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

**<u>DISCLAIMER:</u>** The translated 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.

==========

**યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા અને અન્યો**

**વિરુધ્ધ**

**વીકેસી ફૂટસ્ટેપ્સ ઇન્ડિયા પીવીટી લિમિટેડ.**

**( સિવિલ અપીલ નંબર ૪૮૧૦/૨૦૨૧)**

**૧૩ સપ્ટેમ્બર, ૨૦૨૧**

**[મુખ્ય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી ડૉ. ધનંજય વાય. ચંદ્રચુડ અને ન્યાયમૂર્તિ શ્રી એમ. આર. શાહ]**

*કેન્દ્રીય માલ અને સેવા કર કાયદો, ૨૦૧૭–એસ. એસ. ૫૪ (૩) અને કલમ ૧૬૪–સેન્ટ્રલ ગૂડ્ઝ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ રૂલ્સ, ૨૦૧૭–રુલ. ૮૯ (૫)– ગુજરાત હાઈકોર્ટ અને મદ્રાસ હાઈકોર્ટમાં રિટ પિટિશન દાખલ કરવામાં આવી હતી, જેમાં રુલ. ૮૯ (૫) ની માન્યતાને આ આધાર પર પડકારવામાં આવી*

હતી કે તે વી. કે. સી. કૂટસ્ટેપ્સ ઈન્ડિયા પ્રા. લિમિટેડ વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા (આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપ્લિકેશન નં.૨૭૯૨ ઓફ ૨૦૧૯) એ કલમ ૫૪ (૩) અને રુલ. ૮૯ (૫) ની જોગવાઈઓની તપાસ કર્યા પછી એવું માન્યું હતું કે બાદ મુજબ સત્તાથી બહાર છે–જો કે, મદ્રાસ હાઈકોર્ટે ટીવીએલ માં જણાવ્યું હતું. ટ્રાન્સ્ટનનેલસ્ટ્રોય એફકોન્સ જોઈન્ટ વેન્ચર વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા (રિટ પિટિશન નંબર. ૮૫૯૬–૯૭, ૮૬૦૨ વગેરે ઓફ ૨૦૧૯) એક વિપરીત નિષ્કર્ષ પર આવ્યા–અપીલ પર ઠેરવ્યુ : કલમ ૫૪ (૩) ના પ્રથમ પરંતુકની કલમ (ii) એ માત્ર રિફંડ મેળવવા માટેની લાયકાતની શરત નથી, પરંતુ એક નોંધપાત્ર પ્રતિબંધ છે, જેના હેઠળ બિનઉપયોગી આઈટીસીનું રિફંડ ત્યારે જ મેળવી શકાય છે જ્યારે સંચય  ઈન્વર્ટેડ ડ્યુટી માળખા સાથે સંબંધિત હોય, એટલે કે ઈનપુટ માલ પરનો કર આઉટપુટ પુરવઠા પરના કરના દર કરતા વધારે હોય–તેથી, એક તરફ કલમ ૮૯ (૫) અને બીજી તરફ કલમ ૫૪ (૩) વચ્ચે કોઈ વિસંગતતા નથી.

સેન્ટ્રલ ગૂડ્ઝ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ એક્ટ, ૨૦૧૭–કલમ ૫૪ (૩)–સેન્ટ્રલ ગૂડ્ઝ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ રૂલ્સ, ૨૦૧૭–રુલ ૮૯ (૫)–રિફંડનો દાવો–બંધારણીય અધિકાર કે નહીં–ધારિતઃ આ રિફંડ એ કાયદાકીય પ્રિસ્ક્રિપ્શનની બાબત છે–બિનઉપયોગી આઈટીસીના રિફંડને મંજૂરી આપવી જોઈએ કે કેમ તે નક્કી કરવા માટે સંસદ તેની કાયદાકીય સત્તાની અંદર હતી, જે તેના મૂળને ઈનપુટ માલ અને ઈનપુટ સેવાઓ બંનેમાં શોધી કાઢે છે અથવા, જેમ કે તેણે કાયદો બનાવ્યો છે,

*માત્ર ઇનપુટ માલ–તેની સ્પષ્ટ શરત દ્વારા કે રિફંડ ત્યારે જ સ્વીકાર્ય રહેશે જ્યારે બિનઉપયોગી આઇટીસીએ આઉટપુટ પુરવઠા પરના કરના દર કરતા વધુ ઇનપુટ્સ પરના કરના દરને કારણે સંચય કર્યો હોય, સંસદે રિફંડને મર્યાદિત કર્યું હોય–રિફંડના હકને માન્યતા આપતી વખતે, તે સંજોગો વ્યાખ્યાયિત કરવા માટે વિધાનસભા માટે ખુલ્લું છે જેમાં રિફંડનો દાવો કરી શકાય છે–કલમ ૫૪(૩) ની જોગવાઈ એ પાત્રતાની શરત નથી પરંતુ એક પ્રતિબંધ છે જે યુ/એસ રિફંડની મંજૂરીને નિયંત્રિત કરે છે. ૫૪(૩).*

*સેન્ટ્રલ ગૂડ્ઝ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ રૂલ્સ, ૨૦૧૭–રુલ. ૮૯ (૫)–રુલ.૮૯ (૫) માં નિર્ધારિત સૂત્રની માન્યતા–યોજાયેલી:આ ફોર્મ્યુલા અસ્પષ્ટ અથવા બિનકાર્યક્ષમ નથી, ન તો તે બિનઉપયોગી આઇટીસીના સંચય પર મર્યાદિત રિફંડ આપવાના વિધાનસભાના ઉદ્દેશનો વિરોધ કરે છે–આ ફોર્મ્યુલાની વ્યવહારુ અસર અમુક અસમાનતાઓમાં પરિણમી શકે છે–મૂલ્યાંકનકર્તાઓ દ્વારા દર્શાવવામાં આવેલી વિસંગતતાઓને ધ્યાનમાં રાખીને, જીએસટી કાઉન્સિલ ફોર્મ્યુલા પર પુનર્વિચાર કરશે અને તે અંગે નીતિગત નિર્ણય લેશે.*

**અપીલોનો નિકાલ કરતા, અદાલતે**

**ઠેરવ્યુ કે: પરંતુકનુ નિર્માણ**

**૧. કલમ ૫૪ની પેટા–કલમ (૩) તેના મુખ્ય ભાગમાં એ શરત સાથે શરૂ થાય છે કે નોંધાયેલ વ્યક્તિ કોઈપણ કરવેરાના સમયગાળાના અંતે કોઈપણ**

'બિનઉપયોગી આઇટીસી' ના રિફંડનો દાવો કરી શકે છે.ભલે આપણે પ્રથમ પરંતુકને અપવાદ તરીકે સમજીએ અથવા નવા કાયદાની પ્રકૃતિમાં, સંસદનો સ્પષ્ટ ઉદ્દેશ પ્રથમ પરંતુકની કલમ (**i**) અને (**ii**) માં ઉલ્લેખિત બે શ્રેણીઓને રિફંડની મંજૂરીને મર્યાદિત કરવાનો હતો.કલમ (**i**) અને (**ii**) એ માત્ર બે પરિસ્થિતિઓ છે જેમાં રિફંડ આપી શકાય છે તે પ્રથમ પરંતુકના પ્રારંભિક શબ્દો પરથી સ્પષ્ટ થાય છે જે નિર્ધારિત કરે છે કે "બિનઉપયોગી ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટના રિફંડને તેના સિવાયના અન્ય કિસ્સાઓમાં મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં". નીચેની કલમો (**i**) અને (**ii**) છે. સંસદનો ઈરાદો "રિફંડ નહીં" અભિવ્યક્તિ તેમજ "સિવાયના કિસ્સાઓમાં" અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરીને બેવડા–નકારાત્મક સ્વરૂપના ઉપયોગથી સ્પષ્ટ થાય છે.બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, કલમ (**i**) અને (**ii**) માં પૂરી પાડવામાં આવેલી પરિસ્થિતિઓમાં રિફંડ પર વિચાર કરવામાં આવે છે અને અન્ય કોઈ નહીં.બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, પ્રથમ પરંતુકને તેનો અર્થ બદલ્યા વિના પુનઃરચના કરી શકાય છે કે બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડને માત્ર કલમ (**i**) અને (**ii**) દ્વારા સંચાલિત કિસ્સાઓમાં જ મંજૂરી આપવામાં આવશે.કલમ (**i**) કરવેરાની ચુકવણી વિના શૂન્ય ક્રમાંકિત પુરવઠો સાથે સંબંધિત છે.કલમ ૫૪ ની સમજૂતી–૧ સ્પષ્ટ કરે છે કે 'રિફંડ' અભિવ્યક્તિમાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંને પર શૂન્ય ક્રમાંકિત પુરવઠો અથવા આવા શૂન્ય ક્રમાંકિત પુરવઠો બનાવવા માટે ઉપયોગમાં લેવાતા ઇનપુટ્સ અથવા ઇનપુટ સેવાઓ પર ચૂકવવામાં આવેલા કરના રિફંડનો સમાવેશ થાય

છે.બીજી બાજુ, ડીમ્ડ નિકાસના કિસ્સામાં, સમજૂતી–1 માલના પુરવઠા પરના કરના રિફંડનો ઉલ્લેખ કરે છે.તેવી જ રીતે, પ્રથમ પરંતુકની કલમ (**ii**) દ્વારા સંચાલિત સ્થાનિક પુરવઠાના સંદર્ભમાં, 'રિફંડ' શબ્દનો અર્થ પેટા–કલમ (૩) હેઠળ પૂરા પાડવામાં આવેલ બિનઉપયોગી આઇટીસીની રિફંડ થાય છે. કલમ ૫૪ (૩) ની જોગવાઈઓ લાગુ કરતી વખતે સંસદ દ્વારા અપનાવવામાં આવેલી સ્પષ્ટ ભાષા સાથે, કરદાતા વતી વિનંતી કરવામાં આવેલી રજૂઆતની સ્વીકૃતિમાં કાયદામાં અસ્વીકાર્ય જોગવાઈનું ન્યાયિક પુનર્લેખન સામેલ હશે.પરંતુકની કલમ (**ii**), જ્યારે તે "કારણે" નો ઉલ્લેખ કરે છે ત્યારે તેનો સ્પષ્ટ અર્થ થાય છે જે સામાન્ય રીતે 'કારણે અથવા કારણે' સૂચવે છે.જ્યારે પરંતુક (**ii**) "કરવેરાના દર" નો ઉલ્લેખ કરે છે, ત્યારે તે સ્પષ્ટ ઉદ્દેશ સૂચવે છે કે રિફંડની મંજૂરી ત્યારે જ આપવામાં આવશે જ્યારે ઇનપુટ પરના કરના દર આઉટપુટ પુરવઠા પરના કરના દર કરતા વધારે હોવાને કારણે ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટી નું માળખું ઊભું થયું હોય. ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓને આવરી લેવા માટે 'ઇનપુટ' શબ્દને વાંચવાથી સંસદ દ્વારા વિચારવામાં આવ્યો હતો તેના કરતાં વધુ રિફંડના હકને માન્યતા મળશે.[પેરા ૬૯] [૨૫૩–જી–એચ; ૨૫૪–એ–એફ]

૨. આ અદાલત એ હકીકતથી વાકેફ હોવી જોઈએ કે રિફંડનો દાવો કરવા માટે કોઈ બંધારણીય અધિકાર પર ભાર મૂકવામાં આવી રહ્યો નથી, કારણ કે તે ન હોઈ શકે. રિફંડ એ વૈધાનિક પ્રિસ્ક્રિપ્શનની બાબત છે. બિનઉપયોગી આઈ. ટી.

સી. ના રિફંડને મંજૂરી આપવી જોઈએ કે કેમ તે નક્કી કરવામાં સંસદ તેની કાયદાકીય સત્તાની અંદર હતી, જે તેના મૂળને ઈનપુટ માલ અને ઈનપુટ સેવાઓ બંનેમાં શોધી કાઢે છે અથવા, જેમ તેણે કાયદો બનાવ્યો છે, માત્ર ઈનપુટ માલ. તેની સ્પષ્ટ શરત કે રિફંડ ત્યારે જ સ્વીકાર્ય રહેશે જ્યારે બિનઉપયોગી આઈટીસી ઉત્પાદન પુરવઠા પરના કરવેરાના દર કરતાં ઈનપુટ્સ પરના કરના દરને કારણે એકઠા થયા હોય, ત્યારે સંસદે રિફંડને અમે ઉપર વર્ણવેલ રીતે મર્યાદિત કરી દીધું છે. રિફંડના હકને માન્યતા આપતી વખતે, રિફંડનો દાવો કરી શકાય તેવા સંજોગોને વ્યાખ્યાયિત કરવા માટે વિધાનસભા માટે તે ખુલ્લું છે. કલમ ૫૪ (૩) ની જોગવાઈ એ પાત્રતાની શરત નથી (જેમ કે મૂલ્યાંકનકારોના વકીલે રજૂ કર્યું છે) પરંતુ એક પ્રતિબંધ છે જે કલમ ૫૪ (૩) હેઠળ રિફંડની મંજૂરીને નિયંત્રિત કરે છે.[પેરા ૭૦] [૨૫૪–જી–એચ; ૨૫૫–એ–બી]

<u>કલમ 54 (3) ની બંધારણીય માન્યતા</u>

૨. સંસદ કલમ ૫૪ (૩) ની જોગવાઈઓ લાગુ કરતી વખતે, રિફંડ સૂચવવા માટે જીએસટી શાસનની અંદર કાયદો ઘડ્યો હતો. આમ કરતી વખતે, તેણે કલમ ૫૪ (૩) ની પ્રથમ જોગવાઈના સંદર્ભમાં રિફંડની મંજૂરીને બે શ્રેણીઓ સુધી મર્યાદિત કરી દીધી છે જે કલમ (**i**) અને (**ii**) દ્વારા સંચાલિત છે. રિફંડનો દાવો કાયદા દ્વારા સંચાલિત થાય છે. રિફંડ માંગવાનો કોઈ બંધારણીય અધિકાર નથી. સંસદે

પ્રથમ પરંતુકની કલમ (**i**) માં કરવેરાની ચુકવણી વિના કરવામાં આવેલા ઝીરો–રેટેડ પુરવઠાના કિસ્સામાં બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડની મંજૂરી આપી છે. પ્રથમ પરંતુકની કલમ (**ii**) હેઠળ, સંસદે બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડની કલ્પના કરી છે, જ્યાં ઉત્પાદન પુરવઠા પરના કરના દર કરતાં વધુ ઇનપુટ્સ પરના કરના દરને કારણે ક્રેડિટ એકઠી થઈ છે. જ્યારે ન તો બંધારણીય બાંયધરી હોય કે ન તો રિફંડ માટે વૈધાનિક હક હોય, ત્યારે બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડની બાબતમાં માલ અને સેવાઓને સમાન ગણવામાં આવે તે રજૂઆત સ્વીકારી શકાતી નથી. જો આવા અર્થઘટનને તેના તાર્કિક નિષ્કર્ષ પર લઈ જવામાં આવે તો તેમાં અણધાર્યા પરિણામો સામેલ હશે, જેમાં કરવેરાના દર, છૂટછાટો અને છૂટછાટની રચના કરવા માટે સંસદની કાયદાકીય વિવેકબુદ્ધિને સીમિત કરવામાં આવશે. જો ન્યાયતંત્ર આમ કરશે, તો તે કાયદાકીય પસંદગીઓ અને નીતિવિષયક નિર્ણયો પર અતિક્રમણનું જોખમ ચલાવશે, જે કારોબારીનો વિશેષાધિકાર છે. આ પસંદગીઓ પર આધાર રાખતી ઘણી વિચારણાઓ રાજકીય, આર્થિક અને સામાજિક જરૂરિયાતો અને આકાંક્ષાઓ વચ્ચેના જટિલ સંતુલન પર આધારિત છે અને કરવેરાની વસૂલાત અને તેમની વસૂલાત સંબંધિત ડેટા અને માહિતીના કાળજીપૂર્વક વિશ્લેષણનું પરિણામ છે. ચોક્કસપણે આ જ કારણ છે કે અદાલતો રાજકોષીય મુદ્દાઓ પર નીતિગત બાબતોના ક્ષેત્રમાં પ્રવેશવાની વિરુદ્ધ છે. તેથી આ અદાલત કલમ ૫૪ (૩) ની બંધારણીય

માન્યતાને પડકારવામાં અસમર્થ છે. [પેરા ૮૧] [૨૬૧–ઈ–એચ; ૨૬૨–એ–બી]

<u>સી. જી. એસ. ટી. નિયમોના નિયમ ૮૯ (૫) ની માન્યતા, સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૬૪ હેઠળની સત્તા બનાવવાના નિયમનો ઉપયોગ કરીને માન્ય છે.</u>

૩. કલમ ૧૬૪ (૧) હેઠળ, કેન્દ્ર સરકારને જી. એસ. ટી. કાઉન્સિલની ભલામણો પર સી. જી. એસ. ટી. કાયદાની જોગવાઈઓને અમલમાં મૂકવા માટે નિયમો બનાવવાની સ્પષ્ટ સત્તા આપે છે. તે સાચું હોઈ શકે છે કે અમુક ચોક્કસ વૈધાનિક જોગવાઈઓમાં, કાયદો 'સૂચવે છે' અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરીને માન્યતા આપે છે કે તે હેતુ માટે નિયમો ઘડવામાં આવી શકે છે. પરંતુ અન્ય ક્ષેત્રોમાં નિયમ બનાવવાની શક્તિનો સહારો લઈ શકાતો નથી એમ ધારીને વિપરીત અનુમાન કરી શકાતું નથી. તેના સ્વભાવથી, કાયદાકીય જોગવાઈ કાયદાની જોગવાઈઓના અમલીકરણમાં ઊભી થઈ શકે તેવી દરેક સંભાવનાની કલ્પના કરી શકતી નથી. તેથી જ્યાં સુધી તે મૂળ કાયદાની જોગવાઈઓ સાથે સુસંગત હોય ત્યાં સુધી નિયમો બનાવવાની સત્તા માટે તે ખુલ્લું છે. આ નિયમો મુખ્ય કાયદામાં ધ્યાન ન અપાયેલી ખામીઓને અંતરાલીય રીતે ભરી શકે છે અથવા કાયદાના અમલીકરણ માટેની જોગવાઈઓ રજૂ કરી શકે છે. જ્યાં સુધી નિયમો ઘડતી સત્તાએ કાયદાની જોગવાઈનું ઉલ્લંઘન કર્યું નથી, ત્યાં સુધી તેને

નિયમ બનાવવાની સત્તાનો ઉપયોગ કરવાની તેની સત્તાથી વંચિત કરી શકાતી નથી. સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની કલમ ૧૬૪ હેઠળ આપવામાં આવેલી વ્યાપક સત્તાઓ માત્ર કાયદાની જોગવાઈઓ દ્વારા મર્યાદિત છે, જેમાં નિયમ ઘડવામાં આવી શકે છે. આ જ કારણ છે કે કલમ ૧૬૪ હેઠળની સત્તાઓ માત્ર તે જ કલમો સુધી મર્યાદિત નથી જે નિયમો ઘડવા માટે ચોક્કસ સત્તા આપે છે. જો આ પ્રકારની રચના, જેમ કે કરપાત્ર વ્યક્તિએ ધારણા કરી છે, સ્વીકાર્ય હશે, તો તે કલમ ૧૬૪ ની જોગવાઈઓને અયોગ્ય બનાવશે. આમ, આ અદાલતને લાગે છે કે કલમ ૫૪ (૩) માં "સૂચવ્યા મુજબ" શબ્દોની ગેરહાજરી કાયદાની જોગવાઈઓને અમલમાં મૂકવા માટે નિયમો બનાવવાની સત્તાથી વંચિત નથી કરતી. [પેરા ૮૫] [૨૬૩–એફ–એચ; ૨૬૪–એ–સી]

<u>સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની કલમ ૫૪ (૩) ની સરખામણીમાં નિયમ ૮૯ (૫) ની સત્તા</u>

