહમાં અથવા ભારતના પ્રદેશની બહાર માલની નિકાસના પ્રવાહમાં થયેલું વેચાણ હોય; અને (૩) આંતર-રાજ્ય વેચાણ હોય. [૧૬૧-જી-એચ; ૧૬૨-એ]

૧૨. રાજસ્થાન વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૯૪ ની કલમ ૨(૩૮)(જ) ની વ્યાખ્યા ૨(બી) ના બંને ‘વેચાણ’ ની વ્યાખ્યાનો વ્યાપ વધારવામાં આવ્યો છે અને જો માલનો ઉપયોગ રાજ્યની અંદર થતો હોય, તો રાજ્યની બહાર થયેલ વેચાણ અથવા આંતરરાજ્ય વેચાણને પણ કરપાત્ર બનાવવામાં આવ્યા છે. તેથી, ઉક્ત વ્યાખ્યા ૨(બી) સાતમી અનુસૂચિની ચાદી ૧૧ ની નોંધ ૫૪ હેઠળની વિધાનસભાની સત્તા બહારનું છે અને કલમ ૨(૩૮)(જ) ની વ્યાખ્યા ૨(બી) ને એ અસર સુધી મર્યાદિત અર્થમાં વાંચવામાં આવશે કે જો કોઈપણ માલ સંબંધિત હકના હસ્તાંતરણનો એવો માનિત વેચાણ (૧) રાજ્યની બહારનું વેચાણ હોય; (૨) ભારતમાં માલના આયાતના પ્રવાહમાં અથવા ભારતના પ્રદેશની બહાર માલના નિકાસના પ્રવાહમાં થયેલું વેચાણ હોય; અને (૩) આંતરરાજ્ય વેચાણ હોય, તો તેવા વ્યવહારમાં તે લાગુ પડશે નહીં. [૧૬૨-એચ; ૧૬૩-એ-બી]

૧૩. ૧૯૫૭ ના એ.પી. સામાન્ય વેચાણવેરા અધિનિયમની કલમ ૫-ઈ ની ખંડ (બી) સાતમી અનુસૂચિની ચાદી ૨ ની નોંધ ૫૪ હેઠળ રાજ્યની વિધાનસભાની મર્યાદા કરતાં વધુ છે. તેથી, એવો નિર્દેશ આપવામાં આવે છે કે અધિનિયમની કલમ ૫-ઈ ની ખંડ (બી) નું સંકુચિત અર્થઘટન એ રીતે કરવું કે કોઈપણ

માલના ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતર કરવાની લેવડદેવડ પર, જો આવી માનિત વેચાણ (૧) રાજ્યની બહારનું વેચાણ હોય; (૨) ભારતમાં માલની આયાતના પ્રવાહમાં અથવા ભારતના પ્રદેશની બહાર માલની નિકાસના પ્રવાહમાં થયેલું વેચાણ હોય; અને (૩) આંતર-રાજ્ય વેચાણ હોય, તો તે લાગુ પડશે નહીં.
(૧૬૫-સી-ડી)

નિર્ણિત: ન્યાયમૂર્તિ ક્વાદ્રી, પોતાની તરફથી તથા કિર્પાલ, જે. દ્વારા (ભિન્નમત)
૧. કલમ ૩૬૬ ના અનુચ્છેદ (૨૯એ) ના પ્રથમ અને દ્વિતીય અંગનું સંયુક્ત વાંચન દર્શાવે છે કે માલ ઉપરનો કબજો હસ્તાંતરિત કર્યા વિના માત્ર કોઈ હસ્તાવેજનું અમલીકરણ કરવાથી કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થતો નથી અને તે અનુચ્છેદ (૨૯એ) ના અર્થમાં 'માનિત વેચાણ' ગણાતું નથી. ઉપ-અનુચ્છેદ (ડી) માં કલ્પાયેલું 'માનિત વેચાણ' માત્ર કોઈપણ માલના ઉપયોગનો અધિકાર મૌખિક અથવા લેખિત રીતે હસ્તાંતરિત કરવાનો વિષય નથી, પરંતુ તેમાં એવો સ્પષ્ટ કૃત્ય પણ આવશ્યક છે જેના દ્વારા હસ્તાંતરકર્તા, હસ્તાંતરગ્રાહક દ્વારા તેનો ઉપયોગ શક્ય બને તે માટે, તે માલ હસ્તાંતરગ્રાહકના નિકાલે મૂકે છે. આ અર્થઘટન મુજબ, એ સ્પષ્ટ છે કે કોઈપણ માલના ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થવા માટે તે અધિકાર સાથે સાથે તે માલ ઉપરનો કબજો પણ હસ્તાંતરિત થવો આવશ્યક છે, જેમાં ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવામાં આવે છે. [૧૬૯-બી-ડી]

ધ ન્યૂ શોર્ટર ઓક્સર્ડ ઇંગ્લિશ ડિક્શનરી: ૧૯૯૩ આવૃત્તિ, ખંડ ૨, પૃષ્ઠ ૩૩૬૭; કોર્પસ જ્યુરિસ સેકન્ડમ: ખંડ ૮૭, પૃષ્ઠ ૮૯૨ અને બ્લેક્સ લો ડિક્શનરી: ૬ આવૃત્તિ, પૃષ્ઠ ૧૪૯૭, નો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો.

૨. કોઈપણ માલનો વેચાણ ત્યારે પૂર્ણ ગણાય છે જ્યારે તે માલમાંનો માલિકી હક તે માલના વેચાણના કરાર અનુસારે ખરીદનારને પસાર થાય. તે જ રીતે, ઉપખંડ (ડી) હેઠળનો અનુમાનિત માલવેચાણ ત્યારે પૂર્ણ ગણાશે જ્યારે જે માલમાં ઉપયોગ કરવાનો હક હસ્તાંતરિત થાય છે, તે માલ ઉપરનું નિયંત્રણ હસ્તાંતર કરવાના કરાર મુજબ હસ્તાંતરીને પસાર થાય. કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો હકનો એવો હસ્તાંતરણ, પક્ષકારો વચ્ચેના લેખિત કરારના અમલ દ્વારા, જેમાં માલ ઉપરનું નિયંત્રણ અથવા આધિપત્ય ભાડે લેનારને આપવાની રીત દર્શાવવામાં આવી હોય, અથવા મૌખિક કરાર દ્વારા, જે ભાડે લેનારને માલની હવાલગી સાથે સંકળાયેલ હોય, તે રીતે અમલમાં મુકાઈ શકે છે. અનિર્ધારિત માલ સંબંધે મૌખિક કરાર થઈ શકતો નથી, કારણ કે આવા માલની હવાલગી થઈ શકતી નથી. જ્યાં લેખિત કરાર અસ્તિત્વમાં હોય, ભલે તે નિર્ધારિત માલ સંબંધિત હોય કે અનિર્ધારિત માલ સંબંધિત હોય, ત્યાં 'માલનો ઉપયોગ કરવાનો હક હસ્તાંતર' અંગે કરારની શરતો પરથી પ્રતિપાદિત થતો પક્ષકારોનો આશય, માલનો ઉપયોગ કરવાનો હક ક્યારે, કેવી રીતે અને ક્યાં હસ્તાંતરિત થાય છે તે હકીકત નિર્ધારિત કરનાર હોય છે. કરારોના અર્થઘટનનો આ સુસ્થાપિત સિદ્ધાંત છે કે કરારનું સમસ્તરૂપે અર્થઘટન કરવું જોઈએ. ઉપખંડ

(ડી) હેઠળ આવો માનિત વેચાણ ક્યારે અને ક્યાં થાય છે તે હકીકતનો પ્રશ્ન છે, જે દરેક કેસની હકીકતો અને પરિસ્થિતિઓના આધારે, જેમાં વ્યવહારનો પુરાવો આપતી કરારની શરતો અને નિયમાંકોનો સમાવેશ થાય છે, નક્કી કરવો પડે છે.

[૧૭૧-સી-ઈ)

રાષ્ટ્રીય ઇસ્પાત નિગમ લિ. વિ. કમર્શિયલ ટેક્સ ઓફિસર, કંપની સર્કલ, વિશાખાપટ્ટણમ, ૭૭ એસ.ટી.સી. ૧૮૨ (૧૯૯૦); આઈ.ટી.સી. ક્લાસિક ફાઈનાન્સ એન્ડ સર્વિસિસ વિ. કમિશનર ઓફ કમર્શિયલ ટેક્સેસ, ૯૭ એસ.ટી.સી. ૩૩૦ (૧૯૯૫); ૨૦મી સેન્ટ્યુરી ફાઈનાન્સ કોર્પોરેશન લિ. વિ. સ્ટેટ ઓફ મહારાષ્ટ્ર, ૭૫ એસ.ટી.સી. ૨૧૭ (૧૯૮૯); ઉપાસના ફાઈનાન્સ લિ. વિ. સ્ટેટ ઓફ તમિલ નાડુ અને અન્ય એક, ૧૧૩ એસ.ટી.સી. ૪૦૩ (૧૯૯૯) અને કૃષ્ણ ચંદ્ર બેહેરા અને અન્ય એક વિ. સ્ટેટ ઓફ ઓરિસ્સા અને અન્યગણ, ૮૩ એસ.ટી.સી. ૩૨૫ (૧૯૯૧), નો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો.

શ્રી એફ.એચ. લોસન દ્વારા મિલ્કતના કાયદાનો પરિચય; ૧૯૫૮ આવૃત્તિ ૧૧૭; હેલ્સબરીઝ લોઝ ઓફ ઇંગ્લેન્ડમાં 'ચલ મિલ્કતના ભાડે આપવાના કરાર'નું વર્ણન કરવામાં આવ્યું છે; ૪ આવૃત્તિ ખંડ ૨ પરિષ્કેદ ૧૫૫૧ અને પાલ્મર દ્વારા જામીનગીરી; ૧૯૭૯ આવૃત્તિ પૃષ્ઠ ૮૮, નો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો.

૩. ઉપખંડ (ડી) હેઠળનું હસ્તાંતરણ માસ્ટર લીઝના અમલીકરણથી પૂર્ણ બનતું નથી. સપ્લાયર ઉપકરણ અપીલકર્તાઓને સોંપે ત્યારે અથવા તેને વહનકર્તા કે

જમાનતદારને અથવા ભાડેથી લેનારને આપવામાં આવેલી સૂચનાઓ અનુસાર હવાલે કરે ત્યારે તે પૂર્ણ બને છે; અને તે વેચાણના કરાર માટે માલની નિશર્ત વિનિયોજન માનવામાં આવે છે, અને ત્યારબાદ જ ખંડ (ડી) હેઠળનું હસ્તાંતરણ અમલમાં આવે છે. માસ્ટર લીઝના અમલીકરણ પછી, જ્યારે ઉપકરણ પરનો નિયંત્રણ ભાડેથી લેનારને પસાર થાય છે, ત્યારે માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકારનું હસ્તાંતરણ પૂર્ણ બને છે. અને એ જ તબક્કે અપીલકર્તાઓ પર વેચાણ કર ચૂકવવાની જવાબદારી ઊભી થાય છે. માસ્ટર લીઝના અમલીકરણ સમયે જ ઉપખંડ (ડી) હેઠળનું હસ્તાંતરણ પૂર્ણ થાય છે એવી દલીલ સ્વીકારવાનો પરિણામ એવો આવશે કે, અપીલકર્તાઓને તે મેળવવાનો અધિકાર પ્રાપ્ત થાય તે પહેલાં જ, માસ્ટર લીઝમાં દર્શાવાયેલ પ્રતિફળ પર કર વસૂલવા માટે આવક વિભાગને કાનૂની માન્યતા મળી જશે. આ માત્ર ખંડ (૨૯એ) ના ઉપખંડ (ડી) ને અમલમાં મુકવાનો અનિરિષ્ટ પરિણામ જ નહીં બને, પરંતુ અદાલતની મંજૂરી ધરાવતી અયોગ્ય અને અન્યાયી કાર્યવાહી પણ ગણાશે. (૧૭૨-ઈ-એચ; ૧૭૩-એ)

જ. સાધનો ભાડે લેનારને પહોંચાડવા માટે વાહકને હસ્તાંતરિત કરવામાં આવે ત્યાં સુધી, અપીલકર્તાઓ દ્વારા મંગાવવામાં આવેલા સાધનોનું વેચાણ પોતે જ પૂર્ણ ગણાશે નહીં; તો વધુમાં વધુ એટલું તો કહી જ શકાય નહીં કે અસ્તિત્વમાં ન હોય તેવી/અનિર્દિષ્ટ માલવસ્તુઓ અંગે માસ્ટર લીઝના અમલથી ભાડે લેનારાના હિતમાં માન્ય વેચાણ પૂર્ણ થઈ જશે. એ જ કારણસર એવું ઠરાવવામાં

આવ્યું છે કે માસ્ટર લીઝના અમલ સમયે અનિશ્ચિત માલવસ્તુઓના ઉપયોગના અધિકારનું હસ્તાંતરણ થઈ શકે નહીં, જેથી ઉપખંડ (ડી) હેઠળ માન્ય વેચાણ બાબતે વેચાણવેરો ચૂકવવાની જવાબદારી ઊભી થતી નથી. (૧૭૩-જી-એચ; ૧૭૪-એ) હેલ્સબરીઝ લોઝ ઓફ ઇંગ્લેન્ડ-ખંડ ૪૧-પરિચ્છેદ ૭૦૮-૭૦૯, નો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો છે.

પ. કોઈ ‘વેચાણ’ એક રાજ્યની અંદર છે અને અન્ય તમામ રાજ્યોની બહાર છે કે તે આંતરરાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યની પ્રક્રિયામાં છે કે નહીં, તે પ્રશ્ન નક્કી કરવા માટે કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમ ૩ અને ૪ની જોગવાઈઓનો આશ્રય લઈ શકાય નહીં, એવો દાવો અસંગત છે. માલના વેચાણ સંબંધે કરપાત્ર ઘટના માલમાં માલિકીના હક્કનું હસ્તાંતરણ થવું અથવા માલનું વિનિયોજન થવું છે. કલ્પિત વેચાણ પૈકીના દરેક સંબંધે કરપાત્ર ઘટના સંવિધાનના અનુચ્છેદ ૩૬૬ની કલમ (૨૯એ)ના ઉપખંડ (એ) થી (એફ) માં નિર્ધારિત કરવામાં આવી છે. ઉપખંડ (એ) અને (બી) માં ઉલ્લેખિત વ્યવહારો ઉપર કર વસૂલવાના હેતુસર કરપાત્ર ઘટના માલમાં માલિકીના હક્કનું હસ્તાંતરણ છે; ઉપખંડ (સી) માં તે માલની ડિલિવરી છે; ઉપખંડ (ડી) માં તે કોઈપણ માલના ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવો છે; જ્યારે ઉપખંડ (ઈ) અને (એફ) માં માલની પુરવઠાને કરપાત્ર ઘટના તરીકે અનુમાનવામાં આવી છે. આ સ્પષ્ટ કરવામાં આવે છે કે સંવિધાનની સાતમી અનુસૂચીની ચાદી ૨ની પ્રવેશિકા ૫૪માં અપાયેલ સત્તાના આધારે બનાવવામાં આવેલા કાયદા હેઠળ વેચાણના કરાર પર

કોઈ કર લાદી શકાય નહીં; તેથી અનિવાર્ય રીતે કરપાત્ર ઘટના કલ્પિત વેચાણ પૂર્ણ થવા પર જ હોવી જોઈએ. [૧૭૫-જી-એચ; ૧૭૬-એ-સી)

એ.વી. થોમસ એન્ડ કો. લિ. વિ. કૃષિ આવકવેરાના ઉપ કમિશનર, [૧૯૬૩) ૨ એસ.સી.આર. ૬૦૮, નો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો.

૬. માલના માનિત વેચાણના કિસ્સામાં, ભલે તે નિર્દિષ્ટ હોય કે અનિર્દિષ્ટ, ઉપખંડ (ડી) હેઠળ, જ્યાં એકથી વધુ રાજ્યો સંકળાયેલા હોય, ત્યાં કરપાત્ર ઘટના તે સ્થાને ઉદ્ભવશે જ્યાં હસ્તાંતરણ પૂર્ણ થાય; જો કરાર મૌખિક હોય તો તે માલની સોંપણીના સ્થળે, જેમાં ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થાય છે; પરંતુ જો કરાર લેખિત હોય, તો પક્ષકારોની મનશા દર્શાવતા કરારની શરતો અને નિયમોને આધિન રહી, તે સ્થાને જ્યાં માલ પરનું નિયંત્રણ/આધિપત્ય આપવાનું અનુમાનિત કરવામાં આવ્યું હોય. અન્ય શબ્દોમાં, હસ્તાંતરણ તે સ્થાને પૂર્ણ ગણાશે જ્યાં કરાર અમલમાં મૂકવામાં આવ્યો હોય અને કરારના વિષયરૂપ માલ પરનું નિયંત્રણ/આધિપત્ય ભાડે લેનારને આપવામાં આવ્યું હોય. [૧૭૬-સી-ઈ]

હાલ્સબરીઝ લોઝ ઓફ ઇંગ્લેન્ડ : ભાગ ૪૧-પરિચ્છેદ ૭૧૧, નો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો.

૭. એ સ્પષ્ટ થાય છે કે ઉપખંડ (ડી) હેઠળની માનિત વેચાણ બાબતે કરપાત્ર ઘટના તે સ્થળે માનવામાં આવતી નથી જ્યાં માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ પૂર્ણ થાય છે, પરંતુ વિવાદિત સ્પષ્ટીકરણમાં સમાવાયેલ અનુમાનક

જોગવાઈ દ્વારા મહારાષ્ટ્ર રાજ્યમાં નિર્ધારિત કરવામાં આવી છે. તે પણ સ્પષ્ટ છે કે આ અનુમાનક જોગવાઈ ખંડ (૨૯એ) ના ઉપખંડ (ડી) ના આશયને વિરુદ્ધ જાય છે; તેનું કરપાત્ર ઘટનાથી, એટલે કે કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ, સાથે કોઈ સંબંધ નથી. વાસ્તવમાં, એવું જણાય છે કે આ અદાલતની બંધારણીય ખંડપીઠોના નિર્ણયો અનુસાર વિધાન દ્વારા વેચાણનું સ્થાન નિશ્ચિત કરવાનું જે માન્ય ગણાયું છે, તેના બહાને જ, મૂળ કરપાત્ર ઘટનામાં જ ફેરફાર કરવામાં આવ્યો છે અને ‘માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ’ પરથી તે મહારાષ્ટ્ર રાજ્યમાં તેમના ઉપયોગ સમયે માલના સ્થાને પરિવર્તિત કરવામાં આવી છે. [૧૭૯-સી-એફ]

ટાટા આયર્ન એન્ડ સ્ટીલ કો. લિ. વિ. ધ સ્ટેટ ઓફ બિહાર, (૧૯૫૮] એસ.સી.આર. ૧૩૫૫ અને તેનો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો.

૮. માલના સ્થાનસંબંધના સંદર્ભમાં ‘વેચાણ’ની વ્યાખ્યા બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૮૬ અને ૨૬૯ની આવશ્યકતાઓ તેમજ કેન્દ્રિય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમ ૩ થી પની જોગવાઈઓને અનુરૂપ હોવી આવશ્યક છે. રાજ્ય વિધાનમંડળ પોતાના કાયદાને એવી રીતે ઘડી શકતું નથી કે રાજ્ય બહારનું વેચાણ અથવા આયાત કે નિકાસની પ્રક્રિયામાં થયેલું વેચાણ રાજ્યની અંદરનું વેચાણ બની જાય. કોઈ વેચાણ રાજ્યના સંદર્ભે રાજ્ય બહારનું વેચાણ છે કે રાજ્યની અંદરનું વેચાણ છે, અથવા તે આયાત કે નિકાસની પ્રક્રિયામાં થયેલું વેચાણ છે કે નહીં, તેનો નિર્ધાર દરેક કેસના તથ્યોના આધારે કેન્દ્રિય વેચાણ કર અધિનિયમની

કલમ ૩ થી ૫માં સમાયેલ સિદ્ધાંતો અનુસાર કરવો પડશે અને રાજ્ય માટે વેચાણ કર સંબંધિત કાયદો ઘડતી વખતે રાજ્ય વિધાનમંડળ તે સિદ્ધાંતોથી વિમુખ થઈ શકતું નથી. રાજ્યનું એવું કાનૂન, જે તે રાજ્યમાં વેચાણનું સ્થાન નક્કી કરવાનું દર્શાવે છે, તે અન્ય રાજ્યમાં પૂર્ણ થયેલ માનિત વેચાણ પર કર લાદી શકતું નથી અને તે અનુચ્છેદ ૩૬૬ની ખંડ (૨૯અ) હેઠળના માનિત વેચાણના ઘટક તત્વોથી પરે જઈને કરપાત્ર ઘટના સર્જી શકતું નથી. [૧૮૦-ડી-જી]

૯. મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦) સાથે જોડાયેલી આક્ષેપિત સ્પષ્ટીકરણને જાળવી રાખી શકાય તેમ નથી, કારણ કે તે અનુચ્છેદ ૨૮૬(૧) (એ), અનુચ્છેદો ૨૬૯(૧)(જી) અને ૨૬૯(૩) ને કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમો ૩ અને ૪ સાથે વાંચતાં તેનો ભંગ કરનાર છે. હરિયાણા અધિનિયમમાં કલમ ૨(ઈ) ની નોંધ (જ), આંધ્ર પ્રદેશ અધિનિયમમાં અધિનિયમની કલમ એસ.ઈ. નો ખંડ (બી), ઉત્તર પ્રદેશ અધિનિયમમાં કલમ ૨(એચ) ના સ્પષ્ટીકરણ ૧ નો ખંડ (૨) અને રાજસ્થાન અધિનિયમમાં કલમ ૨(૩૮) માં સમાવાયેલ વેચાણની વ્યાખ્યા-સ્પષ્ટીકરણ ૨ બાબતે પણ એ જ પરિણામ અનુસરશે. યદ્યપિ તેમની ભાષા જુદી જુદી છે, તેમ છતાં તેઓ મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦) ના સ્પષ્ટીકરણમાં સમાવાયેલ અર્થ જ વ્યક્ત કરે છે, અને એ જ કારણસર તેઓ પણ ગેરકાયદેસર અને અસંવિધાનિક છે. તમિલનાડુ અધિનિયમ અને કર્ણાટક અધિનિયમની આક્ષેપિત જોગવાઈઓ પણ

જાળવી રાખી શકાય તેમ નથી. તેઓને ગેરકાયદેસર અને અસંવિધાનિક જાહેર કરવામાં આવે છે. [૧૮૧-એફ-જી]

૧૦. વિવાદાસ્પદ વ્યવહાર, અર્થાત્, ભાડે લેનાર અને પ્રતિવાદી વચ્ચે મુખ્ય ભાડાપટ્ટામાં પ્રવેશ કરવો અને ભાડે લેનારને ભાડે લેવા ઇચ્છિત ઉપકરણની ખરીદી માટેનો આદેશ, ભાડે લેનારના કહેવા પર ઉપકરણની ખરીદી માટેના આદેશ તરીકે મૂકવો, એ ઉપકરણના વેચાણ પર અથવા માનિત વેચાણ પર વેચાણવેરો બચાવવાનો પ્રયાસ છે. આવકવેરા સત્તાવાળાઓને એવા વ્યક્તિ સામે કોઈ અણગમો હોઈ શકે નહીં, જે કરવેરા સંબંધિત કાનૂનની જોગવાઈઓ હેઠળ પોતાની કરજવાબદારી ઓછી થાય તે રીતે પોતાના વ્યવહારો ગોઠવે. ખરેખર, આવકવેરા સત્તાવાળાઓએ એ સુનિશ્ચિત કરવાનું અપેક્ષિત છે કે કાયદા દ્વારા નિર્ધારિત મુજબ દરેક આકલનપાત્ર વ્યક્તિ પાસેથી યોગ્ય કર ચૂકવવામાં આવે — ન વધારે, ન ઓછો. પરંતુ તેનો અર્થ એ નથી કે સંબંધિત કરકાનૂનની જોગવાઈઓ હેઠળ તરત વસૂલ થનારો કર ટાળી શકાય. બે વ્યવહારોને — મુખ્ય ભાડાપટ્ટો અને તે અનુસાર ઉપકરણની ખરીદી, જે દેખાવમાં ભાડે લેનારના કહેવા પર ઉત્પાદક/પુરવઠાકર્તાને તે જ ભાડે લેનારને પહોંચાડવાની સૂચનાઓ સાથે કરવામાં આવી હોય — એકમાં ગોઠવવાનો પ્રયાસ, એટલે કે જાણે ઉપખંડ (ડી) હેઠળનો વ્યવહાર પણ આંતરરાજ્ય વ્યવહાર હોય, જ્યારે માત્ર વેચાણ જ આંતરરાજ્ય વ્યવહાર હશે, તે બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬ ની કલમ (૨૮એ) ના

ઉપખંડ (ડી) હેઠળના વ્યવહાર પર વસૂલપાત્ર કરચોરી કરવાનો પ્રયાસ જ ગણાય. (૧૮૩-ઈ-એચ; ૧૮૪-એ)

દિવાની અપીલ અધિકારક્ષેત્ર : દિવાની અપીલ ક્રમાંક ૪૫૦૦ of ૧૯૮૯. બોમ્બે વડી અદાલતના ડબલ્યુ.પી. ક્રમાંક ૨૬૩૨ of ૧૯૮૬ માં તા. ૧૨.૯.૮૯ના ચુકાદા અને આદેશમાંથી

સાથે

રિટ અરજી (સી) ક્રમાંક ૬૭૧ ઓફ ૧૯૯૦, ડબલ્યુ.પી. (સી) ૬૪૧ ઓફ ૧૯૯૨ સી. એ. ક્રમાંક ૩૪૩૮/ ૧૯૯૦ સી. એ. ક્રમાંક ૩૪૩૬/૧૯૯૦, સી. એ. ક્રમાંક ૩૪૩૭ ઓફ ૧૯૯૦, સી. એ. ક્રમાંક ૩૪૩૫ ઓફ ૧૯૯૦, સી. એ. ક્રમાંક ૩૩૪૭/૧૯૯૦, ટી. સી. ક્રમાંક ૯૧/૧૯૯૧, ડબલ્યુ.પી. (સી) ક્રમાંક ૬૩૮ ઓફ ૧૯૯૨, ડબલ્યુ.પી. (સી) ક્રમાંક ૬૪૦ ઓફ ૧૯૯૨, ડબલ્યુ.પી. (સી) ક્રમાંક ૬૪૨/૧૯૯૨, ડબલ્યુ.પી. (સી) ક્રમાંક ૯૬૪/૧૯૯૨, ડબલ્યુ. પી. (સી) ક્રમાંક ૯૬૫/૧૯૯૨ અને સી. એ. ક્રમાંકો ૬૨૧૮-૨૩/૧૯૯૫. સી.એસ. વૈદનાથન, વધારાના સોલિસિટર જનરલ, કે. પરાસરન, આર. એફ. નરીમન, હરીશ એન. સાલ્વે, સુનીલ ડોગરા, આર.બી. મહેરોત્રા, એસ.કે. ઢોળકિયા, બી. સેન, એ.કે. ગાંગુલી, આદર્શ ગોયલ, ડૉ. વી. ગૌરી શંકર, કે.જે. જહોન, પી. વેણુગોપાલ, પી. સુધીર, વી. બાલાચંદ્રન, પરાગ પી. ત્રિપાઠી, સુશ્રી સ્વાતી સિંહ, સુશ્રી નીલિમા ત્રિપાઠી, એસ. અરવિંધ, સેન્થિલ જગદીશન, સુશ્રી મોનિકા શર્મા, એ.કે. ગોયલ, ઉત્તર પ્રદેશ માટે વધારાના એડવોકેટ

જનરલ, કવિન ગુલાટી, આર.બી. મિશ્રા, સી. સિદ્ધાર્થ, આર.સી. વર્મા, કૃષ્ણમૂર્તિ સ્વામી, જી. ઉમાપથી, પ્રદીપ પી. તિવારી, એ. રઘુનાથ, એસ. શ્રીનિવાસન, સુશ્રી નીના ગુપ્તા, સુશ્રી અર્પિતા રોય ચૌધરી, સુશ્રી તાનિયા બેરી, સંજય કાટ્યા), સંજય ચૌધરી, વિનીતકુમાર, યશાંક અધ્યારુ, પી.કે. જૈન, શ્રીમતી ઉન્નિલા સિરુર, શ્રીમતી બી. સુનિતા રાવ, ડી.પી. મુખર્જી, શ્રીમતી કામિની જૈસવાલ, જી.બી. સાહે, આશિષ ઢોળકિયા, દિલીપ સેન, જે. આર. દાસ, ડી. કૃષ્ણન, વી. કૃષ્ણમૂર્તિ, એ. મારિયાપુર્થમ, ટી. હરીશ કુમાર, વી. રામા સુબ્રમણિયમ, ડી. ગોબુર્ધન, સુશ્રી પિંકી આનંદ, સુશ્રી ગીતા લુથરા, એમ. વીરપ્પા, ખ. નોબિન સિંહ, મનીષ મોહન, નીરજ કૃ. જૈન, સુશ્રી અર્નિતા ગુપ્તા, મહાબીર સિંહ, એ.એસ. ભાસ્કર, કે.આર. નંબિયાર, રંજન મુખર્જી, સુમિતા મુખર્જી, કે. રામ કુમાર, સુશ્રી શાંતિનારાયણ, વાય. સુબ્બા રાવ, બી. શ્રીધર જી. પ્રભાકર માટે, સુશીલ જૈન, પ્રદીપ અગ્રવાલ, પ્રકાશ શ્રીવાસ્તવ, એ. મિશ્રા, સુશ્રી અંજલી દોશી, દિલીપ ટંડન, સુશ્રી નીરા ગુપ્તા, એમ. શિવરામ, આર.સી. વર્મા, પી. પન્નેસ્વરન અને એસ.એન.

અદાલતના ચુકાદાઓ નીચે મુજબ પ્રસારિત કરવામાં આવ્યા હતા

વી.એન. ખરે, ન્યાયાધીશ.

૧. ભારતના બિલ્ડર્સ એસોસિએશન વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા, (૧૯૮૯) ૨ એસસીસી ૬૪૫ અને એમ/એસ. ગેન્નન ડંકરલે એન્ડ કો. વિ. સ્ટેટ ઓફ રાજસ્થાન, (૧૯૯૩) ૧ એસસીસી ૩૬૪ માં આ અદાલતના નિર્ણયો હોવા

છતાં, કોઈપણ માલના ઉપયોગનો હક હસ્તાંતરિત થવા અંગે કરપાત્ર ઘટના ક્યાં બને છે, તે પ્રશ્નના સંદર્ભમાં સંવિધાનના કલમ ૩૬૬ ના ખ ૬ (૨૯એ)(ડી) હેઠળ વેચાણકર લાદવાની રાજ્ય વિધાનમંડળની સત્તા સંબંધિત વિવાદ અનિર્ણિત રહ્યો હતો. આ કેસોના સમૂહમાં, અમે આ પૂર્વધારણા પર સંવિધાનના કલમ ૩૬૬ ના ખ ૬ (૨૯એ)(ડી) હેઠળ પરિકલ્પિત કોઈપણ માલના ઉપયોગનો હક હસ્તાંતરણ પર વેચાણકર લાદવાની રાજ્ય વિધાનમંડળોની સત્તા સાથે સંબંધિત છીએ કે ઉપયોગ માટે મૂકાયેલ માલ તેમની રાજ્યોની સીમાઓની અંદર સ્થિત છે. અનેક રાજ્યો તેમના કાયદાઓ દ્વારા, આવા માલના ઉપયોગનો હક હસ્તાંતરણ માટેનો કરાર જ્યાં કરવામાં આવ્યો હોય તે સ્થળની પરવા કર્યા વગર, તેમના રાજ્યોની અંદર માલનો ઉપયોગ થતો સમયે તેની સ્થિતિના આધારે માલના ઉપયોગનો હક હસ્તાંતરણના વ્યવહારો પર કર લાદ્યો છે. તેથી, આ કેસોમાં વિચારણા માટે ઉદ્ભવતા પ્રશ્નો એ છે કે, શું કોઈ રાજ્ય ફક્ત આ આધારે કે ઉપયોગ માટે મૂકાયેલ માલ તેના રાજ્યની અંદર સ્થિત છે, માલના ઉપયોગનો હક હસ્તાંતરણ પર વેચાણકર લાદી શકે, ભલે નીચે મુજબના તથ્યો હોય કે – (એ) ઉપયોગનો હક હસ્તાંતરણનો કરાર રાજ્યની બહાર કરવામાં આવ્યો હોય; (બી) વેચાણ આંતર-રાજ્ય વેપારના પ્રવાહમાં થયું હોય; અને (સી) વેચાણ ભારતના પ્રદેશમાં નિકાસ અથવા આયાતના પ્રવાહમાં થયું હોય. અપીલકર્તાઓનો કેસ એ છે કે, રાજ્ય વિધાનમંડળ એવો કાયદો ઘડી શકતું નથી કે જેના દ્વારા રાજ્ય બહારનું વેચાણ અથવા આયાતના પ્રવાહમાં

થયેલું વેચાણ અથવા આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં થયેલું વેચાણને રાજ્યની અંદરનું વેચાણમાં રૂપાંતરિત કરી દે.

૨. બંધારણની કલમ ૩૨ હેઠળ દાખલ કરવામાં આવેલી સિવિલ અપીલોમાં અપીલકર્તાઓ અને રિટ અરજીઓમાં અરજદારો, તથા પરિવર્તિત અરજીમાં અરજદારો અને સિવિલ અપીલ ક્રમાંક ૬૨૧૮-૨૩/૮૫ માં પ્રતિવાદી, કંપનીઝ અધિનિયમ હેઠળ સ્થાપિત થયેલ કંપનીઓ છે; તેમાંની કેટલીક કંપનીઓના નોંધાયેલ કચેરીઓ પ્રતિવાદી રાજ્યોની બહાર આવેલા સ્થળોએ છે અને કેટલીકની રાજ્યોની અંદર છે. તેઓ વિવિધ ઉપકરણોના લીઝિંગનો વ્યવસાય કરે છે. તેમના મુજબ, તેમણે લીઝી સાથે, એટલે કે ભાડે ઉપયોગ માટે ઉપકરણ લેવા ઇચ્છુક પક્ષ સાથે, માસ્ટર લીઝ કરારો કર્યા હતા. અપીલકર્તાઓ અને અરજદારો માસ્ટર લીઝ કરારમાં નિર્ધારિત શરતો અને નિયમોના આધિન રહી, લીઝ સમરી શેડ્યૂલમાં દર્શાવેલ વિવિધ મશીનરી/ઉપકરણો લીઝ પર આપવા સંમત થાય છે. લીઝ સમરી શેડ્યૂલમાં માત્ર લીઝ પર આપવાના પ્રસ્તાવિત ઉપકરણોની વ્યાપક શ્રેણી અને તેની યોગ્ય કિંમતનો જ ઉલ્લેખ થાય છે. માસ્ટર લીઝ કરારમાં જોગવાઈ છે કે અલગ-અલગ ઉપકરણો માટેના ઓર્ડરો અપીલકર્તાઓ દ્વારા લીઝીઓની માંગ પર મૂકવામાં આવશે અને લીઝ પર આપવાના ઉપકરણો સંબંધિત ઉત્પાદક અથવા પુરવઠાકર્તા દ્વારા લીઝમાં નિર્દિષ્ટ સ્થળોએ મોકલવામાં આવશે. ત્યારબાદ, લીઝીઓની માંગ પર, અપીલકર્તાઓ માસ્ટર લીઝ કરારના શેડ્યૂલોમાં દર્શાવેલ શ્રેણી અને યોગ્ય

કિંમતની અંદર આવતા અલગ-અલગ માલ અથવા ઉપકરણોની સપ્લાય માટે પુરવઠાકર્તાઓ અથવા ઉત્પાદકોને તેમના ખરીદી ઓર્ડરો આપે છે. અપીલકર્તાઓ અને અરજદારોનો વધુ કેસ એ છે કે તેઓ ઉપકરણોની કિંમત પુરવઠાકર્તાઓને ચૂકવે છે અને અપીલકર્તાઓ તથા અરજદારોની માંગ પર પુરવઠાકર્તાઓ નિર્દિષ્ટ સ્થળોએ ઉપયોગ માટે તે ઉપકરણો લીઝીઓને પહોંચાડે છે. ઉપકરણો પહોંચાડ્યા પછી અને ઉપયોગમાં મુકાયા પછી, લીઝી લીઝ પર આપેલ ઉપકરણો યોગ્ય રીતે પ્રાપ્ત થયાનું સ્વીકારી પૂરક લીઝ શેડ્યૂલ અમલમાં મૂકે છે, અને આવા પૂરક લીઝ દસ્તાવેજો માસ્ટર લીઝ કરારનો અભિન્ન ભાગ બને છે. આ કેસોના આ જૂથમાં અપીલકર્તાઓ અને અરજદારો દ્વારા કરવામાં આવતાં વ્યવસાયની પ્રકૃતિ આવી છે. અપીલકર્તાઓ અને અરજદારોના મુજબ, માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણનો એક જ વ્યવહાર એકથી વધુ રાજ્યો દ્વારા વેચાણકર હેઠળ લાવવામાં આવે છે. આવા વ્યવહારમાં, કેટલાક રાજ્યો માત્ર એટલા માટે અપીલકર્તાઓ અને અરજદારો પર કર વસૂલે છે કે કરાર રાજ્યની બહાર થયો હોવા છતાં, કરારના અમલના સમયે માલ તેમના રાજ્યોમાં આવેલો હતો. કેટલાક રાજ્યો તેમના રાજ્યોની બહાર કરવામાં આવેલા હસ્તાંતરણ કરારોના અનુસંધાનમાં, જ્યારે માલ તેમના રાજ્યોમાં ઉપયોગ માટે પહોંચાડવામાં આવે ત્યારે કર વસૂલે છે; અને કેટલાક રાજ્યો એ અનુમાનના આધારે આવા કાલ્પનિક વેચાણના વ્યવહારો પર કર વસૂલે છે કે ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણના કરારો તેમના રાજ્યોની અંદર કરવામાં આવ્યા છે. તેથી,

અપીલકર્તાઓ અને અરજદારોએ વિવિધ રાજ્યો દ્વારા બનાવવામાં આવેલા તેવા કાયદાઓની માન્યતાને પડકારેલી છે, જેઓ દ્વારા માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણનો એક જ વ્યવહાર એકથી વધુ રાજ્યો દ્વારા કરપાત્ર બનાવવામાં આવ્યો છે.

૩. અરજીકર્તાઓએ બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૨ હેઠળની રિટ અરજીઓ તથા હસ્તાંતરિત અરજી દ્વારા મહારાષ્ટ્ર, કર્ણાટક, તમિલનાડુ, હરિયાણા, ઉત્તર પ્રદેશ, રાજસ્થાન અને આંધ્ર પ્રદેશ રાજ્યોના વેચાણકર કાયદાઓમાં સમાયેલ માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણ ઉપર કર લાદવા સંબંધિત જોગવાઈઓની માન્યતાને પડકાર કરી છે. દીવાની અપીલ નં. ૬૨૧૮-૨૩/૯૫ આંધ્ર પ્રદેશ વડી અદાલતના તે ચુકાદા સામે નિર્દેશિત છે, જેમાં ત્યાંના પ્રતિવાદીઓ દ્વારા દાખલ કરાયેલી રિટ અરજીઓને મંજૂર કરવામાં આવી હતી. અન્ય રાજ્યોના વેચાણકર કાયદાઓ અંગે અમે અલગથી વિચારણા કરીશું. હાલમાં, અમે આ કેસોમાં રહેલા વિવાદોને મહારાષ્ટ્ર સેલ્સ ટેક્સ ઓન ધ ટ્રાન્સફર ઓફ ધ રાઈટ ટુ ચુઝ એની ગુડ્સ ફોર એની પર્પઝ અધિનિયમ, ૧૯૮૫ (આગળ ‘મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમ’ તરીકે ઉલ્લેખિત) માં રહેલી જોગવાઈઓના સંદર્ભે વિચારવા ઇચ્છીએ છીએ. મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમ મહારાષ્ટ્ર રાજ્યમાં કોઈપણ હેતુ માટે કોઈપણ માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણ ઉપર કર લાદવા અને વસૂલ કરવા માટેનો દાવો કરે છે. મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦) ‘વેચાણ’ ની વ્યાખ્યા આ રીતે કરે છે: “વેચાણ” એટલે “નગદ, મુલતવી

ચુકવણી અથવા અન્ય કોઈ મૂલ્યવાન પ્રતિફળ બદલ કોઈપણ હેતુ માટે કોઈપણ માલના ઉપયોગના અધિકારનું હસ્તાંતરણ (ચોક્કસ અવધિ માટે હોય કે ન હોય), અને ‘વેચવું’ શબ્દ તેના તમામ વ્યાકરણાત્મક રૂપભેદો અને સંબંધિત અભિવ્યક્તિઓ સાથે, તે અનુસાર અર્થઘટિત કરાશે.” ઉપરોક્ત ઉપકલમ સાથે એક સ્પષ્ટીકરણ છે, જે નીચે મુજબ છે :—

સ્પષ્ટીકરણ.— આ ખંડના હેતુઓ માટે, આવી કોઈપણ માલસામાનના ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થવો મહારાષ્ટ્ર રાજ્યમાં થયો હોવાનું માનવામાં આવશે, જો તે માલસામાનના ઉપયોગના સમયે તે મહારાષ્ટ્ર રાજ્યમાં હોય, અને આવા માલસામાનના ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવાનો કરાર ક્યાં કરવામાં આવ્યો છે તે બાબતનું કોઈ મહત્વ રાખ્યા વગર, તથા પક્ષકારની સંમતિ આવા ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણ પહેલાંની હોય કે ત્યારપછીની હોય તે બાબતનું પણ કોઈ મહત્વ રાખ્યા વગર.

મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમની કલમ ૩ કરની જવાબદારી માટે જોગવાઈ કરે છે અને કલમ ૪ કરના આકારણી સંબંધિત છે. ‘વેચાણ’ ની વ્યાખ્યા અંગે કોઈ વિવાદ નથી. જે બાબત પડકાર હેઠળ છે તે અધિનિયમની કલમ ૨ ની ઉપકલમ (૧૦) ની સ્પષ્ટીકરણ છે, જે માલના ઉપયોગના સમયે તેમની સ્થિતિના આધારે કલ્પિત વેચાણનું સ્થાન મહારાષ્ટ્ર રાજ્યની અંદર નિશ્ચિત કરે છે. સિવિલ અપીલ નં. ૬૨૧૮-૨૩/૮૫ સિવાયની સિવિલ અપીલોમાં અપીલકર્તાઓએ બંધારણની કલમ ૨૨૬ હેઠળ બોમ્બે વડી અદાલત સમક્ષ રિટ અરજીઓ દ્વારા

મહારાષ્ટ્ર રાજ્ય દ્વારા વસૂલવામાં આવેલ વેચાણકરનો પડકાર કર્યો હતો. વડી અદાલત સમક્ષ અપીલકર્તાઓની તરફથી એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમ, ખાસ કરીને કલમ ૩ ને કલમ ૨(૧૦) સાથે વાંચતા, માત્ર મહારાષ્ટ્ર રાજ્યની અંદર થતી માલના ઉપયોગના હક્કના હસ્તાંતરણ પર જ નહીં, પરંતુ એક રાજ્યમાંથી બીજા રાજ્યમાં ભાડે અપાયેલા અથવા ભાડે અપવાના માલની હિલચાલને પ્રસંગે થતા હસ્તાંતરણ પર પણ, તેમજ એક રાજ્યમાંથી બીજા રાજ્યમાં માલની હિલચાલ દરમિયાન કરાયેલા હસ્તાંતરણો પર પણ કર લાદવાનો આશય ધરાવે છે અને તેથી તે અધિનિયમ બંધારણની સાતમી અનુસૂચિની ચાટી ૧ ની પ્રવેશિકા ૯૨અ સાથે વાંચવામાં આવતી કલમો ૨૬૯(૩) અને ૨૪૬ થી પરે છે. એવી પણ દલીલ કરવામાં આવી હતી કે આ અધિનિયમ માલના ઉપયોગના હક્કના એવા હસ્તાંતરણો પર વેચાણકર લાદે છે, જે મહારાષ્ટ્ર રાજ્યની બહાર થાય છે, તેમજ ભારતના પ્રદેશમાં માલની આયાતના પ્રવાહમાં થાય છે, અને તેથી આ અધિનિયમ બંધારણની કલમ ૨૮૬(૧)(એ) અને (બી) થી પરે છે. વડી અદાલતનો અભિપ્રાય એવો હતો કે માલના ઉપયોગના હક્કના હસ્તાંતરણનો વ્યવહાર જામીનગીરીનો એક પ્રકાર છે, કારણ કે આવા વ્યવહારમાં માલિકીના હક્કનું હસ્તાંતરણ થતું નથી અને કારણ કે આવા વ્યવહારો જામીનગીરીના કરારના સ્વરૂપના છે, તેથી હસ્તાંતરણ માલની સોંપણી થતાં જ પૂર્ણ થાય છે અને તેથી અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦) ની સ્પષ્ટીકરણ દ્વારા સર્જાયેલ વેચાણનું સ્થાન માન્ય છે. પરિણામે, રિટ અરજીઓ

નામંજૂર કરવામાં આવી. આ રીતે અપીલકર્તાઓ આ અદાલત સમક્ષ અપીલમાં આવ્યા છે. બે રાજ્યો સિવાય અન્ય તમામ રાજ્યોના વેચાણકર અધિનિયમોની જોગવાઈઓ મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમની જોગવાઈઓની સમાન રેખામાં છે. તમામ અધિનિયમોને પડકારવાના આધારમૂળ મુદ્દાઓ મોટાભાગે સમાન હોવાથી, અમે આ તમામ મામલાઓનો નિર્ણય એક સામાન્ય ચુકાદા દ્વારા કરવાનો પ્રસ્તાવ રાખીએ છીએ.

૪. અપીલકર્તાઓ અને અરજદારો તરફથી હાજર રહેલા વિદ્વાન વરિષ્ઠ વકીલો શ્રી કે. આર. પરાસરણ, આર. એફ. નરીમાન અને હરીશ એન. સાલ્વેએ દલીલ કરી કે, વેચાણના સ્થાનાધાર પર રાજ્યની કરારોપણ સત્તા પર બે સ્વતંત્ર મર્યાદાઓ છે; તેમાંની એક અનુચ્છેદ ૨૮૬ માં સમાવવામાં આવી છે અને બીજી એ છે કે, જ્યાં વેચાણ રાજ્યની અંદર થાય છે, ત્યાં ચાલી ર ની પ્રવેશિકા ૫૪ ને ચાલી ૧ ની પ્રવેશિકા ૯૨-એ સાથે વાંચતા, રાજ્ય આંતરરાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યની પ્રવાહીમાં થયેલ વેચાણ પર કર લાદી શકતું નથી અને તેથી મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમની કલમ ૩ અને કલમ ૨(૧૦) ની સ્પષ્ટીકરણ, જે રાજ્યની અંદર ઉપયોગ સમયે માલની માત્ર સ્થિતિનાં આધારે કર લાદવાનો પ્રયાસ કરે છે, તે બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૮૬ અને ૨૬૯ના વિરુદ્ધ હોવાથી અતિસત્તાકીય છે. તેમની વધુ દલીલ એવી છે કે, આવા વેચાણ વ્યવહારમાં કરપાત્ર ઘટના વિવાદિત માલના ઉપયોગના હકના કાનૂની હસ્તાંતરણ સમયે સર્જાય છે અને તેથી વેચાણ વ્યવહારનું સ્થાન, પ્રાથમિક સિદ્ધાંત મુજબ, તે

કરારનું સ્થાન ગણાશે, જે કાનૂની રીતે માલના ઉપયોગનો હક હસ્તાંતરિત કરવાનો પ્રભાવ ધરાવે છે; તેથી માત્ર તે રાજ્યમાં માલની સ્થિતિના આધારે એવો કર લાદી શકાય નહિ. મહારાષ્ટ્ર રાજ્ય તરફથી હાજર રહેલા વિદ્વાન વરિષ્ઠ વકીલ શ્રી એસ. કે. ધોળકિયાએ દલીલ કરી કે, સંસદે કોઈ કાયદો બનાવ્યો ન હોય તેવી સ્થિતિમાં, કરારનું સ્વરૂપ, અર્થાત્ માલના ઉપયોગના હકનું હસ્તાંતરણ, કરાર સંબંધિત કાયદાના સંદર્ભે નક્કી થવું જોઈએ, એટલે કે ભારતીય કરાર અધિનિયમના સંદર્ભે, અને તે સંબંધમાં તેમણે ભારતીય કરાર અધિનિયમની કલમો ૧૪૮ અને ૧૪૯નો ઉલ્લેખ કર્યો. તેમના મુજબ, માલના ઉપયોગના હકનું હસ્તાંતરણ જામીનગીરીપ્રકારના કરારના સ્વરૂપનું હોવાથી, ઉપયોગનો હક હસ્તાંતરિત થયો છે એવું કહી શકાય તે પહેલાં માલની સોંપણી અથવા કબજો હોવો આવશ્યક છે. તેમના મત મુજબ, જ્યાં સુધી માલ ભાડે લેનારને સોંપવામાં ન આવે ત્યાં સુધી તે માત્ર જામીનગીરી પર આપવા બાબતનો કરાર જ રહે છે અને હકીકતમાં માલની સોંપણી, માલના ઉપયોગના હકના હસ્તાંતરણ માટે અનિવાર્ય શરત છે. તેથી, રાજ્ય વિધાનમંડળ અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦) ની સ્પષ્ટીકરણ ઘડવામાં સંપૂર્ણ સક્ષમ હતું. સંક્ષેપમાં, દલીલ એ છે કે કરપાત્ર ઘટના એ એવા માલની સ્થિતિ હશે, જેનો ઉપયોગ માટે હવાલો આપવામાં આવવાનો છે. ભારત સંઘ તરફથી હાજર રહેલા વિદ્વાન વધારાના સોલિસિટર જનરલ શ્રી સી. એસ. વૈદનાથન, તમિલનાડુ રાજ્ય તરફથી હાજર રહેલા વિદ્વાન વરિષ્ઠ વકીલ શ્રી એ. કે. ગાંગુલી, આંધ્ર પ્રદેશ રાજ્ય તરફથી હાજર રહેલા શ્રી કે.

રામ કુમાર, ઉત્તર પ્રદેશ રાજ્ય અને હરિયાણા રાજ્ય તરફથી હાજર રહેલા શ્રી આદર્શ ગોયલ, રાજસ્થાન રાજ્ય તરફથી હાજર રહેલા શ્રી એસ. કે. જૈન અને કર્ણાટક રાજ્ય તરફથી શ્રી એમ. વીરપ્પાએ દલીલ કરી કે, આવા માનિત વેચાણના વ્યવહારમાં કરપાત્ર ઘટના એ એવા માલની સ્થિતિ પર આધારિત રહેશે, જેનો ઉપયોગ રાજ્યની અંદર કરાવવા માટે સોંપવાનો છે. તેમણે વધુમાં દલીલ કરી કે, બીજા ગેનોન ડન્કર્લે કેસ (ઉપરોક્ત) ના નિર્ણયને ધ્યાનમાં લેતા, કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમ ૪ ની જોગવાઈઓ બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬ ની કલમ (૨૯-એ)(ડી) હેઠળ કલ્પાયેલ અનુમાનિત વેચાણો પર લાગુ પડે છે અને તેથી, કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમ ૪ ના અમલથી, જો માલ તેના ઉપયોગના સમયે સંબંધિત રાજ્યોની અંદર સ્થિત હોય, તો રાજ્ય વિધાનમંડળો વેચાણ કર લાદવા માટે સંપૂર્ણપણે સક્ષમ હતા.

પ. પક્ષકારોના વિદ્વાન વકીલની દલીલના આધારે, વિચારણા માટે ઊભા થતા પ્રશ્નો આ છે કે (એ) કોઈપણ માલના ઉપયોગનો હક હસ્તાંતર કરતી વ્યવહારો પર કર લાદવાની રાજ્યની સત્તા પર કઈ મર્યાદાઓ છે અને (બી) બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬(૨૯એ)(ડી) હેઠળ માલના ઉપયોગનો હક હસ્તાંતર કરતી વખતે કરપાત્ર ઘટનાનું સ્થાન ક્યાં છે. ઉપરોક્ત પ્રશ્નોનો અમે વિચાર કરીએ તે પહેલાં, અમારા સમક્ષનો વિવાદ ઉકેલવા માટે આ દેશમાં વેચાણકર લાદવાની વિધાનિક ઇતિહાસ તથા આ અંગેનો ન્યાયનિર્ણય આધારિત કાયદો નિહાળવો સહાયક રહેશે.

૬. રાજ્ય વિધાનમંડળને વેચાણવેરો લાદવાની સત્તા પ્રથમવાર ભારત સરકાર અધિનિયમ, ૧૯૩૫ ની સાતમી અનુસૂચિની ચાદી ૨ ની નોંધ ૪૮ દ્વારા સ્થાન પામી હતી. તે પ્રવેશનો આશય નીચે મુજબ હતો :-

"વસ્તુઓના વેચાણ પરના કરો અને જાહેરાત પરના કરો".

ઉપરોક્ત સત્તાનો ઉપયોગ કરીને, તે સમયની પ્રાંતીય વિધાનસભાઓએ અનેક વસ્તુઓના વેચાણ અને ખરીદી પર વેચાણકર આદાયો હતો. ભારત સરકાર અધિનિયમમાં તે સમયની પ્રાંતીય વિધાનસભાઓ દ્વારા વેચાણકર આદાયીના હેતુસર વેચાણનું સ્થાન નિર્ધારિત કરવા અંગે કોઈ જોગવાઈ કરવામાં આવી ન હતી; પરિણામે, તે સમયની પ્રાંતીય વિધાનસભાઓએ "વેચાણ" રચતા એક અથવા એકથી વધુ તત્વોના આધારે તેને કાયદાકીય જોગવાઈઓ દ્વારા કર આદાયીનો આધાર બનાવ્યો હતો. કેટલાક રાજ્યોમાં માત્ર એટલા કારણસર વેચાણકર આદાયો હતો કે કરાર થતા સમયે માલ તેમની પ્રાંતોની સીમામાં આવેલો હતો. બિહાર પ્રાંતમાં, જો માલનો ઉત્પાદન અને નિર્માણ પ્રાંતની અંદર થયું હોય, તો તેને કર આદાયીનો આધાર બનાવવામાં આવ્યો હતો; જેના પરિણામે વેચાણનો એક જ વ્યવહાર એકથી વધુ પ્રાંતો દ્વારા વેચાણકર આદાયીને આધીન બનતો હતો અને તેથી ગ્રાહકો પર ભારણ આવતું હતું. બંધારણ રચતી વખતે આ મુશ્કેલીઓનું યોગ્ય રીતે ધ્યાન રાખવામાં આવ્યું હતું અને તેના પરિણામે અમને બંધારણમાં, જ્યારે તે અમલમાં આવ્યું ત્યારે

અસ્તિત્વમાં રહેલો અનુચ્છેદ ૨૮૬ મળે છે. સંબંધિત અનુચ્છેદ ૨૮૬ નીચે પુનઃઉલ્લેખિત છે :-

"અનુચ્છેદ ૨૮૬. માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પર કર લાદવા બાબતે પ્રતિબંધો - (૧) કોઈ રાજ્યનો કાયદો તેવા માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પર કર લાદશે નહીં, અથવા એવો કર લાદવાની મંજૂરી આપશે નહીં, જ્યાં એવું વેચાણ અથવા ખરીદી થાય છે -

(એ) રાજ્યની બહાર; અથવા

(બી) ભારતના પ્રદેશમાં માલના આયાત દરમિયાન, અથવા ભારતના પ્રદેશમાંથી માલના નિકાસ દરમિયાન.

સ્પષ્ટીકરણ.- ઉપખંડ (એ) ના હેતુઓ માટે, તેવા વેચાણ અથવા ખરીદીને તે રાજ્યમાં થયેલ ગણવામાં આવશે, જેમાં તે રાજ્યમાં ઉપભોગના હેતુસર તેવા વેચાણ અથવા ખરીદીના સીધા પરિણામે માલનો વાસ્તવમાં હવાલો કરવામાં આવ્યો હોય, ભલે માલના વેચાણ સંબંધિત સામાન્ય કાયદા હેઠળ તેવા વેચાણ અથવા ખરીદીના કારણે માલમાં માલિકીહક અન્ય રાજ્યમાં સ્થાનાંતરિત થયો હોય.

(૨) જ્યાં સુધી સંસદ કાયદા દ્વારા અન્યથા જોગવાઈ ન કરે ત્યાં સુધી, કોઈ રાજ્યનો કાયદો એવા કોઈપણ માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પર કર લાદશે નહીં અથવા એવો કર લાદવાની સત્તા આપશે નહીં, જ્યાં એવો વેચાણ અથવા ખરીદી આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં થાય છે :

પરંતુ શરતે કે રાષ્ટ્રપતિ આદેશ દ્વારા એવો નિર્દેશ આપી શકે છે કે આ સંવિધાનના અમલમાં આવતાં તરત પહેલાં કોઈપણ રાજ્યની સરકાર દ્વારા માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પર જે કોઈ કર કાયદેસર રીતે વસૂલ કરવામાં આવતો હતો તેવો કર, આવા કરનો આરોપણ આ ઉપખંડની જોગવાઈઓના વિરુદ્ધ હોવા છતાં, ૩૧.૦૩.૧૯૫૧ના દિવસ સુધી વસૂલ કરવામાં આવતો રહેશે.

(૩) સંસદે કાયદા દ્વારા સમુદાયના જીવન માટે આવશ્યક તરીકે જાહેર કરેલ આવા કોઈપણ માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પર કર લાદતું, અથવા એવો કર લાદવાની સત્તા આપતું, રાજ્યના વિધાનમંડળ દ્વારા બનાવવામાં આવેલ કોઈપણ કાયદો, જ્યાં સુધી તે રાષ્ટ્રપતિના વિચારાર્થે અનામત રાખવામાં આવ્યો ન હોય અને તેમની મંજૂરી પ્રાપ્ત કરી ન હોય, ત્યાં સુધી અમલમાં આવશે નહીં.

૭. બંધારણના અમલની તારીખે જે રીતે અસ્તિત્વમાં હતી તે મુજબ બંધારણની સાતમી અનુસૂચિની યાદી રની નોંધ પૃષ્ઠ નીચે ઉતારવામાં આવે છે:—

"પૃષ્ઠ. અખબારો સિવાય માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પરના કર".

૮. બંધારણ અમલમાં આવ્યા પછી, વેચાણના વ્યવહારો પર વેચાણકર વસૂલવાની રાજ્ય વિધાનસભાઓની સત્તા અંગે બે પ્રકારના વિવાદો ઊભા થયા — પ્રથમ, બંધારણના છઠ્ઠા સુધારા પહેલાં જે સ્વરૂપે કલમ ૨૮૬ અસ્તિત્વમાં હતી તેની ઉપકલમો (૧) અને (૨) ના સંદર્ભમાં; અને બીજું, વર્ક્સ કોન્ટ્રાક્ટના વ્યવહારોના સંદર્ભમાં. બોમ્બે વેચાણકર અધિનિયમ, ૧૯૫૨ માં 'વેચાણ' ની

વ્યાખ્યામાં આપેલ સ્પષ્ટીકરણથી પ્રથમ વિવાદ ઊભો થયો. ઉક્ત સ્પષ્ટીકરણમાં એવો પ્રાવધાન હતો કે, જે કોઈ માલનો એવો વેચાણ થયો હોય અને તે વેચાણના સીધા પરિણામે ઉક્ત રાજ્યમાં ઉપભોગના હેતુસર બોમ્બે રાજ્યમાં વાસ્તવમાં પહોંચાડવામાં આવ્યો હોય, તો માલમાં માલિકી હક્ક એવો વેચાણના કારણે અન્ય રાજ્યમાં પરિવર્તિત થયો હોવા છતાં, અધિનિયમના હેતુઓ માટે તે વેચાણ રાજ્યમાં થયું ગણાશે. તેથી પ્રશ્ન ઊભો થયો કે, બંધારણની કલમ ૨૮૬(૨) હેઠળ વેચાણો મુક્ત હોવા છતાં, માત્ર એટલા આધારે કે આવા વેચાણોના પરિણામે માલ તેના રાજ્યની અંદર ઉપભોગ માટે સ્થિત હતો, શું બોમ્બે રાજ્યની વિધાનસભા એવા વેચાણના વ્યવહારો પર વેચાણકર વસૂલ કરી શકે કે નહીં. બોમ્બે વડી અદાલતે, બંધારણની કલમ ૨૨૬ હેઠળની અરજીમાં, ઉપરોક્ત જોગવાઈને આ દૃષ્ટિકોણથી રદ કરી હતી કે બોમ્બે વેચાણકર અધિનિયમમાં “વેચાણ” ની વ્યાખ્યા બંધારણની કલમ ૨૮૬ને પ્રતિકૂળ હતી. પરંતુ બોમ્બે વડી અદાલતનો ઉક્ત નિર્ણય સર્વોચ્ચ અદાલતે સ્ટેટ ઓફ બોમ્બે વિ. યુનાઈટેડ મોટર્સ (ઇન્ડિયા) લિ., (૧૯૫૩) એસ.સી.આર. ૧૦૬૯ ના કેસમાં પલટ્યો હતો. છતાં પણ વિવાદ શમ્યો નહીં અને યુનાઈટેડ મોટર્સ (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં લીધેલા નિર્ણયની યોગ્યતા અંગે સંશય વ્યક્ત થયો; તેથી તે મુદ્દાનું પુનર્વિચાર ધ બેંગલ ઇમ્યુનિટી કંપની લિ. વિ. ધ સ્ટેટ ઓફ બિહાર, (૧૯૫૫) ૨ એસ.સી.આર. ૬૦૩ માં કરવામાં આવ્યું, જેમાં નીચે મુજબ ઠરાવવામાં આવ્યું :

આર્ટ. ૨૮૬ ના વિવિધ ભાગોની પ્રવર્તમાન જોગવાઈઓ, અર્થાત્ કલોઝ (૧) (એ), કલોઝ (૧)(બી), કલોઝ (૨) અને કલોઝ (૩), ભિન્ન વિષયો સાથે વ્યવહાર કરવા માટે નિર્ધારિત કરવામાં આવેલી છે અને એકને બીજા પર લાદી શકાય નહીં કે તેમાં વાંચી શકાય નહીં; તેથી કલોઝ (૧)(એ) માં આવેલી સ્પષ્ટીકરણને કલોઝ (૨) સુધી ન તો અપવાદરૂપે અને ન તો તે અંગેની પરંતુક તરીકે કાયદેસર રીતે વિસ્તારી શકાય, અને ન જ તેને કલોઝ (૨) ના વ્યાપને સંકુચિત કરતી કે મર્યાદિત કરતી રીતે વાંચી શકાય.

XXX XXX XXX

આંતર-રાજ્ય વેચાણ અથવા ખરીદી શું છે તે, વેચાણ ક્યાં રાજ્યમાં આવેલું ગણવાનું છે તે બાબતથી અસંબંધિત રીતે, તેવી જ રહે છે, ભલે તે સામાન્ય કાયદા હેઠળ હોય જ્યારે અંતે સામાન્ય કાયદો શું છે તે નિર્ધારિત થાય, અથવા સમજૂતી દ્વારા સર્જવામાં આવેલી કાનૂની કલ્પના હેઠળ હોય. વેચાણ અથવા ખરીદીનું સ્થાન તેના આંતર-રાજ્ય સ્વરૂપ અંગે સંપૂર્ણપણે અસંગત છે.

સંસદને અનુચ્છેદ ૨૮૬ ની ઉપકલમ (૨) દ્વારા તેમાં નિવેશિત સત્તાઓના ઉપયોગમાં કાયદા દ્વારા ભિન્ન જોગવાઈ ન કરે ત્યાં સુધી, જ્યારે માલનું વેચાણ અથવા ખરીદી આંતરરાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં થાય છે ત્યારે કોઈપણ રાજ્ય આવા વેચાણ અથવા ખરીદી પર કોઈ કર લાદી શકતું નથી અથવા એવો કર લાદવાની સત્તા આપી શકતું નથી, અને સ્ટેટ ઓફ બોમ્બે વિ. ધ યુનાઈટેડ મોટર્સ (ઈન્ડિયા) લિમિટેડ, (૧૯૫૩) એસ.સી.આર. ૧૦૬૯ માં

બહુમતીનો નિર્ણય જેટલી હદ સુધી વિરુદ્ધ રીતે નક્કી કરે છે, તેટલી હદ સુધી તેને સિદ્ધાંત અથવા અધિકારના આધાર પર સુસ્થાપિત માન્ય તરીકે સ્વીકારી શકાય નહીં."

સારાંશરૂપે, એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે બંધારણના છઠ્ઠા સુધારા પહેલાં અસ્તિત્વમાં રહેલી કલમ ૨૮૬(૧) ના સ્પષ્ટીકરણમાં સમાવાયેલ વેચાણનું સ્થાન, કલમ ૨૮૬(૨) પર લાગુ કરી શકાય તેમ નથી, કારણ કે તે આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય સાથે સંબંધિત હતી અને વેચાણનું સ્થાન તેના આંતર-રાજ્ય સ્વરૂપ અંગે સંપૂર્ણપણે ગોણ છે.

૯. ધ બેંગોલ ઇમ્યુનિટી કેસ (ઉપરોક્ત) માં થયેલા નિર્ણય પછી, વેચાણ કરની વસૂલાત સંબંધિત સંવિધાનમાં કેટલાક સુધારા સૂચવતાં ટેક્સ ઇન્કવાયરી કમિશન દ્વારા કેટલીક ભલામણો કરવામાં આવી હતી. ઉપરોક્ત ભલામણો સ્વીકારવામાં આવી હતી અને તેના પરિણામે સંસદે સંવિધાન (૬મો સુધારો) અધિનિયમ, ૧૯૫૬ પસાર કર્યો, જેના દ્વારા સાતમી અનુસૂચિની યાદી ૧ માં નોંધ ૯૨-અ ઉમેરવામાં આવ્યો, જે નીચે મુજબ છે :-

૯૨-એ. અખબારો સિવાયના માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પર કર, જ્યાં એવું વેચાણ અથવા ખરીદી આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં થાય.

યાદી ૨ માંની નોંધ ૫૪ ને બદલવામાં આવી હતી, જે આ પ્રમાણે વાંચાય છે :-

"૫૪. યાદી ૧ ની એન્ટ્રી ૯૨-એ ની જોગવાઈઓને આધીન રહીને, સમાચારપત્ર સિવાયના માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પરના કરો".

ઉપ-કલમ (જી) કલમ (૧) માં ઉમેરવામાં આવી હતી અને ઉપ-કલમ (૩) સંવિધાનના અનુચ્છેદ ૨૬૯ માં ઉમેરવામાં આવી હતી, જે નીચે ઉતારવામાં આવે છે :-

"(જી) અખબારો સિવાયના માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પરના કર, જ્યાં આપું વેચાણ અથવા ખરીદી આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં થાય છે.

(૩) સંસદ કાયદા દ્વારા એ નક્કી કરવા માટેના સિદ્ધાંતો ઘડી શકે છે કે માલનું વેચાણ અથવા ખરીદી આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં ક્યારે થાય છે."

૧૦. ઉપરોક્ત કલમ ૨૬૯ માં કરાયેલા સુધારાના બળે, સંસદને તેવા માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પર કર આદાય અને વસૂલ કરવાની સત્તા આપવામાં આવી હતી, જેમાં આપું વેચાણ અથવા ખરીદી આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યની પ્રક્રિયામાં થાય, તેમજ ક્યારે માલનું વેચાણ અથવા ખરીદી આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યની પ્રક્રિયામાં થાય છે તે નક્કી કરવા માટેના સિદ્ધાંતો નિર્ધારિત કરવાની સત્તા પણ આપવામાં આવી હતી. છઠ્ઠા સુધારાથી કલમ ૨૮૬ ના ઉપખંડ (૧)(એ) અંગેનું સ્પષ્ટીકરણ પણ કાઢી નાખવામાં આવ્યું હતું અને આગળ વધીને, કલમ ૨૮૬ ના ઉપખંડો (૨) અને (૩) ના સ્થાને બે નવા ઉપખંડો પ્રતિસ્થાપિત કરવામાં આવ્યા હતા. સુધારેલી કલમ ૨૮૬ નીચે મુજબ વાંચવામાં આવતી હતી :-

"૨૮૬. માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પર કર લાદવા અંગે પ્રતિબંધો.- (૧)
જ્યારે માલનું એવું વેચાણ અથવા ખરીદી થાય છે ત્યારે કોઈ રાજ્યનો કાયદો તેવા
વેચાણ અથવા ખરીદી પર કર લાદશે નહીં અથવા કર લાદવાની સત્તા આપશે
નહીં -

(એ) રાજ્યની બહાર; અથવા

(બી) માલને ભારતના પ્રદેશમાં આયાત કરવાની પ્રક્રિયા દરમિયાન, અથવા
માલને ભારતના પ્રદેશની બહાર નિકાસ કરવાની પ્રક્રિયા દરમિયાન.