૪. જોકે ફરિયાદ એ છે કે નિયમ ૮૯ (૫) "કાયદાની જોગવાઈઓ" થી આગળ વધે છે જ્યારે ફોર્મ્યુલા નક્કી કરવાની આડમાં, તે ઇનપુટ સેવાઓના આઇટીસીને નકારીને ઇનપુટ માલ માટે આઇટીસીના રિફંડને પ્રતિબંધિત કરે છે. આ 'નેટ આઇટીસી' ને વ્યાખ્યાયિત કરીને કરવામાં આવે છે જેનો અર્થ થાય છે ઇનપુટ્સનો ઉપયોગ કરાયેલ આઇટીસી પડકારની ગંભીરતા એ છે કે આ પરિણામે ઇનપુટ સેવાઓ સાથે સંબંધિત આઇટીસીની અવગણના કરે છે. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, રજૂઆત એ છે કે નિયમ ૮૯(૫) ને "કાયદાની

જોગવાઈઓ" ને અમલમાં મૂકવા માટેનો નિયમ ન ગણી શકાય. [પેરા ૯૦] [૨૬૬–બી–સી]

૫. પડકારની રેખાનો બીજો ભાગ એ છે કે ભલે જીએસટી કાઉન્સિલ દ્વારા નિયમોની ભલામણ કરવી જરૂરી હોય, પણ આ તેમને વિધાનસભા દ્વારા ઘડવામાં આવેલા કાયદાના દરજ્જામાં ઉન્નત કરશે નહીં. કરદાતા દ્વારા જે રજૂઆતની વિનંતી કરવામાં આવી છે તે અંતર્ગત ધારણા પર આગળ વધે છે જે છે કે નિયમ ૮૯ (૫) માં ચોખ્ખી આઇટીસીની વ્યાખ્યાને મર્યાદિત કરીને ઇનપુટ માલ પર મેળવેલ આઇટીસી એ કલમ ૫૪ (૩) નું અવગ્રા છે. આ આધાર પર જ એવી વિનંતી કરવામાં આવી છે કે જે નિયમ કાયદાની વિરુદ્ધ હોય તેને માત્ર આ આધાર પર સાચવી ન શકાય કે (**i**) નિયમ સંસદ સમક્ષ મૂકવામાં આવ્યો છે અને તે તેની ફેરફાર રદ કરવાની અથવા સુધારાની સત્તાને આધિન છે; અથવા (**ii**) નિયમ જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો પર બનાવવામાં આવ્યો હતો. વર્તમાન કેસમાં દલીલના બીજા સ્તરનો ઉપયોગ એ સરળ કારણસર થતો નથી કે નેટ આઇટીસીને વ્યાખ્યાયિત કરવામાં નિયમ ૮૯(૫) નો અર્થ "ઇનપુટ્સ પર મેળવેલ ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ" એ કલમ ૫૪(૩) ના પરંતુક (**ii**) માં સમાવિષ્ટ વૈધાનિક પ્રતિબંધનું ઉલ્લંઘન કરતું નથી. તેથી કલમ ૫૪(૩) ના પ્રથમ પરંતુકની કલમ (**ii**) સત્તાથી બહાર છે તે આધાર પર નિયુક્ત કાયદાના એક ભાગ તરીકે નિયમ ૮૯(૫) ને પડકારવામાં સારનો અભાવ છે. આ ચુકાદાના અગાઉના ભાગમાં તર્ક મુજબ, પ્રથમ પરંતુકની કલમ (**ii**) એ માત્ર રિફંડ

મેળવવા માટેની લાયકાતની શરત નથી, પરંતુ એક નોંધપાત્ર પ્રતિબંધ છે, જેના હેઠળ બિનઉપયોગી આઇટીસીનું રિફંડ ત્યારે જ મેળવી શકાય છે જ્યારે સંચય ઇનવર્ટેડ ડ્યુટી માળખા સાથે સંબંધિત હોય, એટલે કે ઇનપુટ માલ પરનો કર આઉટપુટ પુરવઠા પરના કરના દર કરતા વધારે હોય. તેથી એક તરફ નિયમ ૮૯ (૫) અને બીજી તરફ કલમ ૫૪ (૩) ખાસ કરીને તેના પ્રથમ પરંતુકની કલમ (**ii**) વચ્ચે કોઈ વિસંગતતા નથી. [પેરા ૯૨] [૨૬૬–એફ–જી; ૨૬૭–એ–બી]

<u>નિયમ ૮૯ (૫) માં નિર્ધારિત સૂત્રની માન્યતા</u>

૬. આ અદાલતને ધ્યાનમાં રાખીને, કાનૂની વિભાજન બનાવવા માટે એએસજી દ્વારા આપવામાં આવેલા નિયમ ૮૯(૫) હેઠળ સૂત્રનું સમર્થન માન્ય છે. આ સંદર્ભમાં, નિયમ ૪૨ ની જોગવાઈઓની જાહેરાત કરવી એ સામગ્રી હશે. નિયમ ૪૨ (૧) એ જોગવાઈ કરે છે કે ઇનપુટ માલ અથવા ઇનપુટ સેવાઓના સંદર્ભમાં કે જે કલમ ૧૭ ની પેટા–કલમ (૧) અથવા પેટા–કલમ (૨) ની જોગવાઈઓને આકર્ષિત કરે છે, તેનો આંશિક ઉપયોગ વ્યવસાયના હેતુ માટે અને આંશિક રીતે અન્ય હેતુઓ માટે અથવા આંશિક રીતે શૂન્ય રેટેડ પુરવઠો સહિત કરપાત્ર પુરવઠાને અસર કરવા માટે અને આંશિક રીતે મુક્તિ પુરવઠાને અસર કરવા માટે કરવામાં આવે છે, તે વ્યવસાયના હેતુઓ માટે અથવા નિયમમાં દર્શાવેલ રીતે કરપાત્ર પુરવઠાને અસર કરવા માટે જવાબદાર ગણાશે. કલમ ૧૭ની પેટા–કલમ (૧) એ જોગવાઈ કરે છે કે જ્યાં નોંધાયેલ વ્યક્તિ દ્વારા માલ અને સેવાઓ

અથવા બંનેનો ઉપયોગ અંશતઃ કોઈ પણ વ્યવસાયના હેતુઓ માટે અને અંશતઃ અન્ય કોઈ હેતુ માટે કરવામાં આવે છે, ત્યાં ધિરાણની રકમ તેના વ્યવસાયના હેતુને આભારી હોય તેટલા ઈનપુટ ટેક્સ સુધી મર્યાદિત રહેશે.કલમ ૧૭ની પેટા–કલમ (૨) એ જોગવાઈ કરે છે કે જ્યાં નોંધાયેલ વ્યક્તિ દ્વારા માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો ઉપયોગ આંશિક રીતે કરપાત્ર પુરવઠાને અસર કરવા માટે કરવામાં આવે છે, જેમાં સીજીએસટી અધિનિયમ હેઠળ અથવા આઇજીએસટી અધિનિયમ હેઠળ ઝીરો રેટેડ પુરવઠો અને આંશિક રીતે મુક્તિ પુરવઠાને અસર કરવા માટે ક્રેડિટની રકમ ઈનપુટ ટેક્સના તેટલા સુધી મર્યાદિત રહેશે, જે ઝીરો રેટેડ પુરવઠો સહિત કરપાત્ર પુરવઠાને આભારી છે. નિયમ ૪૨, બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, કલમ ૧૭ ની પેટા–કલમો (૧) અથવા (૨) હેઠળ ઈનપુટ અથવા ઈનપુટ સેવાઓના સંદર્ભમાં આઇટીસીના એટ્રિબ્યુશન્સ હાથ ધરવામાં આવશે તે રીતની જોગવાઈ કરે છે. નિયમ ૪૩ એ જ રીતે એવી રીત પ્રદાન કરે છે કે જેમાં કલમ ૧૭ની પેટા–કલમ (૧) ની જોગવાઈઓને આકર્ષતી મૂડીગત ચીજવસ્તુઓના સંદર્ભમાં આઇટીસીનો ઉપયોગ આંશિક રીતે વ્યવસાય માટે અને આંશિક રીતે અન્ય હેતુઓ માટે અથવા આંશિક રીતે શૂન્ય રેટેડ પુરવઠો સહિત કરપાત્ર પુરવઠાને અસર કરવા માટે અને આંશિક રીતે કરમુક્ત પુરવઠાને અસર કરવા માટે વ્યવસાયના હેતુ અથવા કરપાત્ર પુરવઠાને અસર કરવા માટે કરવામાં આવશે.બંને નિયમો ૪૨ અને ૪૩ એટ્રિબ્યુશન માટે સૂત્ર પ્રદાન કરે છે.નિયમ ૮૬ ઈલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીની જાળવણી માટે જોગવાઈ કરે છે.નિયમ ૮૯

(૫) રિફંડની જોગવાઈ કરે છે. એક તરફ નિયમ ૪૨ અને ૪૩ અને બીજી તરફ નિયમ ૮૯ (૫), નિયમ સમૂહોના બંને સમૂહોમાં, એટ્રિબ્યુશનના હેતુ માટે એક સૂત્રનો ઉપયોગ કરવામાં આવે છે. આ પ્રકારના સૂત્રોનો ઉપયોગ નાણાકીય કાયદામાં એક પરિચિત વિસ્તાર છે, જેમાં મૂળ ધોરણો હેઠળ સોંપવામાં આવેલા કાયદાઓનો સમાવેશ થાય છે અને તે ન તો અપ્રિય છે અને ન તો સત્તાથી બહાર છે.[પેરા ૧૦૩] [૨૭૧–જી; ૨૭૨–એ–એફ]

૭. જે વિચલનો તરફ ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું છે, તે ચોક્કસપણે સૂચવે છે કે સૂત્ર સંપૂર્ણ નથી. આ ફોર્મ્યુલા એવી ધારણા કરે છે કે પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર ઉત્પાદન વેરો ઇનપુટ માલના કારણે સંચિત આઇટીસીમાંથી સંપૂર્ણપણે કાઢી નાખવામાં આવ્યો છે અને ઇનપુટ સેવાઓ પર આઇટીસીનો કોઈ ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો નથી.જ્યારે શૂન્ય ક્રમાંકિત પુરવઠાના સંદર્ભમાં નિયમ ૮૯ (૪) માં સમાન સૂત્ર આપવામાં આવ્યું છે, તે કિસ્સામાં, 'નેટ આઇટીસી' માં ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓનો સમાવેશ થાય છે અને આમ, સૂત્રના વિવિધ ઘટકો વચ્ચે કોઈ અસંતુલન નથી. જોકે નિયમ ૮૯(૫) માં સૂચવેલ ફોર્મ્યુલા, આઇટીસીના માત્ર એક ઘટકમાંથી કુલ ઉત્પાદન વેરો કાપવાનો પ્રયાસ કરે છે, એટલે કે ઇનપુટ માલ પર આઇટીસી. અમારા મતે આ વાસ્તવિકતા સાથે વિરોધાભાસી છે, જ્યાં ઇનપુટ ગુડ્સ અને ઇનપુટ સેવાઓ બંને પર આઇટીસી ઇલેક્ટ્રોનિક ખાતાવહીમાં એકઠી થાય છે અને પછી આઉટપુટ ટેક્સની ચુકવણી

માટે તેનો ઉપયોગ થાય છે. આવી ધારણા કરવામાં, સૂત્ર મંજૂર કરેલા રિફંડને ઘટાડીને બાકીની રકમને મહેસૂલની તરફેણમાં નમાવે છે. અમે એ હકીકતથી પણ સમાન રીતે વાકેફ છીએ કે સૂચિત ઉકેલ, જે ઇનપુટ સેવાઓ અને ઇનપુટ માલ પર સંચિત આઇટીસીના ઉપયોગનો આદેશ સૂચવે છે, તે બાકીની રકમને સંપૂર્ણપણે કરદાતાની તરફેણમાં ફેરવી શકે છે કારણ કે તે વિપરીત ધારણા કરશે કે આઉટપુટ ટેક્સ સંપૂર્ણપણે ઇનપુટ સેવાઓના કારણે સંચિત આઇટીસી દ્વારા ચૂકવવામાં આવે છે. અન્ય સંભવિત ઉકેલ એ હોઈ શકે છે કે નિયમ પોતે જ રિફંડની ગણતરીના હેતુ માટે આઉટપુટ ટેક્સની ચુકવણી માટે ઇનપુટ સેવાઓ પર આઇટીસીની ચોક્કસ ટકાવારીના ઉપયોગની વૈધાનિક ધારણા અથવા કાલ્પનિક કલ્પના પૂરી પાડે છે.[પરિચ્છેદ ૧૦૫] [૨૭૩–એ–ઇ]

૮. ઉપરોક્ત ન્યાયિક ઉદાહરણો સૂચવે છે કે કરવેરાના ક્ષેત્રમાં, આ અદાલતે માત્ર સૂત્રને વાંચવા અથવા અર્થઘટન કરવા માટે હસ્તક્ષેપ કર્યો છે જો સૂત્ર ખોટા પરિણામો તરફ દોરી જાય અથવા બિનકાર્યક્ષમ હોય.જોકે, વર્તમાન કેસમાં આ ફોર્મ્યુલા અસ્પષ્ટ અથવા બિનકાર્યક્ષમ નથી, ન તો તે બિનઉપયોગી આઇટીસીના સંચય પર મર્યાદિત રિફંડ આપવાના વિધાનસભાના ઉદ્દેશનો વિરોધ કરે છે. તે માત્ર એવું જ છે કે સૂત્રની વ્યવહારુ અસર ચોક્કસ અસમાનતાઓમાં પરિણમી શકે છે. ઉપયોગના આદેશને નિર્ધારિત કરીને પ્રસ્તાવિત સૂત્રનું વાંચન આ અદાલતને સૂત્રની પુનઃરચના કરવાના માર્ગ પર

લઈ જશે અને કારોબારી અથવા વિધાનસભાને અનુસરશે, જે અસ્વીકાર્ય છે.તદનુસાર, અમે આવા કિસ્સામાં વિધાનસભા અથવા તેના પ્રતિનિધિના વિવેકને અમારા પોતાના જ્ઞાન સાથે બદલવાનું ટાળશું.જો કે, મૂલ્યાંકનકર્તાઓ દ્વારા દર્શાવવામાં આવેલી વિસંગતતાઓને ધ્યાનમાં રાખીને, અમે જીએસટી કાઉન્સિલને ફોર્મ્યુલા પર પુનર્વિચાર કરવા અને તે અંગે નીતિગત નિર્ણય લેવા માટે ભારપૂર્વક વિનંતી કરીએ છીએ.[પેરા ૧૧૧] [૨૮૦–ડી–એફ]

*વી. કે. સી. ફૂટસ્ટેપ્સ ઈન્ડિયા પ્રા. લિ. વિ. યુનિયન* **ઓફ ઈન્ડિયા આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપ્લિકેશન નંબર ૨૭૯૨/૨૦૧૯–નામંજૂર.**

*ટીવીએલ. ટ્રાન્સ્ટનનેલસ્ટ્રૉય એફકોન્સ જોઈન્ટ વેન્ચર વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા* **રિટ પિટિશન નંબર ૮૫૯૬, ૮૫૯૭, ૮૬૦૨, ૮૬૦૩, ૮૬૦૫ અને ૮૬૦૮/૨૦૧૯–એ સમર્થન આપ્યું હતું.**

*અર્બન લેન્ડ ટેક્સના આસિસ્ટન્ટ કમિશનર વિરુદ્ધ બકિંગહામ એન્ડ કર્નેટિક કંપની લિમિટેડ (૧૯૬૯)* **૨ એસ. સી. સી. ૫૫: [૧૯૭૦] ૧ એસ. સી.** *આર. ૨૬૮; ફેડરેશન ઓફ હોટેલ એન્ડ રેસ્ટોરન્ટ એસોસિએશન ઓફ ઈન્ડિયા વિરુદ્ધ યુનિયન* **ઓફ ઈન્ડિયા (૧૯૮૯) ૩ એસ. સી. સી. ૬૩૪: [૧૯૮૯]** *૨ એસ. સી. આર. ૯૧૮; આર.* **કે. ગર્ગ વિરુદ્ધ યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા**

**(૧૯૮૧) ૪ એસ. સી. સી. ૬૭૫: [૧૯૮૨] ૧ એસ. સી. આર. ૯૪૭–અનુસર્યા.**

*એસ. સુંદરમ પિલ્લઈ વિરુદ્ધ વી. આર. પટ્ટાભિરામન* **(૧૯૫૮) ૧ એસસીસી ૫૯૧;** *હીરાલાલ રતનલાલ વિરુદ્ધ યુપી રાજ્ય (૧૯૭૩)* **૧ એસસીસી ૨૧૬: [૧૯૭૩] ૨ એસસીઆર ૫૦૨; યુનિયન ઓફ** *ઈન્ડિયા વિરુદ્ધ એનઆઈટીડીઆઈપી ટેક્સટાઈલ પ્રોસેસર્સ પ્રાઈવેટ લિમિટેડ (૨૦૧૨) ૧* **એસસીસી ૨૨૬: [૨૦૧૧] ૧૩ એસસીઆર ૨૬; એલ હોટેલ્સ એન્ડ** *ઈન્વેસ્ટમેન્ટ્સ લિમિટેડ અને અન્યો વિરુદ્ધ યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા (૧૯૮૯) ૩ એસસીસી* **૬૯૮: [૧૯૮૯] ૨ એસસીઆર ૮૮૦; સ્પેન્સ હોટેલ પ્રાઈવેટ લિમિટેડ** *વિરુદ્ધ પશ્ચિમ બંગાળ રાજ્ય (૧૯૯૧) ૨ એસસીસી ૧૫૪: [૧૯૯૧]* **૧ એસસીઆર ૪૨૯; આવકવેરા। કમિશનર વિરુદ્ધ એચસીએલ ટેક્નોલોજીસ લિમિટેડ** *(૨૦૧૮) એસસીઆર ૨૯૦–તેના પર આધાર રાખ્યો હતો.*

*મફતલાલ ઈન્ડસ્ટ્રીઝ લિમિટેડ વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા* **(૧૯૯૭) 5 એસસીસી 536: [1996] 10 સપ્લિમેન્ટ.એસસીઆર 585; ઓલ ઈન્ડિયા।** *ફેડરેશન ઓફ ટેક્સ પ્રેક્ટિશનર્સ વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા (2007) 7* **એસસીસી 527: [2007] 9 એસસીઆર 147; એસોસિએશન ઑફ લીઝિંગ**

*એન્ડ ફાઇનાન્શિયલ સર્વિસ કંપનીઝ વિ. યુનિયન ઑફ ઇન્ડિયા (2011) 2 એસસીસી* **352: [2010] 13 એસસીઆર 381; સીઆઇટી વિ. બિપિનચંદ્ર મગનલાલ** *એઆઇઆર 1961 એસસી 1040:* **[1961] એસસીઆર 493; રાજસ્થાન રાજ્ય વિ. લીલા જૈન** *એઆઇઆર 1965 એસસી 1296: [1965] એસસીઆર* **276; બિહાર સહકારી વિકાસ કેન માર્કેટિંગ યુનિયન લિમિટેડ** *વિ. બેંક ઑફ બિહાર એઆઇઆર 1967 એસસી 389:1967 એસસી 848; સ્ટેટ* **ઑફ જમ્મુ એન્ડ કાશ્મીર વિ. ત્રિલોકી નાથ ખોસા** *(1967) એસસીઆર 848 વિ. ધર્મેન્દ્ર ટ્રેડિંગ કંપની (1988) 3* **એસ. સી. સી. 570: [1988] 3 એસ. સી. આર.** *946; કેરળ સ્ટેટ ઇલેક્ટ્રિસિટી બોર્ડ વિ.* **ઇન્ડિયન એલુવિયમ કંપની લિમિટેડ (1976) 1 એસ. સી. સી.** *466: [1976] 1 એસ. સી. આર. 552; ભારત હરિ સિંઘાનિયા* **વિ. વેલ્થ ટેક્સ કમિશનર (સેન્ટ્રલ) (1994) 3 સપ્લિમેન્ટ. એસસીસી** *46: [1994] 1 એસસીઆર 1033; આવકવેરા કમિશનર, કોઇમ્બતુર વિ.* **લક્ષ્મી મશીન વર્ક્સ (2007) 11 એસસીસી 126: [2007] 5** *એસસીઆર 622–નો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો છે.*

## કેસ કાયદા સંદર્ભ

[1996] 10 પૂરક. એસ. સી. આર. 585 નો સંદર્ભ પેરા 11 ડી. 1.3 માં આપવામાં આવ્યો છે.(iii)

[2007] 9 એસ. સી. આર. 147 નો સંદર્ભ પેરા 14 (ii) અને 24 માં આપવામાં આવ્યો છે.

[2010] 13 એસ. સી. આર. 381 નો સંદર્ભ પેરા 57 માં આપવામાં આવ્યો છે.

(1958) 1 એસ. સી. સી. 591 નો સંદર્ભ પેરા 65 માં આપવામાં આવ્યો છે

[1973] 2 SCR 502 એ પેરા 66 પર આધાર રાખ્યો હતો.

[1961] એસ. સી. આર. 493 નો સંદર્ભ પેરા 66 માં આપવામાં આવ્યો છે

[1965] એસ. સી. આર. 276 નો સંદર્ભ પેરા 66 માં આપવામાં આવ્યો છે.

[1967] એસ. સી. આર. 848 નો સંદર્ભ પેરા 66 માં આપવામાં આવ્યો છે

[1974] 1 એસ. સી. આર. 771 નો સંદર્ભ પેરા 72 માં આપવામાં આવ્યો છે.

[1979] 2 એસ. સી. આર. 476 નો સંદર્ભ પેરા 72 માં આપવામાં આવ્યો છે.

[1970] 1 એસ. સી. આર. 268 પછી પેરા 76 (i) આવ્યું.

[1989] 2 એસ. સી. આર. 918 પછી પેરા 76 (ii) આવ્યું.

[2011] 13 એસ. સી. આર. 26 પેરા 76 (iv) પર આધારિત છે.

[1988] 3 એસ. સી. આર. 946 નો સંદર્ભ પેરા 77 માં આપવામાં આવ્યો છે.

[1989] 2 એસ. સી. આર. 880 પેરા 78 પર આધારિત હતું.

[1991] 1 SCR 429 એ પેરા 79 પર આધાર રાખ્યો હતો.

[1976] 1 એસ. સી. આર. 552 નો સંદર્ભ પેરા 91 માં આપવામાં આવ્યો છે

[1994] 1 એસ. સી. આર. 1033 નો સંદર્ભ પેરા 91 માં આપવામાં આવ્યો છે

[2007] 5 એસ. સી. આર. 622 નો સંદર્ભ પેરા 99 માં આપવામાં આવ્યો છે.

[1982] 1 એસ. સી. આર. 947 પછી પેરા 102 આવ્યું.

[2018] 7 એસ. સી. આર. 1079 પેરા 110 પર આધારિત હતું.

[2006] 6 પૂરક.એસ. સી. આર. 290 પેરા 110 પર આધારિત હતું.

સિવિલ અપીલેટ જ્યુરિસડીક્શનઃસિવિલ અપીલ નંબર ૪૮૧૦/૨૦૨૧

અમદાવાદ ખાતેની ગુજરાત હાઈકોર્ટના એસ. સી. એ. નં.૨૭૯૨/૨૦૧૯ ચુકાદા અને આદેશમાંથી.

સાથે

સિવિલ અપીલ નંબર 4809,4811,4807,4767,4804,4806,4802,4783,4775–4781,4769–4744,4805,4808,4764–4765 2021 અને રિટ પિટિશન (સી) નંબર 489 2021.

એન. વેંકટરમણ, બલબીર સિંહ, એ. એસ. જી., અમિત આનંદ તિવારી, એ. એ. જી., અરવિંદ દાતાર, વી. શ્રીધરન, સિનિયર એડવો., મુકેશ કુમાર મારોરિયા, શ્યામ ગોપાલ, સુશ્રી બીનુ ટમ્ટા, એમ. યોગેશ કન્ના, જોસેફ પુક્કટ્ટ, પ્રશાંત કુમાર, નીલેશ શર્મા, ધવેશ પહુજા, મેસર્સ એ. પી. એન્ડ જે ચેમ્બર્સ, ડૉ. અવિનાશ પોદ્દાર, અનંત કુમાર વત્સયા, દેવેન્દ્ર સિંહ, નરેશ ઠાકરે, કુમાર

વિશાલક્ષ, હાર્દિક મોધ, ઉદિત જૈન, અમિત લાઢા, અભિષેક વિકાસ, હરીશ બિંદુમાદવન, પવનશ્રી અગ્રવાલ, રાહુલ ઉન્નીકૃષ્ણન, અશ્વિની ચંદ્રશેખરન, શર્યાશ્રી થી––––––એન. વેંકટરામન, બલબીર સિંઘ, એએસજી, અમિત આનંદ તિવારી, એએજી, અરવિંદ દાતાર, વી. શ્રીધરન, સિનિયર એડવ્સ. , મુકેશ કુમાર મરોરિયા, શ્યામ ગોપાલ, કુ. બિનુ તમટા, એમ. યોગેશ કન્ના, જોસેફ પુક્કટ્ટ, પ્રશાંત કુમાર, નિલેશ શર્મા, ધ્વેશ પાહુજા, મેસર્સ એપી એન્ડ જે ચેમ્બર્સ, ડૉ. અવિનાશ પોદ્દાર, અનંત કુમાર વાત્સ્યા, દેવેન્દ્ર સિંહ, નરેશ ઠાકર, કુમાર વિસલક્ષ, હાર્દિક મોઢ, ઉદિત જૈન, અમિત લદ્ધા, અભિષેક વિકાસ, હરીશ બિન્ધુમાદવન, પવનશ્રી અગ્રવાલ, રાહુલ ઉન્નીક્રિષ્નન, અશ્વિની ચંદ્રશેખરન, શર્યશ્રી ત્યાગરાજન, મનોહરન એલ્લાપ્પન, જી. નટરાજન, નિષ્કાન્ત શર્મા, નરેશ કુમાર, એન. તેવટિયા, રાજેશ કુમાર ગૌતમ, મહેશ અગ્રવાલ, પી. આર. રેંગનાથ, રોહન તલવાર, શાંતનુ શર્મા, ચિન્મયી ચંદ્રા, બી. કૃષ્ણ પ્રસાદ, બી. વી. બલરામ દાસ, સુજીત ગોષ, ક્રિષ્ના રાવ, અજિંકા તિવારી, નિકિલેશ રામચંદ્રન, સુશ્રી ચારણ્યા યાકુદ, લક્ષ્મી. સુશ્રી વીણા કામથ, રત્નેશ શર્મા, ઉચિત શેઠ, સંતોષ કૃષ્ણન, આનંદ નૈનાવટી, આદિત્ય ભટ્ટાચાર્ય, સુશ્રી અપેક્ષા મહેતા, શ્રીરામ શ્રીધરન, સોમેશ જૈન, નલિન બજાજ, ઇ.સી. અગ્રવાલા, વિનય શ્રાફ, રવિ ભારુકા, અંકિત સંદીપ અગ્રવાલ, ડો. જોસેફ એરિસ્ટોટલ એસ., સાકેથ કાસીભટલા, કુ. પ્રીતિ સિંઘ, એડવ્સ. દેખાતા પક્ષો માટે.

કોર્ટનો ચુકાદો  ન્યાયમૂર્તિ શ્રી ડો. ધનંજય વાય ચંદ્રચુડ દ્વારા આપવામાં આવ્યો હતો.

અનુક્રમણિકા *

પરિચય. 5

બી વાસ્તવિક બેકડ્રોપ. 6

C કાયદાકીય જોગવાઈઓ. 8

ડી રજૂઆતો..... 12

D. 1 F ભારતનું સંઘ. 12

D. 1 ભાગ I–માલ અનેસેવા .12 વચ્ચેનો તફાવત

D. 1 ભાગ 2–કલમ 54 (3) નું અર્થઘટન.....13

D. 1.3.ભાગ III–કાનૂની દરખાસ્તો. 19

D. 2 મૂલ્યાંકનકર્તાઓ. 21

*એડ. નોંધઃઅનુક્રમણિકામાં પૃષ્ઠાંકન મૂળ ચુકાદા મુજબ છે.

D. 3 ભારત સંઘ દ્વારા પ્રત્યુત્તર. 58

ઈ. જીએસટીની બંધારણીય યોજના. 60 એફ. સી. જી. એસ. ટી. કાયદો. 68

એફ. 1 વ્યાખ્યાઓ. 68

2 CGST અધિનિયમની કલમ 16 અને કલમ 49.71 F. 3 CGST અધિનિયમની કલમ 54 (3) નું અર્થઘટન.

F. 4 પરંતુકનું નિર્માણ. 93

એફ. 5 બંધારણીય માન્યતા:સત્તાના. *અધિકારનો સિદ્ધાંત.* 102

જી નિયમ 89 (5). 111

જી. 1 સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની કલમ 164 હેઠળ નિયમ બનાવવાની શક્તિનો ઉપયોગ કરીને સી. જી. એસ. ટી. નિયમોના નિયમ 89 (5) ની માન્યતા.

G. 2 સી. જી. એસ. ટી અધિનિયમની કલમ 54 (3) ની સરખામણીમાં નિયમ 89 (5) ની સત્તાઓ.

G. 3 નિયમ 89 (5) માં નિર્ધારિત સૂત્રની માન્યતા...118 એચ. નિષ્કર્ષ. 134

## પરિચય

1. સંસદમાં કેન્દ્રીય માલ અને સેવા કર અધિનિયમ 2017,1 લાગુ કરતી વખતે કલમ 54 માં કરવેરાના રિફંડ માટેની જોગવાઈનો સમાવેશ કરવામાં આવ્યો છે.પેટા–કલમ (3) માં બિનઉપયોગી ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટના રિફંડ માટેની જોગવાઈનો સમાવેશ થાય છે, જેમાં નીચેનાનો સમાવેશ થાય છેઃ

((i) કરવેરાની ચુકવણી વિના કરવામાં આવેલ ઝીરો રેટેડ પુરવઠો; અને

((2) ધિરાણ સંચય "ઉત્પાદન પુરવઠા પરના કરવેરાના દર કરતાં ઇનપુટ્સ પરના કરવેરાના દરને કારણે".

2 ઉપરોક્ત બે પરિસ્થિતિઓમાંથી રિફંડની કલ્પના કરતી વખતે, સંસદ એ હકીકતથી અવગત હતી કે વિવિધ કારણોસર આઇટીસી એકઠી થઈ શકે છે.જો કે, સંસદે એક ચોક્કસ પરિસ્થિતિની કલ્પના કરી હતી જ્યાં ઊંધી ફરજના માળખાને કારણે ધિરાણ એકઠું થયું છે, એટલે કે જ્યાં આઇટીસીનું સંચય થાય છે કારણ કે ઇનપુટ્સ પર ટેક્સનો દર આઉટપુટ સપ્લાય પરના ટેક્સના દર કરતા વધારે છે.આ પરિસ્થિતિની કાયદાકીય નોંધ લેતા, કલમ 54 (3) માં રિફંડ માટેની જોગવાઈ કરવામાં આવી છે.સેન્ટ્રલ ગૂડ્ઝ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ રૂલ્સ 20173 CGST એક્ટની કલમ 164 દ્વારા આપવામાં આવેલી નિયમ બનાવવાની સત્તાને અનુસરીને ઘડવામાં આવ્યા છે. નિયમ 89 (5) "ઊંધી ફરજના માળખાને કારણે રિફંડના કિસ્સામાં" આઇટીસીના રિફંડ માટેની ફોર્મ્યુલા પૂરી પાડે છે.આ સૂત્ર "નેટ આઇટીસી" શબ્દનો ઉપયોગ કરે છે."નેટ આઇટીસી"

અભિવ્યક્તિને વ્યાખ્યાયિત કરવામાં, નિયમ 49 (5) "ઇનપુટ્સ પર મેળવેલ ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ" ની વાત કરે છે.

**બી હકીકતલક્ષી પૃષ્ઠભૂમિ**

3 બંધારણની કલમ 226 હેઠળ ગુજરાત હાઈકોર્ટ અને મદ્રાસ હાઈકોર્ટમાં રિટ પિટિશન દાખલ કરવામાં આવી હતી.ઉચ્ચ અદાલત સમક્ષ અરજદારોએ અન્ય બાબતોની સાથે રજૂઆત કરી હતી કે

(i) કલમ 54 (3) આઈ. ટી. સી. ના રિફંડ માટે પરવાનગી આપે છે જ્યાં સંચય ઊંધી ડ્યુટી માળખાને કારણે થાય છે;

(3) આઇ. ટી. સી. માં માલ અને સેવાઓના પુરવઠા પર વસૂલવામાં આવતા ઇનપુટ ટેક્સનો સમાવેશ થાય છે.

(iv) કલમ 54 (3) રિફંડના હકને માત્ર બિનઉપયોગી આઇટીસી *સુધી* મર્યાદિત કરતી નથી, જે ઉત્પાદન પુરવઠા પરના કરવેરાના દર કરતાં ઇનપુટ્સ પરના કરના દરને કારણે સંચિત થાય છે.જ્યારે ઇનપુટ સેવાઓ પરના કરવેરાનો દર આઉટપુટ પુરવઠા પરના કરવેરાના દર કરતા વધારે હોય ત્યારે તે બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડ માટે પણ પરવાનગી આપે છે.

(v) જ્યારે કલમ 54 (3) ઇનપુટ તેમજ ઇનપુટ સેવાઓમાં ઉદ્ભવતા આઇટીસીના રિફંડ માટે પરવાનગી આપે છે, ત્યારે નિયમ 89 (5) *એ સૂત્રના* કાર્યક્ષેત્રમાંથી ઇનપુટ સેવાઓ પરના કરને બાકાત રાખે છે; અને

(vi) જો કલમ 54 (3) ને સંચિત આઇટીસીના રિફંડ માટેના દાવાને માત્ર ઇનપુટ્સ પરના કરવેરા સુધી મર્યાદિત રાખીને પ્રતિબંધ તરીકે અર્થઘટન કરવામાં આવે, તો તે ગેરબંધારણીય રહેશે કારણ કે તે ઇનપુટ્સ અને ઇનપુટ્સ સેવાઓ વચ્ચે ભેદભાવ તરફ લઇ જશે.

(vi) 24 જુલાઈ 2020 ના રોજ વી. કે. સી. કૂટસ્ટેપ્સ **ઇન્ડિયા પ્રાઇવેટ લિમિટેડ વિરુદ્ધ યુનિયન** ઓફ **ઇન્ડિયા 4 કેસમાં** ગુજરાત હાઈકોર્ટની ડિવિઝન બેન્ચે ચુકાદો આપ્યો હતો કેઃ

> "નિયમ 89 (5) નું સ્પષ્ટીકરણ (એ), જે ઊંધી ફરજના માળખાને કારણે સંચિત "ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ" ના ભાગ રૂપે "ઇનપુટ સેવાઓ" પર ચૂકવવામાં આવેલા "બિનઉપયોગી ઇનપુટ ટેક્સ" ના રિફંડને નકારે છે, તે સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમ, 2017 ની કલમ 54 (3) ની જોગવાઈથી વિપરીત છે."

તેથી ઉચ્ચ અદાલતે કેન્દ્ર સરકારને કલમ 54 (3) ને આગળ વધાવતા નિયમ 89 (5) ની શરતોમાં રિફંડની ગણતરી કરવાના હેતુસર "નેટ આઇટીસી" ના

ભાગ રૂપે ઇનપુટ સેવાઓ પર બિનઉપયોગી આઇટીસીને ધ્યાનમાં રાખીને તેની સમક્ષ અરજદારો દ્વારા કરવામાં આવેલા રિફંડ માટેના દાવાને મંજૂરી આપવાનો નિર્દેશ આપ્યો હતો.

5 21 સપ્ટેમ્બર 2020 ના તેના ચુકાદા દ્વારા, ટીવીએલ ટ્રાન્સ્ટોનેલ્સ્ટ્રોય **એફકોન્સ જોઇન્ટ વેન્ચર વિ. યુનિયન** ઓફ **ઇન્ડિયા 5 અને** સંબંધિત કેસોમાં મદ્રાસ હાઈકોર્ટની ડિવિઝન બેન્ચ ગુજરાત હાઈકોર્ટના દૃષ્ટિકોણની નોંધ લીધા પછી, વિપરીત નિષ્કર્ષ પર આવી હતી, જેને તેણે અનુસરવાનો ઇનકાર કર્યો હતો.મદ્રાસ હાઈકોર્ટે તારણ કાઢ્યું છે કે

> “63...
>
> (1)કલમ 54 (3) (ii) કલમ 14 નું ઉલ્લંઘન કરતી નથી.
>
> (2) રિફંડ એ એક વૈધાનિક અધિકાર છે અને રિફંડનો લાભ માત્ર બિનઉપયોગી ધિરાણને જ આપવામાં આવે છે, જે ઇનપુટ સેવાઓ પર જમા થયેલા બિનઉપયોગી ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટને બાકાત રાખીને આઉટપુટ પુરવઠા પરના કરના દર કરતાં ઇનપુટ માલ પરના કરના દરને કારણે એકઠા થાય છે, જે એક માન્ય વર્ગીકરણ અને કાયદાકીય શક્તિનો માન્ય ઉપયોગ છે."

6 નિયમ 89 (5) ની માન્યતાને પડકારતી રિટ અરજીઓને આ આધાર પર ફગાવી દેવામાં આવી હતી કે *તે* કલમ 54 (3) (ii) ના અધિકારથી બહાર છે.એક તરફ ગુજરાત હાઈકોર્ટ અને બીજી તરફ મદ્રાસ હાઈકોર્ટના મંતવ્યો વચ્ચેનો તફાવત, અપીલના આ જૂથનો વિષય બને છે.

## C કાયદાકીય જોગવાઈઓ

7 સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની કલમ 54 કરવેરાના રિફંડની જોગવાઈ કરે છે.કલમ 54 ની પેટા–કલમ (1) હેઠળ, "આવા કરવેરા પર ચૂકવેલ કર અને વ્યાજ, જો કોઈ હોય તો, અથવા ચૂકવેલ અન્ય કોઈ રકમ" ના રિફંડનો દાવો કરતી વ્યક્તિએ સંબંધિત તારીખના બે વર્ષમાં અરજી કરવી પડશે.કલમ 54 (3) બિનઉપયોગી આઈટીસીના રિફંડના દાવાની જોગવાઈ કરે છે. કલમ 54 ની પેટા–કલમો (1) અને (3) નીચે મુજબ પ્રદાન કરે છે:

> “કલમ 54.કરવેરાનું રિફંડ
>
> (1) આવા કરવેરા અથવા તેના દ્વારા ચૂકવવામાં આવેલી અન્ય કોઈ રકમ પર ચૂકવવામાં આવેલા કોઈપણ કરવેરા અને વ્યાજ, જો કોઈ હોય, તો તેના રિફંડનો દાવો કરતી કોઈપણ વ્યક્તિ સંબંધિત તારીખથી બે વર્ષ પૂરા થાય તે પહેલાં નિર્ધારિત ફોર્મ અને રીતે અરજી કરી શકે છે:

પરંતુ નોંધાયેલ વ્યક્તિ, કલમ 49 ની પેટા–કલમ (6) ની જોગવાઈઓ અનુસાર ઈલેક્ટ્રોનિક રોકડ ખાતાવહીમાં કોઈપણ બેલેન્સની રિફંડનો દાવો કરે છે, તે કલમ 39 હેઠળ રજૂ કરેલા વળતરમાં નિયત કરવામાં આવે તે રીતે આવા રિફંડનો દાવો કરી શકે છે.

[...]

(3) પેટા–કલમ (10) ની જોગવાઈઓને આધિન, નોંધાયેલ વ્યક્તિ કોઈપણ કરવેરાના સમયગાળાના અંતે કોઈપણ બિનઉપયોગી ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટના રિફંડનો દાવો કરી શકે છેઃ

પરંતુ બિનઉપયોગી ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટના રિફંડને આ સિવાયના કિસ્સાઓમાં મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં –

(i) કરવેરાની ચુકવણી વિના કરવામાં આવેલ ઝીરો રેટેડ પુરવઠો;

(2) જ્યાં માલ અને સેવાઓનો પુરવઠો અથવા સરકાર દ્વારા કાઉન્સિલની ભલામણો પર સૂચિત કરવામાં આવે તે બંને સિવાય, ઉત્પાદન પુરવઠો (શૂન્ય દર અથવા સંપૂર્ણપણે મુક્તિ આપેલા પુરવઠો સિવાય) પરના કરના દર

કરતાં ઇનપુટ્સ પરના કરના દરને કારણે ધિરાણ સંચિત થયું હોય:

વધુમાં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે, ભારતમાંથી નિકાસ થતી ચીજવસ્તુઓ નિકાસ વેરાને આધિન હોય તેવા કિસ્સાઓમાં બિનઉપયોગી ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટના રિફંડને મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં.