(૨) સંસદ કાયદા દ્વારા એ બાબત નક્કી કરવા માટેના સિદ્ધાંતો ઘડી શકે છે કે
કલમ (૧) માં ઉલ્લેખિત કોઈપણ રીતોમાં માલનું વેચાણ અથવા ખરીદી ક્યારે
થાય છે.

(૩) રાજ્યનો કોઈપણ કાયદો, જેટલા પ્રમાણમાં તે એવા માલના વેચાણ અથવા
ખરીદી પર કર લાદે છે, અથવા એવો કર લાદવાનો અધિકાર આપે છે, જેને સંસદે
કાયદા દ્વારા આંતર-રાજ્ય વ્યાપાર અથવા વાણિજ્યમાં વિશેષ મહત્વ ધરાવતો
જાહેર કર્યો હોય, તે કર વસૂલાતની પદ્ધતિ, દરો અને કરની અન્ય આનુષંગિક
બાબતો અંગે સંસદ કાયદા દ્વારા નિર્દિષ્ટ કરે તેવી મર્યાદાઓ અને શરતોને
આધીન રહેશે."

૧૧. સંવિધાનમાં છઠ્ઠા સુધારા પછી, સંસદે 'ધ સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમ,
૧૯૫૬' તરીકે ઓળખાતો એક અધિનિયમ પસાર કર્યો. ઉક્ત અધિનિયમના
હેતુઓ એવા હતા કે, માલના વેચાણ અથવા ખરીદી આંતરરાજ્ય વેપાર અથવા

વાણિજ્યના પ્રવાહમાં ક્યારે થાય છે અથવા કોઈ રાજ્યની બહાર થાય છે અથવા ભારતમાંથી આયાતમાં અથવા નિકાસના પ્રવાહમાં થાય છે તે નક્કી કરવા માટેના સિદ્ધાંતો ઘડવા; આંતરરાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં માલના વેચાણ પર કરના આકારણી, વસૂલી અને વહેંચણી માટે જોગવાઈ કરવાનો; અને આંતરરાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યમાં વિશેષ મહત્વ ધરાવતા તરીકે કેટલાક માલ જાહેર કરવાનો તેમજ એવા વિશેષ મહત્વ ધરાવતા માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પર કર લાદતા રાજ્યના કાયદાઓ કયા નિયંત્રણો અને શરતોને આધીન રહેશે તે નિર્દિષ્ટ કરવાનો. સંસદ દ્વારા સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમ ઘડાયા પછી, પ્રથમ વિવાદનો નિવેડો આવી ગયો.

૧૨. તેમ છતાં, વર્ક્સ કોન્ટ્રાક્ટના વ્યવહારો પર વેચાણકર વસૂલવા માટે રાજ્ય વિધાનસભાની સત્તા અંગેનો વધુ એક વિવાદ અનિર્ણિત રહ્યો હતો. ગેન્નોન ડંકર્લી એન્ડ કંપની વિ. સ્ટેટ ઓફ મદ્રાસ, એ.આઈ.આર. ૧૯૫૪ મદ્રાસ ૧૧૩૦ માં, મદ્રાસ વડી અદાલતનો અભિપ્રાય એવો હતો કે વર્ક્સ કોન્ટ્રાક્ટનો વ્યવહાર ‘સેલ્સ ઓફ ગુડ્સ એક્ટ’ ની જોગવાઈઓ હેઠળ વ્યાખ્યાયિત માલના વેચાણ માટેનો કરાર નહોતો અને, તેથી, સંબંધિત મૂલ્યાંકન વર્ષ દરમિયાન જેમના માટે તેઓએ ઈમારત બાંધેલી હતી એવા વ્યક્તિઓ પાસેથી કોન્ટ્રાક્ટરોને મળેલી રકમ પર વેચાણકર વસૂલવા યોગ્ય નહોતો. જોકે, કેરળ વડી અદાલત, તે સમયની મૈસુર વડી અદાલત, તે સમયની નાગપુર વડી અદાલત અને રાજસ્થાન વડી અદાલતનો અભિપ્રાય એવો હતો કે રાજ્યોની વિધાનસભાઓ, બાંધકામ કરારના

સંયુક્ત વ્યવહારમાંથી, જેમાં સામગ્રીમાં માલિકીના હસ્તાંતરણનો સમાવેશ થતો હતો, તે ભાગને અલગ પાડી શકે જે આવી સામગ્રીના ખર્ચને આભારી હોય અને તેને વેચાણકરના ચુકવણાને આધીન બનાવી શકે. અંતે, સર્વોચ્ચ અદાલતે સ્ટેટ ઓફ મદ્રાસ વિ. ગેન્નોન ડંકર્લી એન્ડ કંપની (મદ્રાસ) લિ., ૧૯૫૯ એસ.સી.આર. ૩૭૯ માં એવો ઠરાવ કર્યો કે બાંધકામ કરારમાં, જે એકમાત્ર, સંપૂર્ણ અને અવિભાજ્ય હોય, તેમાં માલનું કોઈ વેચાણ થતું નથી અને આવા કરારમાં વપરાયેલી સામગ્રીના પુરવઠાને ‘વેચાણ’ તરીકે માની તેના પર કર લાદવો, ગવર્મેન્ટ ઓફ ઇન્ડિયા એક્ટ, ૧૯૩૫ ની અનુસૂચિ ૭ ની યાદી ૨ ની નોંધ ૪૮ હેઠળ પ્રાંતીય વિધાનસભાની સત્તાની હદમાં આવતું નથી.

૧૩. આ અદાલતે ગેનન ડન્કરલી મામલે (ઉપરોક્ત) આપેલા નિર્ણય પછી, માલના આંતરરાજ્ય વેચાણ પર વસૂલપાત્ર કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમના કરને ટાળવાના પરિણામે રાજ્યોને નુકસાન થયું. તેથી, આ બાબતો ભારતના વિધિ આયોગને સંદર્ભિત કરવામાં આવી. વિધિ આયોગે, સંદર્ભિત બાબતોનો વિચાર કર્યા પછી, રાજ્યની આવકમાં વૃદ્ધિ કરવા માટે બંધારણમાં સુધારાઓ સૂચવતી કેટલીક ભલામણો કરી. વિધિ આયોગની ભલામણોના પ્રકાશમાં, સંસદે બંધારણ (છેતાલીસમો સુધારો) અધિનિયમ પસાર કર્યો, જેના દ્વારા બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬ માં નવી ઉપકલમ ૨૯-એ સમાવેશ કરવામાં આવી, જે નીચે ઉતારવામાં આવે છે :-

"૨૯-એ.- 'માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પરનો કર' માં સમાવેશ થાય છે -

(એ) રોકડ, મુલતવી ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ માટે, કરારના અનુસરણમાં સિવાય, કોઈપણ માલમાં મિલકતના હસ્તાંતરણ પરનો કર;

(બી) વર્ક્સ કોન્ટ્રાક્ટના અમલીકરણમાં સંકળાયેલ માલમાંની સંપત્તિના હસ્તાંતરણ પર કર (ભલે તે માલ તરીકે હોય અથવા અન્ય કોઈ સ્વરૂપમાં હોય);

(સી) હાયર-પરચેઝ પર અથવા હમાઓ દ્વારા ચુકવણીની કોઈપણ પદ્ધતિ હેઠળ માલની પહોંચાડણી પર કર;

(ડી) કોઈપણ હેતુ માટે કોઈપણ માલના ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવા પરનો કર (નિર્ધારિત અવધિ માટે હોય કે ન હોય) રોકડ, મુલતવી ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ બદલ;

(ઈ) રોકડ, મુલતવી ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ બદલ કોઈ અનિગમિત સંઘ અથવા વ્યક્તિઓના સમૂહ દ્વારા તેના સભ્યને માલના પુરવઠા પર કર;

(એફ) નાણાં રૂપે, મુલતવી ચુકવણી રૂપે અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળના બદલે, જેવો કે કોઈપણ સેવા તરીકે અથવા તેની ભાગરૂપે કે અન્ય કોઈપણ રીતે, માનવ ભોજન માટેના અન્નપદાર્થો અથવા કોઈ અન્ય ઉપભોગ્ય પદાર્થો અથવા કોઈપણ પીણું (માદક હોય કે ન હોય) એવા માલના પુરવઠા પર કર, જ્યારે એવો પુરવઠો અથવા સેવા કરવામાં આવે.

અને આવા કોઈપણ માલના હસ્તાંતરણ, પહોંચાડણી અથવા પુરવઠાને, તે હસ્તાંતરણ, પહોંચાડણી અથવા પુરવઠો કરનાર વ્યક્તિ દ્વારા તે માલનું વેચાણ

અને જેને એવો હસ્તાંતરણ, પહોંચાડણી અથવા પુરવઠો કરવામાં આવે છે તે વ્યક્તિ દ્વારા તે માલની ખરીદી ગણવામાં આવશે."

૧૪. સાથે સાથે, બંધારણની સાતમી અનુસૂચિની યાદી ૧ માં નવી પ્રવેશિકા ૯૨-બી દાખલ કરવામાં આવી હતી, જે નીચે મુજબ ઉદ્ઘટ કરવામાં આવે છે:

"૯૨-બી. માલના પ્રેષણ પર કર (પ્રેષણ પોતે કરનાર વ્યક્તિને હોય કે અન્ય કોઈ વ્યક્તિને હોય), જ્યાં આવું પ્રેષણ આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં થાય છે".

૧૫. આર્ટ. ૨૬૯ ની કલમ (૧) માં ઉપ-કલમ (એચ) પણ ઉમેરવામાં આવી હતી અને આર્ટ. ૨૬૯ ની કલમ (૩) માં પણ સુધારો કરવામાં આવ્યો હતો.

આર્ટ. ૨૬૯ ની સુધારેલી જોગવાઈઓ નીચે મુજબ ઉદ્ઘટ કરવામાં આવે છે :

"(એચ) માલના રવાનગી પર કર (ભલે તેવી રવાનગી તે કરનાર વ્યક્તિને હોય કે અન્ય કોઈ વ્યક્તિને), જ્યાં આવી રવાનગી આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યની પ્રક્રિયામાં થાય છે... .

(૩) સંસદ કાયદા દ્વારા તે નક્કી કરવા માટેના સિદ્ધાંતો ઘડી શકે છે કે કઈ પરિસ્થિતિમાં માલનો વેચાણ અથવા ખરીદી, અથવા માલની રવાનગી, આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં થાય છે."

૧૬. છેતાલીસમા સુધારા દ્વારા, બંધારણની કલમ ૨૮૬ માં પણ કલમ (૩) ને બદલે નવી કલમ પ્રતિસ્થાપિત કરીને સુધારો કરવામાં આવ્યો હતો, જે નીચે મુજબ છે :

"(૩) રાજ્યનો કોઈપણ કાયદો, જેટલી હદ સુધી તે લાદે છે, અથવા લાદવા માટે અધિકૃત કરે છે,, -

(એ) સંસદ દ્વારા કાયદા દ્વારા આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યમાં વિશેષ મહત્વ ધરાવતા તરીકે જાહેર કરાયેલ માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પર કર;

(બી) માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પરનો એવો કર, જે અનુચ્છેદ ૩૬૬ ની કલમ (૨૯-એ) ના ઉપખંડ (બી), ઉપખંડ (સી) અથવા ઉપખંડ (ડી) માં ઉલ્લેખિત સ્વરૂપનો કર હોય

કર વસૂલાતની પદ્ધતિ, દરો તથા કરના અન્ય આનુષંગિક વિષયો અંગે સંસદ કાયદા દ્વારા જે પ્રતિબંધો અને શરતો નિર્દિષ્ટ કરે, તેવા પ્રતિબંધો અને શરતોને આધીન રહેશે".

૧૭. છેતાલીસમા સુધારા પછી, બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૬૬ ની કલમ (૨૯અ) માં કલ્પિત કરાયેલ માનિત વેચાણ પર વેચાણવેરો વસૂલવા માટે રાજ્ય વિધાનમંડળો સક્ષમ બન્યા, જોકે આવા વ્યવહારો 'વેચાણ'ના અર્થમાં વેચાણ ન હતા, અને મોટા ભાગના રાજ્ય વિધાનમંડળોએ બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬ ની કલમ (૨૯અ) ની જોગવાઈઓ અનુસાર માનિત વેચાણ પર વેચાણવેરો લાદવા કાયદો બનાવ્યો અને વર્ક્સ કોન્ટ્રાક્ટના વ્યવહારો અંગે કોન્ટ્રાક્ટરોનું મૂલ્યાંકન કરવાની કોશિશ કરી. આ જ તબક્કે આવી વસૂલીને પડકારતી રિટ અરજીઓ આ અદાલતમાં દાખલ કરવામાં આવી, જેમાં એવી દલીલ કરવામાં આવી કે બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬ ની કલમ (૨૯અ) ની ઉપકલમ (બી) માં

ઉલ્લેખિત વર્ક્સ કોન્ટ્રાક્ટના અમલીકરણમાં સંકળાયેલ માલમાં મિલ્કતના હસ્તાંતરણ પર કર લાદવાની રાજ્ય વિધાનમંડળની સત્તા, યાદી ૨ ની એન્ટ્રી ૫૪ હેઠળ રાજ્ય વિધાનમંડળને આપવામાં આવેલી સત્તા કરતાં વધુ છે. તે રિટ અરજીઓમાં પ્રતિવાદી-રાજ્યોએ આ વસૂલીનું એ આધારે સમર્થન કર્યું કે અનુચ્છેદ ૩૬૬(૨૯-અ) ની ઉપકલમ (બી) એ તેમને યાદી ૨ ની એન્ટ્રી ૫૪ થી સ્વતંત્ર એવી વર્ક્સ કોન્ટ્રાક્ટ પર કર લાદવાની સત્તા પ્રદાન કરી હતી. બિલ્ડર્સ એસોસિયેશન (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં આ અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે વર્ક્સ કોન્ટ્રાક્ટ પર કર લાદવાની રાજ્ય વિધાનમંડળની સત્તા, અનુચ્છેદ ૨૮૬ અને ૨૬૯ ની કલમો (૧), (૨) અને (૩) માં રહેલી મર્યાદાઓને આધીન છે. વધુમાં, દ્વિતીય ગેનોન ડંકરલીના કેસમાં (ઉપરોક્ત), આ અદાલતે ફરીથી દોહરાવ્યું હતું કે બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬ ની કલમ (૨૯અ) ની ઉપકલમ (બી) હેઠળ વેચાણવેરાની વસૂલી, તે જ બંધારણીય શિસ્તને આધીન છે જેને આધિન રાજ્ય યાદીની એન્ટ્રી ૫૪ હેઠળની વસૂલી રાખવામાં આવે છે, જેમ બિલ્ડર્સ એસોસિયેશનના કેસમાં (ઉપરોક્ત) ઠરાવવામાં આવ્યું હતું.

૧૮. અમે વેચાણકર વસૂલવા અંગે રાજ્ય વિધાનમંડળોની સત્તાના ઇતિહાસનો અનુસંધાન માત્ર એટલું જાણવા માટે કર્યો છે કે શું કલમ (૨૯એ)(ડી) હેઠળ અનુચ્છેદ ૩૬૬ મુજબ વેચાણકર વસૂલવાની રાજ્ય વિધાનમંડળની સત્તા અગાઉના નિર્ણયો માં નોંધવામાં આવેલી એ જ મર્યાદાઓને આધીન છે.

૧૯. ઉપર ઉલ્લેખિત નિર્ણયોનું અનુસરણ કરતાં, અમારો અભિપ્રાય એવો છે કે સાતમી અનુસૂચીની યાદી રની નોંધ ૫૪ હેઠળ કોઈપણ માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણ પર કર લાદવા માટે કાયદો બનાવવાની રાજ્ય વિધાનમંડળોની સત્તા પર બે મર્યાદાઓ છે – એક તો પ્રવેશમાં જ નિહિત એવી, જે યાદી ૧ની નોંધ ૯૨-એને આધીન છે; અને બીજી, અનુચ્છેદ ૨૮૬માં સમાવાયેલ પ્રતિબંધોમાંથી ઉત્પન્ન થતી. યાદી ૧ની નોંધ ૯૨-એના બળે, જ્યાં એવો વેચાણ અથવા ખરીદી આંતરરાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં થાય છે, ત્યાં અખબારો સિવાયના માલના વેચાણ અથવા ખરીદી ઉપરના કર અંગે કાયદેસર વ્યવસ્થા કરવાની સત્તા સંસદને છે. અનુચ્છેદ ૨૬૯ આવા કરોના અધિગ્રહણ અને વસૂલીની જોગવાઈ કરે છે. આ પ્રતિબંધોના કારણે, આંતરરાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં થતા કોઈપણ માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણના વ્યવહારો પર કર લાદતો કાયદો બનાવવાની રાજ્ય વિધાનમંડળોને સક્ષમતા નથી. વધુમાં, અનુચ્છેદ ૨૮૬ના ઉપખંડ (૧)ના બળે, જ્યાં આવી કલ્પિત વેચાણો (એ) રાજ્યની બહાર અને (બી) ભારતના પ્રદેશમાં માલના આયાતના પ્રવાહમાં થાય છે, ત્યાં કોઈપણ માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણના વ્યવહારો પર કર લાદતો કાયદો બનાવવા રાજ્ય વિધાનમંડળ પ્રતિબંધિત છે. તેમ છતાં, અનુચ્છેદ ૨૮૬ના ઉપખંડ (૩)ના બળે રાજ્ય વિધાનમંડળની કરલાદવાની સત્તા પર અન્ય મર્યાદાઓ પણ છે. ભલે સંસદે અનુચ્છેદ ૨૮૬ના ઉપખંડ (૩)(એ) હેઠળ કાયદો બનાવ્યો છે, પરંતુ

અનુચ્છેદ ૨૮૬ના ઉપખંડ (૩)(બી) હેઠળ હજુ સુધી સંસદે કોઈ કાયદો બનાવ્યો નથી. જ્યારે એવો કાયદો સંસદ દ્વારા બનાવવામાં આવશે, ત્યારે રાજ્ય વિધાનમંડળે પોતાની વિધાનસત્તાનો ઉપયોગ એવા કાયદા સાથે સુસંગત રીતે કરવો પડશે. આ રીતે, ઉપર અમે જે જણાવ્યું છે તે બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬ના ઉપખંડ (૨૯-એ)ના ઉપઉપખંડ (ડી) હેઠળ કલ્પિત વેચાણો પર વેચાણકર લાદવા બાબતે રાજ્ય વિધાનમંડળોની સત્તાની મર્યાદાઓ છે.

૨૦. આ ચુકાદાના પૂર્વ ભાગમાં ચાલી રતી પ્રવેશિકા ૫૪ હેઠળ રાજ્ય વિધાનમંડળોની સત્તાનો પરીક્ષણ કરતાં, અમે નોંધ્યું છે કે, બંગાળી ઇમ્યુનિટી કો. લિ.ના મામલામાં ઠરાવવામાં આવેલ મુજબ, આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના સંદર્ભમાં વેચાણ અથવા ખરીદીનું સ્થાન સંપૂર્ણપણે ગૌણ છે. વધુમાં, રાજ્ય વિધાનમંડળ કાયદા દ્વારા, વેચાણની વ્યાખ્યામાં પોતાના રાજ્યની અંદર વેચાણનું સ્થાન નિર્ધારિત કરીને, રાજ્યની બહાર થયેલ વેચાણ તથા આયાતની પ્રક્રિયામાં થયેલ વેચાણને ‘રાજ્યની અંદરનું વેચાણ’ તરીકે ગણાવી શકતું નથી, કારણ કે કાનૂની કલ્પના રચીને અથવા અન્યથા વેચાણનું સ્થાન નિર્ધારિત કરવાની સત્તા યોગ્ય વિધાનમંડળ, અર્થાત સંસદના વિશિષ્ટ અધિકારક્ષેત્રમાં આવે છે.

૨૧. નોંધવું યોગ્ય છે કે અનુચ્છેદ ૩૬૬ ની કલમ (૨૯અ) ના ઉપખંડો (એ) થી (એફ) હેઠળ કલ્પાયેલ વ્યવહારો, ‘વેચાણ’ના અર્થની અંદર આવતાં વાસ્તવિક વેચાણ નથી, પરંતુ તેમાં સર્જવામાં આવેલી કાનૂની કલ્પના દ્વારા

ધારિત વેચાણ ગણવામાં આવ્યા છે. વેચાણનું સ્થાન માત્ર યોગ્ય વિધાનમંડળ દ્વારા અથવા ન્યાયાધીશ-નિર્મિત કાયદા દ્વારા જ નિર્ધારિત કરી શકાય, અને વેચાણનું સ્થાન નક્કી કરવા માટે કોઈ સ્થિર સિદ્ધાંતો ઉપલબ્ધ નથી. આ પ્રશ્ન અંગે પરસ્પર વિસંગત મતો છે. વેચાણનું સ્થાન નિર્ધારિત કરતું એક સિદ્ધાંત અનુચ્છેદ ૨૮૬ ની કલમ (૧) (એ) ના સ્પષ્ટીકરણમાં સમાવવામાં આવ્યું હતું, જે બંધારણ (છઠ્ઠો સુધારો) અધિનિયમ પહેલાં અસ્તિત્વમાં હતું, અને જેના મુજબ વેચાણનું સ્થાન તે સ્થળ ગણાશે જ્યાં માલ ઉપભોગ માટે પહોંચાડવામાં આવે. બીજો મત એવો છે કે વેચાણનું સ્થાન તે સ્થળ રહેશે જ્યાં કરાર પૂર્ણ થાય. ત્રીજો મત એવો છે કે જ્યાં માલ વેચવામાં આવે અથવા પહોંચાડવામાં આવે તે સ્થળ વેચાણનું સ્થાન ગણાશે. ચોથો મત એવો છે કે વેચાણને પૂર્ણ કરનાર આવશ્યક તત્વો જેમાં બહુમતીમાં જોવા મળે તે સ્થળ વેચાણનું સ્થાન ગણાશે. જ્યાં યોગ્ય વિધાનમંડળે કાનૂની કલ્પના દ્વારા તેની જોગવાઈ કરી હોય ત્યાં વેચાણનું સ્થાન શોધવામાં કોઈ મુશ્કેલી રહેતી નથી. હાલના કેસમાં, અમને એવું જણાતું નથી કે માલના ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતરણના કેસમાં સંસદે કોઈ કલ્પના સર્જીને વેચાણનું સ્થાન નિશ્ચિત કર્યું હોય. તેથી, હવે અમારે નિર્ધારિત ન્યાયસિદ્ધાંતનો અવલોકન કરવો પડે છે.

૨૨. ઇન્ડિયન કોપર કોર્પોરેશન લિમિટેડ વિ. સ્ટેટ ઓફ બિહાર, (૧૯૬૧) ૨ એસસીઆર ૨૭૬ માં, બંધારણ (છઠ્ઠો સુધારો) અધિનિયમ પૂર્વે જે રીતે કલમ (૧)(એ) ના સ્પષ્ટીકરણ હેઠળ આવરી લેવામાં ન આવતા વ્યવહારના મામલે

વેચાણનું સ્થાન ક્યાં ગણવું તે પ્રશ્ન ઉદ્ભવ્યો હતો. ઉક્ત કેસમાં વેચાણનો વ્યવહાર બિહાર રાજ્યમાં થયો હતો અને માલ રાજ્યની બહાર મોકલવામાં આવ્યો હતો, પરંતુ પ્રથમ ગંતવ્ય રાજ્યમાં વપરાશ માટે નહીં. બિહાર રાજ્યએ આવા વ્યવહાર પર વેચાણકર વસૂલ કર્યો હતો. ઉપરોક્ત કેસમાં આ અદાલતે આ મુજબ ઠરાવ્યું હતું :

જો કોઈ એકમાત્ર રાજ્યને વેચાણના કોઈ નિશ્ચિત વ્યવહાર પર કર લાદવાની સત્તા આપવાનો આશય રાખવામાં આવ્યો હોય, તો ત્યારબાદ વિચારવા યોગ્ય પ્રશ્ન એ થાય છે કે કયા રાજ્ય અંગે એવું નિર્ધારિત કરી શકાય કે વિવાદિત વેચાણ તે રાજ્યની "બહાર" ન હતું અથવા બીજા શબ્દોમાં, કયા વિશિષ્ટ રાજ્ય અંગે એવું કહી શકાય કે તે વેચાણ તે રાજ્યની "અંદર" હતું. આ સમસ્યાનો ઉકેલ સ્વયં અનુરોધમાં રહેલા બે સંકેતોમાંથી મળે છે : (૧) અનુ. ૨૮૬(૧) ના પ્રારંભિક શબ્દો, જેમાં વેચાણ અથવા ખરીદી થવા અંગે ઉલ્લેખ છે અને (૨) સ્પષ્ટીકરણમાં આવેલ નોન ઓબ્જેક્ટાન્ટ કલમ, જેમાં "માલના વેચાણ" સંબંધિત સામાન્ય કાયદાનો ઉલ્લેખ છે, જેના હેઠળ આવા વેચાણ અથવા ખરીદીના કારણે માલમાંની માલિકી બીજા રાજ્યમાં હસ્તાંતરિત થઈ છે." આ બંને સાથે વાંચવાથી એ સૂચિત થાય છે કે રાજ્યની અંદર માલિકીનું હસ્તાંતરણ થાય તે બાબતને આધારરૂપ બનાવવાનો આશય છે, જેથી નિર્ધારિત કરી શકાય કે વિવાદિત વેચાણ રાજ્યની "અંદર" છે કે "બહાર" છે, અને તેથી "સ્પષ્ટીકરણ" ના પ્રવર્તનને આધીન રહી, જે રાજ્યમાં માલિકી હસ્તાંતરિત થાય તે જ એકમાત્ર

રાજ્ય એવું રહેશે, જેને તે વેચાણ પર કર લાદવાની સત્તા હશે. આ અદાલતના તાજેતરના નિર્ણયમાં, બર્મા શેલ ઓઇલ સ્ટોરેજ એન્ડ ડિસ્ટ્રિબ્યુટિંગ કો. ઓફ ઇન્ડિયા, લિ., વિ. ધ કમર્શિયલ ટેક્સ ઓફિસર, માં જેમ સમજાવવામાં આવ્યું હતું, :

અહીં વેચાણથી (કલમ ૨૮૬(૧)(એ)) તે પૂર્ણ થયેલ વ્યવહાર અભિપ્રેત છે જેના દ્વારા માલમાંની માલિકી હક પસાર થાય છે. માલમાંની માલિકી હક પસાર થાય તે પહેલાં, 'વેચાણનો કરાર માત્ર અમલપાત્ર રહે છે, અને ખરીદદારે માત્ર દાવાપાત્ર હક જ ધરાવે છે.' ... બંધારણ માલમાંની માલિકી હકના પસાર થવાથી પૂર્ણ થયેલ વેચાણના દૃષ્ટિકોણથી વિચારે છે, માલના વેચાણ માટેના અમલપાત્ર કરારના દૃષ્ટિકોણથી નહીં.

આ વેચાણ "બાહ્ય" વેચાણ નથી હોવા છતાં, રાજ્યની કર વસૂલવાની સત્તા સ્પષ્ટીકરણના પ્રભાવથી નકારી શકાય છે; કારણ કે તેનું અતિપ્રાધાન્ય કલમ રાજ્ય વેચાણનું સ્થાનાંતરણ કરીને વેચાણનું સ્થાન બદલી દે છે અને વેચાણ વ્યવહારને માલસોંપણી-સહ-ઉપભોગ રાજ્યની અંદરનો બનાવે છે, એટલે કે તે રાજ્ય જેમાં વેચાણ વ્યવહાર થેલો ગણવો જરૂરી બને છે. જ્યાં સ્પષ્ટીકરણની શરતો પૂર્ણ થાય છે, ત્યાં તે દ્વારા રચાયેલી કાનૂની કલ્પના મુજબ વેચાણ વ્યવહાર માલસોંપણીના રાજ્યની "અંદર" થયેલો ગણાશે અને તેથી જે રાજ્યમાં માલિકી હસ્તાંતરિત થાય છે તે રાજ્યની "બહાર" થયેલો ગણાશે. તેથી પહોંચેલું નિષ્કર્ષ એ છે કે જ્યાં વેચાણના સીધા પરિણામરૂપે માલમાંની માલિકી કોઈ

રાજ્યની અંદર હસ્તાંતરિત થાય છે, ત્યાં સ્પષ્ટીકરણ અમલમાં ન આવે ત્યાં સુધી, બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૮૬(૧)(એ) ના હેતુ માટે તે વેચાણ વ્યવહાર રાજ્યની બહારનો ગણાતો નથી. અમારે એટલું પણ ઉમેરવું જરૂરી છે કે, સંબંધિત વ્યવહાર અનુચ્છેદ ૨૮૬ ના ઉપખંડ (૧)(બી), (૨) અને (૩) હેઠળ લાદવામાં આવેલા અન્ય પ્રતિબંધોથી અપ્રભાવિત ન હોય ત્યાં સુધી, રાજ્યને કર લાદવાની સત્તા તોય ઉપલબ્ધ ન પણ હોય શકે. તેથી અપીલકર્તાઓના વિદ્વાન વકીલ દ્વારા કરવામાં આવેલી આ રજૂઆત કે સ્પષ્ટીકરણમાં ન આવતા વેચાણોના સંદર્ભમાં બિહાર રાજ્યને, એવા વેચાણો અનુચ્છેદ ૨૮૬(૧)(એ) ના અર્થમાં રાજ્યની "બહાર" હોવાથી, કર લાદવાની કોઈ સત્તા નથી, તે અસ્વીકાર કરવી જ પડશે."

સંક્ષેપમાં, એવો નિર્ધાર કરવામાં આવ્યો હતો કે, જ્યાં વેચાણ અધિચ્છેદ ૨૮૬ ની કલમ (૧)(એ) ના સ્પષ્ટીકરણ હેઠળ આવતું ન હોય, ત્યાં જે રાજ્યમાં માલમાંની મિલકત હસ્તાંતરિત થાય તે જ એકમાત્ર એવું રાજ્ય હશે જેને તે વેચાણ પર કર આદાય કરવાની સત્તા હશે।

૨૩. એ. વી. થોમસ એન્ડ કું. લિ. વિ./સ. ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ એગ્રિકલ્ચરલ ઈન્કમ ટેક્સ, ૧૯૬૩ સપ્પ (૨) એસ.સી.આર. ૬૦૮ માં, માલસામાન (ચા) વિલિંગ્ડન આઈલેન્ડ ખાતે આવેલા ગોદામોમાં રાખવામાં આવ્યો હતો, જે ત્રાવણકોર-કોચિન રાજ્યમાં હતું, અને ત્યાંથી ચાના નમૂનાઓ ફોર્ટ કોચિન ખાતે લઈ જવાતા, જે સંબંધિત સમયે મદ્રાસ રાજ્યમાં હતું. ત્યાં,

ફોર્ટ કોચિન ખાતે, ચાના નમૂનાઓ જાહેર હરાજી દ્વારા લોટમાં વેચવામાં આવ્યા હતા. તેમાંનાં કેટલાક સંપૂર્ણપણે ખરીદવામાં આવ્યા હતા અને કેટલાક ભાગે ખરીદવામાં આવ્યા હતા, અને ફોર્ટ કોચિન ખાતે પ્રતિફળની રકમ ચૂકવાયા પછી ખરીદદારોને વિલિંગ્ડન આઈલેન્ડ ખાતેના ગોદામ-રક્ષકોને સંબોધીને વહેંચણી આદેશો આપવામાં આવ્યા હતા અને ચાની વાસ્તવિક વહેંચણી ત્યાં લેવાઈ હતી. ત્યારબાદ આ ચા ત્રાવણકોર-કોચિનના વિલિંગ્ડન આઈલેન્ડમાંથી ભારતના અન્ય ભાગોમાં વપરાશ માટે મોકલવામાં આવતી અથવા ભારત બહાર નિકાસ કરવામાં આવતી હતી. પ્રશ્ન એ ઊભો થયો કે શું ત્રાવણકોર-કોચિન રાજ્ય માલસામાનના સ્થાનના આધારે વેચાણવેરો વસૂલ કરી શકે. કારણ કે કોઈ ચોક્કસ રાજ્યમાં વપરાશના હેતુ માટે વેચાણના સીધા પરિણામરૂપ ચાની કોઈ વહેંચણી થઈ નહોતી, તેથી બંધારણ (છઠ્ઠો સુધારો) અધિનિયમ પહેલાં અમલમાં રહેલા અનુચ્છેદ ૨૮૬ ના ખંડ (૧)(એ) ના ખુલાસાનો લાભ ઉપલબ્ધ નહોતો. વેચાણના સ્થાનનું નિર્ધારણ કરવા માટે કોઈ કાનૂની કલ્પના ન હોવાથી, એવો ઠરાવ કરવામાં આવ્યો કે તે વેચાણ “બહારનું” વેચાણ હતું અને ત્રાવણકોર-કોચિન રાજ્યની દૃષ્ટિએ “અંદરનું” વેચાણ નહોતું, કારણ કે માલસામાનમાં માલિકીહક્ક ફોર્ટ કોચિન ખાતે હથોડો પડતાં કરાર સ્વીકારવામાં આવ્યો ત્યારે પસાર થયો હતો, અને તે મદ્રાસ રાજ્યમાં હતું. ચુકાદાનો સંબંધિત અંશ નીચે પુનઃપ્રસ્તુત કરવામાં આવે છે :

ફોર્ટ કોચીનમાં હથોડો પડતાં કરાર સ્વીકારવામાં આવ્યો ત્યારે માલમાં માલિકી હક હસ્તાંતરિત થયો હતો. અનુચ્છેદ ૨૮૬(૧) હેઠળ, વેચાણ રાજ્યની "અંદર" હતું કે રાજ્યની "બહાર" હતું તે નિર્ધારિત કરવા માટે "રાજ્યની અંદર માલિકી હકનું હસ્તાંતરણ" એ જ માપદંડરૂપે સ્વીકારવાનું ઉદ્દેશિત હતું. "સમજૂતી"ના પ્રભાવને આધિન રહીને, જે રાજ્યમાં માલિકી હક હસ્તાંતરિત થયો હોય તે જ વેચાણ ઉપર કર લાદવાનો અધિકાર ધરાવતું એકમાત્ર રાજ્ય ગણાતું. પરંતુ હાલના કેસમાં આ સમજૂતી લાગુ પડતી નહોતી, કારણ કે કોઈ નિશ્ચિત રાજ્યમાં ઉપભોગ માટે વેચાણના સીધા પરિણામે કોઈ વિતરણ થયું નહોતું.