જો માલ અથવા સેવાઓનો પુરવઠો પૂરો પાડનાર અથવા બંને કેન્દ્રીય કરવેરાના સંદર્ભમાં ખામીનો લાભ લે છે અથવા આવા પુરવઠા પર ચૂકવવામાં આવેલા સંકલિત કરવેરાના રિફંડનો દાવો કરે છે, તો ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટના રિફંડને મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં."

8 નિયમ 89 મૂળરૂપે કેન્દ્રીય માલ અને સેવા કર (બીજો સુધારો) નિયમો 2017 6 દ્વારા સીજીએસટી નિયમોમાં દાખલ કરવામાં આવ્યો હતો, જે [1] જુલાઈ 2017 ના રોજ અમલમાં આવ્યો હતો.નિયમ 89 (4) અને નિયમ 89 (5) નીચેના શબ્દોમાં હતા:

"(4) [...]

(બી) **"નેટ આઇટીસી" એટલે સંબંધિત સમયગાળા દરમિયાન ઇનપુટ્સ અને ઇનપુટ સેવાઓ પર મેળવેલ** ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ;

[...]

(ઇ) "એડજસ્ટેડ ટોટલ ટર્નઓવર" નો અર્થ એ છે કે કલમ 2 ની પેટા–કલમ (112) હેઠળ વ્યાખ્યાયિત રાજ્ય અથવા કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશમાં સંબંધિત સમયગાળા દરમિયાન શૂન્ય–રેટેડ પુરવઠો સિવાયના મુક્તિ પુરવઠાના મૂલ્યને બાકાત કરતાં ટર્નઓવર;

(5) ઊંધી ફરજના માળખાને કારણે રિફંડના કિસ્સામાં, ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટની રિફંડ નીચેની ફોર્મ્યુલા અનુસાર આપવામાં આવશે:_

---

મહત્તમ રિફંડની રકમ = {(માલના ઇન્વર્ટેડ રેટેડ પુરવઠાનું ટર્નઓવર) x ચોખ્ખું આઇટીસી ÷ એડજસ્ટેડ કુલ ટર્નઓવર}? માલના આવા ઊંધી રેટેડ પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર કર

**સમજૂતી:– આ પેટા નિયમના હેતુઓ માટે, "નેટ આઇટીસી" અને "એડજસ્ટેડ ટોટલ ટર્નઓવર" શબ્દસમૂહોના ઉપ–નિયમ (4) માં તેમને સોંપવામાં આવેલા સમાન અર્થો હશે."**

**(ભાર આપવામા આવ્યો છે)**

9 18 એપ્રિલ 2018 ના રોજ કેન્દ્રીય માલ અને સેવા કર (ચોથો સુધારો) નિયમો 20187 જાહેર કરવામાં આવ્યા હતા.નિયમ 89 (5) માં નીચેની શરતોમાં સુધારો કરવામાં આવ્યો હતો.

"(5) ઊંધી ફરજના માળખાને કારણે રિફંડના કિસ્સામાં, ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટની રિફંડ નીચેની ફોર્મ્યુલા અનુસાર આપવામાં આવશે: _

મહત્તમ રિફંડની રકમ = {(માલ અને સેવાઓના ઇન્વર્ટેડ રેટેડ પુરવઠાનું ટર્નઓવર) x ચોખ્ખું આઇટીસી ÷ એડજસ્ટેડ કુલ ટર્નઓવર}?માલ અને સેવાઓના આવા ઇન્વર્ટેડ રેટેડ પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર કર.

સમજૂતી:– આ પેટા–નિયમના હેતુઓ માટે, અભિવ્યક્તિઓ –

(a) **"ચોખ્ખા આઇટીસીનો અર્થ ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ સિવાયના સંબંધિત સમયગાળા દરમિયાન ઇનપુટ્સ પર મેળવેલ ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ હશે, જેના માટે પેટા–નિયમો 4 (એ) અથવા (4 બી) અથવા બંને હેઠળ રિફંડનો દાવો કરવામાં આવે છે; અને**

(b) "એડજસ્ટેડ ટોટલ ટર્નઓવરનો અર્થ પેટા–નિયમ (4) માં તેને સોંપવામાં આવ્યો છે તે જ હશે."

**(ભાર આપવામા આવ્યો છે)**

ઉપરોક્ત ક્રમ સૂચવે છે કે નિયમ 89 (5) માં 'નેટ આઇટીસી' અભિવ્યક્તિની વ્યાખ્યાનો મૂળ અર્થ "ઇનપુટ અને ઇનપુટ સેવાઓ પર મેળવેલ ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ" થાય છે.18 એપ્રિલ 2018 ના સુધારા દ્વારા, 'નેટ આઇટીસી' ની વ્યાખ્યાને બદલવામાં આવી હતી જેથી સંભવિત અસર સાથે ઇનપુટ્સ પર મેળવેલ આઇટીસીનો અર્થ થાય.13 જૂન 2018 ના રોજ, આ વ્યાખ્યા 1 જુલાઈ 2017 થી પૂર્વવર્તી અસરથી લાગુ કરવામાં આવી હતી.

10 આપણે રજૂઆતનું વિશ્લેષણ અને વિચારણા માટે મુદ્દાઓ ઘડવા માટે આગળ વધીએ તે પહેલાં, શરૂઆતમાં એ વાત પર ભાર મૂકવો જરૂરી છે કે વર્તમાન કેસના મુખ્ય મુદ્દાઓમાંથી એક સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ 54 (3) (ii) માં "ઇનપુટ્સ" અભિવ્યક્તિના અર્થઘટન અને સુધારેલા નિયમ 89 (5) માં "નેટ આઇટીસી" ની વ્યાખ્યા પર આધારિત હશે.રજૂઆત દરમિયાન, સ્પષ્ટતા જાળવવાના હિતમાં, બંને પક્ષોના વકીલે ઇનપુટ તરીકે ઉપયોગમાં લેવાતી સેવાઓ સાથે વ્યવહાર કરતી વખતે ઇનપુટ અને 'ઇનપુટ સેવાઓ' તરીકે ઉપયોગમાં લેવાતી વસ્તુઓ સાથે વ્યવહાર કરતી વખતે 'ઇનપુટ માલ' અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કર્યો હતો.અમે ઇનપુટ્સ તરીકે ઉપયોગમાં લેવાતી વસ્તુઓ અને ઇનપુટ્સ તરીકે ઉપયોગમાં લેવાતી સેવાઓ વચ્ચે તફાવત કરતી વખતે વૈચારિક સ્પષ્ટતા સુનિશ્ચિત કરવા માટે સમાન રચનાનો ઉપયોગ કરવાનો પ્રસ્તાવ કરીએ છીએ.આ પ્રસ્તાવના સાથે, હવે આપણે પક્ષકારોની રજૂઆતો સાથે વ્યવહાર કરવા માટે આગળ વધીશું.

ડી રજૂઆતો

D. 1 ભારતનું સંઘ

D. 1 ભાગ I—માલસામાન અને સેવાઓ વચ્ચેનો તફાવત

11 એડિશનલ સોલિસિટર જનરલ 9 શ્રી એન. વેંકટરમને ગુજરાત હાઈકોર્ટના નિર્ણયની ચોકસાઈ (અને મદ્રાસ હાઈકોર્ટના નિર્ણયને સમર્થન) આપવા માટે કેન્દ્ર સરકાર વતી દલીલોનું નેતૃત્વ કર્યું હતું.શ્રી વેંકટરમને વિનંતી કરી કેઃ

((i) ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓ બંધારણીય સ્તરે અલગ છે.બંધારણની કલમ 366 (12) માલની વ્યાખ્યા આપે છે, જ્યારે કલમ 366 (26એ) સેવાઓની વ્યાખ્યા આપે છે.સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમ હેઠળ, કલમ 2 (59) માં 'ઇનપુટ' શબ્દનો અર્થ મૂડીગત ચીજવસ્તુઓ સિવાયની મૂર્ત ચીજવસ્તુઓ થાય છે, જ્યારે બીજી તરફ કલમ 2 (60) માં 'ઇનપુટ સર્વિસ' નો અર્થ એ છે કે સપ્લાયર દ્વારા વ્યવસાય માટે ઉપયોગમાં લેવાતી અથવા તેનો ઉપયોગ કરવાનો ઇરાદો ધરાવતી કોઈપણ સેવા.તેથી, 'માલ' અને 'સેવાઓ' અને 'ઇનપુટ્સ' અને 'ઇનપુટ્સ સેવાઓ' ની અલગ વ્યાખ્યાઓ છે;

(2) કલમ 366 (12એ) 'માલ અને સેવા કર' ને વ્યાખ્યાયિત કરે છે જેનો અર્થ થાય છે માનવ વપરાશ માટે આલ્કોહોલિક દારૂના પુરવઠા પરના કર સિવાય માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા પરનો કોઈપણ કર;

(3) કલમ 246એ, જે કરવેરાની સત્તાના સ્ત્રોતને શોધી કાઢે છે અને કરવેરાના ક્ષેત્રોને ઓળખે છે, તે સંસદ, રાજ્યો અને કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશોને માલ અને

સેવાઓ બંને પર એક સાથે કર લાદવાની સત્તા આપે છે.પરિણામે, માલ અને સેવાઓને સામાન્ય સંહિતા હેઠળ કરવેરામાં લાવવામાં આવે છે, તેમ છતાં બંધારણ અને કાયદા બંનેએ માલ અને સેવાઓ વચ્ચેનો તફાવત જાળવી રાખ્યો છે.તેઓ પ્રિસ્ક્રિપ્શન, સારવાર અને અર્થઘટન માટે અલગ રહે છે;

(iv) કલમ 2 (62) અને કલમ 2 (63) 'ઇનપુટ ટેક્સ' અને 'ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ' ને વ્યાખ્યાયિત કરે છે જેમાં સીજીએસટી, રાજ્ય માલ અને સેવા કર અધિનિયમ 10 અને સંકલિત માલ અને સેવા કર અધિનિયમ 201711 હેઠળ માલ (ઇનપુટ માલ) અને સેવાઓ (ઇનપુટ સેવાઓ) પર ચૂકવવામાં આવેલા કરનો સમાવેશ થાય છે.

(v) ઇનપુટ ટેક્સ એટલે માલ અને સેવાઓ બંને પર વસૂલવામાં આવતો કર.આ કલમ 2 (83) હેઠળ વ્યાખ્યાયિત તેમના બાહ્ય પુરવઠા પર સપ્લાયર દ્વારા ચૂકવવામાં આવતા કર છે જે કલમ 2 (67) હેઠળ પ્રાપ્તકર્તા માટે આંતરિક પુરવઠો બની જાય છે; અને

(vi) ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ પર કર બંનેને એકીકૃત કરવાની જરૂરિયાત એ છે કે માલ અને સેવાઓ બંને પર વધુ ક્રોસ ઉપયોગ માટે એક જ પૂલ પર ધિરાણને સક્ષમ બનાવવું.

D. 1.2 ભાગ 2–કલમ 54 (3) નું અર્થઘટન

(i) કલમ 54 (3) નું માળખું નીચે મુજબ છે:

(અ) પ્રારંભિક કલમ નોંધાયેલ વ્યક્તિને કોઈપણ કરવેરાના સમયગાળાના અંતે કોઈપણ બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડનો દાવો કરવાની મંજૂરી આપે છે.

(બી) મુખ્ય કલમ પરવાનગી આપે છેઃ

દાવો;

II.રિફંડની પ્રકૃતિમાં;

III.કોઈપણ બિનઉપયોગી આઇટીસી; અને

IV.કરવેરાના સમયગાળાના અંતે.

(2) કલમ 54 (3) માં ત્રણ પરંતુક છે, જેમાંથી પ્રથમ પરંતુક આ કેસમાં અર્થઘટન માટે આવે છે.ત્રણ જોગવાઈઓ સામાન્ય લાક્ષણિકતાઓ ધરાવે છે જે સૂચવે છે કે આ જોગવાઈઓ પ્રતિબંધોની પ્રકૃતિમાં છે, શરતો (અથવા લાયકાતો) માં નહીં;

(3) કલમ 54 (3) ની જોગવાઈઓને નીચેના કારણોસર પ્રતિબંધો તરીકે સમજવી જોઈએઃ

(અ) કલમ 54 (3) ની મુખ્ય કલમમાં વપરાયેલ અભિવ્યક્તિ 'દાવો' છે, જ્યારે જોગવાઈઓ ત્રણેય જોગવાઈઓમાં 'મંજૂરી' અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરીને આ મર્યાદાને પ્રતિબંધિત કરે છે;

(બી) કલમ 54 (3) ની મુખ્ય કલમ "કોઈપણ બિનઉપયોગી આઇટીસી" અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરે છે.બીજી બાજુ, 'કોઈપણ' અભિવ્યક્તિ તમામ જોગવાઈઓમાં તેની ગેરહાજરીને કારણે સ્પષ્ટ છે;

(સી) કલમ 54 (3) ની મુખ્ય કલમ "નોંધાયેલ વ્યક્તિ રિફંડનો દાવો કરી શકે છે" અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરે છે જ્યારે બીજી તરફ, ત્રણ જોગવાઈઓએ પ્રતિબંધાત્મક અભિવ્યક્તિ અથવા નકારાત્મક અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કર્યો છે, એટલે કે, "બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડની મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં";

(ડી) જ્યારે મુખ્ય કલમ 'કોઈપણ' અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરે છે, ત્યારે આ અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરીને સ્પષ્ટ રીતે પ્રતિબંધિત કરવામાં આવે છે "બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડને તેના સિવાયના અન્ય કિસ્સાઓમાં મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં".બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, 'કોઈપણ' અભિવ્યક્તિને 'સિવાય' સુધી મર્યાદિત કરવામાં આવી છે; અને

(ઇ) ઉપરોક્ત બાબતોને ધ્યાનમાં રાખીને, કલમ 54 (3) હેઠળની જોગવાઈઓને યોગ્યતા તરીકે નહીં પણ પ્રતિબંધો તરીકે વાંચવી અને અર્થઘટન કરવું પડશે;

(iv) પ્રથમ પરંતુક બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડને માત્ર બે પરિસ્થિતિઓ સુધી મર્યાદિત કરે છે અને પછીના બે પરંતુક તેને પ્રથમ પરંતુકમાં બેમાંથી એક શ્રેણી સુધી મર્યાદિત કરે છે.પ્રથમ પરંતુકમાં ધ્યાનમાં લેવામાં આવેલી બે પરિસ્થિતિઓ તદ્દન તફાવતો સાથે વિરોધાભાસી પરિસ્થિતિઓ સાથે વ્યવહાર કરે છેઃ

(a) પ્રથમ પરંતુકની પેટા કલમ (i) શૂન્ય ક્રમાંકિત પુરવઠો સાથે સંબંધિત છે જે નિકાસ છે.ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓની નિકાસ કરપાત્ર નથી.તેથી, નિકાસ કરાયેલ માલ અથવા સેવાઓ પર અથવા ઇનપુટ માલ/ઇનપુટ સેવાઓ પર અથવા આવા માલ અને સેવાઓની નિકાસમાં ઉપયોગમાં લેવાતા બંને પર ચૂકવવામાં આવેલા કરને સંપૂર્ણપણે પરત કરવાની જરૂર છે.

(બી) જોકે, પ્રથમ પરંતુકની પેટા કલમ (ii) સ્થાનિક પુરવઠો સાથે સંબંધિત છે જે કરપાત્ર બાહ્ય પુરવઠો છે, જેના સંદર્ભમાં સંસદે બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડને માત્ર 'ઇનપુટ્સ પરના કરના દરને કારણે સંચિત ક્રેડિટ' ની હદ સુધી મંજૂરી આપવાનું પસંદ કર્યું છે;

(5) પ્રથમ જોગવાઇને નીચેના કારણોસર, ચોક્કસ નોંધાયેલ વ્યક્તિ દ્વારા ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓનો સમાવેશ કરતી સંપૂર્ણ બિનઉપયોગી આઇટીસી પર રિફંડ આપવા માટેની માત્ર લાયકાત અથવા પાત્રતા તરીકે વાંચી શકાતી નથીઃ

(a) વપરાયેલ અભિવ્યક્તિ 'ક્રેડિટ' છે અને સંચય માત્ર 'ઇનપુટ્સ' ને કારણે પ્રતિબંધિત છે.ઇનપુટ સેવાઓ અને મૂડીગત ચીજવસ્તુઓનો સમાવેશ કરવા માટે આને વાંચી અથવા અર્થઘટન કરી શકાતું નથી;

(બી) પરંતુક રિફંડની મંજૂરીને માત્ર બે સંજોગો સુધી મર્યાદિત કરે છે અને તેથી મર્યાદાને વાંચવી પડશે કારણ કે તે તેને ઇનપુટ સેવાઓ અને કેપિટલ ગૂડ્ઝ સુધી વિસ્તૃત કર્યા વિના છે, ખાસ કરીને વિધાનસભાએ તેનો સમાવેશ કર્યો નથી;

(સી) જો ઇનપુટ સેવાઓ અને કેપિટલ ગૂડ્ઝના કારણે બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડને મંજૂરી આપવાનો ઇરાદો હોત, તો ઇનપુટ ગૂડ્ઝ ઉપરાંત, આવા ઉદ્દેશને વૈધાનિક ભાષા દ્વારા વ્યક્ત કરવામાં આવ્યો હોત, જે ગેરહાજર છે;

(ડી) 'ક્રેડિટ' અભિવ્યક્તિને 'ઇનપુટ્સ' સાથે વાંચવી પડશે અને ઇનપુટ સેવાઓ અને કેપિટલ ગૂડ્ઝને પણ રિફંડ આપવા માટે વાંચી શકાતી નથી, જેનો સ્પષ્ટ રીતે પરંતુકમાં ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો નથી;

(ઇ) પેટા કલમ (ii) માં 'ક્રેડિટ' માત્ર 'ઇનપુટ્સ' અભિવ્યક્તિ સાથે જઈ શકે છે અને ઇનપુટ સેવાઓ અથવા કેપિટલ ગૂડ્ઝ પર કરના દરને કારણે કોઈપણ ક્રેડિટના સંચયને બાકાત રાખે છે;

(એફ) જ્યારે સ્પષ્ટ સમાવેશ માત્ર 'ઇનપુટ્સ' માંથી ઉદ્ભવતા ધિરાણ સંચય સુધી મર્યાદિત હોય, ત્યારે વૈધાનિક જોગવાઈને ધ્યાનમાં રાખીને ઇનપુટ સેવાઓ અને કેપિટલ ગૂડ્ઝનો સમાવેશ કરવાની મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં.કાયદામાં જેનો સમાવેશ કરવામાં આવ્યો નથી તેનો ન્યાયિક અર્થઘટન દ્વારા સમાવેશ થવો જોઈએ નહીં.

(xvi) સંસદે કલમ 54 (3) ના મુખ્ય ભાગમાં અને પ્રથમ પરંતુકમાં 'બિનઉપયોગી આઇટીસી' અભિવ્યક્તિને શા માટે અપનાવી છે, પરંતુ માત્ર 'ઇનપુટ્સ' અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરવાનું પસંદ કર્યું છે તેનું કારણ નીચે મુજબ છે:

(અ) 'બિનઉપયોગી આઇટીસી' શબ્દપ્રયોગના ઉપયોગમાં પણ મુખ્ય જોગવાઈ અને પ્રથમ જોગવાઈ વચ્ચે નોંધપાત્ર તફાવત છે.મુખ્ય વિભાગમાં 'કોઈપણ' અભિવ્યક્તિ પ્રથમ પરંતુકમાં ગેરહાજર છે, જેમાં વધુ મર્યાદા છે કે 'બિનઉપયોગી આઇટીસી' નું રિફંડ પરંતુકમાં નિર્દિષ્ટ બે સંજોગો સુધી મર્યાદિત છે;

(બી) પ્રથમ પરિસ્થિતિ શૂન્ય–રેટેડ પુરવઠાના કારણે રિફંડ સાથે સંબંધિત છે, જે નિકાસ છે જ્યાં નિકાસ પુરવઠા પર ચૂકવવામાં આવેલા કરવેરા સહિત ઇનપુટ માલ, ઇનપુટ સેવાઓ પર ચૂકવવામાં આવેલા તમામ કરવેરા પર રિફંડ આપવામાં આવે છે.આ કલમ 54 (3) ના સમજૂતી–1 પરથી સ્પષ્ટ થાય છે જ્યાં 'રિફંડ' શબ્દ ઉપરોક્ત મંજૂરી આપે છે;

(સી) જો કે, જ્યારે ઊંધી ફરજના કરવેરાના માળખાની વાત આવે છે, ત્યારે રિફંડ માત્ર એક જ શ્રેણી સુધી મર્યાદિત હોય છે, એટલે કે 'ઇનપુટ્સ પરના કરવેરાના દરને કારણે સંચિત ક્રેડિટ';

(ડી) 'બિનઉપયોગી આઈ. ટી. સી.' અભિવ્યક્તિમાં ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ બંને પર ચૂકવવામાં આવતા કરવેરાનો સમાવેશ થઈ શકે છે, અને પ્રથમ જોગવાઈ અને મુખ્ય વિભાગમાં શૂન્ય–રેટેડ પુરવઠાની સંભાળ રાખવા માટે

'બિનઉપયોગી આઈ. ટી. સી.' અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરવો જરૂરી છે, જે પ્રથમ શ્રેણી હેઠળ નિકાસ છે.