૨૪. ઉપરોક્ત નિર્ણયો દ્વારા નિર્વિવાદ રીતે નિર્ધારિત કરવામાં આવ્યું હતું કે જ્યાં વેચાણનું સ્થાન યોગ્ય વિધાનમંડળ દ્વારા રચાયેલ કોઈ કાનૂની કલ્પના હેઠળ નિશ્ચિત કરવામાં આવેલ ન હોય અથવા આવરી લેવામાં આવેલ ન હોય, ત્યાં વેચાણનું સ્થાન તે જગ્યા ગણાશે જ્યાં માલમાંની માલિકી હસ્તાંતરિત થાય. બંધારણીય પીઠે ઠરાવ્યું હતું કે વેચાણ રાજ્યની "અંદરનું" છે કે રાજ્યની "બહારનું" છે તે નક્કી કરવા માટે રાજ્યની સીમામાં માલિકીનું હસ્તાંતરણ થયું એ જ નિર્ધારક તત્ત્વ તરીકે ધારવામાં આવેલ હતું.

૨૫. ત્યારબાદ પ્રતિવાદીઓ તરફથી એવી દલીલ કરવામાં આવી કે જ્યાં માલનો ઉપયોગ માટે મુકવામાં આવે છે તે માલનું સ્થાન વેચાણનું સ્થાન નિર્ધારિત કરશે. તેમના જણાવ્યા મુજબ, માલની હવાલગી કરવામાં આવે ત્યાં સુધી માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ પૂર્ણ થયેલું ગણાઈ શકે નહીં.

અમે આ દેશમાં વેચાણકરની વિધાનિક ઇતિહાસનો અન્વેષણ માત્ર એ દર્શાવવા માટે કર્યો છે કે, યોગ્ય વિધાનમંડળે કાનૂની કલ્પના ઉભી કરીને ઉપભોગ માટેના માલના સ્થાન અથવા હવાલગીને વેચાણનું સ્થાન નક્કી કર્યું હોય તેવી, કલમ ૨૮૬(૧)(એ) ની હવે લુપ્ત થયેલ સ્પષ્ટીકરણ જેવી પરિસ્થિતિ સિવાય, માત્ર માલના સ્થાન અથવા હવાલગીથી જ વેચાણનું સ્થાન નિર્ધારિત થાય એવું બતાવતું કોઈ સત્તાપ્રમાણ ઉપલબ્ધ નથી. અહીં, અમારી સમક્ષ રહેલા વિવાદનો ઉકેલ લાવવા માટે, અમે બેંગાલ ઇમ્યુનિટી ના કેસ (ઉપરોક્ત) માં આપેલ એક યોગ્ય દૃષ્ટાંતનો ઉલ્લેખ કરવો ઇચ્છીએ છીએ. આપેલ દૃષ્ટાંત નીચે મુજબ છે :

ઉદાહરણ તરીકે, એવો એક મામલો લો જેમાં વેચનાર અને ખરીદનાર બન્ને પંજાબ રાજ્યના ગુરગાંવમાં રહે છે અને વેપાર ચલાવે છે. માની લઈએ કે વેચનારનું દિલ્હી રાજ્યમાં એક ગોડાઉન છે જ્યાં તેની માલસામગ્રી સંગ્રહિત છે અને ખરીદનારની પણ દિલ્હી રાજ્યમાં કનૉટ સર્કસ ખાતે એક ચીલ્ડે વેચાણની દુકાન છે. ખરીદનાર અને વેચનાર ગુરગાંવમાં અમુક માલના વેચાણ માટે કરાર કરે છે અને કરારની એક શરત એવી છે કે વેચાણ માટે કરારબદ્ધ કરાયેલ માલ ખરેખર વેચનારના ગોડાઉનમાંથી ખરીદનારની ચીલ્ડે વેચાણની દુકાનમાં, જે બન્ને દિલ્હી રાજ્યમાં છે, દિલ્હી રાજ્યમાં વપરાશ માટે પહોંચાડવામાં આવશે. પંજાબ રાજ્યના ગુરગાંવમાં કરવામાં આવેલા આ કરાર અનુસાર, ખરીદનાર ગુરગાંવમાં જ માલની સંપૂર્ણ કિંમત ચૂકવે છે અને વેચનાર પણ ગુરગાંવમાં જ ખરીદનારને દિલ્હીસ્થિત વેચનારના ગોડાઉન-રક્ષકને સંબોધિત કરાયેલ એક ડિલિવરી

ઓર્ડર સોંપે છે કે તે માલ ખરીદનારની ચીલ્લે વેચાણની દુકાનને પહોંચાડે. આ વેચાણના સીધા પરિણામરૂપે, વેચનારનો ગોડાઉન-રક્ષક, આ ડિલિવરી ઓર્ડર રજૂ થતા, ખરેખર માલ ખરીદનારની કનોટ સર્કસસ્થિત ચીલ્લે વેચાણની દુકાને દિલ્લી રાજ્યમાં વપરાશ માટે પહોંચાડે છે. કાયદાના એક દષ્ટિકોણ મુજબ, આવા વેચાણનું સ્થાન ગુરગાંવ ગણાશે. અમને તેવું છે કે નહીં તે નક્કી કરવાની જરૂર નથી, કારણ કે તે પ્રકારનો મામલો અમારી સમક્ષ નથી અને વિચારવા જેવી બીજી દષ્ટિઓ પણ હોઈ શકે, પરંતુ તે નિશ્ચિતપણે એક સંભવિત દષ્ટિ છે. એમ માનવું પણ સંભવિત છે કે આ આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય નથી, કારણ કે રાજ્યની સીમા પાર માલની કોઈ હિલચાલ નથી. ફરીથી, તે બાબત પણ અમને નક્કી કરવાની જરૂર નથી, કારણ કે તે પણ વિવાદાસ્પદ હોઈ શકે. પરંતુ આ બે પૂર્વધારણાઓ સ્વીકારવામાં આવે તો આ વ્યવહાર સ્પષ્ટપણે સમજૂતીની પરિભાષાની અંદર આવશે અને તેમ છતાં તે ખંડ (૨)ની અંદર નહીં આવે, કારણ કે કોઈપણ રાજ્યની સરહદ પાર માલની હિલચાલ નથી અને વેચનાર તથા ખરીદનાર બન્ને એક જ સ્થાને છે. નિશ્ચિતરૂપે, વર્તમાન પરિસ્થિતિમાં, સંસદે ખંડ (૨) હેઠળનો પ્રતિબંધ દૂર કર્યો છે કે નહીં તેનાથી નિરપેક્ષ રીતે, સમજૂતી આવા મામલાઓને શાસિત કરશે. જો આ પૂર્વધારણાઓ સ્વીકારવામાં આવે, તો સમજૂતી સાથે વાંચવામાં આવેલ ખંડ (૧)(એ)ના બળે આવા વેચાણ અથવા ખરીદી પર કર લાદવાનો અધિકાર માત્ર દિલ્લી રાજ્યને જ રહેશે અને પંજાબ રાજ્ય તે કરવા પરથી અટકાવવામાં આવશે, કારણ કે સમજૂતી

દ્વારા આવા વેચાણ અથવા ખરીદી માટે કલ્પિત સ્થાન નિર્ધારિત કરવામાં આવ્યું છે, ભલે કરાર પંજાબ રાજ્યના ગુરગાંવમાં કરવામાં આવ્યો હતો, કિંમત ત્યાં ચૂકવવામાં આવી હતી અને ડિલિવરી ઓર્ડર સોંપવાથી માલની પ્રતીકાત્મક અથવા રચનાત્મક સોંપણી પણ ગુરગાંવમાં જ થઈ હતી.

અતએવ, અમે એવો નિષ્કર્ષ કરીએ છીએ કે રાજ્યની અંદર માલનું સ્થાન કે માલની સોંપણી, માલના વેચાણ પર કર વસૂલવા માટે આધાર તરીકે બનાવી શકાતી નથી. સામાન્ય કાનૂન મુજબ, માત્ર એટલા માટે કે માલ રાજ્યની અંદર સ્થિત છે અથવા તેનો ઉપયોગ રાજ્યની અંદર થાય તે માટે તેની સોંપણી કરવામાં આવી છે, જો ઉપયોગ કરવાનો હક અન્ય રાજ્યમાં હસ્તાંતરિત થયો હોય તો કર વસૂલવા માટે માનિત વેચાણનું સ્થાન તે ગણાશે નહીં. તેથી, પ્રતિવાદીઓ તરફથી કરવામાં આવેલી એવી દલીલ કે માલની સોંપણી ન થાય ત્યાં સુધી માલનો ઉપયોગ કરવાનો હકનો હસ્તાંતર પૂર્ણ ગણાશે નહીં, જો સ્વીકારવાની હોય, તો તે સ્થિતિમાં પ્રતિવાદીઓએ વધુમાં એ પણ દર્શાવવું આવશ્યક છે કે માલનો ઉપયોગ કરવાનો હક હસ્તાંતરિત કરવાનો કરાર પણ તે જ રાજ્યમાં કરવામાં આવ્યો હતો, જ્યાં માલ સ્થિત છે અથવા ઉપયોગ માટે સોંપવામાં આવ્યો છે. રાજ્ય માત્ર આ આધાર પર કર વસૂલી શકતું નથી કે ઘટનાઓની કડીમાંની એક ઘટના રાજ્યની અંદર બની છે. માલની સોંપણી, ઉપયોગ કરવાનો હક હસ્તાંતરિત કરવાની પ્રક્રિયાનું એક તત્ત્વ હોઈ શકે છે, પરંતુ તે માલનો ઉપયોગ કરવાનો હક હસ્તાંતરિત કરવાના કરાર માટે પૂર્વશરત બની

શકતું નથી. જ્યાં કોઈ પક્ષે ઔપચારિક કરારમાં પ્રવેશ કર્યો હોય અને માલ જ્યાં સ્થિત હોય તે સ્થળની પરવા કર્યા વિના સોંપણી માટે ઉપલબ્ધ હોય, ત્યાં આવા વેચાણનું સ્થાન તે હશે જ્યાં માલમાંનો હિત પસાર થાય, અર્થાત્ જ્યાં કરારમાં પ્રવેશ કરવામાં આવ્યો હોય.

૨૬. વિચારણા માટે આગળ ઉદ્ભવતો પ્રશ્ન એ છે કે કોઈપણ માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણ પર કરપાત્ર ઘટના ક્યાં સર્જાય છે. અનુચ્છેદ ૩૬૬(૨૯એ)(ડી) રાજ્ય વિધાનમંડળને માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણ પર વેચાણકર લાદતો કાયદો ઘડવાની સત્તા આપે છે. અનુચ્છેદ ૩૬૬ની કલમ (૨૯એ)ની વિવિધ ઉપકલમો કર લાદવાની પરવાનગી આ પ્રમાણે આપે છે : ઉપકલમ (એ) માલમાં માલિકીના હક્કના હસ્તાંતરણ પર; ઉપકલમ (બી) માલમાં માલિકીના હક્કના હસ્તાંતરણ પર; ઉપકલમ (સી) માલની ડિલિવરી પર; ઉપકલમ (ડી) માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણ પર; ઉપકલમ (ઈ) માલના પુરવઠા પર; અને ઉપકલમ (એફ) સેવાઓના પુરવઠા પર. તેથી, કલમ (૨૯એ)ના ઉત્તરાર્ધમાં આવેલા “અને આવું હસ્તાંતરણ, ડિલિવરી અથવા પુરવઠો... .” શબ્દો વિવિધ ઉપકલમોમાં વપરાયેલા, લાગુ પડે તે પ્રમાણે, હસ્તાંતરણ, ડિલિવરી અને પુરવઠા શબ્દોનો ઉદ્દેશ કરે છે. આમ, ઉપકલમો (એ) અને (બી)ના કિસ્સાઓમાં માલનું હસ્તાંતરણ કલ્પિત વેચાણ ગણાશે, ઉપકલમ (સી)ના કિસ્સામાં માલની ડિલિવરી કલ્પિત વેચાણ ગણાશે, ઉપકલમો (ઈ) અને (એફ)ના કિસ્સાઓમાં

અનુક્રમે માલ અને સેવાઓનો પુરવઠો કલ્પિત વેચાણ ગણાશે અને ઉપકલમ (ડી)ના કિસ્સામાં કોઈપણ માલના ઉપયોગના અધિકારનું હસ્તાંતરણ કલ્પિત વેચાણ ગણાશે. અમારી દૃષ્ટિએ, કલમ (૨૯એ)નું એવું વાંચન થઈ શકે નહીં કે ઉપકલમ (ડી) હેઠળનો કર માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણ પર નહીં પરંતુ ઉપયોગ માટે માલની ડિલિવરી પર લાદવાનો છે. તેમજ, અમારી દૃષ્ટિએ, કલમ (૨૯એ)ની ઉપકલમ (ડી)માં આવેલા માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણને પાલ્મરના “બેલમેન્ટ”, ૧૯૭૯ની આવૃત્તિ, પૃષ્ઠ ૮૮માં ઉલ્લેખિત ત્રીજા પ્રકારની બેલમેન્ટ સાથે સમકક્ષ ઠેરવી શકાય નહીં. ત્યાં ઉલ્લેખિત ત્રીજો પ્રકાર તે છે જ્યાં માલ બેલી પાસે તેની દ્વારા ભાડે ઉપયોગ કરવા માટે મુકવામાં આવે છે, જેનો અર્થ માલનું બેલીને હસ્તાંતરણ થવો એવો થાય છે. ઉપકલમ (ડી)ના કિસ્સામાં, માલને હસ્તાંતરગ્રાહક પાસે મુકવો આવશ્યક નથી. જે આવશ્યક છે તે માત્ર એટલું કે માલના ઉપયોગના અધિકારનું હસ્તાંતરણ થયેલું હોવું જોઈએ. તેથી, અમારી દૃષ્ટિએ, કલમ (૨૯એ)ની ઉપકલમ (ડી)ના સાદા અર્થઘટન પરથી કરપાત્ર ઘટના માલના ઉપયોગના અધિકારનું હસ્તાંતરણ છે, ભલે ઉપયોગ માટે માલ જ્યારે અથવા કદી ડિલિવર કરવામાં આવે કે ન કરવામાં આવે. જે આવશ્યક છે તે એ છે કે માલ અસ્તિત્વમાં હોવો જોઈએ જેથી તેનો ઉપયોગ થઈ શકે. અને વધુમાં, તે સંબંધિત કરાર પણ અમલમાં મુકાયેલો હોવો આવશ્યક છે. આ સ્થિતિમાં, કલ્પિત વેચાણનું સ્થાન તે સ્થળ છે જ્યાં માલના ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થાય છે. જ્યારે માલના ઉપયોગનો અધિકાર

હસ્તાંતરિત થાય છે ત્યારે માલ ક્યાં છે તે કલ્પિત વેચાણના સ્થાન માટે અપ્રસંગિક છે. તેમ જ, માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણને અનુસરીને ઉપયોગ માટે માલ ક્યાં ડિલિવર થાય છે તે પણ કલ્પિત વેચાણ માટે અપ્રસંગિક છે, જો કે એવું હોઈ શકે કે માલના ઉપયોગના અધિકારનું મૌખિક અથવા નિહિત હસ્તાંતરણ હોય ત્યારે તે માલની ડિલિવરી દ્વારા અમલમાં આવે.

૨૭. કલમ ૩૬૬(૨૯એ)(ડી) વધુમાં દર્શાવે છે કે કરની વસૂલાત માલના ઉપયોગ પર નહીં પરંતુ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ કરવા પર છે. માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર માત્ર અધિકારના હસ્તાંતરણના પરિણામે જ ઉપજે છે. અન્ય શબ્દોમાં કહીએ તો, એવો અધિકાર હસ્તાંતરણ થાય ત્યારે જ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર ઉત્પન્ન થાય છે અને જ્યાં સુધી અધિકારનું હસ્તાંતરણ ન થાય ત્યાં સુધી ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર ઉત્પન્ન થતો નથી. તેથી, કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર ઉત્પન્ન થવા માટે હસ્તાંતરણ અનિવાર્ય શરત છે. જો માલ ઉપલબ્ધ હોય, તો તે બાબત સંબંધિત કરાર અમલમાં મૂકવામાં આવે ત્યારે ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ થાય છે. કરાર અમલમાં મૂકાતાની સાથે જ તે અધિકાર ભાડે લેનાર વ્યક્તિમાં નિહિત થાય છે. આ રીતે, આવા કરપાત્ર બનાવનો સ્થિતિસ્થાન એવો હસ્તાંતરણ રહેશે જે કાયદેસર રીતે માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરે છે. અન્ય શબ્દોમાં કહીએ તો, માલ ક્યાં સ્થિત છે તે હકીકતથી પરવા કર્યા વિના જો માલ ઉપલબ્ધ હોય અને પક્ષકારો વચ્ચે લેખિત કરાર કરવામાં આવે, તો આવા

માનિત વેચાણ બાબતે કરપાત્ર બનાવ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ કરવા માટે કરારનો અમલમાં મૂકવો રહેશે. પરંતુ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર મૌખિક અથવા ગૃહિત રીતે હસ્તાંતરિત કરવામાં આવ્યો હોય તેવા કિસ્સામાં, તે માલની સોંપણી દ્વારા અસરકારક બની શકે છે.

૨૮. પ્રતિવાદીઓની તરફથી આ અદાલતનો એવો કોઈ અધિકૃત નિર્ધારણ દર્શાવવામાં આવ્યો નથી કે માલની ડિલિવરી ન થાય ત્યાં સુધી માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકારનો હસ્તાંતરણ પૂર્ણ ગણાય નહીં. તેથી, કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવામાં આવે ત્યારે તેના પર કર વસૂલવા માટે માલની ડિલિવરી આધાર બની શકતી નથી. આથી, અમારું મંતવ્ય એવું છે કે જ્યાં માલ અસ્તિત્વમાં હોય ત્યાં માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ અંગે કરપાત્ર ઘટના તે સમયે સર્જાય છે જ્યારે ભાડેદાતા અને ભાડેતેનાર વચ્ચે કરાર અમલમાં મુકવામાં આવે, અને આવી માનિત વેચાણની વેચાણસ્થિતિ તે સ્થળ ગણાશે જ્યાં તે અંગેનો કરાર અમલમાં મુકવામાં આવે. તેથી, જ્યાં હસ્તાંતરિત કરવાના માલ ઉપલબ્ધ હોય અને પક્ષકારો વચ્ચે લેખિત કરાર અમલમાં મુકવામાં આવે, ત્યાં તે જ ક્ષણે માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ અંગેની કરપાત્ર ઘટનાની સ્થિતિ ઊભી થાય છે અને આવી વ્યવહારના વેચાણની વેચાણસ્થિતિ તે સ્થળ ગણાશે જ્યાં કરાર અમલમાં મુકવામાં આવે.

૨૯. પ્રતિવાદી રાજ્યોનું પ્રતિનિધિત્વ કરતા વિદ્વાન વકીલે દલીલ કરી હતી કે કેન્દ્રીય વેચાણકર અધિનિયમની કલમ ૪ના પ્રયોગના બળે, જો માલ તેમના રાજ્યોની અંદર ઉપયોગ માટે સ્થિત હોય, તો માલના ઉપયોગનો હક હસ્તાંતરણ કરવા ઉપર કર લાદતો કાયદો બનાવવામાં રાજ્ય વિધાનમંડળો સક્ષમ છે, અને તેમણે આ અદાલતના સેકન્ડ ગેનોન ડંકરલે એન્ડ કો. (ઉપરોક્ત) ના નિર્ણય પર આધાર મુક્યો હતો. ઉક્ત ચુકાદાનો સંબંધિત અવતરણ નીચે મુજબ છે :

વેચાણ રાજ્યની બહારનું વેચાણ છે કે રાજ્યની અંદરનું વેચાણ છે, અથવા તે આયાત કે નિકાસના પ્રવાહમાં થયેલું વેચાણ છે કે કેમ, તેનો નિર્ધારણ કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમ ૪ અને ૫ માં સમાવાયેલ સિદ્ધાંતો અનુસાર કરવો પડશે અને રાજ્ય માટે વેચાણ કર સંબંધિત કાયદો બનાવતી વખતે રાજ્ય વિધાનસભા તે સિદ્ધાંતોમાંથી વિમુખ થઈ શકતી નથી.

૩૦. ઉપરોક્ત રીતે રજૂ કરવામાં આવેલ દલીલમાં કોઈ જ સાર નથી અને બીજા ગેનોન ડંકરલે એન્ડ કો. (ઉપરોક્ત) પર રાખવામાં આવેલ આધાર સંપૂર્ણપણે ભ્રાંતિપૂર્ણ છે. નોંધનીય છે કે બંધારણના છિયાલીસમા સુધારા પછી કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમમાં ‘વેચાણ’ની વ્યાખ્યામાં કોઈ સુધારો કરવામાં આવ્યો નથી અને વધુમાં આ અદાલત બીજા ગેનોન ડંકરલેના કેસમાં (ઉપરોક્ત) કલમ ૩૬૬(૨૯એ)(બી) હેઠળ કલ્પિત કામના કરાર પર વેચાણ કર લાદવાના પ્રશ્ન સાથે સંકળાયેલી હતી, કલમ ૩૬૬(૨૯એ)(ડી) હેઠળ નહીં. બીજા ગેનોન ડંકરલેના કેસમાં, આ અદાલતે કલમ ૩૬૬ની ઉપકલમ (૨૯એ)ના ઉપખંડ

(બી)નું એવું અર્થઘટન કર્યું છે કે તે એકમાત્ર અને અવિભાજ્ય કરારને એક માલના વેચાણ માટેનો અને બીજો મજૂરી તથા સેવાઓના પુરવઠા માટેનો એમ બે ભાગોમાં વિભાજિત કરવાની સત્તા આપે છે અને પરિણામે એવો કરાર, જે એકમાત્ર અને અવિભાજ્ય હતો, તેને બે અલગ કરારો ધરાવતા કરારની સમકક્ષ સ્થિતિમાં લાવવામાં આવ્યો છે. કારણ કે આ કરને માલના વેચાણ પરનો કર માનવામાં આવ્યો હતો અને તેથી એવું ધરાવવામાં આવ્યું હતું કે કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમ ૪માં સમાવાયેલા સિદ્ધાંતો બંધારણની કલમ ૩૬૬ની ઉપકલમ (૨૯એ)(બી)માં કલ્પિત કામના કરારના વ્યવહારો પર લાગુ પડશે. વધુમાં, કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમ ૪ હેઠળ કલ્પિત વ્યવહારોમાં ઘટનાઓની શ્રેણી સામેલ હોય છે અને તે કારણસર તેનો વર્તમાન કેસમાં કોઈ ઉપયોગ નથી.

૩૧. ત્યારબાદ એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે જો કેન્દ્રીય વેચાણવેરા અધિનિયમની કલમ ૪, અનુચ્છેદ ૩૬૬(૨૯એ)(ડી) હેઠળની માનિત વેચાણની વ્યવહાર પર લાગુ પડતી ન હોય, તો માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણના વેચાણનું સ્થળ નક્કી કરવા માટે તેને સમાનતા દ્વારા લાગુ કરી શકાય. અમે પહેલેથી જ ઠરાવ્યું છે કે વેચાણનું સ્થળ માત્ર યોગ્ય વિધાનમંડળ દ્વારા, અનુચ્છેદ ૨૮૬(૧)(એ) ની કાપી નાખવામાં આવેલી સ્પષ્ટીકરણ જેવી કાનૂની કલ્પના ઊભી કરીને જ નિશ્ચિત કરી શકાય, પરંતુ કેન્દ્રીય વેચાણવેરા

અધિનિયમની કલમ ૪ ની સમાનતા દ્વારા વેચાણનું સ્થળ નિશ્ચિત કરી શકાય નહીં.

૩૨. પ્રશ્નાધીન વ્યવહાર બેલમેન્ટના કરારના સ્વરૂપનો છે કે નહીં, તે પ્રશ્ન તરફ આવતાં, એ સાચું છે કે અપીલાધીન ચુકાદામાં બોમ્બે વડી અદાલતે એવો અભિપ્રાય વ્યક્ત કર્યો છે કે માલના ઉપયોગનો હક હસ્તાંતરિત કરવાનો વ્યવહાર બેલમેન્ટના સ્વરૂપનો છે. જો એવો અભિપ્રાય સ્વીકારવામાં આવે, તો રાજ્યને આવા વ્યવહારો પર વેચાણકર વસૂલ કરવાની સત્તા રહેતી નથી. જ્યાં સુધી એવો વ્યવહાર કાયદામાં વેચાણ અથવા માનિત વેચાણ તરીકે ઠરાવવામાં ન આવે, ત્યાં સુધી અને માત્ર ત્યારબાદ જ રાજ્ય વિધાનસભા સાતમી અનુસૂચીની યાદી ૨ ની નોંધ પૃષ્ઠ ૬૪ કર વસૂલવા માટે કાયદો બનાવવામાં સક્ષમ બને. કરની વસૂલાત માલના ઉપયોગ પર નથી, પરંતુ માલના ઉપયોગનો હક હસ્તાંતરિત કરવા પર છે. બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬ ની ખંડિકા (૨૯એ) માં સંમિલિત કરાયેલ કાનૂની અનુમાનનો વિચાર કર્યા વિના વડી અદાલતે આ આધાર પર કાર્યવાહી કરી કે ઉપયોગનો હક હસ્તાંતરિત કરવો તે વેચાણ અથવા માનિત વેચાણથી જુદું છે. તેથી, અમારી દૃષ્ટિએ અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦) ની સ્પષ્ટીકરણને માન્ય ઠેરવવા માટે વડી અદાલતે આપેલ કારણદર્શન કાયદાની દૃષ્ટિએ ટકાઉ નથી. આ પ્રશ્ન બીજા એક પ્રશ્ન સાથે પણ સંબંધિત છે, જેનું વિવેચન કરવાનું છે, એ છે કે મહારાષ્ટ્ર રાજ્ય આંતરરાજ્ય વેચાણરૂપ એવા વ્યવહાર પર કર વસૂલ કરી શકે કે નહીં. બોમ્બે વડી અદાલતે એવો અભિપ્રાય

વ્યક્ત કર્યો હતો કે, માલના ઉપયોગનો હક હસ્તાંતરિત કરવાનો પ્રસંગ હોય ત્યારે, જો એક રાજ્યમાં એવો કરાર કરવામાં આવે કે ભાડે લેનાર દ્વારા બીજા રાજ્યમાં ઉપયોગ માટે માલની ડિલિવરી આપવામાં આવે, તો માલનું ગમન ઉપયોગના હકના હસ્તાંતરણ પહેલાં થાય છે, એટલે કે ગમન પૂર્ણ થયેલ વ્યવહાર પહેલાંનું હોય છે, અને માત્ર માલની ડિલિવરી થયા પછી જ ઉપયોગના હકનું હસ્તાંતરણ પૂર્ણ થાય છે, કારણ કે માલના ઉપયોગનો હક હસ્તાંતરિત કરવો માત્ર કરાર અથવા દસ્તાવેજના અમલીકરણથી પૂર્ણ થતો નથી. પ્રશ્નાધીન વ્યવહાર માનિત વેચાણ છે અને કેન્દ્રિય વેચાણકર અધિનિયમમાં 'વેચાણ' ની વ્યાખ્યામાં સુધારો કરવામાં આવ્યો નથી, તે હકીકતને ધ્યાનમાં લેતાં, વડી અદાલતનું ઉપરોક્ત કારણદર્શન માત્ર ખોટું જ નથી, પરંતુ આ અદાલતના બે નિર્ણયો, અર્થાત્ (૧) બિલ્ડર્સ એસોસિએશન ઓફ ઇન્ડિયા, (ઉપરોક્ત) અને (૨) એમ/એસ. ગેન્નન ડન્કરલી એન્ડ કો., (ઉપરોક્ત), ના વિરુદ્ધ પણ છે, જેમાં સ્પષ્ટપણે ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે આંતરરાજ્ય વેચાણના સ્વરૂપનું નિર્ધારણ કરતાં વેચાણનું સ્થાન અમહત્વનું છે. જ્યારે માલ સામાન્ય વાહકને પહોંચાડવા માટે સોંપવામાં આવે છે, ત્યારે તે માલગ્રાહકને પહોંચાડવા સમાન ગણાય છે. જો તે રાજ્યની બહાર થાય, તો પછીથી તે માલ જે રાજ્યમાં ઉપયોગમાં મુકાય છે ત્યાં પહોંચી ગયો હોય, તે હકીકત માત્ર એ આધાર પર કરબાધ્યતા નક્કી કરવા માટે આધાર બની શકતી નથી કે ઉપયોગ માટે માલ તે રાજ્યમાં આવેલો છે.

૩૩. દલીલો દરમિયાન એવી આશંકા વ્યક્ત કરવામાં આવી હતી કે, જો અમે અમારા આ ચુકાદામાં હમણાં જે દષ્ટિકોણ અપનાવ્યો છે તેવો દષ્ટિકોણ લઈએ, તો વેચાણકરથી બચવા માટે અનેક અનૈતિક કંપનીઓ તેમના મુખ્ય કચેરીઓ પડોશી દેશોમાં ખસેડી દેશે. એ સાચું છે કે આવા કેસોમાં રાજ્યને કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ પર કર વસૂલ કરવાની સત્તા રહેશે નહીં. વિદ્વાન પરિષ્ઠ વકીલ શ્રી કે. પરાસરનનો આ દાવો યોગ્ય છે કે આવી આશંકા ન્યાયસંગત નથી, કારણ કે બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૪૬ હેઠળ સંસદને આવા છિદ્રો પૂરા કરવાની પૂરતી સત્તા છે.

૩૪. શ્રી હરિશ સાલ્વે, વિદ્વાન પરિષ્ઠ વકીલે એક વધારાની દલીલ ઉઠાવી કે મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમની કલમ ૩ દ્વારા માલના ઉપયોગનો હક્ક હસ્તાંતરિત કરવાના મામલે, સંવિધાનના છિયાલીસમા સુધારા અધિનિયમ, ૧૯૮૨, જે દ્વારા સંવિધાનના અનુચ્છેદ ૩૬૬ માં ખંડ (૨૯એ) ઉમેરવામાં આવ્યો હતો, તેના અમલમાં આવવાની તારીખ પહેલાં થયેલ હસ્તાંતરણ પર કર લાદવામાં આવ્યો હતો અને તેથી તે અધિકારબાહ્ય છે. કારણ કે અપીલકર્તાઓ પ્રથમ આધાર પર સફળ થવાના છે, તેથી અમે ઉક્ત પ્રશ્નમાં પ્રવેશ કરવાની વૃત્તિ ધરાવતા નથી.

૩૫. ઉપરોક્ત ચર્ચાના પરિણામે, અમારાં નિષ્કર્ષો આ મુજબ છે :

(એ) યાદી ૨ ની નોંધ ૫૪ હેઠળની સત્તાનો ઉપયોગ કરીને, કલમ ૩૬૬ (૨૯એ) (ડી) સાથે વાંચતાં, રાજ્ય માલનો ઉપયોગ કરવાનો હક હસ્તાંતરિત

કરવા ઉપર, જે માનિત વેચાણ છે, વેચાણ કર લાદવા માટે સક્ષમ નથી, જે આવું વેચાણ રાજ્યની બહાર થાય અથવા આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં થયેલું વેચાણ હોય અથવા આયાત અથવા નિકાસના પ્રવાહમાં થયેલું વેચાણ હોય.

(બી) યોગ્ય વિધાનમંડળ કાનૂની કલ્પિત વ્યવસ્થા સર્જીને વેચાણનું સ્થાન નિશ્ચિત કરી શકે છે. આવી કોઈ કાનૂની કલ્પિત વ્યવસ્થાના અભાવે, કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતર કરવાની વ્યવહારિક લેવડદેવડના કિસ્સામાં વેચાણનું સ્થાન તે સ્થળ ગણાશે જ્યાં માલમાંની મિલ્કત હસ્તાંતરિત થાય, અર્થાત જ્યાં ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરતો લેખિત કરાર અમલમાં મુકવામાં આવે છે.

(સી) જ્યાં માલસામાન ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતર કરવા માટે ઉપલબ્ધ હોય, ત્યાં કોઈપણ માલસામાનના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતર અંગે કરપાત્ર ઘટના એ તે હસ્તાંતર સમયે બને છે, જે ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર ઉત્પન્ન કરે છે, અને વેચાણનું સ્થળ તે જગ્યા ગણાશે જ્યાં કરાર કરવામાં આવે છે, માલસામાન ઉપયોગ માટે જ્યાં સ્થિત હોય તે નહીં.

(ડી) જ્યાં માલ અસ્તિત્વમાં ન હોય અથવા જ્યાં માલના ઉપયોગના અધિકારનું મૌખિક અથવા ગર્ભિત હસ્તાંતરણ હોય, તેવા વ્યવહારો માલની સોંપણી દ્વારા અમલમાં મૂકવામાં આવી શકે છે. આવા કિસ્સાઓમાં કરપાત્ર ઘટના માલની સોંપણી સમયે બને છે.

(ઘ) માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ કરવાની વ્યવહારને જમા કરાર તરીકે ઓળખી શકાય નહીં, કારણ કે તે સંવિધાનની કલમ ૩૬૬ ના ખ ૬ (૨૯એ) (ડી) માં સમાવવામાં આવેલ કાનૂની કલ્પના મુજબ માનિત વેચાણ ગણાય છે, જેમાં ઉપયોગ માટે માલનું સ્થાન કે તેની સોંપણી ગોણ છે.

૩૬. ઉપર અમે જે જણાવ્યું છે તેના પ્રકાશમાં, અમે વર્તમાન મામલામાં પડકારવામાં આવેલા વિવિધ અધિનિયમોની જોગવાઈઓનું પરીક્ષણ કરીશું.

૩૭. આ દીવાની અપીલો અને રિટ અરજીઓ નોંધપાત્ર અવધિથી લંબિત છે અને આ મામલાઓ લંબિત રહેવા દરમિયાન અનેક રાજ્યો દ્વારા તેમના રાજ્ય અધિનિયમોમાં વિવિધ સુધારા કરવામાં આવ્યા છે, પરંતુ તે મુજબ અપીલો અને રિટ અરજીઓમાં સુધારા કરવામાં આવ્યા નહોતા. આ બાબતોની સુનાવણી દરમિયાન અમને અધિનિયમોની જોગવાઈઓની ફોટોકોપીઓ પૂરી પાડવામાં આવી છે. તેથી, પક્ષકારોના વિદ્વાન વકીલ દ્વારા અમને પૂરી પાડવામાં આવેલી નકલોમાં જે રીતે અધિનિયમોની જોગવાઈઓ સમાવિષ્ટ છે, તે રીતે અમે તેની નોંધ લઈએ છીએ.

૩૮. મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમ - આ ચુકાદાના અગાઉના ભાગમાં અમે અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦) ની સ્પષ્ટીકરણ પહેલેથી જ પુનઃઉલ્લેખિત કરી છે. ઉક્ત સ્પષ્ટીકરણ કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવામાં આવે તે બાબતે માનિત વેચાણનું સ્થાન નિર્ધારિત કરે છે. ઉક્ત સ્પષ્ટીકરણ અનુસાર, જો માલ તેના ઉપયોગના સમયે મહારાષ્ટ્ર રાજ્યની અંદર

આવેલો હોય, તો એવો કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થયો હોવાનું મહારાષ્ટ્ર રાજ્યમાં થયેલું માનવામાં આવે છે, ભલે તે અધિકારના આવા હસ્તાંતરણ અંગેનો કરાર ક્યાં કરવામાં આવ્યો હોય; અને તેથી તે 'વેચાણ' ની વ્યાખ્યાનો વ્યાપ વિસ્તારે છે જેથી તેમાં અનુમાનિત વેચાણોનો સમાવેશ થાય, જે (૧) આંતરરાજ્ય વેપાર અને વાણિજ્યના પ્રવાહમાં હોય, અને (૨) મહારાષ્ટ્ર રાજ્યની બહાર થયેલા વેચાણો હોય, અને (૩) જે વેચાણોના પ્રસંગે ભારતમાં માલની આયાત થયેલી હોય. મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમની કલમ ૩ કરની લાગુ પડતાને નિર્ધારિત કરે છે. તે નક્કી કરે છે કે અધિનિયમ અને નિયમોમાં સમાવિષ્ટ જોગવાઈઓને આધીન રહી, વેચાણના વળતર પર કર વસૂલપાત્ર રહેશે અને તેથી વળતરમાં અનિવાર્ય રીતે રાજ્ય બહારના વેચાણ, આંતરરાજ્ય વેપાર અને વાણિજ્યના પ્રવાહમાં થયેલા વેચાણ તથા જે વેચાણોના પ્રસંગે માલની આયાત થયેલી હોય તેવા વેચાણનો સમાવેશ થવો જરૂરી બને છે. જોકે, અધિનિયમની કલમ ૮-એ (જેમ લેખિત નોંધોમાં ઉલ્લેખિત છે) એ જોગવાઈ કરે છે કે આ અધિનિયમમાં આવતું કશુંપણ રાજ્યની બહાર થયેલા વેચાણ પર અથવા આયાત કે નિકાસના પ્રવાહમાં થયેલા વેચાણ પર અથવા આંતરરાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં થયેલા વેચાણ પર કોઈપણ કર લાદવામાં આવ્યો છે અથવા એવો કર લાદવાનો અધિકાર અપાયો છે એમ માનવામાં આવશે નહીં, તેમ છતાં, તે અનુરૂપ સ્પષ્ટીકરણમાં સુધારો કરવામાં આવ્યો નથી. બોમ્બે વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૫૨ હેઠળ જે માલ બાબતે કર

પહેલેથી જ ચુકવવામાં આવ્યો હોય તે સંબંધિત વળતર માટે મુક્તિની જોગવાઈ છે, પરંતુ અન્ય વેચાણ કર કાયદાઓ હેઠળ જે માલ પર વેચાણ કર વસૂલાયો હોય એવા માલના કેસમાં આવી મુક્તિ ઉપલબ્ધ રહેશે એવી કોઈ જોગવાઈ નથી. તેથી, અમારો એવો અભિપ્રાય છે કે કારણ કે સ્પષ્ટીકરણમાં અધિનિયમની કલમ ૮-એ સાથે સુસંગત રહે તે રીતે સુધારો કરવામાં આવ્યો નથી, મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦) ની સ્પષ્ટીકરણ ચાદી ૨ ની નોંધ ૫૪ હેઠળ રાજ્ય વિધાનસભાને આપવામાં આવેલી કાનૂન રચનાની સત્તાની મર્યાદાઓનો અતિક્રમ કરે છે અને તેથી, તેને રદ જાહેર કરવા બદલે, અમે નિર્દેશ આપીએ છીએ કે અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦) ની સ્પષ્ટીકરણને મર્યાદિત અર્થમાં આ રીતે વાંચવામાં આવે કે જો એવો માનિત વેચાણ (૧) રાજ્ય બહારનું વેચાણ હોય, (૨) ભારતના પ્રદેશમાં માલની આયાતના પ્રવાહમાં અથવા ભારતના પ્રદેશની બહાર માલની નિકાસના પ્રવાહમાં થયેલું વેચાણ હોય, અને (૩) આંતરરાજ્ય વેચાણ હોય, તો કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવાની તેવા વ્યવહારો પર તે લાગુ પડશે નહીં.

૩૯. કર્ણાટક અધિનિયમ. કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવા પરનો કર સામાન્ય વેચાણ કર અધિનિયમ, એટલે કે કર્ણાટક વેચાણ કર અધિનિયમ હેઠળ વસૂલ કરવામાં આવે છે. કર્ણાટક વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૫૭ ની કલમ ૨(ટી) માં "વેચાણ" ની નીચે મુજબ વ્યાખ્યા આપવામાં આવી છે :-

વેપાર અથવા ધંધાના પ્રવાહમાં, એક વ્યક્તિ દ્વારા બીજી વ્યક્તિને નકદ અથવા મુલતવી ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ બદલ માલમાં રહેલી માલિકીનું દરેક હસ્તાંતરણ (ગિરવે, હાઇપોથેકેશન, ભાર અથવા પ્લેજ દ્વારા થયેલ હસ્તાંતરણ સિવાય) “વેચાણ” શબ્દથી, તથા તેના તમામ વ્યાકરણિક રૂપો અને અનુસંગી અભિવ્યક્તિઓથી, અર્થવામાં આવે છે (અને તેમાં સમાવેશ થાય છે, –

(૧) xxxxx

(2)xxxxxx

(૩) xxxxx;

(૪) કોઈપણ હેતુ માટે કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર, રોકડ, મુલતવી ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ બદલ હસ્તાંતરિત કરવો (ચોક્કસ અવધિ માટે હોય કે ન હોય) –."

ઉપરોક્ત કલમ ૨(ટી) ની વ્યાખ્યામાં સ્પષ્ટીકરણો છે. તેમાંના સંબંધિત ભાગો નીચે પુનઃઉત્પાદિત કરવામાં આવે છે :

સ્પષ્ટીકરણ ૩.– (એ) માલના વેચાણ અથવા ખરીદી (આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં અથવા આયાત કે નિકાસના પ્રવાહમાં થયેલા સિવાય) આ અધિનિયમના હેતુઓ માટે, વેચાણ અથવા ખરીદીનો કરાર જ્યાં ક્યાં કરવામાં આવ્યો હોય તોય, માલ રાજ્યની અંદર હોય તો તે રાજ્યમાં થયેલ માનવામાં આવશે–,

(એ) xxxxxx

(i) xxxxxx

(ii) xxxxxx

(બી) xxxxxx

(સી) xxxxxx

(ડી) માલ વેચાણ અધિનિયમ, ૧૯૩૦ (કેન્દ્રીય અધિનિયમ ક્રમાંક ૩ સન ૧૯૩૦) માં સમાવિષ્ટ કોઈપણ બાબત હોવા છતાં, આ અધિનિયમના હેતુ માટે, કોઈપણ માલનો કોઈપણ હેતુ માટે ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ (નિર્ધારિત અવધિ માટે હોય કે ન હોય) આ રાજ્યમાં થયેલો માનવામાં આવશે, જો એવો માલ રાજ્યની અંદર ઉપયોગ માટે હોય, તો માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ કરાર જે સ્થળે કરવામાં આવ્યો હોય તે સ્થળની પરવા કર્યા વિના."

અધિનિયમની કલમ ૫(૩) ની જોગવાઈઓ એકબિંદુ કરની જોગવાઈ કરે છે. કલમ ૫-સી કોઈપણ માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણ પર કર વસૂલવા માટેની આરોપક કલમ છે. કલમ ૫-સી નીચે મુજબ પુનઃપ્રસ્તુત કરવામાં આવે છે :

"૫-સી. કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ કરવા ઉપર કરની વસૂલી.- કલમ ૫ ની ઉપકલમ (૧) અથવા ઉપકલમ (૩) માં સમાવિષ્ટ

કોઈપણ બાબત હોવા છતાં, પરંતુ ઉક્ત કલમની ઉપકલમો (૪), (૫) અને (૬) ના આધીન રહીને, દરેક વેપારીએ દરેક વર્ષ માટે આ અધિનિયમ હેઠળ સાતમી અનુસૂચિના સ્તંભ (૨) માં ઉલ્લેખિત કોઈપણ માલનો કોઈપણ હેતુ માટે ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ કરવા અંગેના તેના કરપાત્ર વટાવના પર, ઉક્ત અનુસૂચિના સ્તંભ (૩) માં અનુરૂપ નોંધોમાં નિર્દિષ્ટ દરે કર ચૂકવવો પડશે (નિર્ધારિત અવધિ માટે હોય કે ન હોય)".

૪૦. કલમ ૨(ટી) ની વ્યાખ્યા ૩(ડી) ના અવલોકનથી સ્પષ્ટ થાય છે કે કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવામાં આવ્યો હોય, તો માલ કર્ણાટક રાજ્યની અંદર ઉપયોગ માટે હોય, તે સ્થિતિમાં, માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણનો કરાર કયા સ્થળે કરવામાં આવ્યો છે તે બાબતની પરવા કર્યા વિના, તે હસ્તાંતરણ કર્ણાટક રાજ્યમાં થયું હોવાનું માનવામાં આવશે. કલમ ૨(ટી) ની ઉક્ત વ્યાખ્યા ૩(ડી) 'વેચાણ' ની વ્યાખ્યાનો વ્યાપ વધારતી છે, કારણ કે તે કર્ણાટક રાજ્યની બહાર થયેલા વેચાણો તથા ભારત દેશમાં માલની આયાતનું કારણ બનેલા વેચાણોને પણ માત્ર આ આધાર પર તેમાં સમાવે છે કે ઉપયોગમાં લેવાયેલો માલ કર્ણાટક રાજ્યની અંદર સ્થિત છે, અને કરાર અથવા હસ્તાંતરણ કયા સ્થળે થયું છે તે બાબતની પરવા કરતી નથી. આ વ્યાખ્યા સાતમી અનુસૂચીની ચાદી ૨ ની નોંધ ૫૪ હેઠળની વિધાન સત્તાથી અધિક છે. નોંધ લેવા જેવી બીજી મહત્વપૂર્ણ બાબત એ છે કે એકબિંદુ કરલાદની જોગવાઈ કરતી કલમ ૫(૩) ની જોગવાઈ,

કલમ પસી પર તેની લાગુ પડતાની હદ સુધી, કાઢી નાખવામાં આવી છે. તેથી, મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમ વિષે ચર્ચા કરતી વખતે આપેલા તર્કને અનુસરતાં, અધિનિયમની કલમ ૨(ટી) ની વ્યાખ્યા (૩)(ડી) ને સંવિધાનની સાતમી અનુસૂચીની યાદી ૨ ની નોંધ પર હેઠળ રાજ્ય વિધાનમંડળને સોંપાયેલ વિધાન સત્તાથી અધિક હોવાનું ઠરાવવું પડે. તેથી, અમે આ મુજબ નિર્દેશ આપીએ છીએ કે અધિનિયમની કલમ ૨(ટી) ની વ્યાખ્યા ૩(ડી) ને આ અર્થમાં મર્યાદિત રીતે વાંચવામાં આવશે કે કોઈપણ માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણના વ્યવહારો પર, જો આવી માનિત વેચાણ (૧) રાજ્યની બહારનું વેચાણ હોય, (૨) ભારતના પ્રદેશમાં માલની આયાત દરમિયાન અથવા ભારતના પ્રદેશની બહાર માલની નિકાસ દરમિયાન થયેલું વેચાણ હોય, અને (૩) આંતર-રાજ્ય વેચાણ હોય, તો તે લાગુ પડશે નહીં.

૪૧. તમિલનાડુ. તમિલનાડુ સામાન્ય વેચાણકર અધિનિયમ, ૧૯૫૯ પણ કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો હક હસ્તાંતર કરવા ઉપર કર લાદે છે. કલમ ૨(એન) માં "વેચાણ" ની વ્યાખ્યા નીચે મુજબ કરવામાં આવી છે :

"વેચાણ" શબ્દ તથા તેના તમામ વ્યાકરણાત્મક રૂપો અને સમાનાર્થી અભિવ્યક્તિઓનો અર્થ, વ્યવસાયના પ્રવાહમાં, રોકડ, મુલતવી ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ માટે, એક વ્યક્તિ દ્વારા બીજી વ્યક્તિને માલમાં રહેલી મિલ્કતનું દરેક હસ્તાંતરણ થાય છે (ગિરવે, હાઇપોથેકેશન, ભારણ

અથવા પ્લેજ દ્વારા થયેલ હસ્તાંતરણ સિવાય) અને તેમાં નીચેનો સમાવેશ થાય છે –

(i) xxxx

(ii) xxxx

(iii) xxxx

(જ) રોકડ, મુલતવી ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ માટે, કોઈપણ હેતુસર (નિર્દિષ્ટ અવધિ માટે હોય કે ન હોય) કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતર કરવો.

ઉપરોક્ત વ્યાખ્યામાં સ્પષ્ટીકરણો સમાવિષ્ટ છે અને સંબંધિત સ્પષ્ટીકરણ (૩) નીચે ઉદ્ઘૃત કરવામાં આવે છે :

સ્પષ્ટીકરણ (૩) – (એ) આ અધિનિયમના હેતુઓ માટે, માલનો વેચાણ અથવા ખરીદી, વેચાણ અથવા ખરીદીનો કરાર જ્યાં ક્યાં કરવામાં આવ્યો હોય તે છતાં, જો માલ રાજ્યની અંદર હોય, તો તે રાજ્યમાં થયેલ હોવાનું માનવામાં આવશે.

(i) xxxx

(ii) xxxx

(બી) xxxx

અધિનિયમની કલમ ૨(એન) ની સ્પષ્ટીકરણ ૩(એ) એવી કાનૂની કલ્પના ઊભી કરે છે કે જો માલ રાજ્યની અંદર આવેલો હોય, તો વેચાણ તમિલ નાડુ રાજ્યમાં થયેલ ગણાશે. યદ્વપિ આ સ્પષ્ટીકરણ સ્વભાવથી સામાન્ય છે, અરજદારોનું એવું કહેવું હતું કે રાજ્યની બહાર થયેલ કોઈપણ માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણના કેસમાં અથવા આંતરરાજ્ય વેચાણના કેસમાં આ સ્પષ્ટીકરણ લાગુ કરવામાં આવી રહ્યું છે. દલીલો દરમિયાન તમિલ નાડુ રાજ્ય તરફથી હાજર રહેલા વિદ્વાન વકીલે દલીલ કરી હતી કે જ્યાં માલના ઉપયોગના અધિકારનું હસ્તાંતરણ રાજ્યની બહાર થાય છે, અને માલ રાજ્યની અંદર આવેલો હોય, ત્યાં આવા માનિત વેચાણના વ્યવહાર પર કર લાદવાની સત્તા રાજ્યને છે અને તેવા કેસોમાં આ સ્પષ્ટીકરણ લાગુ પડે છે. વધુમાં, કલમ ૩(એ) માં કરના દરો વિશેષરૂપે નિર્ધારિત કરવામાં આવ્યા નથી. અમે અગાઉ જે જણાવ્યું છે તે અનુસાર, અમે ઠરાવીએ છીએ કે અધિનિયમની કલમ ૨(એન) ની સ્પષ્ટીકરણ ૩(એ), જ્યાં સુધી તે કોઈપણ માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણના વ્યવહારોને લગતી હોય ત્યાં સુધી, સાતમી અનુસૂચિની યાદી ૨ ની એન્ટ્રી ૫૪ હેઠળની સત્તાની મર્યાદા બહારની છે. કારણ કે ઉક્ત સ્પષ્ટીકરણ અધિનિયમની સામાન્ય જોગવાઈઓમાં આવેલ છે, તેથી અમે આ દિશા આપીએ છીએ કે અધિનિયમની કલમ ૨(એન) ની સ્પષ્ટીકરણ ૩(એ) ને આ અસર સુધી સીમિત અર્થમાં વાંચવામાં આવે કે જો માનિત વેચાણનો એવો વ્યવહાર

(૧) રાજ્ય બહારનું વેચાણ હોય; (૨) એવો વેચાણ હોય જેના કારણે માલનો ભારત દેશમાં આયાત થયો હોય; અને (૩) આંતરરાજ્ય વેચાણ હોય, તો કોઈપણ માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણના એવા વ્યવહારો પર તે લાગુ પડશે નહીં.

૪૨. હરિયાણા. હરિયાણા જનરલ સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમ, ૧૯૭૩ પણ કોઈપણ માલના ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવા ઉપર કર આરેપે છે. છેતાલીસમા સુધારા પછી, અધિનિયમમાં સુધારો કરવામાં આવ્યો છે. કલમ ૨(૧) "વેચાણ" ની વ્યાખ્યા કરે છે, જે નીચે મુજબ છે :

"વેચાણ"નો અર્થ રોકડમાં અથવા મુલતવી ચુકવણી માટે અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ માટે માલમાં રહેલી મિલ્કતના કોઈપણ હસ્તાંતરણથી થાય છે અને તેમાં નીચેનું સમાવેશ થાય છે –

(i) xxxx

(ii) xxxx

(iii) xxxx

(૪) કોઈપણ હેતુ માટે કોઈપણ માલના ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવો (ટેન્ટ ડીલરો તેમજ શાણગાર અને પ્રકાશ વ્યવસ્થાના હેતુસર સંબંધિત અન્ય વેપારીઓ દ્વારા વ્યવહાર થતા ટેન્ટ, કનાત, છોલદારી, કોકરી, વાસણો,

ફર્નિચર અને અન્ય તમામ માલ સિવાય) (નિર્ધારિત અવધિ માટે હોય કે ન હોય) રોકડ, મુલતવી ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ માટે."

કોઈપણ માલના ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવા ઉપર કર લગાડવા સંબંધિત આકારણી જોગવાઈ વેચાણ કર અધિનિયમની સામાન્ય જોગવાઈઓ હેઠળ આવે છે. કલમ ૨(ઈ) ની નોંધ ૪ આ પ્રમાણે છે :

નોંધ (૪) – ઉપકલમ (૪) હેઠળ આવતું વેચાણ, જે માલ બાબતે ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવામાં આવ્યો હોય તે માલ તેના ઉપયોગના સમયે રાજ્યની અંદર હોય તો, રાજ્યની અંદર થયેલું ગણાશે.

નોંધ (૪) મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમમાં પડકારવામાં આવેલી સ્પષ્ટીકરણને નોંધપાત્ર રીતે સમકક્ષ છે. નોંધ (૪) ‘વેચાણ’ ની વ્યાખ્યાના વ્યાપને બહારનું વેચાણ, આંતરરાજ્ય વેચાણ અને ભારતના પ્રદેશમાં આયાતને તેમાં સમાવેશ કરીને વિસ્તારે છે. અગાઉ આપવામાં આવેલ તર્કને અનુસરીને, અમે આ નિર્દેશ આપીએ છીએ કે અધિનિયમની કલમ ૨(ઈ) ની નોંધ (૪) ને આ અર્થમાં સંકુચિત રીતે વાંચવામાં આવશે કે તે કોઈપણ માલના ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતર કરવાની લેવડદેવડને લાગુ પડશે નહીં, જો આવું માનિત વેચાણ (૧) બહારનું વેચાણ હોય, (૨) માલને ભારતના પ્રદેશમાં આયાત કરવાની અથવા માલને ભારતના પ્રદેશની બહાર નિકાસ કરવાની પ્રક્રિયામાં થયેલું વેચાણ હોય, અને (૩) આંતરરાજ્ય વેચાણ હોય.

૪૩. ઉત્તર પ્રદેશ. ઉત્તર પ્રદેશ વેપાર કર અધિનિયમ, ૧૯૪૮ પણ કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ કરવા પર કર લાદે છે. કલમ ૨(એચ) "વેચાણ" ની વ્યાખ્યા આપે છે, જે નીચે પુનઃપ્રસ્તુત કરવામાં આવે છે :

તેની વ્યાકરણાત્મક ભિન્નતાઓ અને સમાનાર્થક અભિવ્યક્તિઓ સહિત "વેચાણ" નો અર્થ માલમાંની સંપત્તિનું કોઈપણ હસ્તાંતરણ થાય છે (ગીરો, હાઈપોથેકેશન, ભારણ અથવા ગીર્વે રાખવાના માર્ગ સિવાય) રોકડમાં અથવા મુલતવી ચૂકવણી માટે અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ માટે, અને તેમાં નીચેનું સમાવેશ થાય છે –

(i) xxxxx

(ii) xxxxx

(iii) xxxxx

(૪) કોઈપણ હેતુ માટે કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર રોકડ, મુલતવી ચૂકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ સામે હસ્તાંતર કરવું (નિર્ધારિત અવધિ માટે હોય કે ન હોય)."

૪૪. કલમ ૨(એચ) ની સ્પષ્ટીકરણ ૧ ની ઉપકલમ (૨) નીચે મુજબ છે :

ઉપખંડ (૪) હેઠળ આવતાં મામલામાં, જો માલસામાનનો ઉપયોગ ભાડે લેનાર દ્વારા રાજ્યની અંદર કોઈપણ અવધિ દરમિયાન કરવામાં આવે, તો એ હકીકત

છતાં કે ભાડાપટ્ટા માટેનો કરાર રાજ્યની બહાર કરવામાં આવ્યો હોય અથવા માલસામાનની સોંપણી ભાડે લેનારને રાજ્યની બહાર કરવામાં આવી હોય.

૪૫. કલમ ૩.- એફ કરવેરો લાદતી જોગવાઈ છે, જે કોઈપણ માલના ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવા પર કરની જોગવાઈ કરે છે અને તે નીચે મુજબ ઉદ્ભૂત કરવામાં આવે છે :

"(૧) કલમ ૩-એ અથવા કલમ ૩-એએ અથવા કલમ ૩-ડીમાં સમાવાયેલ કોઈપણ બાબત છતાં, પરંતુ સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૫૬ ની કલમો ૧૪ અને ૧૫ ની જોગવાઈઓને આધીન રહીને, દરેક વેપારીએ દરેક કરઆકારણી વર્ષ માટે નીચેના નેટ ટર્નઓવર પર કર ચૂકવવો પડશે -

(એ) કોઈપણ માલનો કોઈપણ હેતુ માટે ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર રોકડ, સ્થગિત ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ બદલ હસ્તાંતર કરવો (ભલે તે નિર્ધારિત અવધિ માટે હોય કે ન હોય); અથવા

(બી) xxxx

એવા દરે, જે પંદર પ્રતિશતથી વધુ ન હોય, રાજ્ય સરકાર જાહેરનામા દ્વારા જાહેર કરી શકે છે, અને વિવિધ માલ માટે અથવા વહેપારીઓના વિવિધ વર્ગો માટે ભિન્ન દરો જાહેર કરી શકાય છે.

(૨) ઉપકલમ (૧) માં ઉલ્લેખિત શુદ્ધ વળતર નિર્ધારિત કરવાની દ્રષ્ટિએ, વેપારી દ્વારા નીચે મુજબના સંબંધમાં પ્રાપ્ત થયેલી અથવા પ્રાપ્ત થવાપાત્ર કુલ રકમમાંથી નીચેની રકમો કપાત કરવામાં આવશે -

(એ) ઉપ-કલમ (૧) ની કલમ (એ) માં ઉલ્લેખિત હસ્તાંતરણ, એવું હસ્તાંતરણ તે આકારણી વર્ષ દરમિયાન કે તે પહેલાં સંમત કરવામાં આવ્યું હતું કે નહીં, –

(૧) કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૫૬ ની કલમો ૩, ૪ અને ૫ દ્વારા આવરી લેવાયેલા માલના મૂલ્યનું પ્રતિનિધિત્વ કરતી રકમ;

(૨) કલમ ૪ હેઠળ મુક્ત કરવામાં આવેલા માલના મૂલ્યનું પ્રતિનિધિત્વ કરતી રકમ;

(iii) xxxxx

(iv) xxxxx

(v) xxxxx

(vi) xxxxx

(vii) xxxxx

(viii) xxxxx

(ix) xxxxx

(x) xxxxx

(xi) xxxxx

(xii) xxxxx

ઉપરોક્ત જોગવાઈઓ દર્શાવે છે કે જ્યાં સુધી આંતર-રાજ્ય વેચાણનો પ્રશ્ન છે, ત્યાં સુધી તે તત્ત્વતઃ કરપાત્ર નથી, પરંતુ જાહેર કરાયેલ માલ માટે કોઈ જોગવાઈ કરવામાં આવી નથી. તેમ છતાં, એક અન્ય પાસું પણ છે. કલમ ૨(એચ) ની સ્પષ્ટીકરણ ૧ ની જોગવાઈ (૨) ના બળે, વેચાણની વ્યાપ્તિ રાજ્યની અંદર ઉપયોગ માટે માલની માત્ર હાજરીના આધારે 'રાજ્યબાહ્ય વેચાણ' ને 'રાજ્યઆંતરિક વેચાણ' તરીકે સમાવેશ કરીને વિસ્તૃત કરવામાં આવી છે, ભલે ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવાનો કરાર રાજ્યની બહાર કરવામાં આવ્યો હોય કે વેચાણ રાજ્યની બહારનું હોય, કર રાજ્યની અંદર વસૂલપાત્ર બને છે. અને, વધુમાં, કરના દરોની વિશેષ જોગવાઈને કારણે, એકબિંદુ કર તેમજ મુક્તિ વગેરે જેવી અન્ય જોગવાઈઓ કોઈપણ માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણના વ્યવહારમાં લાગુ પડતી નથી. અમને જણાય છે કે કલમ ૨(એચ) ની સ્પષ્ટીકરણ ૧ ની જોગવાઈ (૨) સાતમી અનુસૂચીની યાદી ૨ ની પ્રવેશિકા ૫૪ હેઠળની વિધાનકારી સત્તાથી અધિક છે અને તેથી, અમે નિર્દેશ આપીએ છીએ કે અધિનિયમની કલમ ૨(એચ) ની સ્પષ્ટીકરણ ૧ ની જોગવાઈ (૨) ને આ અર્થમાં મર્યાદિત રીતે વાંચવામાં આવે કે એવો માનિત વેચાણ જો (૧) રાજ્યબાહ્ય વેચાણ હોય, (૨) ભારતના પ્રદેશમાં માલની આયાતના પ્રવાહમાં અથવા ભારતના પ્રદેશની બહાર માલની નિકાસના પ્રવાહમાં થયેલું વેચાણ હોય અને (૩) આંતર-રાજ્ય વેચાણ હોય, તો તેવા કોઈપણ માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણના વ્યવહારમાં તે લાગુ પડશે નહીં.

૪૬. રાજસ્થાન. રાજસ્થાન વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૯૪ કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો હક હસ્તાંતરિત થવા પર કર વસૂલ કરે છે. કલમ ૨(૨૩) "લીઝ" ની વ્યાખ્યા કરે છે, જે નીચે પુનઃપ્રસ્તુત કરવામાં આવે છે :

લીઝ" નો અર્થ એવો કોઈપણ કરાર અથવા વ્યવસ્થા થાય છે જેના દ્વારા કોઈપણ માલનો કોઈપણ હેતુ માટે ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર માલિકીના હસ્તાંતરણ વિના, નિર્ધારિત અવધિ માટે હોય કે ન હોય, રોકડ, મુલતવી ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ બદલ એક વ્યક્તિ પાસેથી બીજી વ્યક્તિને હસ્તાંતરિત કરવામાં આવે છે, અને તેમાં પેટા-લીઝનો સમાવેશ થાય છે, પરંતુ તેમાં હાયર પરચેઝ પરનું કોઈપણ હસ્તાંતરણ અથવા હમાવાર ચુકવણીની કોઈપણ પદ્ધતિનો સમાવેશ થતો નથી;

૪૭. કલમ ૨(૩૮) માં "વેચાણ" ની વ્યાખ્યા નીચે મુજબ આપવામાં આવી છે :
"વેચાણ" – તેના તમામ વ્યાકરણિક રૂપાંતરો અને સંબંધિત અભિવ્યક્તિઓ સહિત, તેનો અર્થ એ થાય છે કે એક વ્યક્તિ દ્વારા બીજી વ્યક્તિને રોકડ, મુલતવી ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ બદલ માલમાં મિલકતનું દરેક હસ્તાંતરણ અને તેમાં આનો સમાવેશ થાય છે –

(૧) કરારના અનુસરણ સિવાય, રોકડ, મુલતવી ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ માટે માલમાંની સંપત્તિનું હસ્તાંતરણ;

(૨) xxxx

(૩) xxxx

(જ) કોઈપણ હેતુ માટે માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર રોકડ, સ્થગિત ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ બદલ હસ્તાંતર કરવો (નિર્ધારિત અવધિ માટે હોય કે ન હોય);"

ઉક્ત ઉપકલમોમાં સ્પષ્ટીકરણો છે. સ્પષ્ટીકરણ ૨(બી) નીચે મુજબ છે :

ઉપકલમ (જ) હેઠળ આવતી બાબતમાં, જો માલનો ઉપયોગ ભાડેતીએ રાજ્યની અંદર કરે છે, ભલે તે નિર્ધારિત અવધિ માટે હોય કે ન હોય, તો પણ, લીઝ અંગેનો કરાર રાજ્યની બહાર કરવામાં આવ્યો હોય અથવા માલ રાજ્યની બહારથી લાવવામાં આવ્યો હોય અથવા માલ ભાડેતીને રાજ્યની બહાર સોંપવામાં આવ્યો હોય, તે છતાં.

૪૮. ઉક્ત સ્પષ્ટીકરણ મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦) ના સ્પષ્ટીકરણના નમૂના પર મુખ્યત્વે આધારિત છે. કલમ ૨(૩૮)(જ) ના સ્પષ્ટીકરણ ૨(બી) ના બળે, 'વેચાણ' ની વ્યાખ્યા વિસ્તૃત કરવામાં આવી છે અને તેમાં રાજ્યની બહાર થયેલા વેચાણો અથવા આંતર-રાજ્ય વેચાણ એવા વેચાણોને પણ, જો માલ રાજ્યની અંદર વપરાય, તો કર્પાત્ર બનાવવામાં આવ્યા છે. તેથી, ઉક્ત સ્પષ્ટીકરણ સાતમી અનુસૂચીની યાદી ૨ ની નોંધ ૫૪ હેઠળની વિધાન સત્તાથી અધિક છે અને તેથી, અમે તે મુજબ નિર્દેશ આપીએ છીએ કે કલમ ૨(૩૮)(જ) ના સ્પષ્ટીકરણ ૨(બી) ને આ અસર સુધી મર્યાદિત અર્થમાં વાંચવું કે જો એવો માનિત વેચાણ (૧) રાજ્ય બહારનું વેચાણ હોય, (૨) ભારતના પ્રદેશમાં માલની આયાતના પ્રવાહમાં અથવા ભારતના પ્રદેશની

બહાર માલની નિકાસના પ્રવાહમાં થયેલું વેચાણ હોય, અને (૩) આંતર-રાજ્ય વેચાણ હોય, તો કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણના વ્યવહાર પર તે લાગુ પડશે નહીં.

૪૯. આંધ્ર પ્રદેશ. આંધ્ર પ્રદેશ સામાન્ય વેચાણકર અધિનિયમ, ૧૯૫૭ કોઈપણ માલના ઉપયોગનો હક હસ્તાંતરિત કરવા પર કર લાદે છે. કલમ ૨(એન) "વેચાણ" ની વ્યાખ્યા કરે છે, જે નીચે પુનઃપ્રસ્તુત કરવામાં આવે છે :

વેચાણ" તથા તેના તમામ વ્યાકરણિક રૂપાંતરો અને સગા અભિવ્યક્તિઓનો અર્થ એવો થાય છે કે વેપાર અથવા ધંધાના પ્રવાહમાં, રોકડ માટે અથવા મુદતબાદ ચુકવણી માટે અથવા અન્ય કોઈ મૂલ્યવાન પ્રતિફળ માટે, કરારના અનુસંધાનમાં હોય કે અન્યથા, એક વ્યક્તિ દ્વારા બીજી વ્યક્તિને માલમાં રહેલી મિલકતનું, એવો માલ તે જ સ્વરૂપમાં હોય કે અન્ય કોઈ સ્વરૂપમાં, કરવામાં આવેલ દરેક હસ્તાંતરણ xxx અથવા કોઈ સોસાયટી (સહકારી સોસાયટી સહિત), ક્લબ, પેઢી અથવા સંસ્થા દ્વારા તેના સભ્યોને માલના પુરવઠા અથવા વિતરણનો સમાવેશ થાય છે, પરંતુ તેમાં માલ ઉપરનું ગીરો, હાઇપોથેકેશન અથવા ગીર્વે મુકાણા, અથવા માલ ઉપરનો ભાર, સમાવેશ પામતો નથી.

ઉપરોક્ત ઉપકલમમાં સ્પષ્ટીકરણો છે. સંબંધિત સ્પષ્ટીકરણો નીચે પુનઃઉત્પાદિત કરવામાં આવે છે :

"સ્પષ્ટીકરણ ૨ :- (એ) ભારતીય માલવેચાણ અધિનિયમ, ૧૯૩૦ (કેન્દ્રીય અધિનિયમ ૩, ૧૯૩૦નું) માં સમાવિષ્ટ કોઈપણ બાબત હોવા છતાં, આ

અધિનિયમના હેતુ માટે, માલ રાજ્યની અંદર હોય તો, વેચાણ અથવા ખરીદીનો કરાર જ્યાં ક્યાં કરવામાં આવ્યો હોય તેમ છતાં, માલનું વેચાણ અથવા ખરીદી રાજ્યમાં થઈ હોવાનું માનવામાં આવશે.