(ઇ) જ્યારે ઊંધી કરવેરાના માળખાની વાત આવે છે, ત્યારે તે માત્ર 'ઇનપુટ્સ' સુધી મર્યાદિત હોય છે.તે એક સામાન્ય હકીકત છે કે ઇનપુટ સેવાઓમાંથી ઉદ્ભવતા બિનઉપયોગી ધિરાણ પણ બિનઉપયોગી આઇટીસીનું સ્વરૂપ ધારણ કરે છે.

(એફ) સંસદે મુખ્ય કલમ અને પ્રથમ પરંતુક બંનેમાં 'બિનઉપયોગી આઇટીસી' શબ્દનો ઉપયોગ શૂન્ય ક્રમાંકિત પુરવઠો અને ઊંધી રચનાની વાત આવે ત્યારે 'ઇનપુટ્સ' માંથી ઉદ્ભવતા રિફંડને પ્રતિબંધિત કરવા માટે કર્યો છે;

(છ) સંસદ મુખ્ય કલમ અને પ્રથમ પરંતુકમાં 'ઇનપુટ્સ' અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરી શકતી ન હતી કારણ કે આ શૂન્ય ક્રમાંકિત પુરવઠાની અક્ષમતા તરીકે કામ કરશે જ્યાં સંસદ ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ બંનેમાંથી ઉદ્ભવતા રિફંડ આપવાનો ઇરાદો ધરાવે છે;

(h) તેથી સંસદે મુખ્ય કલમ અને પ્રથમ પરંતુકમાં 'બિનઉપયોગી ITC' અભિવ્યક્તિનો યોગ્ય રીતે ઉપયોગ કર્યો છે અને પેટા કલમ (ii) માં 'ઇનપુટ્સ' શબ્દનો ઉપયોગ ઊંધી માળખામાં પ્રથમ પરંતુકમાં કર્યો છે;

(vii) કલમ 54 (3) નું સ્પષ્ટીકરણ–1 રિફંડને ત્રણ ભાગોમાં વ્યાખ્યાયિત કરે છે:

(અ) જ્યારે નિકાસ પર શૂન્ય રેટેડ પુરવઠાની વાત આવે છે, ત્યારે તે 'ઇનપુટ્સ', 'ઇનપુટ સેવાઓ' અને માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના શૂન્ય રેટેડ પુરવઠા પર ચૂકવવામાં આવતા કરવેરાને પણ રિફંડ આપે છે.

(બી) જ્યારે ડીમ્ડ નિકાસની વાત આવે છે, ત્યારે તે માત્ર માલના પુરવઠા પર કરવેરાના રિફંડને પ્રતિબંધિત કરે છે;

(સી) જ્યારે ઊંધી રચનાની વાત આવે છે, ત્યારે તે કલમ 54 (3) ના પરંતુકમાં આપેલી જોગવાઈ મુજબ તેને મર્યાદિત કરે છે.કલમ 54 (3) ની જોગવાઈને લાયકાત તરીકે નહીં પણ પ્રતિબંધ તરીકે વાંચવાનું આ એક વધુ કારણ છે.જો સંસદનો ઈરાદો ઊંધી કરવેરાના માળખાના કિસ્સામાં પણ ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ બંનેમાંથી ઉદ્ભવતા રિફંડને મંજૂર કરવાનો હોત, તો તેણે સમજૂતી–1 માં રિફંડને શૂન્ય રેટેડ પુરવઠાની સમકક્ષ વ્યાખ્યાયિત કર્યું હોત અને તેને 'ઇનપુટ્સ' ને કારણે ઉદ્ભવતા ધિરાણ સંચયની માત્ર એક પરિસ્થિતિ સુધી મર્યાદિત કરવાની જરૂર નહોતી.

**D. 1.3.ભાગ III–કાનૂની દરખાસ્તો**

(i) બંધારણની કલમ 265 માં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે કાયદાની સત્તા સિવાય કોઈ કર વસૂલવામાં આવશે નહીં અથવા વસૂલવામાં આવશે નહીં.આ કિસ્સાઓમાં કરવેરા વસૂલવા અથવા વસૂલવામાં કોઈ પડકાર ન હોવાથી, કેન્દ્ર સરકાર અથવા રાજ્યોના ખજાનામાં ચૂકવવામાં આવતા કરવેરા કેન્દ્ર/રાજ્યોની મિલકત બની જાય છે.

(2) કરવેરાનું રિફંડ એ ન તો મૂળભૂત અધિકાર છે અને ન તો બંધારણીય અધિકાર.બંધારણ માત્ર બાંહેધરી આપે છે કે વસૂલાત કાયદેસર હોવી જોઈએ અને વસૂલાત કાયદા અનુસાર હોવી જોઈએ.રિફંડનો કોઈ બંધારણીય અધિકાર નથી.રિફંડ હંમેશા વૈધાનિક પ્રિસ્ક્રિપ્શનની બાબત છે અને શરતો અને અનુકરણોને આધિન કાયદા દ્વારા તેનું નિયમન કરી શકાય છે.

(3) ગેરકાયદેસર વસૂલાત અથવા વસૂલાતના કિસ્સામાં પણ, જે ગેરબંધારણીય છે, મફતલાલ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ લિમિટેડ વિરુદ્ધ યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા 12 કેસમાં નવ ન્યાયાધીશોની ખંડપીઠે ચુકાદો આપ્યો હતો કે રિફંડનો અધિકાર આપમેળે નથી.સાબિતીનો બોજ દાવેદાર પર એ સાબીત કરવાનો છે કે તે અન્યાયી સંવર્ધનનું કારણ નહીં બને;

(4) કરવેરાના કાયદા બંધારણની કલમ 14 અને 19 (1) (જી) ને આધીન હોવા છતાં, આ બે સારી રીતે સ્થાપિત સિદ્ધાંતોને આધીન છેઃ

(ક) કરવેરા કાયદા હેઠળ ભેદભાવપૂર્ણ વ્યવહાર પોતે અમાન્ય નથી.તે ત્યારે જ અમાન્ય છે જ્યારે સમાન સાથે અસમાન વ્યવહાર કરવામાં આવે અથવા અસમાન સાથે સમાન વ્યવહાર કરવામાં આવે.બંધારણ અને સીજીએસટી અધિનિયમ બંને હેઠળ, માલ, સેવાઓ, ઇનપુટ (માલ) અને ઇનપુટ સેવાઓ એકસરખી નથી.આ અલગ પ્રજાતિઓ છે, જોકે સામાન્ય કોડ દ્વારા આવરી લેવામાં આવી છે; અને

(બી) જ્યારે તે વર્ગીકરણની શ્રેણીઓને ઓળખે છે ત્યારે વિધાનસભા વ્યાપક અક્ષાંશ માટે હકદાર છે અને જ્યાં સુધી એક જ વર્ગની રચના કરતી વસ્તુઓને તર્ક વિના અલગ રીતે ગણવામાં ન આવે ત્યાં સુધી જોગવાઈને ગેરબંધારણીય જાહેર કરી શકાતી નથી;

(v) વાંચનના સિદ્ધાંતનો ઉપયોગ પડકાર હેઠળની જોગવાઈના અવકાશને સાંકડો કરવા માટે કરવામાં આવે છે, જ્યારે તે અન્યથા ગેરબંધારણીય હોઈ શકે છે.આ સિદ્ધાંત રિફંડ માટેની વૈધાનિક જોગવાઈના વિસ્તરણમાં પરિણમી શકતો નથી જે કાયદાને ફરીથી લખવા સમાન હશે;

(vi) માલસામાન અને સેવાઓને સમાન ગણવામાં આવવી જોઈએ તેવી આકારણી કરનારની રજૂઆતને સ્વીકારવાથી નીચેની શરતોમાં ગંભીર પરિણામો આવી શકે છેઃ

((ક) કરવેરાના દર;

(ખ) છૂટછાટો, લાભો અને મુક્તિઓ;

(ગ) રાજકીય, આર્થિક અને કાયદાકીય નીતિઓના ક્ષેત્રોમાં હસ્તક્ષેપ કરવો;

(viii) કરવેરાનું રિફંડ એ મુક્તિ આપવાનું એક સ્વરૂપ છે; (viii) એકવાર રિફંડને કરવેરામાંથી મુક્તિ તરીકે જોવામાં આવે, તો આ જોગવાઈનું કડક અર્થઘટન કરવું પડશે;

(ix) મુક્તિઓ, છૂટછાટો અને અપવાદોને સમાન ગણવામાં આવે અને તેનો કડક અર્થ કાઢવો જોઈએ;

(x) આઇ. ટી. સી. એ અધિકારની બાબત નથી અને રાહત અથવા લાભ માટે દાવો સ્થાપિત કરવા માટે સાબિતીનો બોજ કરદાતા પર છે;

(xi) જે રીતે પરંતુકનો અર્થ કરી શકાય છે તે આ અદાલતના ઉદાહરણોમાં સ્પષ્ટ કરવામાં આવ્યું છે.પરંતુક માત્ર એક અપવાદ ન હોઈ શકે પરંતુ મુખ્ય વૈધાનિક જોગવાઈના સંચાલન પર પ્રતિબંધ હોઈ શકે છે; અને

(xii) નીતિ પસંદગીને પ્રતિબિંબિત કરતો કાયદાકીય સુધારો ન્યાયિક સમીક્ષાને આધિન નથી.

12 શ્રી બલબીર સિંહ, વિદ્વાન એએસજીએ વિદ્વાન એએસજી શ્રી એન. વેંકટરમણની રજૂઆતોને અપનાવી છે.

**ડી 2** આકારણી કરનારાઓ

13 કરદાતા 13 વતી હાજર રહેલા વિદ્વાન વરિષ્ઠ વકીલ શ્રી વી. શ્રીધરને રજૂઆત [કરી] હતીઃ

(i) કરદાતા, અન્ય બાબતોની સાથે, ફૂટવેરના ઉત્પાદન અને પુરવઠામાં રોકાયેલો છે, જેના પર 5 ટકાના દરે ઉત્પાદન કર (માલ અને સેવા કર [14]) લાગે છે.

((2) કરપાત્ર વ્યક્તિ, અન્ય બાબતોની સાથે, કૃત્રિમ ચામડું, પી. યુ. પોલિયોલ જેવી વસ્તુઓની ખરીદી કરે છે અને વ્યવસાય દરમિયાન ઉપયોગ માટે લાગુ પડતા જી. એસ. ટી. ની ચુકવણી પર જોબ વર્ક સર્વિસ, ગુડ્સ ટ્રાન્સપોર્ટ એજન્સી સર્વિસ જેવી વસ્તુઓની ખરીદી કરે છે અને તેના પર ચૂકવેલા જી. એસ.

ટી. પર આઈ. ટી. સી. નો લાભ લે છે.મોટાભાગની ઈનપુટ ચીજવસ્તુઓ અને ઈનપુટ સેવાઓ પર 12 ટકા અથવા 18 ટકાના દરે કર લાગે છે.

(3) ઈનપુટ માલ અને ઈનપુટ સેવાઓની ખરીદી પર કરદાતા દ્વારા ચૂકવવામાં આવતા જીએસટીનો દર તેમના ફૂટવેરના બાહ્ય પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર કરના દર કરતા વધારે છે.તેથી, બાહ્ય પુરવઠા પર જીએસટીની ચુકવણી માટે ધિરાણનો ઉપયોગ હોવા છતાં, કરદાતાના ઈલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીમાં બિનઉપયોગી આઇટીસીનો સંચય થાય છે.

(4) કરદાતાએ સીજીએસટી નિયમ 89 (5) સાથે વાંચીને સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ 54 (3) હેઠળ આવા બિનઉપયોગી સંચિત આઇટીસી ના રિફંડ માટે અરજી કરી હતી;

(v) મૂળ રૂપે લાગુ કરાયેલ સીજીએસટી  નિયમના નિયમ 89 (5) માં ઈનપુટ (એટલે કે ઈનપુટ માલ) અને ઈનપુટ સેવાઓ બંને પર મેળવેલા આઇટીસીના રિફંડની જોગવાઈ છે અને તે સીજીએસટી  અધિનિયમની કલમ 54 (3) ને અનુરૂપ છે. તદનુસાર, કરદાતાને આવા બિનઉપયોગી આઇટીસીનું રિફંડ આપવામાં આવ્યું હતું;

(vi) નિયમ 89 (5) ને 18 એપ્રિલ 2018 ના રોજ જાહેરનામા નંબર 21/2018–સીટી દ્વારા બદલવામાં આવ્યો હતો, જેમાં ઊંધી ફરજના માળખાને કારણે રિફંડ નક્કી કરવા માટે સુધારેલી ફોર્મ્યુલા સૂચવવામાં આવી

હતી.ઉપરોક્ત અવેજીને 1 જુલાઈ, 2017 થી 13 જૂન, 2018 ના રોજ જાહેરનામું નંબર 26/2018–સીટી દ્વારા પૂર્વલક્ષી અસર આપવામાં આવી હતી.

(vii) સુધારેલી ફોર્મ્યુલા અન્ય બાબતોની સાથે સાથે ઉપરોક્ત નિયમ હેઠળ રિફંડની રકમની ગણતરી માટે 'ઇનપુટ સેવાઓ' ને 'નેટ આઇટીસી' ના અવકાશમાંથી બાકાત રાખે છે;

(viii) સીજીએસટી નિયમોનો અવેજી નિયમ 89 (5) ઇનપુટ સેવાઓ પર મેળવેલા બિનઉપયોગી આઇટીસી પર રિફંડને કાઢી નાખે છે અને માત્ર ઇનપુટ માલ પર મેળવેલા આઇટીસી ના રિફંડને રાહત આપે છે;

(ix) મહેસૂલ એ દલીલ કરવા માટે સુધારેલા નિયમ 89 (5) પર આધાર રાખે છે કે ઇનપુટ સેવાઓ પર ચૂકવવામાં આવેલા કરવેરા પર રિફંડની મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં; અને

(x) મહેસૂલ કૃત્રિમ ચામડું અને પી. યુ. પોલિયોલ જેવી ઇનપુટ ચીજવસ્તુઓ પર ચૂકવવામાં આવેલા કરવેરાના સંચિત આઇ. ટી. સી. ના રિફંડની મંજૂરી આપે છે.વધુમાં, મહેસૂલ નોકરી કાર્ય સેવા અને માલ પરિવહન એજન્સી સેવા જેવી ઇનપુટ સેવાઓની ખરીદી પર ચૂકવેલ આઇટીસીના સંચયને મંજૂરી આપી રહ્યું છે.જોકે, ઇનપુટ સેવાઓ પર ચૂકવવામાં આવેલ સંચિત બિનઉપયોગી આઇટીસીનું રિફંડ નકારવામાં આવી રહ્યું છે અને પહેલેથી જ આપવામાં આવેલ રિફંડ કરદાતા પાસેથી વસૂલવામાં આવ્યું છે.

14 શ્રી શ્રીધરને વિનંતી કરી હતી કે સીજીએસટી નિયમોના નિયમ 89 (5), જે હદ સુધી તે ઇનપુટ સેવાઓ સાથે સંબંધિત આઇટીસીના રિફંડને નકારે છે, તે કલમ 54 ની વિરુદ્ધ છે.રજૂઆત નીચેની દરખાસ્તો પર આધારિત છેઃ

(1) જીએસટી એ ગંતવ્ય આધારિત વપરાશ કર છે.વિશ્વભરમાં જીએસટી કાયદાનો મૂળભૂત સિદ્ધાંત એ છે કે તે એક બહુસ્તરીય કર છે.સપ્લાય ચેઇનમાં દરેક બિંદુ પર સંભવિત કર લાદવામાં આવે છે.જો કે, સપ્લાયર્સ અગાઉના તબક્કે ચૂકવવામાં આવેલા કરવેરાના ક્રેડિટનો લાભ મેળવવા માટે હકદાર છે.જી. એસ. ટી. ની આ વિશેષતા તેના વર્ણનને મૂલ્ય સંવર્ધન પરના કરવેરા તરીકે દોરી જાય છે, જેમાં માત્ર અંતિમ ગ્રાહક જ આખરે કર ભોગવે છે.ભારતમાં ઘડવામાં આવેલા જીએસટી કાયદાઓ પણ આ સિદ્ધાંત પર આધારિત છે.

(2) ઓલ ઇન્ડિયા ફેડરેશન ઓફ ટેક્સ પ્રેક્ટિશનર્સ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા 15 મા, આ અદાલતે ચુકાદો આપ્યો હતો કે એક્સાઇઝ ડ્યુટી, સર્વિસ ટેક્સ અને વેલ્યુ એડેડ ટેક્સ કાયદો મૂલ્ય સંવર્ધન પરના કરવેરાની જોગવાઈ કરે છે અને તે ગંતવ્ય આધારિત વપરાશ કર છે.આ વ્યવસાય પર નહીં પરંતુ ગ્રાહક પરનો ચાર્જ છે.જોકે અગાઉનો કરવેરાનો કાયદો, બંધારણ (એકસો એકમો સુધારો) અધિનિયમ 2016 ના અમલીકરણ પહેલા, મૂલ્ય સંવર્ધન અને વપરાશ કરના સિદ્ધાંત પર આધારિત હતો, પરંતુ કેન્દ્ર અને રાજ્યોના કરવેરા વચ્ચે ધિરાણનો કોઈ અવિરત પ્રવાહ નહોતો.આ વિસંગતતાને બંધારણીય સુધારા દ્વારા અને તેના

અનુસરણમાં ઘડવામાં આવેલા કાયદા દ્વારા સંબોધવાની માંગ કરવામાં આવી હતી;

(3) એકસો પ્રથમ બંધારણીય સુધારાનો હેતુ હતોઃ

(ક) કેન્દ્ર સરકાર અને રાજ્ય સરકારો દ્વારા લાદવામાં આવતા સંખ્યાબંધ પરોક્ષ કરવેરાને બદલવા માટે;

(બી) કરવેરાની વ્યાપક અસરને હટાવવી અને દૂર કરવી; અને

((c) ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓ માટે એક સામાન્ય રાષ્ટ્રીય બજાર પૂરું પાડવું.

(4) સી. જી. એસ. ટી. કાયદો રજૂ કરતા ખરડા સાથેના ઉદ્દેશો અને કારણોના નિવેદનમાં એ વાત પર પણ ભાર મૂકવામાં આવ્યો હતો કે મૂલ્ય સંવર્ધનની સાંકળમાં આઈ. ટી. સી. નું એક તબક્કાથી બીજા તબક્કામાં અવિરત હસ્તાંતરણ થશે.

(v) આ સિદ્ધાંતો આર્થિક સહકાર અને વિકાસ સંગઠન દ્વારા બહાર પાડવામાં આવેલી માર્ગદર્શિકાની પુષ્ટિ કરે છે જે આ બાબત પર ભાર મૂકે છેઃ

(a) મૂલ્ય વર્ધિત કર પ્રણાલીઓ અંતિમ વપરાશ પર કર લાદવા માટે રચવામાં આવી છે;

((ખ) માત્ર ગ્રાહકોએ જ કરવેરાનો બોજ ઉઠાવવો જોઈએ; અને

(c) મૂલ્યવર્ધિત કરની મુખ્ય લાક્ષણિકતા મૂલ્ય શૃંખલામાં તટસ્થતા જાળવવાની છે.

(vi) આર્થિક અને રાજકોષીય વાસ્તવિકતાઓને મજબૂર કરવા માટે પરંપરાગત આબકારી જકાત, સેવા વેરો, વેચાણવેરો અને અન્ય કાયદાઓના સ્થાને જીએસટી જેવા મૂલ્યવર્ધિત કરવેરાની વસૂલાત જરૂરી હતી; (vii) મૂલ્યવર્ધિત કરવેરા પર આધારિત ન હોય તેવી કરવેરાની વ્યવસ્થામાં, ઉત્પાદનના વિવિધ તબક્કે ચૂકવવામાં આવેલા કરવેરાનું રિફંડ સુનિશ્ચિત કરવું બોજારૂપ અને જટિલ હશે.અગાઉની સરકારની સમસ્યાઓને દૂર કરવા માટે ભારત સહિત વિવિધ દેશો દ્વારા મૂલ્ય વર્ધિત ગંતવ્ય આધારિત વપરાશ કરના સિદ્ધાંતને સંપૂર્ણ રીતે અમલમાં મૂકવા માટે જીએસટી કાયદો ઘડવામાં આવ્યો હતો.

(viii) જે પરિસ્થિતિમાં ઇનપુટ ટેક્સનું પ્રમાણ આઉટપુટ ટેક્સ કરતાં વધી જાય છે તે કરવેરાના વિવિધ સ્ત્રોતો અને જીએસટીના મૂળભૂત સિદ્ધાંતો સાથે સંઘર્ષના પરિણામે વિસંગતતા, વિચલન અને વિકૃતિ છે. આ વિકૃતિઓની અસર જેવી પરિસ્થિતિઓ સાથે સંકળાયેલા વ્યવહારુ ઉદાહરણો દ્વારા જાહેર કરી શકાય છે

(ક) કરવેરાનો ઓછો દર ધરાવતા મધ્યવર્તી ઉત્પાદનો; અને

(બી) કરવેરાના ઊંચા દરને આકર્ષતા મધ્યવર્તી ઉત્પાદનો.

(ix) પરિણામે, કરવેરાના દરમાં ફેરફારને કારણે બિન-શોષિત આઇટીસીના રૂપમાં કરવેરાની વ્યાપક અસરના પરિણામે આર્થિક વિકૃતિની વિવિધ પરિસ્થિતિઓ ઉભરી આવી હતી.આ જીએસટીના મૂળભૂત સિદ્ધાંતોની વિરુદ્ધ છે. જી. એસ. ટી. એ વપરાશ વેરો હોવાથી, એવું માનવામાં આવે છે કે સમગ્ર

સાંકળમાં એકમાત્ર કર એ જ હોવો જોઈએ જે કોઈ પણ 'ચોંટતા' અથવા બિન–શોષિત આઈ. ટી. સી. વિના અંતિમ ગ્રાહકને વસૂલવામાં આવે;

(x) સરકાર જાહેર હિતમાં ખાતરો, ટ્રેક્ટર્સ અને ઓછી કિંમતના પગરખાં જેવા ઉત્પાદનો પર કરવેરાના નીચા દર લાદશે.જો અંતિમ ઉત્પાદનો બનાવવા માટેના ઇનપુટ્સ પર ઊંચા દરે કર લાદવામાં આવે અને બિનઉપયોગી ધિરાણનું રિફંડ આપવામાં ન આવે તો આવા માલ પર નીચા દરે કર લાદવાનો ઉદ્દેશ નિરાશાજનક છે.બિનઉપયોગી આઇટીસીનું રિફંડ તેના સાચા અર્થમાં મૂલ્ય વર્ધિત વપરાશ આધારિત કરવેરાના ઉદ્દેશને હાંસલ કરવા માંગે છે.

(xi) ઇનવર્ટેડ ડ્યુટીના માળખાના પરિણામે થતી વિસંગતતાને ધ્યાનમાં રાખીને, અગાઉના રાજ્ય મૂલ્ય વર્ધિત કરવેરાના કાયદાઓ, જે જીએસટી કાયદો પ્રકાશમાં આવ્યો તે પહેલાં જ બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડ માટે પૂરા પાડવામાં આવ્યા હતા;

(xii) લગભગ સંપૂર્ણ જીએસટી કાયદો ઊંધી ફરજનું માળખું ધરાવતી પરિસ્થિતિમાં આઇટીસીના રિફંડની જોગવાઈ કરે છે.રિફંડ માટેની જોગવાઈઓ એ સુનિશ્ચિત કરે છે કે કરવેરાના દરમાં વિસંગતતાઓ જીએસટીની મૂળભૂત લાક્ષણિકતાઓને વિકૃત ન કરે જે સાચો વપરાશ કર છે.આઇટીસી વિવિધ કારણોસર એકઠી થઈ શકે છે, જેમાં (એ) ઇનવર્ટેડ ડ્યુટીનું માળખું, એટલે કે ઉત્પાદન પુરવઠા પર જીએસટી ઇનપુટ પુરવઠા પર જીએસટી કરતાં ઓછો છે;

(બી) સ્ટોક સંચય; (સી) કેપિટલ ગૂડ્ઝ; અને (ડી) અમુક સેવાઓ માટે આંશિક રિવર્સ ચાર્જ મિકેનિઝમ;

(xiii) ઇનપુટ માલ અથવા ઇનપુટ સેવાઓ પર ચૂકવવામાં આવતા ઊંચા કરને કારણે કેસ્કેડિંગ અસર અથવા સ્ટિકિંગ ક્રેડિટ ઊભી થઈ શકે છે.બિનઉપયોગી આઇટીસીનું રિફંડ સાચા અર્થમાં કરવેરાની વ્યાપક અસરને દૂર કરવાની ખાતરી કરશે;

(xiv) બિનઉપયોગી આઇટીસીની વ્યાપક અસરને દૂર કરવાના ઉદ્દેશને હાંસલ કરવા માટે કલમ 54 (3) લાગુ કરવામાં આવી છે. કલમ 54 (3) "કોઈપણ બિનઉપયોગી ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ" ના રિફંડની જોગવાઈ કરે છે પરંતુ રિફંડ માત્ર બે પરિસ્થિતિઓમાં ઉપલબ્ધ છે, એટલે કે, (એ) શૂન્ય રેટેડ પુરવઠો; અને (બી) ઊંધી ફરજનું માળખું.રિફંડની રકમ કલમ 54 (3) ના મુખ્ય ભાગ દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવે છે જે કોઈપણ બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડને નિર્ધારિત કરે છે. આમાં કલમ 2 (62) અને 2 (63) માં સમાવિષ્ટ વ્યાખ્યાઓને ધ્યાનમાં રાખીને ઇનપુટ માલ તેમજ ઇનપુટ સેવાઓ પર મેળવેલ ધિરાણનો સમાવેશ થાય છે.

(xv) આ પરંતુક માત્ર એવા કિસ્સાઓમાં જોગવાઈ કરે છે જેમાં કલમ 54 (3) ની મુખ્ય જોગવાઈઓ હેઠળ રિફંડ ઉપલબ્ધ થશે.એકવાર પરંતુક (ii) માં ઇનવર્ટેડ ડ્યુટીની માળખાની જરૂરિયાત પૂર્ણ થઈ જાય, પછી સંપૂર્ણ બિનઉપયોગી આઇટીસી પરત કરવી પડશે.પરંતુક (ii) માત્ર ઇનપુટ (માલ)

અને આઉટપુટ પુરવઠાના સંદર્ભમાં ઊંધી જકાત માળખાને શા માટે વ્યાખ્યાયિત કરે છે તેનું કારણ એ હોઈ શકે છે કે જ્યારે સેવાઓ (કેટલાકને બાદ કરતાં) પર 18 ટકા કર લાદવામાં આવતો હતો, ત્યારે માલ દરની વિવિધ શ્રેણીઓને આધિન હતો.જો ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટી માળખું નક્કી કરવા માટે ઇનપુટ સેવાઓ પર પણ વિચાર કરવામાં આવ્યો હોય, તો તમામ મૂલ્યાંકનકારોને વ્યવહારીક રીતે રિફંડ આપવાની જરૂર પડી શકે છે.આથી, વિધાનસભાએ ઊંધી ફરજનું માળખું માત્ર 'ઇનપુટ્સ' (ઇનપુટ માલ) ના સંદર્ભમાં વ્યાખ્યાયિત કર્યું હતું.જો કે, એકવાર કેસ  ઇનવર્ટેડ ડ્યુટીના માળખાની શરતને પૂર્ણ કરે છે, ત્યારે સંપૂર્ણ બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડની મંજૂરી આપવામાં આવે છે, જે  ઇનવર્ટેડ ડ્યુટીના માળખાના પુરવઠાને આભારી છે, જેમાં ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ પર મેળવેલ ક્રેડિટનો સમાવેશ થાય છે.

(xvi) સેન્ટ્રલ બોર્ડ ઓફ ઇનડાયરેક્ટ ટેક્સિસ એન્ડ કસ્ટમ્સ દ્વારા 31 ડિસેમ્બર 2018 ના રોજ પરિપત્ર નંબર 79/53/2018–જીએસટી બહાર પાડવામાં આવ્યો છે.એવી સ્થિતિમાં કે જ્યાં કેટલાક ઇનપુટ્સ પર જીએસટી આઉટપુટ સપ્લાય પર લાગુ થતા જીએસટીના દર કરતા વધારે હોય, જ્યારે અન્ય ઇનપુટ્સ પર જીએસટીનો દર આઉટપુટ સપ્લાય પર લાગુ થતા જીએસટી કરતા ઓછો હોય, ત્યારે પરિપત્રમાં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે ઇનપુટ સેવાઓ સહિત તમામ ઇનપુટ્સ પર મેળવેલ આઇટીસી લઈને રિફંડ આપવામાં આવશે, જે આઉટપુટ સપ્લાય કરતાં ઓછો દર ધરાવે છે.પરિપત્ર, બીજા શબ્દોમાં કહીએ

તો, કલમ 54 (3) ને પરંતુક (ii) સાથે વાંચીને રિફંડની હદને લાયક ગણાતો નથી, પરંતુ રિફંડની મંજૂરી માટે લાયક બનવાની પૂર્વ શરત તરીકે જ ગણવામાં આવે છે.

(xvii) જોગવાઈ (ii) થી કલમ 54 (3) માં માત્ર એવા 'કિસ્સાઓ' દર્શાવવામાં આવ્યા છે જ્યાં રિફંડ પાત્ર છે પરંતુ તે રિફંડની માત્રાને વ્યાખ્યાયિત કરતું નથી.આ નીચેનામાંથી સ્પષ્ટ થશેઃ

(અ) રિફંડની માત્રા કલમ 54 (3) ના મુખ્ય વિભાગમાં આપવામાં આવી છે."કોઈપણ" બિનઉપયોગી આઇટીસી શબ્દનો અર્થ થાય છે તમામ બિનઉપયોગી આઇટીસી;

(બી) કલમ 2 (63) હેઠળ 'ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ' અને કલમ 2 (62) માં 'ઇનપુટ ટેક્સ' ની વ્યાખ્યાઓ સૂચવે છે કે ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ બંનેનો સમાવેશ થાય છે;

(સી) પરંતુક એવા 'કિસ્સાઓ' સૂચવે છે જેમાં રિફંડ પાત્ર હશે.અભિવ્યક્તિ 'કેસો' નો અર્થ પરિસ્થિતિઓ અથવા સંજોગો થાય છે;

(ડી) પ્રથમ પરંતુકની કલમ (ii) "ક્યાં" અભિવ્યક્તિથી શરૂ થાય છે જે સૂચવે છે કે જે નીચે આવે છે તે કોઈ વસ્તુની પરિસ્થિતિ અથવા પાસું હશે;

(ઇ) વૈધાનિક જોગવાઈને સંપૂર્ણ રીતે અને અન્ય જોગવાઈઓના સંદર્ભમાં વાંચવી જોઈએ.ત્રણેય જોગવાઈઓ એવા કેસોનો સંદર્ભ આપે છે જેમાં રિફંડની

મંજૂરી આપવામાં આવે છે અથવા, જેમ કે કેસ હોઈ શકે છે, મંજૂરી નથી અને રિફંડની માત્રાનો સંદર્ભ આપતા નથી;

(એફ) પરંતુકની કલમ (ii) "ક્રેડિટ" નો સંદર્ભ આપે છે.નિશ્ચિત લેખનો ઉપયોગ સ્પષ્ટપણે સૂચવે છે કે સંદર્ભ કલમ 54 (3) ના મુખ્ય ભાગમાં પહેલેથી જ ઉલ્લેખિત બિનઉપયોગી આઇટીસીનો છે.'ધ' અભિવ્યક્તિ એક ચોક્કસ રકમ અથવા ધિરાણને સૂચવે છે અને તેને ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ પર ધિરાણમાં વિભાજિત કરવાનો કોઈપણ પ્રયાસ વિસંગત પરિણામો ઉત્પન્ન કરશે;

(છ) 'સંચિત' શબ્દનો અર્થ ક્રેડિટ બેલેન્સ થાય છે જેનો ઉપયોગ ક્રેડિટનો લાભ લીધા પછી થતો નથી અને તેનો ઉપયોગ બાહ્ય પુરવઠા પર આઉટપુટ ટેક્સ પર ચૂકવણી કરવા માટે થાય છે; (એચ) પરંતુકની કલમ (ii) "ઓન એકાઉન્ટ" શબ્દોનો ઉપયોગ કરે છે, જેનો અર્થ થાય છે "કારણે" અથવા "કારણે".પરંતુકમાં રિફંડની રકમની જોગવાઈ કરવામાં આવી છે તે નક્કી કરીને, મહેસૂલ "ઓન એકાઉન્ટ" શબ્દને "ઓન એકાઉન્ટ" શબ્દની હદ સુધી બદલવાનો પ્રયાસ કરી રહ્યું છે;

(i) મહેસૂલની રજૂઆત સ્વીકારી શકાતી નથી કારણ કે પરંતુકની કલમ (ii) કરવેરાના દરનો ઉલ્લેખ કરે છે.મહેસૂલના અર્થઘટનને સ્વીકારવા માટે, "અને માત્ર હદ સુધી" શબ્દો પરંતુકમાં ઉમેરવા પડશે;

(જે) જોકે સી. જી. એસ. ટી. કાયદો 'ઇનપુટ્સ' અને 'ઇનપુટ્સ સેવાઓ' વચ્ચે તફાવત કરે છે, પરંતુ આ માત્ર ક્રેડિટનો લાભ લેવાના પહેલાના તબક્કે એટલે કે

સી. જી. એસ. ટી. કાયદાની કલમ 16 અને 17 હેઠળ ક્રેડિટની પાત્રતા નક્કી કરવા માટે સુસંગત છે. ક્રેડિટનો લાભ લીધા પછી, તે એક સામાન્ય પૂલમાં જાય છે, જેમાંથી ક્રેડિટનો ઉપયોગ આઉટપુટ ટેક્સની ચુકવણી કરવા માટે થાય છે.આ કોમન પૂલમાં કરવેરાના સમયગાળા માટે ઉપલબ્ધ સમગ્ર ક્રેડિટમાંથી ઉપયોગ થાય છે અને તે ચોક્કસ ઇનપુટ માલ અથવા ઇનપુટ સેવાઓ પર મેળવેલા આઇટીસી સાથે સહ–સંબંધિત ન હોઈ શકે.બાકીની રકમ કરવેરાના સમયગાળાના અંતે બિનઉપયોગી આઇટીસી છે.આ તબક્કે, તે નક્કી કરવું શક્ય નથી કે બાકીની રકમ ઇનપુટ માલ પર અથવા ઇનપુટ સેવાઓ પર મેળવેલા આઇટીસી સાથે સંબંધિત છે કે નહીં; અને

(k) વૈકલ્પિક રીતે, "ઇનપુટ્સ પરના કરવેરાનો દર" શબ્દોને ઉત્પાદન પુરવઠાના નિર્માણમાં જે પણ જાય છે, એટલે કે ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ બંનેનો સમાવેશ કરવા માટે વાંચવો આવશ્યક છે.

(xviii) કલમ 54 ના સ્પષ્ટીકરણ (1) માં રિફંડના ચાર કેસોનો સમાવેશ થાય છે:(ક) માલ અથવા સેવાઓના ઝીરો–રેટેડ પુરવઠા પર ચૂકવવામાં આવેલા કરવેરાનું રિફંડ; (બ) ઝીરો–રેટેડ પુરવઠો કરવા માટે ઉપયોગમાં લેવાતા ઇનપુટ માલ અથવા ઇનપુટ સેવાઓ પર ચૂકવવામાં આવેલા કરવેરાનું રિફંડ (જ્યાં કોઈ આઉટપુટ ટેક્સ ચૂકવવામાં આવતો નથી); (ગ) ડીમ્ડ નિકાસ તરીકે ગણવામાં આવતા માલના પુરવઠા પર કરવેરાનું રિફંડ; (ઘ) પેટા–કલમ (3) હેઠળ બિનઉપયોગી આઇટીસીનું રિફંડ.ઉપરોક્ત (એ) ના કિસ્સામાં, વિધાનસભાએ

"માલ અથવા સેવાઓ" અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કર્યો છે; (બી) "ઇનપુટ્સ અથવા ઇનપુટ સેવાઓ" ના કિસ્સામાં; (સી) "માલ અથવા સેવાઓ" ના કિસ્સામાં.જો કે, બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડના સંદર્ભમાં, માત્ર એવી જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે પેટા–કલમ (3) હેઠળ પૂરી પાડવામાં આવેલ રિફંડ આપવામાં આવશે.સ્પષ્ટીકરણ રિફંડને માત્ર ઊંધી રેટેડ માળખાના કિસ્સામાં ઇનપુટ માલ પર મેળવેલા ક્રેડિટ સુધી મર્યાદિત કરતું નથી;

(xix) નિયમ 89 (5) ઇનપુટ માલ પર બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડને મર્યાદિત કરીને અને ઇનપુટ સેવાઓ પર આઇટીસીના રિફંડને નકારીને કલમ 54 (3) ની મર્યાદાને ઘટાડે છે અને તેથી તે અધિકારથી બહાર છે:

(એ) નિયમ 89 (5) મૂળરૂપે ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ બંને પર ચૂકવવામાં આવેલ આઇટીસીના રિફંડ માટે પ્રદાન કરવામાં આવ્યો હતો, પરંતુ તેમાં પાછલી અસરથી સુધારો કરવામાં આવ્યો હતો જેથી માત્ર ઇનપુટ માલ પર મેળવેલ આઇટીસીના રિફંડને પ્રતિબંધિત કરી શકાય;

(બી) ફોર્મ્યુલાના સંદર્ભમાં સુધારા પછી, પ્રમાણસર ટર્નઓવરનો ગુણોત્તર માત્ર ઇનપુટ માલ પર મેળવેલા આઇટીસીને લાગુ પડે છે.જો કે, પ્રમાણસર મૂલ્ય પર પહોંચ્યા પછી, ઉત્પાદન પુરવઠા પર ચૂકવવામાં આવેલા કરની સંપૂર્ણ રકમ કાપવામાં આવે છે.આ ફોર્મ્યુલા ભૂલથી ધારે છે કે સમગ્ર ઉત્પાદન વેરો ઇનપુટ માલ પર મેળવેલા આઇટીસીમાંથી ચૂકવવામાં આવશે અને ઇનપુટ સેવાઓ પરની ક્રેડિટનો ઉપયોગ આઉટપુટ ટેક્સની ચુકવણી માટે કરવામાં આવશે

નહીં.જો નિયમ ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ બંને પર મેળવેલ આઇટીસીની ગણતરીમાં લે છે, તો સૂત્રના બંને ભાગો તુલનાત્મક હશે અને ઇનવૉઇસ ડ્યુટીના માળખાને આભારી બિનઉપયોગી આઇટીસીની યોગ્ય રકમમાં પરિણમશે.આ નિયમ કલમ ૫૪ (૩) ના અધિકાર બહાર છે કારણ કે તે માત્ર ઇનપુટ માલ પર મેળવેલા ધિરાણને ધ્યાનમાં રાખીને રિફંડની ગણતરીને પ્રતિબંધિત કરે છે.કલમ ૫૪ (૩) રિફંડનો હક, તેની માત્રા અને જે કિસ્સાઓમાં રિફંડ આપવામાં આવે છે તેની જોગવાઈ કરે છે.કલમ ૫૪ (૩) પોતે જ એક સંહિતા હોવાથી, આ સંબંધમાં નિયમો ઘડવા માટે સરકારને સક્ષમ બનાવતી જોગવાઈનો કોઈ સંદર્ભ નથી.તેથી, કલમ ૫૪ (૩) ના સંદર્ભમાં, નિયમ બનાવવાની શક્તિનો કોઈપણ ઉપયોગ અયોગ્ય છે;

(x) કલમ ૧૬૪ (૧) દ્વારા આપવામાં આવેલી સામાન્ય નિયમ બનાવવાની સત્તા સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની જોગવાઈઓનું પાલન કરવાની છે અને નિયમ ૮૯ (૫) ના સ્પષ્ટીકરણની વાંધાજનક જોગવાઈઓને બચાવી શકાતી નથીઃ

(ક) કરવેરાના સમયગાળામાં બાહ્ય પુરવઠાની ગેરહાજરી, ખોટમાં કરવામાં આવેલ પુરવઠો, ઇનપુટ્સની જથ્થાબંધ ખરીદી, ધિરાણની વધારાની પ્રારંભિક સિલક અને કરવેરાના દરમાં ફેરફાર જેવા વિવિધ કારણોસર ધિરાણનો સંચય થઈ શકે છે.