(i) xxxx

(ii) xxxx

(b) xxxx

સમજૂતી ૪ :- કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો હક કોઈપણ હેતુ માટે હસ્તાંતર કરવો (ચોક્કસ અવધિ માટે હોય કે ન હોય તે ભલે) રોકડ, મુલતવી ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ બદલ કરવામાં આવે, તો તે વેચાણ માનવામાં આવશે."

એ.પી. અધિનિયમની સુધારેલી કલમ પછી નીચે મુજબ છે :

માલના ઉપયોગના કોઈપણ અધિકાર સંબંધે વસૂલ કરાયેલ રકમ પરનો કર :

આ અધિનિયમમાં સમાવાયેલ કોઈપણ બાબત હોવા છતાં :-

(એ) જે કોઈ વેપારી પોતાનાં વ્યવસાયના પ્રવાહમાં, કોઈ પણ હેતુ માટે, નિર્ધારિત અવધિ માટે હોય કે ન હોય, કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર કોઈ ભાડૂત અથવા પરવાનાધારકને રોકડ, મુલતવી ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ સામે હસ્તાંતરિત કરે છે, તેવા વેપારીએ આવા

હસ્તાંતરણ અથવા હસ્તાંતરણો બદલ તે ભાડૂત અથવા પરવાનાધારક પાસેથી રોકડમાં કે અન્ય રીતે પ્રાપ્ત કરેલ અથવા પ્રાપ્ય કુલ રકમ પર, વર્ષ દરમિયાન પોતે પ્રાપ્ત કરેલ અથવા પ્રાપ્ય એવી કુલ રકમના દર રૂપિયા દીઠ પાંચ પૈસાના દરે કર ચૂકવવો રહેશે;

(બી) કોઈપણ વેપારી દ્વારા કરવામાં આવેલ આવા માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણને, આવા હસ્તાંતરણ અથવા અધિકાર માટેનો કરાર લેખિત હોય કે મૌખિક, તે જ્યાં કરવામાં આવ્યો હોય તેની પરવા કર્યા વિના, જ્યારે પણ તે માલનો ઉપયોગ આ રાજ્યની અંદર કરવામાં આવે ત્યારે, તે આ રાજ્યમાં થયેલ ગણાશે."

અધિનિયમની કલમ ૨(એન) માં સમાવાયેલ 'વેચાણ' ની વ્યાખ્યાને સંબંધિત સ્પષ્ટીકરણ જ કોઈપણ માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણ ઉપરનો કર તેના વ્યાપમાં સમાવે છે. કલમ ૨(એન) નું સ્પષ્ટીકરણ ૨, જે એક સામાન્ય જોગવાઈ છે, તે નક્કી કરે છે કે વેચાણ અથવા ખરીદીનો કરાર જ્યાં થયો હોય તે બાબતનો ભેદ રાખ્યા વિના, જો માલ રાજ્યની અંદર હોય, તો તે 'વેચાણ' ની વ્યાખ્યામાં સમાવેશ પામશે

૫૦. ધારા ૫-ઈની કલમ (બી) અનુસાર, કોઈપણ વેપારી દ્વારા માલના હક્કનું કરવામાં આવેલ કોઈપણ હસ્તાંતરણ, જો તે માલ રાજ્યની અંદર વપરાય છે, તો કરાર જ્યાં કરવામાં આવ્યો હોય તે સ્થાનની પરવા કર્યા વગર, તે રાજ્યમાં થયું છે

એમ માનવામાં આવશે. ધારા ૩૮ની સંબંધિત જોગવાઈઓ નીચે પુનઃઉત્પન્ન કરવામાં આવે છે :

"આ અધિનિયમમાં સમાવેશ થયેલ કોઈપણ બાબત એવી માનવામાં આવશે નહીં કે તે કોઈપણ માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પર કર લાદે છે અથવા એવો કર લાદવાની સત્તા આપે છે, જ્યાં આવું વેચાણ અથવા ખરીદી થાય છે—

(૧) રાજ્યની બહાર; અથવા

(૨) માલને ભારતના પ્રદેશમાં આયાત કરવાની પ્રક્રિયા દરમિયાન, અથવા માલને ભારતના પ્રદેશની બહાર નિકાસ કરવાની પ્રક્રિયા દરમિયાન; અથવા

(૩) આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં".

સ્પષ્ટીકરણ : કેન્દ્રિય વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૫૬ (કેન્દ્રિય અધિનિયમ ૧૯૫૬નું ૭૪) ના પ્રકરણ -૨ ની જોગવાઈઓ, આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં અથવા કોઈ રાજ્યની બહાર અથવા આયાત કે નિકાસના પ્રવાહમાં વેચાણ અથવા ખરીદી ક્યારે થાય છે તે નિર્ધારિત કરવાની હેતુસર લાગુ પડશે.

૫૧. જોકે, અપીલ હેઠળના આઈ.ટી.સી. ક્લાસિક્સ કેસ પછી ઉપરોક્ત કલમમાં સુધારો કરવો આવશ્યક હતો, તેમ છતાં તે અસુધારિત જ રહી અને તેની સ્પષ્ટીકરણમાં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં અથવા કોઈ રાજ્યની બહાર અથવા આયાત અથવા નિકાસના પ્રવાહમાં વેચાણ અથવા ખરીદી ક્યારે થાય છે તે નિર્ધારિત કરવા માટે

કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમ, ૧૯૫૬ ના અધ્યાય ૨ ની જોગવાઈઓ લાગુ પડશે.

પર. અમે અગાઉ જ ઠરાવ્યું છે કે ‘વેચાણ’ની વ્યાખ્યા, જ્યાં સુધી તે કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ કરવાના વ્યવહાર સાથે સંબંધિત છે, કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમમાં સુધારવામાં આવી નથી, તેથી કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમ ૪ની જોગવાઈઓ આવા વ્યવહારોને લાગુ પડશે નહીં. તેથી, અમે માનીએ છીએ કે કલમ ૫-ઈની ખંડ (બી) સાતમી અનુસૂચીની ચાટી રની નોંધ ૫૪ હેઠળ રાજ્યની વિધાનકારી સત્તાથી વધુ છે. તેથી, અમે નિર્દેશ કરીએ છીએ કે અધિનિયમની કલમ ૫-ઈની ખંડ (બી)નું સંકુચિત અર્થઘટન આ અસરથી કરવામાં આવે કે જો આવી માનિત વેચાણ (૧) રાજ્યની બહારનું વેચાણ હોય, (૨) ભારતના પ્રદેશમાં માલની આયાતના પ્રવાહમાં અથવા ભારતના પ્રદેશમાંથી માલની નિકાસના પ્રવાહમાં થયેલું વેચાણ હોય, અને (૩) આંતર-રાજ્ય વેચાણ હોય, તો તે કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ કરવાના વ્યવહારને લાગુ પડશે નહીં.

પ૩. ઉપર અમે જે જણાવ્યું છે તે અનુસાર, અમારું મત છે કે બોમ્બે વડી અદાલતનો ૨૦થ સેન્યુરી ફાઈનાન્સ કોર્પોરેશન લિ. વિ./એસ. સ્ટેટ ઓફ મહારાષ્ટ્ર (૧૯૮૯) ૭૫ એસટીસી ૨૧૭ (અપીલાધીન) માં આપેલો નિર્ણય ભૂલભર્યો છે, જ્યારે, અમે આંધ્ર પ્રદેશ વડી અદાલતનો આઈટીસી ક્લાસિક્સ ફાઈનાન્સ એન્ડ સર્વિસિસ વિ./એસ. કમિશનર ઓફ કમર્શિયલ ટેક્સેસ

(૧૯૯૫) ૯૭ એસટીસી ૩૩૦ (અપીલાધીન) માં આપેલો નિર્ણય યથાવત્ રાખીએ છીએ.

૫૪. ઉપરોક્ત કારણોસર, નાગરિક અપીલ ક્રમાંક ૬૨૧૮/૨૩/૯૫ સિવાયની બધી નાગરિક અપીલો, અરજીઓ સાથે તથા સ્થાનાંતરિત કેસ, મંજૂર થવા પાત્ર છે અને નાગરિક અપીલ ક્રમાંક ૬૨૧૮-૨૩/૯૫ નામંજૂર થવા પાત્ર છે. પરિણામે, સી.એ. ક્રમાંક ૬૨૧૮-૨૩/૯૫ સિવાય, અપીલાધીન ચુકાદાઓ અને આદેશોને અમે રદ કરીએ છીએ. આ ચુકાદામાં અમે જે ઠરાવ્યું છે અને નીચે જારી કરાયેલા નિર્દેશોની હદ સુધી, સી.એ. ક્રમાંક ૬૨૧૮-૨૩/૯૫ સિવાયની બધી નાગરિક અપીલો, બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૨ હેઠળની રિટ અરજીઓ, સ્થાનાંતરિત કેસ તથા વડી અદાલત સમક્ષ દાખલ કરાયેલ રિટ અરજીઓ મંજૂર કરવામાં આવે છે. નાગરિક અપીલ ક્રમાંક ૬૨૧૮-૨૩/૧૯૯૫ નામંજૂર કરવામાં આવે છે. જો આ કેસોમાં સંબંધિત મૂલ્યાંકન આદેશોને પડકારવામાં આવ્યા હોય તો તે રદ કરવામાં આવે છે. અમે પ્રતિવાદીઓને નિર્દેશ આપીએ છીએ કે તેઓ આ કેસોમાં સંબંધિત વર્ષો માટે અપીલકર્તાઓ અને અરજદારોનું મૂલ્યાંકન માત્ર આ ચુકાદામાં પ્રતિપાદિત કાનૂની સિદ્ધાંતો અનુસાર જ કરે. ખર્ચ બાબતે કોઈ આદેશ કરવામાં આવતો નથી.

સૈયદ શાહ મોહમ્મદ કાદરી, ન્યાયાધીશ.

૫૫. અમને અમારા માનનીય ભાઈ ખરેએ, ન્યાયાધીશ દ્વારા તૈયાર કરાયેલ ચુકાદો વાંચવાનો લાભ મળ્યો છે અને ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬ ની

કલમ (૨૯એ) ની ઉપકલમ (ડી) ના અર્થઘટન સાથે સહમત થવા માટે અમે પ્રેરિત થઈ શકતા નથી, તે બદલ અમને ખેદ છે.

૫૬. ૧૯૮૯ની સિવિલ અપીલ ક્રમાંક ૪૫૦૦ના તથ્યો અને સંવિધાન (છેતાલીસમો સુધારો) અધિનિયમ, ૧૯૮૨, જેના દ્વારા સંવિધાનના કલમ ૩૬૬ માં ખંડ (૨૯એ) દાખલ કરવામાં આવ્યો હતો, તે પસાર થવા સુધી પહોંચાડનાર વિધાન ઇતિહાસનો સર્વાંગી રીતે ઉલ્લેખ અમારા વિદ્વાન સહોદર દ્વારા કરવામાં આવ્યો છે; તેમણે વિદ્વાન વકીલોના અનુક્રમે પ્રતિપાદિત દલીલોનો પણ વિશદ રીતે ઉલ્લેખ કર્યો છે, તેથી તે જ બાબતો અહીં પુનરાવર્તિત કરવું આવશ્યક છે એવું અમે માનતા નથી.

૫૭. આ કેસોના આ સમૂહમાં વિચારણા માટે ઊભો થતો પ્રશ્ન આ મુજબ છે :

(૧) બંધારણની કલમ ૩૬૬ ની ઉપકલમ (૨૯એ) ના ખંડ (ડી) માં સમાયેલ વ્યવહાર પર કર લાદવા અંગે રાજ્ય વિધાનમંડળની સત્તા પર કઈ મર્યાદાઓ છે—

(૨) અનુચ્છેદ ૩૬૬ ની ખંડ (૨૯એ) ની ઉપખંડ (ડી) નો વાસ્તવિક અર્થ શું છે અને માલના ઉપયોગના અધિકારના હસ્તાંતરણ પર કરપાત્ર ઘટના ક્યાં ઉત્પન્ન થાય છે—

(૩) શું રાજ્યોના આક્ષેપિત કાયદાઓ બંધારણની કલમ ૨૮૬ ના ઉપખંડો (૧) થી (૩) તથા બંધારણની કલમ ૨૬૯ ના ઉપખંડો (૧) અને (૩) ના ભંગને કારણે અસંવિધાનિક છે; અને

(જ) શું અપીલોમાં પડકારાયેલા આદેશો, રિટ અરજીઓમાં અને ટ્રાન્સફર અરજીઓમાં પડકારાયેલી જોગવાઈઓ ટકાઉ છે કે નહીં.

૫૮. પ્રથમ પ્રશ્ન અંગે, ભારત સરકાર અધિનિયમ, ૧૯૩૫ હેઠળ તેમજ ભારતના બંધારણ હેઠળ વેચાણ કર સંબંધિત કાનૂનની ઐતિહાસિક પૃષ્ઠભૂમિનું અનુસરણ કર્યા પછી અને બંધારણની કલમ ૩૬૬માં ઉપખંડ (૨૯એ) નો સમાવેશ થવા સુધીની ઘટનાઓનો વિચાર કર્યા પછી તથા આ અદાલતની બંધારણ પીઠોના નિર્ણયોમાં બિલ્ડર્સ' અસોસિએશન ઓફ ઇન્ડિયા વિ./સ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા (૧૯૮૯) ૨ એસ.સી.સી. ૬૪૫ અને એમ/સ ગણન ડંકરલી એન્ડ કો. વિ./સ. સ્ટેટ ઓફ રાજસ્થાન (૧૯૯૩) ૧ એસ.સી.સી. ૩૬૪ માં પ્રતિપાદિત કાનૂનનો ઉલ્લેખ કર્યા પછી, અમારા વિદ્વાન સહોદર ન્યાયાધીશે બંધારણની કલમ ૨૮૬ ના ઉપખંડો (૧), (૨) અને ખંડ (૩) ના ઉપખંડ (એ) તથા કલમ ૨૬૯ ના ઉપખંડો (૧) અને (૩), તેમજ કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમો ૩, ૪, ૫, ૧૪ અને ૧૫ દ્વારા લાદવામાં આવેલી મર્યાદાઓને પુનઃ દોહરાવી અને નોંધ્યું કે આ મર્યાદાઓ ઉપરાંત, રાજ્યો બંધારણની કલમ ૨૮૬ ના ખંડ (૩) ના ઉપખંડ (બી) હેઠળ સંસદ દ્વારા બનાવવામાં આવી શકે તેવી કોઈપણ કાનૂનથી પણ બંધાયેલા રહેશે. અમે તેમના ચુકાદાના પરિણેદ ૧૯ માં દર્શાવાયેલ તાર્કિકતા અને નિષ્કર્ષો તથા પરિણેદ ૩૫ ના ઉપખંડો (એ) અને (ડી) માં પ્રતિપાદિત સિદ્ધાંતો સાથે સવિનય સહમતિ દર્શાવીએ છીએ.

૫૯. પ્રશ્ન ક્રમાંક ૨ માં સંબંધિત પ્રશ્ન એ છે, જ્યારે પ્રશ્ન ક્રમાંક ૩ અને ૪ અનુસંગિક છે.

૬૦. પ્રશ્ન ક્રમાંક ૨ અંગે વડી અદાલતોમાં મતભેદ છે. બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬ ની કલમ (૨૯એ) ના ઉપખંડ (ડી) ના અર્થઘટન વિશે આ અસહમતિની નોંધ નોંધવા માટે અમને નીચેના કારણોએ પ્રેરિત કર્યા છે.

૬૧. માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પર કર લાદવા બાબતે રાજ્યની ધારાસભાકીય સત્તા બંધારણની સાતમી અનુસૂચીની ચાદી ૨ ની નોંધ ૫૪ માંથી પ્રાપ્ત થાય છે. બંધારણ (છેતાલીસમો સુધારો) અધિનિયમ, ૧૯૮૨ પહેલાં, ‘વેચાણ’ શબ્દ અથવા ‘માલનું વેચાણ અથવા ખરીદી’ એવો પ્રયોગ બંધારણમાં વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યો ન હતો. ‘વેચાણ’ શબ્દનો અર્થ માલના વેચાણ અધિનિયમમાં જે અર્થમાં સમજવામાં આવતો હતો, તે જ અર્થમાં સમજવામાં આવતો હતો. ‘વેચાણ’ જેવો સ્વરૂપ ધરાવતા, પરંતુ તે શબ્દની આવશ્યકતાઓ પૂર્ણ ન કરતાં અનેક વ્યવહારોના પરિણામે આવા વ્યવહારો વેચાણકર બાકીદારીમાંથી બહાર રહી જતા હતા. આ અદાલતે અનેક કેસોમાં રાજ્યના તેવા વિધાનને મંજૂરી આપી નહોતી, જેઓએ ‘વેચાણ’ શબ્દનો અર્થ વિસ્તૃત કર્યો હતો. તેથી સંસદે બંધારણની કલમ ૩૬૬ માં ખંડ (૨૯એ) દાખલ કરી, જેમાં ‘માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પરનો કર’ આ પ્રયોગને વ્યાપક શબ્દોમાં વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યો, જેને બંધારણની સાતમી અનુસૂચીની ચાદી ૨ ની નોંધ ૫૪ સાથે વાંચવાની રહે છે.

કર. 'કોઈપણ માલના ઉપયોગના હકના હસ્તાંતરણ' સંબંધિત ઉપકલમ (ડી) નો વ્યાપ શોધવા માટે, જેને સંવિધાનના કલમ ૩૬૬ ના ઉપબંધ (૨૯એ) ની ઉપકલમો (એ) થી (સી) અને (એફ) માં નિર્દિષ્ટ લેવડદેવડ સાથે મળીને 'માનિત વેચાણ' તરીકે માનવામાં આવે છે, અહીં ઉપબંધ (૨૯એ) ઉદ્ઘૂત કરવો આવશ્યક છે :—

"(૨૯એ). 'માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પરનો કર' માં સમાવેશ થાય છે —

(એ) રોકડ, મુલતવી ચૂકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ માટે, કરારના અનુસરણ સિવાય, કોઈપણ માલમાંની સંપત્તિના હસ્તાંતરણ પરનો કર;

(બી) વર્ક્સ કરારના અમલમાં સંકળાયેલ માલમાં માલિકીના હકના હસ્તાંતરણ પરનો કર (ચાહે માલ તરીકે હોય કે અન્ય કોઈ સ્વરૂપમાં હોય);

(સી) હાયર—પરચેઝ પર અથવા હમાઓ દ્વારા ચૂકવણીની કોઈપણ પદ્ધતિ હેઠળ માલની પહોંચાડણી પર કર;

(ડી) કોઈપણ હેતુ માટે કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવા પરનો કર (નિર્ધારિત અવધિ માટે હોય કે ન હોય) રોકડ, મુલતવી ચૂકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ માટે;

(ઈ) રોકડ, મુલતવી ચૂકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ બદલ, કોઈપણ અસંસ્થાપિત સંગઠન અથવા વ્યક્તિઓના સમૂહ દ્વારા તેના સભ્યને માલના પુરવઠા પર કર;

(એફ) માનવીય ઉપભોગ માટેનો ખોરાક અથવા અન્ય કોઈ વસ્તુ કે કોઈ પણ પેય પદાર્થ (માદક હોય કે ન હોય) એવા માલના, કોઈ પણ સેવા રૂપે અથવા તેની ભાગરૂપે કે અન્ય કોઈપણ રીતે, પૂરવઠા પર એવો કર, જ્યાં એવો પૂરવઠો અથવા સેવા રોકડ, મુલતવી ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન પ્રતિફળ માટે કરવામાં આવે છે,

અને આવા કોઈપણ માલના હસ્તાંતરણ, વિતરણ અથવા પુરવઠાને, તે હસ્તાંતરણ, વિતરણ અથવા પુરવઠો કરનાર વ્યક્તિ દ્વારા તે માલનું વેચાણ અને જેને એવો હસ્તાંતરણ, વિતરણ અથવા પુરવઠો કરવામાં આવે છે તે વ્યક્તિ દ્વારા તે માલની ખરીદી માનવામાં આવશે.'

૬૩. કલમ (૨૯એ) નું સાવધાનપૂર્વક વાચન દર્શાવે છે કે તે સમાવેશક વ્યાખ્યા છે અને તેના બે અંગો છે. પ્રથમ અંગ કહે છે કે માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પરનો કર તેમાં તેની ઉપકલમો (એ) થી (એફ) માં નિર્દિષ્ટ વ્યવહારો પરનો કર સમાવેશ કરે છે. બીજું અંગ જોગવાઈ કરે છે કે પ્રથમ અંગમાં ઉલ્લેખિત કોઈપણ માલનું આવું હસ્તાંતરણ, વિતરણ અથવા પુરવઠો, તે હસ્તાંતરણ, વિતરણ અથવા પુરવઠો કરનાર વ્યક્તિ દ્વારા તે માલનું વેચાણ અને જે વ્યક્તિને આવું હસ્તાંતરણ, વિતરણ અથવા પુરવઠો કરવામાં આવે છે તેના દ્વારા તે માલની ખરીદી ગણાશે.

૬૪. ઉપ-ખંડ (ડી) ના અવલોકનથી જણાય છે કે તેમાં કલ્પિત કર કોઈપણ માલને કોઈપણ હેતુ માટે વાપરવાના અધિકારના હસ્તાંતરણ પર છે; ઉપયોગની

અવધિ નિર્ધારિત કરેલી હોઈ શકે અથવા ન પણ હોઈ શકે; અને તેના બદલામાં પ્રતિફળ રોકડ, મુલતવી ચુકવણી અથવા અન્ય કોઈ મૂલ્યવાન પ્રતિફળ હોઈ શકે છે (તે અનિવાર્ય રીતે રોકડ પ્રતિફળ જ હોવું જરૂરી નથી). કારણ કે કર કોઈપણ માલ વાપરવાના અધિકારના હસ્તાંતરણ પર છે, તેથી અમે 'હસ્તાંતરણ' શબ્દનો અર્થ નિર્ધારિત કરીશું.

કપ. ધ ન્યુ શોર્ટર ઓક્સફર્ડ ઇંગ્લિશ ડિક્શનરીમાં તેનો અર્થ, અન્ય બાબતો ઉપરાંત, આ પ્રમાણે આપવામાં આવ્યો છે : '(કાયદો)–મિલકતનું હસ્તાંતરણ, ખાસ કરીને શેરના સ્ટોકનું, એક વ્યક્તિ પાસેથી બીજી વ્યક્તિને.' બ્લેક્સ લૉ ડિક્શનરી# માં, 'હસ્તાંતરણ' શબ્દની વ્યાખ્યા, અન્ય બાબતો ઉપરાંત, આ અર્થમાં કરવામાં આવી છે કે, "મિલકતનો અથવા મિલકતમાં રહેલા હિતનો નિકાલ કરવો અથવા તેનાથી વિમુખ થવાનો દરેક પ્રકાર, પ્રત્યક્ષ કે પરોક્ષ, નિરપેક્ષ કે શરતી, સ્વૈચ્છિક કે અસ્વૈચ્છિક...". કોર્પસ જ્યુરિસ સેકન્ડમમાં, તેની વ્યાખ્યા આ અર્થમાં કરવામાં આવી છે કે, "'હસ્તાંતરણ' શબ્દનો સામાન્ય પ્રયોગ એવો છે કે તે મિલકતમાંના શીર્ષકનો અથવા તેમાં રહેલા હિતનો એક વ્યક્તિ પાસેથી બીજી વ્યક્તિને પ્રવાહ દર્શાવે છે અને તે અર્થમાં આ શબ્દનો અર્થ એવો થાય છે કે મિલકતનો માલિક તેમાં જે હકો ધરાવતો હતો તે અનુવર્તીને સોંપવાના આશયથી તે બીજી વ્યક્તિને અર્પે છે." (ભાર મૂકવામાં આવ્યો છે)

કક. અહીં અમારો પ્રયાસ એ નિર્ધારિત કરવાનો છે કે કલમ (ડી) ના પરિપ્રેક્ષ્યમાં "હસ્તાંતરણ" નો શું અર્થ થાય છે. શું તે માત્ર એવો દસ્તાવેજ સહી કરવાનો અર્થ

ધરાવે છે કે જેના દ્વારા કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થાય, કે પછી માલના ઉપયોગનો અધિકાર ભાડે લેનારને પસાર કરવાનો આશય રાખીને હસ્તાંતરણ પૂર્ણ થાય તે માટે માલ પરનો નિયંત્રણ સોંપવું પણ આવશ્યક છે? કલમ (૨૯એ) ના પ્રથમ અને બીજા અંગનું સંયુક્ત વાચન સૂચવે છે કે માલ પરનું પ્રભુત્વ હસ્તાંતરિત કર્યા વિના માત્ર દસ્તાવેજનું અમલીકરણ થવાથી કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થતો નથી અને તે કલમ (૨૯એ) ના અર્થમાં “માનિત વેચાણ” ગણાશે નહીં. ઉપકલમ (ડી) માં કલ્પાયેલું “માનિત વેચાણ” માત્ર મૌખિક અથવા લેખિત રીતે કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવાનો સમાવેશ કરતું નથી, પરંતુ એવો સ્પષ્ટ કૃત્ય પણ આવરી લે છે જેના દ્વારા હસ્તાંતરકર્તા માલને હસ્તાંતરગ્રાહકના ઉપયોગ માટે ઉપલબ્ધ કરે છે જેથી તેમનો ઉપયોગ શક્ય બને. આ અર્થઘટન અનુસાર, સ્પષ્ટ છે કે કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થવામાં તે માલમાં રહેલા અધિકારનું હસ્તાંતરણ તેમજ માલ પરના પ્રભુત્વનું હસ્તાંતરણ — બન્નેનો સમાવેશ થાય છે.

૬૭. ઉપખંડ (ડી) માં ઉલ્લેખિત વ્યવહાર, જેને 'કલ્પિત વેચાણ' તરીકે ગણવામાં આવે છે, તે હકીકતમાં માલની લીઝ અથવા ભાડે આપવાની વ્યવસ્થા છે, અને તેનો અર્થ એ થાય છે કે ભાડેથી લેનાર દ્વારા તે માલનો ઉપયોગ કરવામાં આવે છે.

૬૮. શ્રી એફ.એચ. લોસન દ્વારા લખાયેલ ‘ઇન્ડ્રોડક્શન ટુ ધ લો ઓફ પ્રોપર્ટી’ માંથી નીચેનો અવતરણ નોંધવો ઉપયોગી રહેશે. “રોમન કાયદામાં હાયર માત્ર કરારથી વધુ કંઈ નહોતું. જોકે અંગ્રેજી કાયદામાં, તે ઘણું વધુ છે. અહીં ફરીથી અમારે જંગમ માલમત્તા અને જમીન વચ્ચે ભેદ કરવો જોઈએ. જ્યારે કોઈ જંગમ વસ્તુ હાયર સ્વરૂપે સોંપવામાં આવે છે ત્યારે જમા-સોંપણી સર્જાય છે, અને તે દ્વારા હાયર લેનારને તે વસ્તુનો કબજો અપાય છે. જમીન માટે તેની અનુરૂપ વ્યવહાર ભાડાપટ્ટો છે, અને અહીં પણ કબજાનું હસ્તાંતરણ થાય છે. આ હદ સુધી બંને અત્યંત સમાન છે, જોકે ભાડે આપનાર હંમેશા ભ્રમ પેદા કરે તેવી રીતે ‘કબજો’ કહેવાતી વસ્તુ જાળવી રાખે છે, જ્યારે નિશ્ચિત મુદત માટે માલસામાન જમા-સોંપનાર પોતાનો કબજો ગુમાવે છે...”

૬૯. હેલ્સબરીઝ લોઝ ઓફ ઇંગ્લેન્ડમાં ‘ચેટલ્સના ભાડે આપવાના કરાર’નું વર્ણન આ રીતે કરવામાં આવ્યું છે : “ભાડે આપવાનો કરાર બેલમેન્ટનો એક પ્રકાર છે. તે એવો કરાર છે જેના દ્વારા ભાડુઆત, ભાડાની રકમ માલિકને ચૂકવવાના બદલામાં, ભાડે લેવાયેલી ચલ મિલકતનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર પ્રાપ્ત કરે છે. ચલ મિલકતમાં માલિકી હિતમાં કોઈ ફેરફાર થતો નથી, પરંતુ તે માલિકમાં જ ચથાવત્ રહે છે; છતાં, હવાલે કર્યા બાદ ભાડુઆતને ભાડે લેવાયેલી ચલ મિલકતનું કાનૂની કબજો પ્રાપ્ત થાય છે, તેથી જો તે નિશ્ચિત અવધિ માટે ઉધાર આપવામાં આવી હોય, તો તે અવધિ દરમિયાન સાચો માલિક પણ

ભાડુઆતની ઈચ્છાના વિરુદ્ધ કબજો પાછો મેળવવાથી વંચિત રહે છે અને જો તે એવું કરે, તો ગેરકાયદેસર જમી માટે તે નુકસાની ચૂકવવા જવાબદાર બને છે.”

૭૦. અમે લાભદાયક રીતે 'પામર દ્વારા બેલમેન્ટ' નો ઉલ્લેખ કરી શકીએ છીએ. વિદ્વાન લેખકે કોગ્સ વિ./બર્નાર્ડ (૧૭૦૩ (૯૨) ઈ.આર. ૧૦૭) માં હોલ્ટ સી.જે. દ્વારા કરવામાં આવેલ બેલમેન્ટના છ વર્ગોમાં વર્ગીકરણનો ઉલ્લેખ કર્યો છે, જેમાંથી ત્રીજો વર્ગ અપીલકર્તાના કેસના તથ્યો પર સંબંધિત છે. અહીં ઉપકરણ, ઉત્પાદક/પુરવઠાકર્તા પાસેથી પ્રાપ્ત થયા પછી, ભાડે ઉપયોગ કરવા માટે ભાડેતાર પાસે રાખવામાં આવે છે. તે પુસ્તકનો મહત્વપૂર્ણ ઉતારો આ પ્રમાણે છે :

અને બેલમેન્ટના છ પ્રકાર છે... . ત્રીજો પ્રકાર એ છે કે, જ્યારે માલ ભાડે ઉપયોગ કરવા માટે બેલી પાસે મૂકવામાં આવે; તેને લોકાતિયો એટ કન્ડુકિતયો કહેવામાં આવે છે, અને ધિરાણ આપનારને લોકોટર તથા ધિરાણ લેનારને કન્ડક્ટર કહેવામાં આવે છે.

૭૧. એવું હોય તો પણ, ખંડ (૨૯અ) ના ઉપખંડ (ડી) માં નિર્દિષ્ટ વ્યવહારનું કરારાત્મક સ્વરૂપ શું છે—તે બેલમેન્ટનો એક પ્રકાર છે કે નહીં—આ પ્રશ્નોએ અમને અટકાવવું જોઈએ નહીં, કારણ કે અહીં અમે વ્યવહારના કરારાત્મક સ્વરૂપ સાથે નહીં પરંતુ ઉપખંડ (ડી) ના સાર અને વિષયવસ્તુ સાથે સંબંધિત છીએ. એટલું કહેવું પૂરતું છે કે સંસદે પોતે જ આ વ્યવહારને કોઈ નામ આપ્યું નથી અને ખંડ (૨૯અ) ના ઉપખંડ (ડી) માં આવેલ સ્વરૂપના વ્યવહાર પરના કરવેરા

સંબંધિત વર્તમાન ચર્ચાના હેતુસર, જેને માનિત વેચાણના વ્યાપમાં લાવવામાં આવ્યો છે, તેને કોઈ કાનૂની નામકરણ આપવું આવશ્યક નથી. તેમ છતાં, ઉદ્દેખનીય છે કે ભારતની વિવિધ વડી અદાલતોએ ઉપખંડ (ડી) માં આવેલા વ્યવહારને બેલમેન્ટ તરીકે ગણ્યો છે; તેમાં આંધ્ર પ્રદેશની વડી અદાલત દ્વારા રાષ્ટ્રીય ઇસ્પાત નિગમ લિ. વિ./એસ. કમર્શિયલ ટેક્સ ઓફિસર, કંપની સર્કલ, વિશાખાપટ્ટણમ (૧૯૯૦) ૭૭ એસટીસી ૧૮૨, આઈટીસી ક્લાસિક ફાઈનાન્સ એન્ડ સર્વિસિસ વિ./એસ. કમિશનર ઓફ કમર્શિયલ ટેક્સેસ (૧૯૯૫) ૯૭ એસટીસી ૩૩૦, બોમ્બેની વડી અદાલત દ્વારા ૨૦થ સેન્યુરી ફાઈનાન્સ કોર્પોરેશન લિ. વિ./એસ. સ્ટેટ ઓફ મહારાષ્ટ્ર (૧૯૮૯) ૭૫ એસટીસી ૨૧૭, પંજાબ અને હરિયાણાની વડી અદાલત (તમિલનાડુ ટેક્ષેશન સ્પેશિયલ ટ્રિબ્યુનલ) દ્વારા ઉપાસના ફાઈનાન્સ લિ. વિ./એસ. સ્ટેટ ઓફ તમિલનાડુ (૧૯૯૯) ૧૧૩ એસટીસી ૪૦૩, ઓડિશાની વડી અદાલત દ્વારા કૃષ્ણ ચંદ્ર બહેરા વિ./એસ. સ્ટેટ ઓફ ઓડિશા (૧૯૯૧) ૮૩ એસટીસી ૩૨૫નો સમાવેશ થાય છે.

૭૨. કલમ (૨૯અ) ના ઉપખંડ (ડી) તરફ પુનઃ વળીએ તો, ભારતના બંધારણ (છેતાલીસમો સુધારો) અધિનિયમ, ૧૯૮૨ સાથે સંલગ્ન હેતુઓ અને કારણોના નિવેદનના અવલોકનથી સ્પષ્ટ થાય છે કે સંસદે આ હકીકતનું ધ્યાન લીધું છે કે ફિલ્મોને લગતો મુખ્ય અધિકાર તેના વાણિજ્યિક ઉપયોગ સાથે સંબંધિત છે અને એક નિશ્ચિત સમયગાળા સુધી એવો ઉપયોગ થયા પછી, મોટા ભાગના

કિસ્સાઓમાં, ફિલ્મનું કોઈ મૂલ્ય રહેતું નથી; તેથી, ફિલ્મના સંપૂર્ણ વેચાણનો આશરો લેવા બદલે, માત્ર ફિલ્મના વાણિજ્યિક ઉપયોગના અધિકારનો ભાડાપટ્ટો અથવા હસ્તાંતરણ કરવામાં આવે છે. ફિલ્મોના ભાડાપટ્ટા સ્વરૂપની આ પદ્ધતિના કારણે વેચાણકરથી બચાવ થતો આવ્યો છે; તેથી તે પદ્ધતિને અંકુશમાં લેવા માટે કલમ (૨૯અ) માં ઉપખંડ (ડી) દાખલ કરવામાં આવ્યો છે. તેમ છતાં, ઉપખંડ (ડી) નો વ્યાપ માત્ર ફિલ્મોના ભાડાપટ્ટા પૂરતો મર્યાદિત નથી, પરંતુ તે વધુ વિશાળ અર્થક્ષેત્ર ધરાવે છે. તે માલના તમામ પ્રકારના ભાડાપટ્ટા/ભાડે આપવાની વ્યવસ્થાઓ પર લાગુ પડે છે; ઉદાહરણ તરીકે, પ્લાન્ટ, મશીનરી, કમ્પ્યુટર, કાર, વિમાનો, ફર્નિચર વગેરેના ભાડાપટ્ટા.

૭૩. કોઈપણ માલનો વેચાણ ત્યારે પૂર્ણ થાય છે જ્યારે તે માલમાંની મિલ્કત તે માલના વેચાણના કરાર અનુસાર ખરીદદારને હસ્તાંતરિત થાય છે. એ જ રીતે, ઉપર સૂચવ્યા મુજબ, ઉપખંડ (ડી) હેઠળનો અનુમાનીત માલવેચાણ ત્યારે પૂર્ણ ગણાશે જ્યારે જે માલમાં ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવામાં આવે છે તે માલ પરનો નિયંત્રણ હસ્તાંતરણના કરાર હેઠળ ગ્રહીતાને પસાર થાય છે. કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવો પક્ષકારો વચ્ચેના લેખિત કરારના અમલથી, જેમાં ભાડુઆતને માલનો નિયંત્રણ અથવા અધિકારક્ષેત્ર આપવાની પદ્ધતિનો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો હોય, અથવા ભાડુઆતને માલની સોંપણી સાથે જોડાયેલા મૌખિક કરાર દ્વારા, બંનેમાંથી કોઈપણ રીતે અમલમાં મૂકવામાં આવી શકે છે. અનિર્ધારિત માલ અંગે મૌખિક

કરાર થઈ શકતો નથી, કારણ કે આવા માલની સોંપણી થઈ શકતી નથી. જ્યાં લેખિત કરાર અસ્તિત્વમાં હોય, ભલે તે નિર્ધારિત માલ અંગે હોય કે અનિર્ધારિત માલ અંગે, ત્યાં કરારની શરતો દ્વારા દર્શાવાયેલ પક્ષકારોની ‘માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ’ બાબતની મજા એ નક્કી કરતી બાબત બને છે કે માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર ક્યારે, કેવી રીતે અને ક્યાં હસ્તાંતરિત થાય છે. કરારોના અર્થઘટનનો આ સુસ્થાપિત સિદ્ધાંત છે કે કરારનું સમૂહરૂપે અર્થઘટન કરવું જોઈએ. ઉપખંડ (ડી) હેઠળ આવું અનુમાનીત વેચાણ ક્યારે અને ક્યાં થાય છે તે હકીકતનો પ્રશ્ન છે, જે દરેક કેસની હકીકતો અને પરિસ્થિતિઓના આધારે, જેમાં વ્યવહારને પુરવાર કરતી કરારની શરતો અને નિયમોનો પણ સમાવેશ થાય છે, નક્કી કરવો રહે છે.

૭૪. એ પણ સૂચવવું યોગ્ય છે કે, માલના વેચાણ અધિનિયમમાં વ્યાખ્યાયિત માલના વેચાણના ઘટક તત્વો અને કલમ (૨૯એ) ધરાવતા અનુચ્છેદ ૩૬૬ માં વ્યાખ્યાયિત ધારિત માલવેચાણના ઘટક તત્વો ભિન્ન હોવા છતાં, કરના પ્રભાવમાં કોઈ ફરક રહી શકતો નથી અને વેચાણકર વસૂલવાના હેતુ માટે તેમનો ભિન્ન રીતે વ્યવહાર કરી શકાય નહીં.

૭૫. હવે અમે આ દલીલનું પરીક્ષણ કરીશું કે માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર ફક્ત માસ્ટર લીઝના અમલીકરણથી જ પૂર્ણપણે હસ્તાંતરિત થઈ જાય છે અને ત્યારબાદ વધુ કંઈ કરવાની જરૂર રહેતી નથી. હકીકતી પરિસ્થિતિમાં, અપીલકર્તાઓના કિસ્સામાં, ઉપકરણને ભાડે આપવા માટે અપીલકર્તાઓ અને

હાયરર વચ્ચે માસ્ટર લીઝ કરવામાં આવે છે. તે તારીખે ઉપકરણ અસ્તિત્વમાં હોતું નથી. માસ્ટર લીઝના અમલીકરણ પછી, અપીલકર્તાઓ ઉત્પાદક પાસે ઉપકરણની ખરીદી માટે એવો ઓર્ડર મૂકાશે કે જે હાયરરના કહેવા પરથી મૂકાયો હોવાનું દર્શાવવામાં આવે છે, અને તે જ તેને તેના સ્થળે પહોંચાડવા અંગેની સૂચના સાથે હશે. ઉપરોક્ત આધાર પર, શું માસ્ટર લીઝના અમલીકરણથી ઉપકરણનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થવો પૂર્ણ ગણાઈ શકે અને ઉપકલમ (ડી) હેઠળ વેચાણકર ચૂકવવાની અપીલકર્તાઓની જવાબદારી તરત જ શરૂ થઈ જાય, ભલે જે ઉપકરણ બાબતે ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હાયરરને હસ્તાંતરિત કરવામાં આવ્યો છે તે અસ્તિત્વમાં જ ન હોય? પરંતુ ત્યારબાદ સ્વીકાર કરવામાં આવે છે કે જ્યાં માલ અસ્તિત્વમાં ન હોય ત્યાં ઉપકલમ (ડી) હેઠળનું હસ્તાંતરણ અસરકારક બની શકે નહીં. હવે, ઉપકરણ ખરીદવા માટે ઓર્ડર મૂક્યા પછીની આગામી અવસ્થા લઈએ; માની લઈએ કે ઉપકરણનું ઉત્પાદન થઈ ગયું છે અને તેથી તે અસ્તિત્વમાં આવ્યું છે, પરંતુ હજી નિર્દિષ્ટ થયું નથી; તો શું એ અવસ્થાએ હસ્તાંતરણ પૂર્ણ ગણાશે અને અપીલકર્તાઓની કરજવાબદારી તેના ઉત્પાદન થતાની સાથે જ શરૂ થઈ જશે? અમારા મત મુજબ, નહીં. તે અવસ્થાએ તો અપીલકર્તાઓના હિતમાં ઉપકરણનું વેચાણ પણ પૂર્ણ ગણાશે નહીં, કારણ કે ઉપકરણમાં માલિકીહક અપીલકર્તાઓને હસ્તાંતરિત થયો હશે નહીં. ઉત્પાદકે કોઈ નિર્ધારિત ઉપકરણ અલગ પાડવું પડશે અને અથવા તો તે પહોંચાડવું પડશે અથવા અપીલકર્તાઓ દ્વારા થયેલા વેચાણના કરારને

અનુરૂપ તે ઉપકરણની ફાળવણી કરવી પડશે; ત્યારબાદ જ તેમના હિતમાં ઉપકરણનું વેચાણ પૂર્ણ થશે. તે પછી માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થવો અસરકારક બની શકે અને વેચાણકર ચૂકવવાની અપીલકર્તાઓની જવાબદારી ઊભી થશે. હવે એવો કિસ્સો લઈએ જ્યાં ઉપકરણ સપ્લાયર પાસે અનિર્દિષ્ટ માલ તરીકે હોય; શું આવા અજ્ઞાત ઉપકરણ સંદર્ભે માસ્ટર લીઝના અમલીકરણથી માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થવો પૂર્ણ ગણાશે? શું આવા કિસ્સામાં આવક વિભાગ અપીલકર્તાઓને માસ્ટર લીઝના અમલીકરણ સમયે જ વેચાણકર ચૂકવવા કહે શકે? અમે આ પ્રશ્નનો ઉત્તર નકારાત્મક રીતે આપીએ છીએ, કારણ કે અમારા દષ્ટિએ ઉપકલમ (ડી) હેઠળનું હસ્તાંતરણ માસ્ટર લીઝના અમલીકરણથી પૂર્ણ થતું નથી. તે ત્યારે પૂર્ણ થશે જ્યારે સપ્લાયર ઉપકરણ અપીલકર્તાઓને સોંપે અથવા કોઈ વાહકને અથવા બેલીને સુપરત કરે અથવા, જેમ કે આ કિસ્સામાં સૂચના મુજબ, હાયરરને સોંપે; જે વેચાણના કરાર માટે માલની નિશર્ત ફાળવણી માનવામાં આવે છે; અને ત્યારબાદ જ કલમ (ડી) હેઠળનું હસ્તાંતરણ અમલમાં આવશે. અન્ય શબ્દોમાં, આ કિસ્સામાં માસ્ટર લીઝના અમલીકરણ પછી જ્યારે ઉપકરણ પરનો નિયંત્રણ હાયરરને જાય છે ત્યારે જ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થવો પૂર્ણ થાય છે. અને એ જ અવસ્થાએ વેચાણકર ચૂકવવાની અપીલકર્તાઓની જવાબદારી ઊભી થાય છે.

૭૬. અહીં એક વધુ પાસું પાછા છે, જે ભલે નિર્ધારક ન હોય, છતાં વ્યવહારિક દષ્ટિએ તેની નોંધપાત્ર મહત્તા છે, અને તે એ છે કે ભાડે લેનારને ઉપકરણ પર નિયંત્રણ/અધિકારક્ષેત્ર સોંપવામાં આવે તે પહેલાં, કરાર હેઠળ પ્રતિક્ષણ ચૂકવવાની તેની જવાબદારી ઉદ્ભવે જ એવું જરૂરી નથી. પરંતુ મુખ્ય ભાડાપટ્ટાના અમલ થતા જ ઉપખંડ (ડી) હેઠળનું હસ્તાંતરણ પૂર્ણ થઈ જાય છે એવી દલીલ સ્વીકારવાનું પરિણામ એ આવશે કે અપીલકર્તાઓને તે પ્રાપ્ત કરવાનો અધિકાર પ્રાપ્ત થાય તે પહેલાં જ મુખ્ય ભાડાપટ્ટામાં ઉલ્લેખિત પ્રતિક્ષણ પર કર વસૂલ કરવાનો કાયદેસર અધિકાર આવક વિભાગને મળી જશે. આ માત્ર ખંડ (૨૯એ) ના ઉપખંડ (ડી) ને અમલમાં મૂકવાનો અનિરિચ્છત પરિણામ જ નહીં બને, પરંતુ અદાલતની મંજૂરીથી થતી અયોગ્ય અને અન્યાયી કાર્યવાહી પણ ગણાશે.

૭૭. અહીં અમે સ્પષ્ટતા કરી શકીએ છીએ કે ઉપરોક્ત ઉદાહરણોમાં અમે એમ માન્યું છે કે ભાડાપટ્ટાદાતા, ઉત્પાદક/પુરવઠાકર્તા અને ભાડે લેનાર એક જ રાજ્યની અંદર છે, જોકે તેઓ જુદા જુદા જિલ્લાઓ (સ્થળો)માં હોઈ શકે છે.

૭૮. માલના વેચાણના મામલે અનિર્ધારિત માલ બાબતેના સિદ્ધાંતો અહીં નોંધવા યોગ્ય થઈ શકે, જે છે

"(૧) અનિર્ધારિત માલ સંબંધિત નિયમ વેચાણના કરાર માટે મૂળભૂત છે, કારણ કે અનિર્ધારિત માલ વેચવાનો કરાર પૂર્ણ વેચાણ નહીં પરંતુ વેચાણ કરવાનો વચન છે.

(૨) જ્યાં અનિશ્ચિત માલના વેચાણ માટે કરાર હોય, ત્યાં સુધી અને જેટલા સમય સુધી તે માલ નિશ્ચિત કરવામાં ન આવે, ત્યાં સુધી તે માલમાંનો માલિકી હક ખરીદદારને હસ્તાંતરિત થતો નથી. વિશેષરૂપે, જ્યાં માલની વ્યક્તિગત ઓળખ તેની જુદવણી, તોલ, માપ, પરીક્ષણ અથવા ગણતરી પર આધારિત હોય, અથવા તેની નિશ્ચિતતા માટે તેના સંબંધમાં કોઈ અન્ય ક્રિયા અથવા કાર્ય કરવામાં આવવું જરૂરી હોય, ત્યાં સુધી આવી ક્રિયા અથવા કાર્ય કરવામાં ન આવે ત્યાં સુધી તે માલ નિશ્ચિત ગણાતો નથી. ભલે એવો માલ કોઈ નિર્ધારિત મોટા જથ્થામાંથી લેવાનો હોય, તો પણ જો લેવાય એવો ભાગ ક્યો છે તેની ઓળખ નિશ્ચિત ન હોય, તો તે માલ અનિશ્ચિત જ ગણાય છે. માલને નિશ્ચિત કરવાથી માત્ર તેના કારણે આપોઆપ માલિકી હક અવશ્ય પસાર થતો નથી. તે માત્ર ત્યારે જ થાય છે, જ્યારે પક્ષકારોએ એવો કરાર કર્યો હોય કે માલ નિશ્ચિત થતાં જ તેમાંનો માલિકી હક પસાર થવો જોઈએ."

અમારા મત મુજબ, ઉપખંડ (ડી) માં આવરી લેવાયેલ માન્ય કલ્પિત વેચાણના મામલે પણ એ જ સિદ્ધાંતો લાગુ પડશે.

૭૯. જો આ સિદ્ધાંતો ધ્યાનમાં રાખવામાં આવે, તો વર્તમાન મામલામાં આવું માનવું અનિવાર્ય બને છે કે ઉપકરણ ભાડે લેનારને પહોંચાડવા માટે વહનકર્તાને સોંપવામાં ન આવે ત્યાં સુધી અપીલકર્તાઓએ ઓર્ડર કરેલ ઉપકરણનું વેચાણ પોતે પૂર્ણ ગણાશે નહીં; અને તો તેનાથી પણ ઓછી રીતે એવું કહી શકાય નહીં કે અસ્તિત્વમાં ન હોય તેવી અથવા નિર્દિષ્ટ ન કરાયેલ માલસામાન બાબતે માસ્ટર

લીઝના અમલીકરણથી ભાડે લેનારના હિતમાં માનિત વેચાણ પૂર્ણ થઈ જશે. તેથી જ અમે ઉપર એવો નિષ્કર્ષ આપ્યો છે કે માસ્ટર લીઝના અમલીકરણ સમયે અનિશ્ચિત માલસામાનના ઉપયોગનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થવો શક્ય નથી, જેથી ઉપકલમ (ડી) હેઠળ માનિત વેચાણ પર વેચાણકર ચુકવવાની જવાબદારી ઊભી થાય.

૮૦. આથી અમે કલમ (૨૯એ) ના ઉપખંડ (ડી) માં ઉલ્લેખિત વ્યવહાર સંબંધે કરપાત્ર ઘટના ક્યાં ઘટે છે તે સ્થાન નક્કી કરવાની પ્રશ્ન પર આવીએ છીએ.

૮૧. અહીં કલમ ૨૮૬(૧) માં સમાયેલ તે બંધારણીય આદેશ નોંધવો યોગ્ય રહેશે, જે રાજ્યને એવી વેચાણ અથવા ખરીદી ઉપર કર લાદવાથી અથવા કર લાદવાની સત્તા આપવાથી પ્રતિબંધિત કરે છે, જ્યાં આવી વેચાણ અથવા ખરીદી (એ) રાજ્યની બહાર થાય છે અથવા (બી) માલના ભારતના પ્રદેશમાં આયાત થવાના પ્રવાહમાં અથવા માલના ભારતના પ્રદેશની બહાર નિકાસ થવાના પ્રવાહમાં થાય છે. કલમ ૨૮૬(૨) સંસદને કાયદો બનાવવાની અને ઉપરોક્ત પૈકી કોઈપણ રીતે માલનું વેચાણ અથવા ખરીદી ક્યારે થાય છે તે નક્કી કરવા માટે સિદ્ધાંતો ઘડવાની સત્તા આપે છે. બંધારણની કલમ ૨૬૯(૩) પણ સંસદને કાયદો બનાવીને, આંતરરાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં માલનું વેચાણ અથવા ખરીદી અથવા માલની રવાનગી ક્યારે થાય છે તે નક્કી કરવા માટે સિદ્ધાંતો ઘડવાની સત્તા આપે છે. સંસદ દ્વારા આ સિદ્ધાંતો ઘડાયા પહેલાં, ‘એક રાજ્યની અંદર’ થયેલ વેચાણ અને ‘બીજા રાજ્યની બહાર’ થયેલ

વેચાણનો પ્રશ્ન આ અદાલત સમક્ષ એ. વી. થોમસ એન્ડ કો. લિ. વિ./વિરુદ્ધ ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ એગ્રિકલ્ચરલ ઇન્કમ-ટેક્સ, ૧૯૬૩ (૨) સપ્લી. એસ.સી.આર. ૬૦૮ માં વિચારણા માટે આવ્યો હતો. આ અદાલતની બંધારણીય ખંડપીઠ સમક્ષ ઉદ્ભવેલો પ્રશ્ન એ હતો કે ટ્રાવનકોર, કોચિન રાજ્ય વિવાદિત વ્યવહારો ઉપર વેચાણકર વસૂલ કરી શકે કે નહીં. આ વ્યવહારોમાં પૂર્વવર્તી મદ્રાસ રાજ્યના ફોર્ટ કોચિન ખાતે યોજાયેલ હરાજી દ્વારા ચાના લોટોમાં થયેલ વેચાણ સામેલ હતું. બોલીની રકમ ફોર્ટ કોચિન ખાતે ચુકવવામાં આવી હતી અને ત્યાંથી જ ડિલિવરી નોટ લેવામાં આવી હતી. ચાના લોટો તે સમયના ટ્રાવનકોર કોચિન રાજ્યના વિલિંગ્ડન આઈલેન્ડ ખાતે હતા. ડિલિવરી નોટોના અનુસંધાનમાં, ચાના લોટો વિલિંગ્ડન આઈલેન્ડ (ટ્રાવનકોર કોચિન)માંથી વપરાશ માટે અન્ય રાજ્યો તથા અન્ય દેશોમાં મોકલવામાં આવ્યા હતા. માલ ટ્રાવનકોર કોચિન રાજ્યની અંદર હતો તે કારણસર, તે રાજ્યએ આવા વેચાણ વ્યવહારો ઉપર વેચાણકર વસૂલ કરવાનો પ્રયાસ કર્યો હતો. આ અદાલતે એવો અભિપ્રાય વ્યક્ત કર્યો કે ફોર્ટ કોચિન (મદ્રાસ) ખાતે હથોડો પડતાં કરાર સ્વીકારવામાં આવ્યો ત્યારે માલમાં માલિકીહક હસ્તાંતરિત થયો હતો અને નીચે મુજબ ઠરાવ્યું:

આ કેસના તથ્યોના આધારે વેચાણ કર અપીલીય ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા એવું નિર્ધારિત કરવામાં આવ્યું હતું કે 'કુલ લોટ્સ' માં ચાના વેચાણ સંબંધે માલિકીહક ફોર્ટ કોચિન ખાતે પરિવર્તિત થયો હતો અને આ દૃષ્ટિકોણને આ અદાલતમાં

પડકારવામાં આવ્યો નથી. તેથી, ઇન્ડિયન કોપર કોર્પોરેશન લિ. વિ. સ્ટેટ ઓફ બિહાર (૧૯૬૧) ૨ એસ.સી.આર. ૨૭૬ માં બહુમતીના નિર્ણય મુજબ, આવા વેચાણ પર કર લાદવાની સત્તા માત્ર મદ્રાસ રાજ્યને જ હોય અને જ્યાં સુધી ત્રાવણકોર કોચિનનો પ્રશ્ન છે, ત્યાં સુધી તે વેચાણ રાજ્યની બહારનું વેચાણ ગણાય.

હાલના કેસમાં, તેથી, વેચાણ "બહારનું વેચાણ" હતું અને તેને ત્રાવણકોર કોચિનના સંદર્ભમાં "અંદરનું વેચાણ" કહી શકાય નહીં, કારણ કે માલિકી હક ફોર્ટ કોચિન ખાતે હસ્તાંતરિત થયો હતો, જે મદ્રાસ રાજ્યમાં આવેલ છે. તે ઉપરાંત, રકમ પણ ત્યાં જ ચૂકવવામાં આવી હતી અને હવાલા આદેશ પણ ત્યાં જ પ્રાપ્ત થયો હતો, ભલે માલની વાસ્તવિક ભૌતિક ડિલિવરી ત્રાવણકોર કોચિન રાજ્યના વિલ્લિંગ્ડન આઈલેન્ડ ખાતે કરવામાં આવી હતી."

તે સમયે કલમ ૨૮૬(૧) ની સ્પષ્ટીકરણ અમલમાં હતી, તેથી એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે સ્પષ્ટીકરણ ૨૮૬(૧)(એ) દ્વારા સર્જવામાં આવેલ કાનૂની કલ્પના લાગુ પડતી નહોતી, કારણ કે કોઈ વિશિષ્ટ રાજ્યમાં વપરાશના હેતુસર વેચાણના પ્રત્યક્ષ પરિણામરૂપ કોઈ સોંપણી થઈ નહોતી.

૮૨. ઉપરોક્ત સંવિધાનિક જોગવાઈઓના બળે, સંસદે સેન્ટ્રલ સેલ્સ અધિનિયમ, ૧૯૫૬ ઘડ્યો. અધિનિયમની કલમ ૩ માં એ નક્કી કરવા માટેના સિદ્ધાંતો સમાવાયા છે કે માલનું વેચાણ અથવા ખરીદી ક્યારે આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યની પ્રક્રિયામાં થાય છે, કલમ ૪ માં એ નક્કી કરવા

માટેના સિદ્ધાંતો સમાવવામાં આવ્યા છે કે માલનું વેચાણ અથવા ખરીદી ક્યારે રાજ્યની બહાર થયેલ ગણાય છે અને કલમ ૫ માં એ બાબતના સિદ્ધાંતો સમાવાયા છે કે માલનું વેચાણ અથવા ખરીદી ક્યારે આયાત અથવા નિકાસની પ્રક્રિયામાં થયેલ ગણાય છે.

૮૩. અહીં ઉલ્લેખ કરી શકાય કે બંધારણની કલમ ૩૬૬ માં ઉપકલમ (૨૯એ) નો સમાવેશ થયા બાદ, કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમ ૨(જી) માં ‘વેચાણ’ ની વ્યાખ્યા ‘માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પરના કર’ શબ્દપ્રયોગની વ્યાખ્યાને અનુરૂપ બનાવવા માટે સુધારવામાં આવી નથી. ગેનોન ડંકરલીના કેસમાં (ઉપરોક્ત), આ અદાલતની બંધારણીય પીઠે, ઉપકલમ (૨૯એ) ની ઉપઉપકલમ (બી) હેઠળ આવતાં વર્ક્સ કોન્ટ્રાક્ટના કેસનો વિચાર કરતાં, નીચે મુજબનો અભિપ્રાય વ્યક્ત કર્યો :

તથાપિ, એ સ્પષ્ટ કરવામાં આવે છે કે વર્ક્સ કોન્ટ્રાક્ટના અમલીકરણમાં સામેલ માલમાં મિલ્કતના હસ્તાંતરણને સમાવેશ કરવા માટે સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમ, ૧૯૫૬ ની કલમ ૨(જી) માં સમાવાયેલ વેચાણની વ્યાખ્યામાં કોઈપણ સુધારાનો અભાવ, આવા હસ્તાંતરણ પર સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમની કલમો ૩, ૪ અને ૫ તેમજ કલમો ૧૪ અને ૧૫ ની લાગુ પડતાને કોઈપણ રીતે અસર કરતો નથી.

અમને એવું માનવા માટે કોઈ માન્ય કારણ નથી કે ઉપકલમ (ડી) હેઠળ આવતાં પ્રકરણમાં પણ એ જ સ્થિતિ લાગુ નહીં પડે. તેથી, કોઈ ‘વેચાણ’ એક રાજ્યની

અંદર અને બાકીના તમામ રાજ્યોની બહાર છે કે કેમ, અથવા તે અંતરરાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યના પ્રવાહમાં છે કે કેમ, એ પ્રશ્નના નિર્ધારણ માટે કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમો ૩ અને ૪ ની જોગવાઈઓનો આશ્રય લઈ શકાય નહીં, એવો દાવો ટકાઉ નથી.

૮૪. માલના વેચાણ અંગે કરપાત્ર ઘટના માલમાં માલિકીના હક્કનું સ્થાનાંતરણ થવું અથવા માલનું વિનિયોજન થવું છે. પ્રત્યેક કલ્પિત વેચાણ અંગેની કરપાત્ર ઘટના સંવિધાનના અનુચ્છેદ ૩૬૬ ની ખંડ (૨૯એ) ની ઉપખંડ (એ) થી (એફ) માં નિર્ધારિત કરવામાં આવી છે. ઉપખંડ (એ) અને (બી) માં ઉલ્લેખિત વ્યવહારો પર કર આદાય કરવા માટે કરપાત્ર ઘટના માલમાં માલિકીના હક્કનું સ્થાનાંતરણ છે; ઉપખંડ (સી) માં તે માલની ડિલિવરી છે; ઉપખંડ (ડી) માં તે કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો હક્કનું સ્થાનાંતરણ છે; જ્યારે ઉપખંડ (ઈ) અને (એફ) માં માલનો પુરવઠો કરપાત્ર ઘટના તરીકે પરિકલ્પિત કરવામાં આવ્યો છે. તેમ છતાં, આ સ્પષ્ટ કરવું આવશ્યક છે કે સંવિધાનની સાતમી અનુસૂચીની ચાદી ૨ ની પ્રવેશિકા પણ હેઠળ અપાયેલ સત્તાના આધારે રચાયેલ કાયદા હેઠળ વેચાણના કરાર પર કોઈ કર આદાય કરી શકાતો નથી; તેથી અનિવાર્ય રીતે કરપાત્ર ઘટના કલ્પિત વેચાણની પૂર્ણતા પર જ આધારિત હોવી જોઈએ. ઉપર અમે નિર્દિષ્ટ માલ તેમજ અનિર્દિષ્ટ માલ અંગે પણ ક્યારે અને ક્યાં કલ્પિત વેચાણ પૂર્ણ ગણાશે તેની ચર્ચા કરી છે. તેમ છતાં, કેટલાક પાસાઓ, જેઓ અસ્પર્શિત રહ્યા છે, તેમની અહીં ચર્ચા કરી શકાય. ઉપખંડ (ડી) હેઠળના

માલના કલ્પિત વેચાણના મામલામાં, માલ નિર્દિષ્ટ હોય કે અનિર્દિષ્ટ, જ્યાં એકથી વધુ રાજ્યો સંકળાયેલા હોય, ત્યાં કરપાત્ર ઘટના ત્યાં ઊભી થશે જ્યાં સ્થાનાંતરણ પૂર્ણ થાય: જો કરાર મૌખિક હોય, તો ત્યાં જ્યાં તે માલની ડિલિવરી થાય છે જેમાં ઉપયોગ કરવાનો હક્ક સ્થાનાંતરિત થાય છે; પરંતુ જો કરાર લેખિત હોય, તો પક્ષકારોની મનશા દર્શાવતા કરારના નિયમો અને શરતોને આધીન રહીને, ત્યાં જ્યાં માલ પરનો નિયંત્રણ / પ્રભુત્વ સોંપવામાં આવે છે. અન્ય શબ્દોમાં, સ્થાનાંતરણ ત્યાં પૂર્ણ થશે જ્યાં કરાર અમલમાં મૂકાય છે અને કરારનો વિષય બનેલા માલ પરનું નિયંત્રણ / પ્રભુત્વ ભાડૂતને સોંપવામાં આવે છે. ચાલો એક ઉદાહરણ લઈએ – ભાડૂત દિલ્હી માં છે, ભાડે આપનાર મુંબઈ માં છે અને માલ પશ્ચિમ બંગાળમાં છે, અને કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો હક્ક સ્થાનાંતરિત કરવાનો કરાર મુંબઈ માં કરવામાં આવે છે. કરારના અમલ પર, ભાડે આપનારના નિર્દેશ મુજબ, માલ પશ્ચિમ બંગાળથી દિલ્હી ભાડૂતને પહોંચાડવા માટે ખસેડવામાં આવે છે. કારણ કે આ કલ્પિત વેચાણ પશ્ચિમ બંગાળથી દિલ્હી સુધી માલની હિલચાલને અવસર આપે છે, ઉપખંડ (ડી) હેઠળનું તે કલ્પિત વેચાણ ઉપરોક્ત પ્રત્યેક રાજ્યની દૃષ્ટિએ આંતરરાજ્ય વેચાણ બનશે અને તે વ્યવહાર પર કોઈપણ રાજ્યના અધિનિયમો હેઠળ કર લગાડી શકાય નહીં. ચાલો બીજું ઉદાહરણ લઈએ, જ્યાં કરાર દ્વારા કાર 'એક્સ' નો ઉપયોગ કરવાનો હક્કનું સ્થાનાંતરણ દિલ્હી માં અમલમાં મુકાય છે; કાર 'એક્સ' ગુડગાંવ (હરિયાણા) માં છે; કાર 'એક્સ' ની ચાવી દિલ્હી માં ભાડૂતને

સોંપવામાં આવે છે; કારણ કે કરારનો અમલ તેમજ કાર પરના નિયંત્રણ / પ્રભુત્વના હસ્તાંતરણની ક્રિયા બંને દિલ્હી માં થાય છે, સ્થાનાંતરણ દિલ્હી માં પૂર્ણ થાય છે; તેથી તે કલ્પિત વેચાણ દિલ્હી રાજ્યની અંદર છે અને બાકીના તમામ રાજ્યોની બહાર છે; પરિણામે, કરપાત્ર ઘટના દિલ્હી માં જ ઊભી થશે, સ્થાનાંતરણ સમયે કાર 'એક્સ' નું સ્થાન જ્યાં હોય તે ગોંડા છે અને કાર 'એક્સ' નો ઉપયોગ ભારતની અંદર કે બહાર જ્યાં પણ થવાનો હોય તે પણ ગોંડા છે. જો ભાડૂત કાર 'એક્સ' ને બોમ્બે, તમિલનાડુ અથવા ભારતના કોઈપણ ભાગમાં લઈ જાય, તો જ્યાં તેનો ઉપયોગ થાય છે તે પૈકી કોઈપણ રાજ્યને કર લગાવવાનો અધિકાર રહેશે નહીં, કારણ કે તે પૈકી કોઈપણ રાજ્યમાં ઉપખંડ (ડી) હેઠળની કરપાત્ર ઘટના ઊભી થતી નથી. અસ્તિત્વમાં ન હોય એવા અને અનિર્દિષ્ટ માલ અંગે નીચેનું ઉદાહરણ સ્થિતિ સ્પષ્ટ કરશે. ઉપર ઉલ્લેખિત ઉદાહરણમાં – અનિર્દિષ્ટ ઉપકરણ (જે અસ્તિત્વમાં નથી અથવા જે સપ્લાયર પાસે હોઈ શકે છે) નો હક્ક સ્થાનાંતરિત કરવાનો કરાર ગુજરાતમાં કરવામાં આવે છે. ભાડે આપનાર પશ્ચિમ બંગાળમાં આવેલા ઉત્પાદક / સપ્લાયરને ઓર્ડર આપે છે. ઉપર ચર્ચાયેલ સિદ્ધાંત અનુસાર, ઉપકરણનું વેચાણ સ્વતંત્ર રીતે તો માત્ર ત્યારે જ પૂર્ણ ગણાશે જ્યારે ઉપકરણ ભાડે આપનારને અથવા તેના નિર્દેશ મુજબ દિલ્હી ખાતે ભાડૂતને સોંપવામાં આવે. તેથી, કરપાત્ર ઘટના તેના અગાઉના કોઈપણ તબક્કે અને દિલ્હી સિવાયના કોઈપણ સ્થળે ઊભી થઈ શકે નહીં.

૮૫. અહીં હેલ્સબરીઝ લોઝ ઓફ ઇંગ્લેન્ડમાં દર્શાવાયેલા નીચેના સિદ્ધાંતનો ઉલ્લેખ કરવો યોગ્ય રહેશે :

માલનું વિનિયોજન તે સમયે માલ જ્યાં સ્થિત હોય ત્યાં થાય છે; વેચાણનો કરાર જ્યાં કરવામાં આવ્યો હોય ત્યાં નહીં, અથવા જ્યાં એક પક્ષ બીજા દ્વારા કરાયેલા વિનિયોજનને સંમતિ આપે છે ત્યાં નહીં. એક પક્ષ દ્વારા બીજા પક્ષને માલનું વિનિયોજન કરવાની આપવામાં આવેલી સત્તા, તે સત્તા આપનાર પક્ષ તરફથી, બીજા પક્ષ દ્વારા પછીથી કરાયેલા વિનિયોજન માટેની અભિપ્રેત સંમતિ ગણાય છે, જો વિનિયોજન કરાર અનુસાર કરવામાં આવ્યું હોય તો.

આ સિદ્ધાંત માલના વેચાણ સાથે સંબંધિત છે, પરંતુ તે જ સિદ્ધાંતને માન્ય ગણિત વેચાણ પર પણ લાગુ કરવામાં કોઈ કાનૂની અડચણ કે મુશ્કેલી નથી.

૮૬. નોંધવું યોગ્ય છે કે ઉપખંડ (ડી) હેઠળ કરની વસૂલાત કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ થવા પર છે. કર માલના વાસ્તવિક ઉપયોગ પર નથી; ભાડે લેનાર કરારમાં નિર્ધારિત અવધિ દરમિયાન તે હેઠળ પ્રાપ્ત થયેલ અધિકારનો ઉપયોગ કરીને માલનો ઉપયોગ કરી શકે છે અથવા તેઓનો બિલકુલ ઉપયોગ ન પણ કરે. કરલાયક ઘટના વાસ્તવિક ઉપયોગ પર આધારિત નથી. ઉપખંડ (ડી) ના હેતુઓ માટે, માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકારનો વાસ્તવિક ઉપયોગ થવો તેનો ઘટક નથી અને તે અસંગત છે.