(બી) એક નિયમ કે જે બિનઉપયોગી આઇટીસીની ઓળખ માટે જોગવાઈ કરે છે, જે ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટી માળખું ધરાવતા પુરવઠાને આભારી છે અને તેને અન્ય કારણોને લીધે જમા થતા ધિરાણમાંથી વિભાજિત કરે છે, તે સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની જોગવાઇઓનું પાલન કરવાના હેતુ માટે હશે; (સી) એક ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટી ફરજના માળખા અને કુલ ટર્નઓવર સાથે સંબંધિત ધિરાણની પ્રમાણસર રકમ નક્કી કરવા માટે પ્રમાણસર સૂત્ર પ્રદાન કરી શકે છે.આવી ફોર્મ્યુલાની જરૂર પડી શકે છે જ્યાં કરદાતા ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટીનું માળખું તેમજ તેમાં સામેલ ન હોય તેવા પુરવઠાને સમાવતો પુરવઠો કરે છે;

(ડી) જ્યાં કરદાતા દ્વારા કરવામાં આવેલ સમગ્ર પુરવઠો નિકાસ દ્વારા કરવામાં આવે છે, ત્યાં સંપૂર્ણ આઇટીસી પરંતુક (i) હેઠળ રિફંડપાત્ર છે.જો કે, જો કોઈ કરપાત્ર વ્યક્તિ માલસામાનની નિકાસ અને સ્થાનિક પુરવઠામાં રોકાયેલો હોય, તો કરપાત્ર વ્યક્તિ નિકાસને આભારી આઇટીસીમાંથી રિફંડનો દાવો કરવા માટે પાત્ર હોવો જોઈએ, જ્યારે સ્થાનિક પુરવઠાને સંબંધિત આઇટીસી પર રોકડ રિફંડ માટે હકદાર ન હોવો જોઈએ.એવા કિસ્સાઓમાં કે જ્યાં કરદાતા સ્થાનિક પુરવઠો તેમજ નિકાસ બંને કરે છે, ત્યાં નિકાસ સાથે સંબંધિત આઇટીસીનો અંદાજ કાઢવા માટે એક સૂત્રની જરૂર પડી શકે છે, જે એકલા કરદાતા પાસે આઉટપુટ પુરવઠો હોય તો તે જ રીતે પરત કરી શકાય છે.જ્યાં કરદાતા પાસે ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટીનું માળખું ધરાવતો ઉત્પાદન પુરવઠો હોય અને ઊંધી ફરજનું માળખું ન ધરાવતો ઉત્પાદન પુરવઠો હોય, ત્યાં રિફંડ માત્ર પહેલાના માટે જ આપવામાં

આવે છે અને પછીના માટે નહીં.તે હેતુ માટે સૂત્રની જરૂર પડશે.નિકાસ સંબંધિત નિયમ ૮૯ (૪) કુલ ટર્નઓવર માટે નિકાસ ટર્નઓવરના પ્રો–રેટને આધાર તરીકે અપનાવે છે.નિયમ ૮૯ (૫) એ જ રીતે ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટી સ્ટ્રક્ચર સપ્લાય અને ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટી સ્ટ્રક્ચર ન ધરાવતા અન્ય સપ્લાય ધરાવતા કરદાતા સાથે વ્યવહાર કરવા માટે ઘડવામાં આવ્યો છે.નિયમ ૮૯ (૫) ના સૂત્રનો આ એકમાત્ર હેતુ હોવો જોઈએ;

(ઇ) જોકે, નિયમ ૮૯ (૫) માં ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટી માળખા અને કુલ ટર્નઓવર સાથે સંબંધિત ધિરાણની રકમનો ગુણોત્તર નક્કી કરવા માટે ફોર્મ્યુલા નક્કી કરવાની આડમાં ઇનપુટ સેવાઓ પર ઇનકાર કરીને ઇનપુટ માલ પર આઇટીસીને રિફંડ પર પ્રતિબંધ મૂક્યો છે.આ 'નેટ આઇટીસી' ને વ્યાખ્યાયિત કરીને કરવામાં આવ્યું છે જેનો અર્થ થાય છે તમામ 'ઇનપુટ્સ' પર મેળવેલ આઇટીસી, આમ ઇનપુટ સેવાઓ સાથે સંબંધિત આઇટીસીની અવગણના કરવામાં આવે છે.આવા નિયમને સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમના હેતુને અમલમાં મૂકવા માટે એક તરીકે ગણી શકાય નહીં;

(xxi) પ્રત્યાયોજિત કાયદાને મુખ્ય કાયદાના અધિકાર બહારના અધિકાર તરીકે રદ કરી શકાય છે.સંસદ સમક્ષ પ્રત્યાયોજિત કાયદો મૂકવો એ આવા સત્તાની બહારના નિયમોને કોઈ માન્યતા આપતું નથી.સંસદ સમક્ષ નિયમો મૂકવાની અને તેમને ફેરફાર અથવા રદબાતલ કરવાની પ્રક્રિયાને રાષ્ટ્રપતિ અથવા રાજ્યપાલની સંમતિ ધરાવતા કાયદા સાથે સરખાવી શકાતી નથી.જો સંસદ દ્વારા

નિયમોને મંજૂરી આપતો અથવા તેમાં ફેરફાર કરતો ઠરાવ પસાર કરવામાં આવે તો પણ સત્તાની બહારનો સિદ્ધાંત લાગુ થશે.જોકે, સી. જી. એસ. ટી. ના નિયમો સંસદ સમક્ષ મૂકવામાં આવ્યા છે, તેમ છતાં સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની સત્તાથી બહારનો કોઈપણ ભાગ રદ થવા પાત્ર છે.

(xxii) વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદ ૧૭ દ્વારા નિયમોની ભલામણ કરવામાં આવી છે તે હકીકત તેમને વિધાનસભા દ્વારા ઘડવામાં આવેલા કાયદાના દરજ્જામાં ઉન્નત કરતી નથી.બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૭૯એ (૪) હેઠળ જીએસટી કાઉન્સિલ દ્વારા કરવામાં આવેલી ભલામણો સંસદ અથવા રાજ્ય વિધાનસભા દ્વારા પસાર કરાયેલા કાયદામાં સામેલ થયા પછી જ અમલમાં આવે છે.સી. જી. એસ. ટી. કાયદો અને એસ. જી. એસ. ટી. કાયદો અનુચ્છેદ ૨૭૯એ હેઠળની સત્તાનો ઉપયોગ કરીને જી. એસ. ટી. પરિષદની ભલામણો પર ઘડવામાં આવ્યો છે, જ્યારે સી. જી. એસ. ટી. કાયદાની કલમ ૨ (૮૭) અને કલમ ૧૬૪ દ્વારા આપવામાં આવેલી સત્તાઓનો ઉપયોગ કરીને જી. એસ. ટી. પરિષદની ભલામણો પર સી. જી. એસ. ટી. નિયમો ઘડવામાં આવ્યા છે. વિધાનસભા દ્વારા ઘડવામાં આવેલા કાયદાઓ અને સોંપવામાં આવેલા કાયદાઓ વચ્ચે સ્પષ્ટ તફાવત છે.જી. એસ. ટી. કાઉન્સિલની ભલામણ પર બનાવવામાં આવેલ નિયમ સંબંધિત કાયદા સાથે સુસંગત હોવો જોઈએ, જેમાં નિષ્ફળતા તે સત્તાથી બહાર હશે.

(xxiii) કલમ ૫૪ (૩) ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટી માળખાના કિસ્સામાં સંપૂર્ણ બિનઉપયોગી આઇટીસીનું રિફંડ આપે છે, પછી ભલે તે ક્રેડિટ ઇનપુટ ૧૭ "જીએસટી કાઉન્સિલ" માલ અથવા ઇનપુટ સેવાઓ સાથે સંબંધિત હોય.નિયમ ૮૯ (૫) માં કરવામાં આવેલ સુધારો, જે ફક્ત 'ઇનપુટ્સ' પર મેળવેલા બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડને પ્રતિબંધિત કરે છે, તે કલમ ૫૪ (૩) ના અધિકારક્ષેત્રની બહાર છે; અને

(xiv) વિભાજનશીલતાના સિદ્ધાંતના આધારે નિયમ ૮૯ (૫) નો તે ભાગ જે સત્તાથી બહાર છે તેને રદ કરી શકાય છે.આ ન્યાયિક કાયદો નહીં બને.નિયમ ૮૯ (૫) ના અધિકારો સામે પડકાર માત્ર નિયમના સ્પષ્ટીકરણમાં 'નેટ આઇટીસી' ની વ્યાખ્યાને કારણે છે.આ સમજૂતી ચોખ્ખી આઇટીસીને સંબંધિત સમયગાળા દરમિયાન ઇનપુટ્સ પર મેળવેલ આઇટીસી તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરે છે.કલમ ૫૪ (૩) કોઈપણ બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડની મંજૂરી આપે છે અને માત્ર ઇનપુટ માલ પર ક્રેડિટ નહીં.પરિણામે, જો સ્પષ્ટીકરણ (એ) થી નિયમ ૮૯ (૫) માં વપરાયેલ "ઇનપુટ્સ પર" અભિવ્યક્તિને રદ કરવામાં આવે, તો જ નિયમ ૮૯ (૫) કલમ ૫૪ (૩) ને અનુરૂપ હશે.

૧૫ વિદ્વાન વકીલ શ્રી સુજીત ઘોષે રજૂઆત કરી હતી કે (i) સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨ (૬૨) સાથે વાંચી શકાય તેવી કલમ ૨ (૬૩) માં સમાવિષ્ટ વ્યાખ્યાઓને ધ્યાનમાં રાખીને "બિનઉપયોગી આઇટીસી"

અભિવ્યક્તિનો અર્થ માલ તેમજ સેવાઓ (જે ઉત્પાદન કર ચૂકવ્યા પછી રહે છે) પર ધિરાણ છે.

(ii) કલમ ૫૪ ના સ્પષ્ટીકરણ–૧માં 'રિફંડ' એટલે શૂન્ય ક્રમાંકિત પુરવઠો

(એ) એક સર્વસમાવેશક વ્યાખ્યા છે જે બિનઉપયોગી આઇટીસીની કલમ ૫૪ (૩) નો સંદર્ભ આપે છે;

(બી) કલમ ૫૪ (૩) ના હેતુ માટે ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ બંને પર રિફંડ આવરી લે છે;

(સી) ઝીરો રેટેડ પુરવઠાના સંબંધમાં, કલમ ૫૪ના સ્પષ્ટીકરણ–૧માં 'રિફંડ' શબ્દ સ્પષ્ટતાભર્યો છે, જોકે તેમાં 'ઇનપુટ્સ' અને 'ઇનપુટ્સ સેવાઓ' શબ્દોનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો છે; (ડી) ઝીરો રેટેડ પુરવઠાના કિસ્સામાં રિફંડનો અધિકાર કલમ ૧૬ (૩) (એ) માં ઊભો થાય છે;

(ઇ) આ જોગવાઈમાં "કલમ ૫૪ અનુસાર બિનઉપયોગી આઇટીસીની રિફંડ" શબ્દસમૂહનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો છે; અને

(એફ) નિકાસ અને સ્થાનિક પુરવઠો બંને માટે 'રિફંડ' શબ્દનો અર્થ એક જ છે.

(૩) કલમ ૫૪ (૩) નું નિર્માણ નીચેના સંજોગો પર આધારિત હોવું જોઈએઃ

(અ) મૂળ ભાગ રિફંડની માત્રા સાથે સંબંધિત છે.પરંતુક કોઈ પ્રતિબંધ નથી પરંતુ માત્ર મર્યાદા શરતો સૂચવે છે;

(બી) મર્યાદા શરતો "કિસ્સાઓમાં" અભિવ્યક્તિના ઉપયોગથી સ્પષ્ટ થાય છે;

(સી) ત્રણ જોગવાઈઓમાંથી દરેક (i) પરિસ્થિતિઓ; અને (ii) શરતો, જે નીચેના કોષ્ટકમાંથી સ્પષ્ટ થાય છે, તે નીચે મૂકે છેઃ

| સ્થિતિ | શરતો | પરંતુક સંદર્ભ |
|---|---|---|
| ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓની નિકાસ એટલે કે ઝીરો રેટેડ પુરવઠો | કરવેરાની ચુકવણી વિના કરવામાં આવેલ પુરવઠો | પ્રથમ પરંતુક, ક્લોઝ (i) |
| સ્થાનિક પુરવઠો | (અ) બિનઉપયોગી ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટનો સંચય આઉટપુટ પરના કરના દર કરતાં ઇનપુટ માલ પરના કરના દરને કારણે થયો છે (આમ, ઉદાહરણ તરીકે, ડિસ્કાઉન્ટ/તકલીફ/બિન–પુરવઠો વગેરે પર કરવામાં આવેલા વેચાણને કારણે સંચયને આવરી લેવાની મંજૂરી નથી).(બી) સૂચના દ્વારા તેને ખાસ બાકાત ન રાખવી જોઈએ.પ્રથમ જોગવાઈ, કલમ (ii) માલની નિકાસ સેવા માલની નિકાસ અથવા | |

| | | |
|---|---|---|
| | ઉદાહરણ તરીકે, બિનઉપયોગી આઇટીસી = 300 (માલ માટે) અને 200 (સેવા માટે), માલ પર કરનો દર = 10 ટકા, ઉત્પાદન પર કરનો દર = 7 ટકા, પછી:– ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટીના માળખાની થ્રેશોલ્ડ શરતે માલસામાનને સંતોષ આપ્યો, પછી આઇટીસીની સંપૂર્ણ બાસ્કેટ એટલે કે 500 કર જવાબદારીના સમાયોજનને આધિન રિફંડ માટે પાત્ર છે. | |
| | પુરવઠો નિકાસ ડ્યુટી માટે જવાબદાર નથી | બીજો પરંતુક |
| | (એ) દાવો ન કરાયેલ કેન્દ્રીય કર અથવા (બી) સંકલિત કરનું રિફંડ જેનો દાવો કરવામાં આવ્યો નથી તેના સંદર્ભમાં ખામી. | ત્રીજું પરંતુક |

(iv) કલમ ૫૪ (૩) નો ઉદ્દેશ અને હેતુ ધ્યાનમાં રાખવો જોઈએ:

(ક) આ જોગવાઈનો હેતુ સમાનતા અથવા તટસ્થતાના સિદ્ધાંતને અમલમાં મૂકવાનો છે, જે જીએસટીનો મૂળભૂત ઉદ્દેશ છે અને કલમ ૧૬ દ્વારા અવિરત ધિરાણ આપીને આ હાંસલ કરવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવે છે.

(બી) કાયદાકીય પૃષ્ઠભૂમિ અને પ્રારંભિક સામગ્રી કાયદાના હેતુને યોગ્ય રીતે સમર્થન આપે છે;

(સી) રાજ્ય નથી ઇચ્છતું કે કરદાતાને માત્ર ઇનપુટ પરના કરવેરાના દરની સરખામણીમાં આઉટપુટ પર કરવેરાના ઘટાડાના દરની ઓફર કરવાના તેના નિર્ણયને કારણે કરવેરાના પ્રવાહની ખરાબ અસર ભોગવવી પડે;

(ડી) ચેન્નાઈ મેટ્રો રેલને સેવાઓ પૂરી પાડવામાં રોકાયેલા અરજદારના કિસ્સામાં, ઉત્પાદન વેરાનો મૂળ દર 18 ટકા હતો જ્યારે માલ અને સેવાઓ પર ઇનપુટ કર 18 ટકાથી 28 ટકાની વચ્ચે હતો.અધિસૂચના નંબર 1/2018 અને સંબંધિત રાજ્ય જાહેરનામાના પરિણામે, ઉત્પાદન પુરવઠો, એટલે કે મોનો રેલ અને મેટ્રો રેલના નિર્માણ પર વેરાનો દર ઘટાડીને 12 ટકા કરવામાં આવ્યો હતો.

(ઇ) કલમ ૫૪ (૩) એ એવી પરિસ્થિતિને આવરી લેવાનો ઇરાદો નથી કે જ્યાં રાજ્ય દ્વારા બનાવવામાં આવેલા દર માળખાથી અલગ ડિસ્કાઉન્ટ/તકલીફ/પુરવઠો ન હોય તેવી પોતાની ક્રિયાઓને કારણે કરદાતા દ્વારા ઊંધી ફરજનું માળખું બનાવવામાં આવે;

(એફ) કરવેરાની તટસ્થતા હાંસલ કરવાનો ઉદ્દેશ કલમ 171 માં સમાવિષ્ટ નફાખોરી વિરોધી પગલાં દ્વારા પ્રથમ વખત અમલમાં મૂકવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવ્યો છે;

(૫) જી. એસ. ટી. અને કરવેરાની તટસ્થતા પર આંતરરાષ્ટ્રીય ન્યાયશાસ્ત્ર એવું માને છે કે આવા કરવેરા વ્યવસાય માટે કાયમી ખર્ચ નથી અને વ્યવસાયો એકમોમાંથી પસાર થાય છે.ધિરાણના અવિરત પ્રવાહ દ્વારા આર્થિક રીતે તટસ્થ કરવેરાનું આવશ્યક સ્વરૂપ છે.