૮૭. પ્રશ્ન ક્રમાંક ૩ અને ૪ પરસ્પર સંકળાયેલા હોવાથી તેમનો એકસાથે વિચાર કરવો અનુકૂળ રહેશે. કેટલીક અરજીઓના વિષયરૂપ બનેલા સાત રાજ્યોના

વેચાણકર અધિનિયમોની આક્ષેપિત જોગવાઈઓ, કલમ (૨૯-એ) ના ઉપખંડ (ડી) હેઠળ નિર્દિષ્ટ વ્યવહાર પર આરોપ લાદવાના વિષયમાં સમાન સ્વરૂપની છે. બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬ માં કલમ (૨૯-એ) ઉમેરાયા બાદ, નીચે દર્શાવેલ રાજ્યો સહિત અનેક રાજ્યોને, 'વેચાણ' શબ્દની વ્યાખ્યાને કલમ (૨૯-એ) સાથે સુસંગત બનાવી પોતાની વેચાણકર અધિનિયમોમાં સુધારો કર્યો હતો અને એકથી વધુ રાજ્ય સંકળાયેલા હોય ત્યારે માન્ય ગણાયેલ વેચાણના વ્યવહાર પર કર આદાય કરી શકાય તે હેતુથી પોતાના-પોતાના રાજ્યોમાં તેવા માન્ય ગણાયેલા વેચાણનું સ્થાન પણ નિર્ધારિત કરવાનો કથિત પ્રયાસ કર્યો હતો. મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમ, હરિયાણા અધિનિયમ, આંધ્ર પ્રદેશ અધિનિયમ, ઉત્તર પ્રદેશ અધિનિયમ અને રાજસ્થાન અધિનિયમની આક્ષેપિત જોગવાઈઓ શબ્દશઃ સમાન નથી, પરંતુ તેમણે ભિન્ન શબ્દરચના ધરાવતા વિધાન દ્વારા એકસરખો પરિણામ સાધવાનો પ્રયાસ કર્યો છે, જે નીચેના નિવેદનમાં દર્શાવવામાં આવ્યા છે :

મહારાષ્ટ્ર	હરિયાણા	એ.પી.	યુ.પી.	રાજસ્થાન
અધિનિયમ	અધિનિયમ	અધિનિયમ	અધિનિયમ	અધિનિયમ
કલમ ૨(૧૦)	કલમ ૨(સી)	સુધારેલ કલમ	કલમ ૨(એચ)	કલમ ૨(૩૮)—
	—		—	
સ્પષ્ટીકરણ—	નોંધ (૪). ૫-ઈ—		સ્પષ્ટીકરણની	સ્પષ્ટીકરણ ૨.
માટે	વેચાણ		કલમ (૨)	માં

ના હેતુઓ માટે	આવર્તિત	(એ).	દરેક ૧. એકમાં	અંતર્ગત આવતો
	હેઠળ	વેપારી		એક મામલો
આ કલમ, તે	ઉપ-કલમ	જે હસ્તાંતર કરેકેસ	હેઠળ ઉપ-ખંડ (૪),	
	(૪) થશે	છે તે	આવતો	
ના	ગણવામાં	કોઈપણનો	ઉપકલમ (૪),	જો માલ હોય તો
હસ્તાંતરણના	આવેલ	ઉપયોગ	જો	
	હોવાનું	કરવાનો		
		અધિકાર		
કોઈપણનો	અંદર બની	કોઈપણ	માલમાલનો ઉપયોગ	ભાડે લેનાર દ્વારા
ઉપયોગ	હતી	માટે	કરવામાં આવે છે	ઉપયોગમાં
કરવાનો				લેવાયેલું
અધિકાર				
આવા માલ હશે	રાજ્ય જો તે	કોઈપણ	પટ્ટાધારક દ્વારા	રાજ્યની અંદર,
		હેતુસર,	અંદર	
માની લેવામાં	વસ્તુઓના	ભલે હોય કે ન	રાજ્ય દરમ્યાન	કે નહીં માટે
આવે તેવી	સંબંધમાં	હોય માટે		
થઈ ગયાં છે	ઉપયોગ	નિર્દિષ્ટ	કોઈપણ અવધિ,	નિર્દિષ્ટ અવધિ,
	કરવાનો	સમયગાળો,		
	અધિકાર			

રાજ્યમાં	થયું છે	કોઈપણ	તે છતાં કે	ઉપરોક્ત છતાં
		પટ્ટેદારને		
		અથવા		
મહારાષ્ટ્ર (જો કે	સ્થાનાંતરિત	રોકડ	માટેમાટેનો કરાર	કે તે કરાર
	કરવામાં	પરવાનો,		
	આવેલ			
	વસ્તુઓ ની			
	અંદર છે			
માલ તેમાં છે	રાજ્ય	ખાતેમુલતવી	રાખેલભાડે	આપવાનોભાડાપટ્ટા માટે
	the	ચુકવણી	કરાર	કરવામાં
		અથવા	આવ્યો છે	
રાજ્યનું	તેમના	અન્ય મૂલ્યવાન	બહાર	કરવામાં કરવામાં આવ્યું છે
	ઉપયોગના		આવેલ	
	સમયે.			
મહારાષ્ટ્ર ખાતે		વિચારણા, માં	રાજ્ય અથવા	રાજ્યની બહાર
		the		
તેમના સમયનો		તેમના	કે માલસામાન	અથવા કે
		પ્રપચ્ચગ રમાં		માલસામાન
વપરાશ" ની		વ્યવસાય, પરપહોંચાડવામાં		ખસેડવામાં

પરવા કર્યા વિના	તે આવ્યા છે	આવ્યા છે
જે સ્થળનું માટેનો કરાર	કુલ રકમ પ્રાપ્ત થયેલ રાજ્યની બહાર. અથવા પ્રાપ્ત કરી શકાય તેવું દ્વારા	ભાડાપટ્ટાધારકને બહારથી the રાજ્ય અથવા માલ
આવો હસ્તાંતરણનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર	તેને દ્વારા રોકડમાં ચુકવણી અથવા	પહોંચાડવામાં આવ્યા છે ભાડાપટ્ટાધારકને
આવો માલ છે	અન્યથા તેના પર આવી રીતે	રાજ્યની બહાર.
કરવામાં આવ્યું, અને મંજૂરી છે કે નહીં કે	હસ્તાંતરણ અથવા હક્કના હસ્તાંતરણો	
પક્ષકાર	આવા માલનો	

અગાઉનો છે	ઉપયોગ કરો		
અથવા	ભાડેધારક		
ત્યારબાદ	પાસેથી અથવા		
આવા	પરવાનો ધારક,		
હસ્તાંતરણનું	કર ભરવો		
ઉપયોગ	પાંચના દરે		
કરવાનો			
અધિકાર			
આવા કોઈપણ	દરેક		
માલ.			
	કુલ રકમનો		
	રૂપિયા		
	આવા નું		
	પ્રાપ્ત થયેલી		
	રકમ અથવા		
	તેમના દ્વારા		
	વસૂલ કરી		
	શકાય તેવું,		
	વર્ષ દરમિયાન.		

	(બી)		
	હસ્તાંતરણનું		
	કોઈપણનો		
	ઉપયોગ		
	કરવાનો		
	અધિકાર		
	આવા માલ		
	દાખલ થયા		
	કોઈપણ વેપારી		
	દ્વારા કરવામાં		
	આવેલ,		
	ગણવામાં		
	આવશે કે		
	માં બની ચૂકી છે		
	આ રાજ્ય કે શું		
	માલનો ઉપયોગ		
	કરવામાં આવે		
	છે		
	રાજ્યની અંદર		

	ની પરવા કર્યા વિના	
	સ્થળ જ્યાં તે હતું	
	કરાર કે શું	
	લેખિત અથવા મૌખિક	
	આવા હસ્તાંતરણ માટે અથવા	
	હક બનાવવામાં આવે છે.	

૮૮. કારણ કે વિચારાધીન અપીલનો વિષય મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમની વિવાદિત જોગવાઈઓ છે, જે નિવેદનમાં નોંધાયેલા અન્ય રાજ્યોના અધિનિયમોની જોગવાઈઓ જેવી જ છે, તેથી અમે મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦) ના સ્પષ્ટીકરણની તપાસ કરીશું. વિવાદિત સ્પષ્ટીકરણ કહે છે કે ઉપખંડ (ડી) ના હેતુઓ માટે, કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત થવો મહારાષ્ટ્ર રાજ્યમાં થયો ગણાશે, જો તે માલ તેમના ઉપયોગ સમયે મહારાષ્ટ્ર રાજ્યમાં હોય, ભલે એવો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવાના કારણે

સ્થાન ક્યાં હોય અને પક્ષકારની સંમતિ એવા હસ્તાંતરણ પહેલાંની હોય કે પછીની. ઉપરોક્ત જોગવાઈઓ પરથી સ્પષ્ટ થાય છે કે ઉપખંડ (ડી) હેઠળની માનિત વેચાણ બાબતે કરપાત્ર ઘટના ત્યાં માનવામાં આવતી નથી જ્યાં માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ પૂર્ણ થાય છે, પરંતુ વિવાદિત સ્પષ્ટીકરણમાં રહેલી અનુમાન જોગવાઈ દ્વારા તેને મહારાષ્ટ્ર રાજ્યમાં નિશ્ચિત કરવામાં આવે છે. ઉપરોક્તમાંથી એ પણ સ્પષ્ટ થાય છે કે આ અનુમાન જોગવાઈ, ઉપર ચર્ચાયેલ ખંડ (૨૯એ) ના ઉપખંડ (ડી) ના આચાતના વિરોધમાં જાય છે; તેનો કરપાત્ર ઘટના સાથે, એટલે કે કોઈપણ માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ સાથે, કોઈ સંબંધ નથી. વાસ્તવમાં, અમને એવું પ્રગટ થાય છે કે આ અદાલતની બંધારણીય ખંડપીઠોના ધ ટાટા આયર્ન એન્ડ સ્ટીલ કો. લિ. વિ./સ. ધ સ્ટેટ ઓફ બિહાર, ૧૯૫૮ એસસીઆર ૧૩૫૫ તથા ગેનોન ડંકર્લી કેસ (ઉપરોક્ત) માં આવેલા નિર્ણયો અનુસાર કાયદેસર રીતે વેચાણનું સ્થાન નિશ્ચિત કરવાની આડમાં, ‘માલનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરણ’ એવી મૂળ કરપાત્ર ઘટનાને બદલીને, માલના ઉપયોગ સમયે તે મહારાષ્ટ્ર રાજ્યમાં હોવાને કરપાત્ર ઘટનામાં પરિવર્તિત કરી દેવામાં આવી છે. ઉપર ઉલ્લેખિત ઉદાહરણમાં, એટલે કે ભાડૂત દ્વારા કાર ‘એક્સ’ ભાડે લેવાની સ્થિતિમાં, ભલે કારનો ઉપયોગ કરવાનો અધિકાર હસ્તાંતરિત કરવાનો કરાર દિલ્હી ખાતે થયો હતો, કાર ઉપરનો નિયંત્રણ/અધિકારક્ષેત્ર પણ કારની ચાવી સોંપીને દિલ્હી ખાતે જ આપવામાં આવ્યો હતો અને કારની ડિલિવરી ગુરગાંવ

(હરિયાણા) પરથી લેવામાં આવી હતી; આ રીતે કરપાત્ર ઘટના, એટલે કે હસ્તાંતરણ, દિલ્હી ખાતે પૂર્ણ થઈ ગઈ હતી; છતાં, જો ભાડૂત કારનો ઉપયોગ બોમ્બેમાં કરે, તો મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમ આવી માનિત વેચાણને, માત્ર મહારાષ્ટ્ર રાજ્યમાં કારના ઉપયોગના આધારે, તે રાજ્ય દ્વારા કરપાત્ર ગણાવે છે, જેનો ઉપખંડ (ડી) હેઠળની કરપાત્ર ઘટના સાથે કોઈ સંબંધ નથી.

૮૯. વિવાદિત સ્પષ્ટીકરણને નીચેના આધારોએ બચાવવાનો પ્રયત્ન કરવામાં આવે છે :

(૧) ઉપકલમ (ડી) હેઠળ કલ્પિત વેચાણની ઘટના કબજાની સોંપણી છે અને માલ માત્ર તે જ્યાં સ્થિત હોય તે સ્થળે જ સોંપી શકાય છે. ઉપર અમે કબજાની સોંપણીની આવશ્યકતા અંગે ચર્ચા કરી છે અને એવો નિષ્કર્ષ આપ્યો છે કે ઉપકલમ (ડી) હેઠળ માલની ભૌતિક સોંપણી કરવી આવશ્યક નથી અને ઉપકલમ (ડી) હેઠળ હસ્તાંતરણ પૂર્ણ કરવા માટે જે કંઈ આવશ્યક છે તે માલ ઉપરનું નિયંત્રણ / પ્રભુત્વ આપવું છે, જે કોઈપણ સ્થળે આપી શકાય છે અને તે માટે માલનું સ્થાનસંબંધી સ્થાન પ્રાસંગિક પરિબળ નથી. અહીં અમે સૂચવી શકીએ કે માલ ઉપર નિયંત્રણ / પ્રભુત્વ આપવાના કેસ અને માલની વાસ્તવિક સોંપણી કરવાના કેસ વચ્ચે ભેદ છે; એવું શક્ય છે કે કોઈ વ્યક્તિને માલ ઉપર નિયંત્રણ હોય, પરંતુ તેનો વાસ્તવિક કબજો તેની પાસે ન હોય.

(૨) બીજું આધાર એ છે કે કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમો ૩ અને ૪ અથવા ઓછામાં ઓછું તેમાં રહેલો સિદ્ધાંત લાગુ પડશે, તેથી માલનું સ્થાન

કરપાત્ર ઘટનાનું નિર્ધારણ કરશે. ઉપર અમે પહેલેથી નોંધ્યું છે કે આ અદાલતની બંધારણીય ખંડપીઠે ગેનન ડંકર્લી કેસમાં (ઉપરોક્ત) એવો અભિપ્રાય લીધો હતો કે કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમો ૩ થી ૫, ૧૪ અને ૧૫, કલમ ૨(જી) માં ‘વેચાણ’ ની વ્યાખ્યામાં સુધારો ન હોવા છતાં, કલ્પિત વેચાણ પર પણ લાગુ પડશે અને રાજ્યનો કાયદો કલ્પિત વેચાણના સ્થાનના સંદર્ભે વેચાણની વ્યાખ્યા કરી શકે છે. ગેનન ડંકર્લી કેસમાં આ અદાલતના અવલોકનો આ રજૂઆતને સમર્થન આપતા જણાય છે. પરંતુ માલના સ્થાનના સંદર્ભે ‘વેચાણ’ ની વ્યાખ્યા બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૮૬ અને ૨૬૯ ની આવશ્યકતાઓ તેમજ કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમો ૩ થી ૫ ની જોગવાઈઓને અનુરૂપ હોવી આવશ્યક છે. રાજ્ય વિધાનમંડળ પોતાનો કાયદો એવી રીતે ઘડી શકતું નથી કે રાજ્ય બહારનું વેચાણ અથવા આયાત કે નિકાસની પ્રક્રિયામાં થયેલું વેચાણ રાજ્યની અંદરનું વેચાણ બની જાય. કોઈ વેચાણ કોઈ રાજ્યના સંદર્ભે રાજ્ય બહારનું છે કે રાજ્યની અંદરનું છે, અથવા તે આયાત કે નિકાસની પ્રક્રિયામાં થયેલું વેચાણ છે કે નહીં, તે પ્રશ્ન દરેક કેસની હકીકતોના આધારે કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમો ૩ થી ૫ માં સમાયેલ સિદ્ધાંતો અનુસાર નક્કી કરવો પડશે અને રાજ્ય માટે વેચાણ કર સંબંધિત કાયદેસરની રચના કરતી વખતે રાજ્ય વિધાનમંડળ તે સિદ્ધાંતોમાંથી ભટકી શકશે નહીં. કોઈ રાજ્યનો એવો કાયદો, જે તે રાજ્યમાં વેચાણનું સ્થાન નિશ્ચિત કરવાનું દાવો કરે છે, તે બીજા રાજ્યમાં પૂર્ણ થયેલ કલ્પિત વેચાણ પર કર લાદી શકશે નહીં અને

તે અનુચ્છેદ ૩૬૬ ની ઉપકલમ (૨૯-એ) હેઠળના કલ્પિત વેચાણના તત્વોથી પરે જઈને કરપાત્ર ઘટના સર્જી શકશે નહીં. ઉપરોક્ત ચર્ચાને ધ્યાનમાં રાખીને અમારો મત છે કે કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમો ૩ અને ૪ પડકારાયેલ સ્પષ્ટીકરણને બચાવી શકતી નથી.

(૩) પડકારાયેલ સ્પષ્ટીકરણને મહારાષ્ટ્ર વેચાણકર અધિનિયમની કલમ ૮-એના આધીન રહીને વાંચવું પડે. નિઃસંદેહ, ઉક્ત જોગવાઈઓને વાંચવાની તે યોગ્ય રીત છે, કારણ કે આ કલમમાં બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૮૬(૧)માં સમાયેલ ફરમાનનો સમાવેશ કરવામાં આવ્યો છે. પરંતુ તેથી પડકારાયેલ સ્પષ્ટીકરણમાં રહેલો, જે દોષનો ઉપર વિગતવાર ઉલ્લેખ કરવામાં આવી ચૂક્યો છે, તે દોષ મુશ્કેલીથી પણ દૂર થતો નથી.

૯૦. ઉપરોક્ત કારણોસર, પડકારાયેલ સ્પષ્ટીકરણને બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૮૬(૧)(એ), અનુચ્છેદો ૨૬૯(૧)(જી) અને ૨૬૯(૩) તથા કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમો ૩ અને ૪ સાથે વાંચતા તેમનો ભંગ કરતું હોવાથી કાયમ રાખી શકાય તેમ નથી.

૯૧. હરિયાણા અધિનિયમમાં વિવાદિત કાયદેસરની જોગવાઈના સંદર્ભમાં, કલમ ૨(ઈ) ની નોંધ (જ), આંધ્ર પ્રદેશ અધિનિયમમાં અધિનિયમની કલમ ૫-ઈ નો ખંડ (બી), ઉત્તર પ્રદેશ અધિનિયમમાં કલમ ૨(એચ) ની સ્પષ્ટીકરણ ૧ નો ખંડ (૨) અને રાજસ્થાન અધિનિયમમાં ઉપરોક્ત નિવેદનમાં આપેલ કલમ ૨(૩૮)-સ્પષ્ટીકરણ ૨ માં સમાવાયેલ “વેચાણ” ની વ્યાખ્યાના

મામલામાં પણ એ જ પરિણામ અનુસરશે. ભલે તેઓ ભિન્ન શબ્દોમાં રચાયેલા હોય, તો પણ તેઓ ઉપર ચર્ચાયેલ મહારાષ્ટ્ર અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦) ની સ્પષ્ટીકરણમાં રહેલો જ અર્થ વ્યક્ત કરે છે, અને એ જ કારણોસર, તેઓ પણ ગેરકાયદેસર અને અસંવિધાનિક છે।

૯૨. તમિલનાડુ અધિનિયમની આક્ષેપિત જોગવાઈ સ્પષ્ટીકરણ (૩) ની કલમ (એ) માં સમાવિષ્ટ છે, જે આ પ્રમાણે વાંચાય છે :

"સ્પષ્ટીકરણ ૩.- (એ) આ અધિનિયમના હેતુઓ માટે, માલનો વેચાણ અથવા ખરીદી રાજ્યની અંદર થઈ હોવાનું માનવામાં આવશે, ભલે વેચાણ અથવા ખરીદીનો કરાર જ્યાં ક્યાં કરવામાં આવ્યો હોય, જો માલ રાજ્યની અંદર હોય.

આ જોગવાઈ, ઉપર ચર્ચાયેલ અન્ય રાજ્યોના અધિનિયમોની આક્ષેપિત જોગવાઈઓથી ભિન્ન રીતે, માત્ર વેચાણનું સ્થાન નિશ્ચિત કરે છે; પરંતુ ઉપખંડ (ડી) માં સમાવિષ્ટ વ્યવહારના સ્વભાવને ધ્યાનમાં લેતાં, આવા સ્થાનના નિર્ધારણનો કરપાત્ર ઘટના ૪૭૦૪૬ કોઈ સંબંધ નથી. ભાડે લેનાર વ્યક્તિ કાર ભાડે લે છે તે ઉદાહરણ તરફ ફરી વળીએ; જો કાર તમિલનાડુમાં હોય, છતાં વ્યવહાર દિલ્હી ખાતે પૂર્ણ થયો હોય અને ચાવી સોંપીને અથવા ડિલિવરી નોંધ જેવી બીજી કોઈ પ્રગટ ક્રિયા કરીને કાર પરનો કબજો પણ દિલ્હી ખાતે સંપૂર્ણપણે સોંપાઈ ગયો હોય, તો ઉપખંડ (ડી) માં દર્શાવાયેલ માનિત વેચાણના સ્વભાવને ધ્યાનમાં લેતાં કારનું સ્થાન ગોણા રહેશે અને તે વ્યવહારને તમિલનાડુ અધિનિયમ હેઠળ કરપાત્ર બનાવી શકાશે નહીં. એવો જ અસરકારક અર્થ કર્ણાટક

અધિનિયમની સ્પષ્ટીકરણ (૩) ના ખંડ (ડી) માં સમાવિષ્ટ આક્ષેપિત જોગવાઈઓનો પણ થાય છે. તેથી, અમે ઠરાવીએ છીએ કે તમિલનાડુ અધિનિયમ અને કર્ણાટક અધિનિયમની આક્ષેપિત જોગવાઈઓ પણ ટકી શકતી નથી. ઉપરોક્ત કારણોસર, તેમને ગેરકાયદેસર અને અસંવિધાનિક જાહેર કરવામાં આવે છે.

૯૩. ઉપર નોંધાયેલા અધિનિયમોની જોગવાઈઓ વિભાજ્ય સ્વરૂપની હોવાથી અને તે અધિનિયમોની અન્ય જોગવાઈઓને અસર કરતી ન હોવાથી, તેમજ જો તેઓ યથાવત્ રાખવામાં આવે તો તે ઉક્ત અધિનિયમો હેઠળની વિવિધ સત્તાઓના મનમાં તથા સામાન્ય નાગરિકોમાં ગૂંચવણ પેદા કરી શકે, તેથી અમારી દૃષ્ટિએ ઉક્ત જોગવાઈઓને રદ કરવું યોગ્ય રહેશે. તદનુસાર, ઉક્ત અધિનિયમોની તે વિવાદિત જોગવાઈઓ રદ કરવામાં આવે છે.

૯૪. જોકે, એક પાસું હજી વિચારણા માટે બાકી રહે છે અને તે ૧૯૯૫ની સી.એ. નં. ૬૨૧૮-૬૨૨૩ માંથી ઉદ્ભવે છે, જે આંધ્ર પ્રદેશ વડી અદાલતના આઈ.ટી.સી. ક્લાસિક ફાઈનાન્સ એન્ડ સર્વિસ વિ. કમિશનર ઓફ કમર્શિયલ ટેક્સિસ, (૧૯૯૫) ૯૭ એસટીસી ૩૩૦ માં અહેવાલિત ચુકાદામાંથી ઉદ્ભવે છે. તે કેસના તથ્યો ૨૦થ સેન્યુરી ફાઈનાન્સ કોર્પોરેશન લિ. વિ. સ્ટેટ ઓફ મહારાષ્ટ્ર કેસ (બોમ્બે) ના તથ્યો સાથે સર્વથા સમાન છે, માત્ર એટલો ફરક છે કે આંધ્ર પ્રદેશ વડી અદાલત સમક્ષના કેસોમાં ૧૯૮૯-૯૦ થી ૧૯૯૪-૯૫ વર્ષો માટે કરનું મૂલ્યાંકન હકીકતમાં આંધ્ર પ્રદેશ જનરલ સેલ્સ ટેક્સ અધિનિયમની

જોગવાઈઓ હેઠળ કરવામાં આવ્યું હતું. વડી અદાલત સમક્ષનો નિર્ણાયક પ્રશ્ન એ હતો કે માસ્ટર લીઝના આધારે, પ્રતિસાદી અને ભાડૂત વચ્ચે સાધનને લીઝ પર લેવાનો કરાર કરવામાં આવ્યા બાદ, પ્રતિસાદીએ કલકત્તાના પુરવઠાકર્તાને તે હૈદરાબાદ ખાતે ભાડૂતને પહોંચાડવા સૂચનાઓ સાથે ઓર્ડર આપ્યો હતો, ત્યારે કલકત્તાથી હૈદરાબાદ સુધી સાધનનું ગમન સાધનના વેચાણને અનુસરીને થયું હતું કે ઉપકલમ (ડી) હેઠળના માનિત વેચાણને અનુસરીને થયું હતું. આંધ્ર પ્રદેશ વડી અદાલતની વિભાગીય ખંડપીઠે, અન્ય ચુકાદાઓ સાથે, ૨૦થ સેન્યુરી ફાઇનાન્સ કોર્પોરેશન (ઉપરોક્ત) માં બોમ્બે વડી અદાલતના ચુકાદા તથા આંધ્ર પ્રદેશ વડી અદાલતના અગાઉના ચુકાદાઓનું અનુસરણ કરતાં, આ આધારે કાર્યવાહી કરી કે ઉપકલમ (ડી) માં ઉલ્લેખિત વ્યવહાર જમાનતનો એક પ્રકાર છે અને માસ્ટર લીઝના કરારના અર્થઘટનના આધારે તેણે એવો નિષ્કર્ષ આપ્યો કે સાધનનો ઉપયોગ કરવાનો હકનો હસ્તાંતરણ (માનિત વેચાણ) માસ્ટર લીઝના અમલીકરણ સાથે પૂર્ણ થયો હતો અને તે માનિત વેચાણને કારણે માલનું કલકત્તાથી હૈદરાબાદ ગમન થયું હતું અને તે આંતરરાજ્ય વ્યવહાર હોવાને કારણે આંધ્ર પ્રદેશ રાજ્યની અંદર તેના પર કર લાદી શકાય નહીં. અહીં બે મુદ્દા ઊભા થાય છે : (૧) સાધનનો ઉપયોગ કરવાનો હકનો હસ્તાંતરણ ક્યારે અને ક્યાં પૂર્ણ થયો હતો; અને (૨) શું તે આંતરરાજ્ય વ્યવહાર હતો—

૯૫. ઉપરોક્ત ચર્ચાના પ્રકાશમાં, કારણ કે સંબંધિત ઉપકરણ અનિર્દિષ્ટ માલ હતું અને વાસ્તવમાં ભાડે લેનારને લીઝ પર આપ્યા પછી પ્રતિવાદી દ્વારા

અનિર્દિષ્ટ ઉપકરણની ખરીદી માટેનો આદેશ આપવામાં આવ્યો હતો, તેથી તે ઉપકરણ ભાડે લેનારને મોકલવામાં ન આવે ત્યાં સુધી પ્રતિવાદી તેનું માલિક બન્યો નહોતો; પરિણામે ઉપકલમ (ડી) હેઠળની વ્યવહારિક ક્રિયા ઉપકરણના વેચાણની પૂર્ણતા થયા પછી જ પૂર્ણ ગણાઈ શકે, અને તે પૂર્ણતા ત્યારે જ થઈ જ્યારે ઉપકરણ હૈદરાબાદ (આંધ્ર પ્રદેશ) ખાતે ભાડે લેનારને વાસ્તવમાં સુપરત કરવામાં આવ્યું. તેથી, ઉપકલમ (ડી) હેઠળની માનિત વેચાણની વ્યવહારિક ક્રિયા માસ્ટર લીઝના કરારના અમલીકરણ સમયે પૂર્ણ થઈ ગઈ એવું કહી શકાય નહીં. જો એવું હોય, તો માનિત વેચાણ આંતર-રાજ્ય વેચાણ હતું કે નહીં એવો પ્રશ્ન ઊભો થતો નથી. આ પાસાં પર, આંધ્ર પ્રદેશ વડી અદાલતે બોમ્બે વડી અદાલતના ટ્વેન્ટીયેથ સેન્યુરી ફાઈનાન્સ કોર્પોરેશન મામલામાં લેવાયેલ દૃષ્ટિકોણનો ઉલ્લેખ કર્યો છે અને તેનાથી ભિન્ન અભિપ્રાય વ્યક્ત કર્યો છે. પરંતુ આંધ્ર પ્રદેશ વડી અદાલત એ હકીકત ધ્યાનમાં લેવામાં નિષ્ફળ ગઈ કે માનિત વેચાણ પર વેચાણ જેવી જ મર્યાદાઓ લાગુ પડે છે, સંવિધાનના અનુચ્છેદ ૨૮૬ તથા કેન્દ્રીય વેચાણ કર અધિનિયમની કલમો ૩ અને ૪ની જોગવાઈઓને ધ્યાનમાં લેતાં, તેમજ આંતર-રાજ્ય વ્યવહાર પર કર લાદવાની સત્તાથી રાજ્ય વંચિત છે, છતાં આ કેસમાં કોઈ આંતર-રાજ્ય માનિત વેચાણ થયું જ નથી. માસ્ટર લીઝ કરારમાં ઉપકરણ ભાડે આપવાનો ઉલ્લેખ છે અને ભાડે લેનારની વિનંતિએ અપીલકર્તાએ ખરીદી માટે આદેશ આપ્યો હતો, એ હકીકતો અગત્યની નથી. કોઈ માલ માત્ર એટલા માટે ખરીદવામાં આવે કે ભાડે લેનાર તેને ભાડે લેવા

ઈચ્છે છે અને માલની ખરીદીનો આદેશ ભાડે લેનાર પોતે આપે છે, આ બંને બાબતોમાં હંમેશા તફાવત રહે છે. વર્તમાન કેસમાં, ઉપકરણની ખરીદી પ્રતિવાદી દ્વારા કરવામાં આવી હતી; ભાડે લેનાર ઉપકરણ ભાડે લેવા ઇચ્છતો હતો તે હકીકતે પ્રતિવાદીને તેની ખરીદી માટે આદેશ આપવા પ્રેરિત કર્યો હોઈ શકે, પરંતુ અનસ્તિત્વમાં રહેલા અનિર્દિષ્ટ ઉપકરણ સંબંધિત લીઝ માસ્ટર લીઝના અમલીકરણ સમયે પૂર્ણ ગણાય કે નહીં તે નિષ્કર્ષે પહોંચવામાં તે હકીકત અસંગત છે. આ પાસાં પર, અમે ઠરાવ્યું છે કે અનિર્દિષ્ટ ઉપકરણ ભાડે લેનાર સુધી પહોંચે તે પહેલાં, તે ઉપકરણનું પ્રતિવાદી દ્વારા થયેલું વેચાણ પોતે જ પૂર્ણ થતું નથી. ઉપકલમ (ડી) હેઠળનું માનિત વેચાણ તો માત્ર અનુસંગિક વ્યવહાર છે, જે પ્રતિવાદીના હિતમાં થયેલ વેચાણની પૂર્ણતા પછી આવે છે અને તે પહેલાં થઈ શકે નહીં.

૯૬. પ્રશ્નાધીન વ્યવહાર, અર્થાત્ ભાડે લેનાર અને પ્રતિવાદી વચ્ચે મુખ્ય ભાડાપટ્ટામાં પ્રવેશ કરવો તથા ભાડે લેનાર દ્વારા ભાડે લેવા ઇચ્છત સાધનસામગ્રીની ખરીદી માટેનો ઓર્ડર, ભાડે લેનારની પ્રેરણાથી સાધનસામગ્રીની ખરીદી માટેનો ઓર્ડર તરીકે મૂકવો, એ સાધનસામગ્રીના વેચાણ પર અથવા માનિત વેચાણ પર વેચાણકર બચાવવાનો પ્રયાસ છે. આવક વિભાગને એ વ્યક્તિ વિરુદ્ધ કોઈ વેરભાવ હોઈ શકતો નથી, જે કરલાદક વિધાનની જોગવાઈઓ હેઠળ પોતાની કરજવાબદારી ઓછી રહે તે માટે પોતાની બાબતોનું એવું આયોજન કરે. હકીકતમાં, વિધાન દ્વારા નિર્ધારિત મુજબ દરેક

આકલનપાત્ર વ્યક્તિ પાસેથી યોગ્ય કર જ વસૂલ થાય — ન ઓછો, ન વધુ — તે સુનિશ્ચિત કરવું આવક વિભાગ પાસેથી અપેક્ષિત છે. પરંતુ તેનો અર્થ એવો થતો નથી કે કરચોરીને કરઆયોજન સમકક્ષ માનવી જોઈએ. કરચોરીનો સંબંધિત કરલાદક વિધાનની જોગવાઈઓ હેઠળ તાત્કાલિક સામનો કરવો આવશ્યક છે. અમને એવું જણાય છે કે બે વ્યવહારોને એકત્રીત કરવી — મુખ્ય ભાડાપટ્ટો અને તે અનુસંધાને થયેલી સાધનસામગ્રીની ખરીદી, જે ભાડે લેનારની પ્રેરણાથી થયેલી હોવાનું દર્શાવવામાં આવે છે અને ઉત્પાદક/પુરવઠાકર્તાને તે જ વસ્તુ ભાડે લેનારને પહોંચાડવા સૂચના આપવામાં આવી હોય, એટલે કે, જાણે ઉપખંડ (ડી) હેઠળનો વ્યવહાર પણ આંતર-રાજ્ય વ્યવહાર હોય, જ્યારે માત્ર વેચાણ જ આંતર-રાજ્ય વ્યવહાર ગણાશે — તે બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬ ની ખંડ (૨૯-એ) ના ઉપખંડ (ડી) હેઠળના વ્યવહાર પર વસૂલવાપાત્ર કરથી બચવાનો પ્રયાસ જ ગણાય છે.

૯૭. ઉપર દર્શાવ્યા મુજબ, નાગરિક અપીલો, રિટ અરજીઓ અને સ્થાનાંતરિત મામલોનો તદનુસાર નિકાલ કરવામાં આવે છે.

૯૮. અંતમાં, અમે શ્રી સી. એસ. વૈધનાથન, વિદ્વાન એડિશનલ સોલિસિટર-જનરલ, જેમણે અમિકસ ક્યુરી તરીકે અદાલતને સહર્ષ સહાયતા આપી, તેમના પ્રતિ અમારી કૃતજ્ઞતા નોંધવા ઇચ્છીએ છીએ.

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.