(vi) કલમ 54 (3) ના સંદર્ભિત અર્થઘટનમાં કાયદાની એકંદર યોજના પર ધ્યાન આપવું આવશ્યક છે.કલમ ૫૪ (3) નો મૂળ ભાગ ધિરાણના જથ્થા સાથે સંબંધિત છે જે ત્રણ લક્ષણો દ્વારા વિસ્તૃત થાય છેઃ

(એ) તે મર્યાદિત સરવાળાને સૂચિત કરે છે અને આમ ક્વોન્ટમ, કારણ કે "કોઈપણ સમયગાળાના અંતે" શબ્દસમૂહના ઉપયોગ દ્વારા આવા ક્વોન્ટમને ઓળખવા માટે સમયનો સમયગાળો સૂચવવામાં આવે છે;

(બી) કલમ ૫૪ (3) ને કલમ ૪૯ અને નિયમ ૮૬ (3) અને નિયમ 89 (3) ની પેટા-કલમો (4), (5) અને (6) સાથે સંદર્ભિત રીતે વાંચવાની જરૂર છે; અને

(સી) જી. એસ. ટી. કાઉન્સિલ અને કેન્દ્ર સરકાર બંને એ પણ સમજી ગયા હતા કે રિફંડની માત્રા એ સંપૂર્ણ બિનઉપયોગી આઈ. ટી. સી. છે અને માત્ર ઈનપુટ માલના કારણે સંચિત આઈ. ટી. સી. નથી.28 જૂન, 2017 ના રોજ જાહેર

કરાયેલા જાહેરનામા નંબર 5/2017 પરથી આ સ્પષ્ટ થાય છે.જો કલમ 54 (3) ના પ્રથમ પરંતુકના ખંડ (ii) માં વિચારણા કરાયેલ અપવાદ બિનઉપયોગી આઇટીસી (રાજ્ય દ્વારા દલીલ કરાયેલ) ના સમગ્ર બાસ્કેટને નકારી કાઢવાનું વિચારે છે, તો કલમ (ii) ના પ્રથમ ભાગમાં બિનઉપયોગી ધિરાણના સમગ્ર બાસ્કેટના રિફંડનો સમાવેશ થાય છે તેવું માનવું જોઈએ.આનું કારણ એ છે કે જ્યાં સુધી કલમ (2) નો પ્રથમ ભાગ આઇટીસીના સમગ્ર બાસ્કેટના રિફંડનો હકદાર ન હોય, ત્યાં સુધી પછીના ભાગમાં આઇટીસીના સમગ્ર બાસ્કેટના અસ્વીકાર માટે અપવાદ બનાવવો એ વાહિયાત હશે.(vii) 'દાવો' શબ્દનો અર્થ અધિકારની માંગ છે, જે બાકી છે તે ચૂકવવા માટે બીજાને આહ્વાન કરવું.તદનુસાર, કલમ 54 (3) ના સંદર્ભમાં દાવો એ રિફંડના અધિકારના અમલીકરણ માટેની માંગ છે જે બાકી છે.અધિકારનો હક દાવાના ભથ્થાની પ્રક્રિયા દ્વારા નથી પરંતુ તેના બદલે, અધિકારનો અમલ ભથ્થાની પ્રક્રિયા દ્વારા થાય છે.ધિરાણના સમગ્ર બાસ્કેટના અધિકારનો હક મૂળ જોગવાઈમાંથી ઉપાર્જિત થાય છે અને તેનો અમલ પરંતુક દ્વારા થાય છે;

(viii) 'મંજૂરી' શબ્દનો અર્થ દાવાની ચકાસણી અને તેની મંજૂરી તરીકે થવો જોઈએ.મંજૂરીનો અર્થ 'હકદારીની રચના' ન હોઈ શકે અથવા અન્યથા કલમ 54 (3) ની મુખ્ય જોગવાઈ બિનજરૂરી બની જશે; (ix) કલમ 54 (3) ના પરંતુકમાં તેની ગેરહાજરીને કારણે "સંપૂર્ણ રીતે કારણે" શબ્દસમૂહ સ્પષ્ટ છે;

(x) પરંતુકમાં 'કોઈપણ' શબ્દની ગેરહાજરી જીવલેણ નથી.'કોઈપણ' ની ગેરહાજરી હોવા છતાં, 'બિનઉપયોગી આઇટીસી' શબ્દો માલ અને સેવાઓ બંને પર ધિરાણનો સંદર્ભ આપે છે;

(xi) કલમ 54 (3) નો પરંતુક માત્ર શરત સૂચવે છે અને રિફંડની માત્રા સાથે વ્યવહાર કરતું નથી કારણ કે જથ્થો મૂળ જોગવાઈ દ્વારા સૂચવવામાં આવ્યો છે.પરંતુક મૂળ ભાગ માટે અપવાદ નથી કારણ કે તે સંતોષવા માટેની મૂળ શરતનો સંદર્ભ આપે છે.બંનેને યોગ્ય રીતે સમજવા જોઈએ.આમ, કલમ 54 (3) ની મુખ્ય જોગવાઈ સંપૂર્ણ બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડનો હક પ્રદાન કરે છે અને પરંતુક માત્ર શરત પ્રદાન કરવા માંગે છે અને મુખ્ય જોગવાઈને નાબૂદ કરવા માટે નહીં.વધુ સારો દૃષ્ટિકોણ એ છે કે મુખ્ય જોગવાઈ દ્વારા રિફંડના જથ્થામાંથી હકદારી બનાવવામાં આવે છે જ્યારે પરંતુક માત્ર સંતોષવાની શરતો સૂચવે છે;

(xii) ધિરાણનું સંકલન લાભ લેવાના તબક્કે થાય છે, ઉપયોગના તબક્કે નહીં;

(xiii) સી. જી. એસ. ટી. કાયદો એવી વિચારણા કરે છે કે શરતો અને પ્રતિબંધો બે અલગ અલગ વિભાવનાઓ છે;

(xiv) જો પરંતુક રિફંડના જથ્થા સાથે વ્યવહાર કરવા માટે હોત, તો સંસદે ઝીરો રેટેડ પુરવઠા માટે અલગથી નોંધપાત્ર જોગવાઈ અને સ્થાનિક પુરવઠા માટે અલગ જોગવાઈ કરી હોત.તે કરવામાં આવ્યું ન હોવાથી, બંને કિસ્સાઓમાં મૂળ જોગવાઈ દ્વારા બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડનો તેમનો હક પ્રાપ્ત થાય છે;

(xv) કલમ 54 (3) મુક્તિ સમાન નથી પરંતુ તેનો ઉદ્દેશ કર તટસ્થતા હાસીલ કરવાનો છે;

(xvi) મફતલાલ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ લિમિટેડ વિરુદ્ધ ભારત સંઘ (ઉપરોક્ત) માં નવ ન્યાયાધીશોની બેન્ચના નિર્ણય પર રિલાયન્સ સંદર્ભની બહાર છે કારણ કે રિફંડ તરીકે જે દાવો કરવામાં આવી રહ્યો છે તે વૈધાનિક કવાયતની વિરુદ્ધ નથી, પરંતુ કાયદાના યોગ્ય નિર્માણ દ્વારા રિફંડ છે;

(xvii) સારાંશમાં મુખ્ય રજૂઆતો એ છે કેઃ

(એ) પરંતુકમાં 'ઇનપુટ' અભિવ્યક્તિ જો સંદર્ભિત રીતે વાંચવામાં આવે, અને કડક વૈધાનિક વ્યાખ્યા દ્વારા નહીં, તો ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ બંનેને સમાવી લેશે;

(બી) વ્યાકરણની રીતે 'ઇનપુટ' શ્રમ અને સામગ્રીને સમાવી લે છે અને 'આઉટપુટ' ની વિરુદ્ધ છે;

(સી) વ્યાખ્યાયિત અભિવ્યક્તિ "બાહ્ય પુરવઠો" (કલમ 2 (83)) ના વિરોધમાં "આઉટપુટ પુરવઠો" શબ્દનો ઉપયોગ સામાન્ય બોલચાલનાં શબ્દોનો ઉપયોગ કરવાના કાયદાકીય ઉદ્દેશ પર ભાર મૂકે છે;

(ડી) કલમ 54 (3) ના મૂળ ભાગનો અર્થ ક્રેડિટના સમગ્ર બાસ્કેટના રિફંડની રકમની જોગવાઈ કરવા માટે થવો જોઈએ અને પરંતુકનો અર્થ માત્ર એક થ્રેશોલ્ડ શરત તરીકે થવો જોઈએ કે "ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટી માળખું" અસ્તિત્વમાં હોવું જોઈએ.

(ઈ) જો ઉપરોક્ત દરખાસ્તો સ્વીકાર્ય ન હોય, તો કલમ 14 અને 19 નું ઉલ્લંઘન કરતી ઇનપુટ ચીજવસ્તુઓ અને ઇનપુટ સેવાઓ વચ્ચે અસ્પષ્ટ ભેદભાવ થશે; અને

(એફ) આવા કિસ્સામાં જોગવાઈને બચાવવાનો એકમાત્ર રસ્તો એ છે કે (i) માલ અને સેવાઓ બંનેનો સમાવેશ કરવા માટે પરંતુકમાં "ઇનપુટ" શબ્દને વાંચીને અથવા (ii) કલમ 54 (3) ના મુખ્ય ભાગ દ્વારા સૂચવવામાં આવેલી શરતો અને રિફંડની માત્રા તરીકે પરંતુકનું અર્થઘટન કરવું; અથવા (iii) વાંધાજનક ભાગને હટાવવો/અલગ કરવો;

(xviii) તેની બંધારણીય માન્યતાને બચાવવા માટે કાયદાના શબ્દોને વાંચવાના સિદ્ધાંતમાં પણ વાંચનનો સમાવેશ થાય છે.જો બે અર્થઘટન શક્ય હોય, તો જે જોગવાઈ બંધારણીય રીતે માન્ય છે તેની ખાતરી કરે છે તે અપનાવવું આવશ્યક છે.અન્યથા પણ, જો "ઉત્પાદન પુરવઠો પરના કરવેરાના દર કરતાં વધુ રોકાણ પર" શબ્દસમૂહને રદ કરવામાં આવે, તો રોકાણ માલ અને રોકાણ સેવાઓ વચ્ચેનું અસ્વીકાર્ય વર્ગીકરણ કાપી શકાય છે, જેનાથી વર્ગમાં વધારો થાય છે.આવા સંજોગોમાં રી-કાસ્ટ તરીકે કલમ 54 (3) નીચે પ્રમાણે વાંચવી જોઈએઃ

"(3) પેટા-કલમ 10 ની જોગવાઈઓને આધિન, નોંધાયેલ વ્યક્તિ કોઈપણ કરવેરાના સમયગાળાના અંતે કોઈપણ બિનઉપયોગી ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટના

રિફંડનો દાવો કરી શકે છેઃ– બિનઉપયોગી ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટના રિફંડને આ સિવાયના કિસ્સાઓમાં મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં –

(i) કરવેરાની ચુકવણી વિના કરવામાં આવેલ ઝીરો રેટેડ પુરવઠો;

(2) જ્યાં ક્રેડિટ કરવેરાના દર (શૂન્ય દર અથવા સંપૂર્ણપણે મુક્તિ પુરવઠો સિવાય) ના કારણે સંચિત થઈ હોય, ત્યાં માલ અથવા સેવાઓનો પુરવઠો અથવા બંને સિવાય કે જે કાઉન્સિલની ભલામણો પર સરકાર દ્વારા સૂચિત કરવામાં આવે."

(xix) ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ માટે ઊંધી ફરજના માળખાને કારણે રિફંડની માંગ કરતી તમામ નોંધાયેલી વ્યક્તિઓ એક જ વર્ગનો ભાગ બને છે અને કલમ 14 ની દ્રષ્ટિએ વિશેષાધિકારની સમાનતા માંગે છેઃ

(અ) વર્ગ કાયદો

આઈ. આ વર્ગમાં બિનઉપયોગી આઇટીસી ધરાવતી તમામ નોંધાયેલી વ્યક્તિઓનો સમાવેશ થાય છે, પછી ભલે તે સ્થાનિક પુરવઠો અથવા નિકાસમાં રોકાયેલા હોય કે ન હોય.

II.આ પ્રજાતિઓમાં (1) નિકાસકારો અને (2) સ્થાનિક પુરવઠાકારોનો સમાવેશ થાય છે, જ્યાં ઊંધી ફરજના માળખાને કારણે બિનઉપયોગી ધિરાણ ઊભું થાય છે.

III.સમાન વર્ગની પ્રજાતિઓ અથવા પેટા પ્રજાતિઓ વચ્ચે ભેદભાવ એ એક વર્ગ કાયદો હશે જે અનુચ્છેદ 14 દ્વારા પ્રભાવિત છે;

IV.એક જ વર્ગનો ભાગ બનવા માટે, દાવેદારની સ્થિતિ નોંધપાત્ર રીતે સમાન હોવી જોઈએ અથવા સમાન સંજોગોમાં હોવી જોઈએ, અને શરતો સમાન હોવી જરૂરી નથી; અને વ્યક્તિઓને સમાન રીતે મૂકવામાં આવે છે કે કેમ તે નક્કી કરવા માટે વ્યક્તિએ વર્ગીકરણની બહાર અને કાયદાના હેતુ તરફ ધ્યાન આપવું જોઈએ.

(x) ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓને અલગથી વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવી હોવા છતાં બંધારણ અને સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમ એમ બન્નેમાં અનેક પાસાઓમાં નોંધપાત્ર રીતે સમાન રીતે ગણવામાં આવે છે; (xi) ભેદભાવપૂર્ણ વ્યવહારની તપાસ કરતી વખતે, તે જોગવાઈની વાસ્તવિક અસર કરે છે જેને ધ્યાનમાં લેવી આવશ્યક છેઃ

(ક) આ જોગવાઈની વાસ્તવિક અસર એવી અર્થવ્યવસ્થાનું નિર્માણ કરવાની છે જે જીએસટીના સુસંગત માળખાને અથવા ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓ માટે સુસંગત રાષ્ટ્રીય બજારને ટકાવી ન રાખે, જે અનુચ્છેદ 279એ (6) માં પૂરા પાડવામાં આવેલ જીએસટીના બંધારણીય ઉદ્દેશની વિરુદ્ધ છે; અને

(બી) સેવાઓ અમૂર્ત હોય ત્યારે માલ મૂર્ત હોય તેની અસર કાયદાના ઉદ્દેશ અથવા કલમ 279 એ (6) સાથે કોઈ વાજબી સંબંધ ધરાવતી નથી.રજૂઆત અનુસાર, ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટી માળખા સાથે સંકળાયેલા કેસોમાં કરવેરાના રિફંડના સંદર્ભમાં સમાન કાયદાઓ સમાન પરિસ્થિતિમાં દરેકને લાગુ કરવા પડશે, પછી ભલે તે ઇનપુટ માલ અથવા ઇનપુટ સેવાઓમાં વ્યવહાર હોય.જીએસટીનો હેતુ

કર તટસ્થતા, સમાનતા અને નફાકારકતા વિરોધી હાંસલ કરવાનો હોવાથી, તેમની સ્થિતિ નોંધપાત્ર રીતે સમાન છે.કરપાત્ર ઘટના, વ્યક્તિ, કરવેરાનું માપ, મશીનરી, દંડ અને કાર્યવાહીની જોગવાઈઓ નોંધપાત્ર રીતે સમાન છે.તેથી ઈનપુટ સેવાઓને રિફંડના વિશેષાધિકારનો ઈનકાર મનસ્વી છે.જે વર્ગીકરણ સંદર્ભની આપેલ ફ્રેમમાં માન્ય હોવાનું જણાય છે તે અલગ ફ્રેમમાં અમાન્ય હોઈ શકે છે.મહેસૂલ લણણીના દ્રષ્ટિકોણથી, ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓને અલગ ગણી શકાય.જો કે, તટસ્થતાના દ્રષ્ટિકોણથી અને સાચા વપરાશ વેરો હાંસલ કરવા માટે, માલ અને સેવાઓને અલગ રીતે ગણી શકાય નહીં.

(xxii) 'વ્યાપક અક્ષાંશ' ના આધારે કરવેરા કાયદાની ન્યાયિક સમીક્ષાની સત્તા પરની મર્યાદા અપવાદને આધિન છે.રજૂઆત એ છે કે ઈનપુટ માલ અને ઈનપુટ સેવાઓ પરના કરને સમાન રીતે ક્રેડિટ આપીને (તટસ્થતા હાંસલ કરવા માટે) અને સમગ્ર ક્રેડિટને સજાતીય બાસ્કેટના ભાગ રૂપે કર્યા પછી, ઈનપુટ માલને રિફંડ આપવું અને ઈનપુટ સેવાઓને નહીં (તે બાસ્કેટમાંથી) તટસ્થતાના સિદ્ધાંતને શૂન્ય પર સેટ કરવા માટે એક રંગીન સાધન છે.રાજ્યએ ઉત્પાદન પુરવઠા પરના કરના દરમાં ઘટાડો કર્યો હોવાથી (ઊંધી રચના તરફ દોરી જાય છે) રિફંડ પાછળનો હેતુ ગ્રાહક પરના કરવેરાના બોજને ઘટાડવાનો હતો.ઈનપુટ સેવાઓ પર રિફંડનો ઈનકાર કરવાથી તે જ ગ્રાહક પર પરોક્ષ અસર થશે જેનો રાજ્ય પ્રથમ સ્થાને લાભ લેવા માંગતું હતું.વધુમાં, રાજ્યએ ધિરાણ આપતી વખતે ઈનપુટ માલ અને ઈનપુટ સેવાઓ વચ્ચે કોઈ તફાવત કર્યો નથી, જેથી

કરવેરાની તટસ્થતા હાંસલ કરવાનો ઈરાદો જાહેર કર્યો છે.ઈનપુટ સેવાઓ પર રિફંડનો ઈનકાર તે ઉદ્દેશને નાબૂદ કરે છે અને કાયદાના હેતુની વિરુદ્ધ ચાલે છે; અને

(xxiii) ઈનપુટ સેવાઓના કિસ્સામાં વ્યાજને નકારી કાઢવું એ ગેરવાજબી પ્રતિબંધ હશે અને કલમ 19 (6) દ્વારા સાચવવામાં આવશે નહીં.

16. શ્રી અરવિંદ દાતાર, વિદ્વાન વરિષ્ઠ વકીલ 19 એ નીચેની રજૂઆતો કરવા વિનંતી કરી:

(i) કલમ 54 (3) પ્રથમ પરંતુક (ii) નું અર્થઘટન જે ઈનપુટ સેવાઓ પર ધિરાણની મંજૂરી ન આપવા તરફ દોરી જાય છે તે અસ્વીકાર્ય છે કારણ કે, સૌપ્રથમ, એકસો પ્રથમ બંધારણીય સુધારા દ્વારા રજૂ કરાયેલ કલમ 269 એ અને 279 એ માલ અને સેવાઓને સુસંગત બનાવવા અને કરની વ્યાપક અસરને દૂર કરવા માગે છે.બીજું, બંધારણીય સુધારા સાથે સંકળાયેલા ઉદ્દેશો અને કારણોનું નિવેદન અને સી. જી. એસ. ટી. કાયદો રજૂ કરતા બિલમાં 2020 ની સંયુક્ત શ્રેણીના એસ. એલ. પી. (સિવિલ) નંબર 589 માં દેખાતી વસ્તુઓ અને સેવાઓને એક 19 તરીકે ગણવાની જરૂરિયાત પર ભાર મૂકવામાં આવ્યો હતો.જી. એસ. ટી. કાયદા દ્વારા રજૂ કરાયેલ એક રાષ્ટ્ર એક કરની વિભાવનાને માત્ર રિફંડના સમયે જ અવગણી ન શકાય.

(2) કલમ 54 (3) નો પરંતુક માત્ર એવા કેસોની શ્રેણીઓ વિશે બોલે છે કે જ્યાં રિફંડ ઉપલબ્ધ હશે.તે રિફંડની માત્રા પર પ્રતિબંધની વાત કરતું નથી.જે નીચેના કારણોસર છેઃ

(અ) રકમ મુખ્ય પેટા–કલમ (3) દ્વારા નક્કી કરવામાં આવે છે, જે "કોઈપણ બિનઉપયોગી ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટના રિફંડ" ની વાત કરે છે;

(બી) પ્રથમ પરંતુકમાં "કેસ" શબ્દનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો છે ["બિનઉપયોગી ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટના રિફંડને અન્ય કિસ્સાઓમાં મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં"]આથી તે સ્પષ્ટ કરે છે કે તે માત્ર કેસોની શ્રેણીઓને સૂચિબદ્ધ કરે છે, અને ધિરાણની માત્રા સાથે વ્યવહાર કરતું નથી;

(સી) પ્રથમ પરંતુકમાં "હદ સુધી ક્રેડિટ" અથવા "સમાન રકમની ક્રેડિટ" અથવા ક્વોન્ટમનો સંકેત આપતા આવા અન્ય કોઈ શબ્દોનો ઉલ્લેખ નથી;

(ડી) જ્યાં વિધાનસભા જથ્થાની જાહેરાત કરવાનો ઇરાદો ધરાવે છે, ત્યાં તેણે ચોથા પરંતુકમાં "રિફંડ તરીકે દાવો કરવામાં આવેલી રકમ" શબ્દોનો ઉપયોગ કર્યો છે–જે પ્રથમ પરંતુકમાં વપરાયેલ શબ્દસમૂહ નથી;

(ઇ) બીજા અને ત્રીજા પરંતુક પણ માત્ર 'કેસો' નો સંદર્ભ આપે છે– આથી

તે સ્પષ્ટ છે કે પ્રથમ, બીજા અને ત્રીજા પરંતુકોનો હેતુ કેસો સાથે વ્યવહાર કરવાનો છે અને તે શરતોની પ્રકૃતિ ધરાવે છે, જ્યારે તે માત્ર ચોથો પરંતુક છે જે જથ્થાને પ્રોત્સાહન આપે છે અને ત્યાં ફરીથી માત્રાને પ્રતિબંધિત કરવા માટે નહીં

પરંતુ માત્ર મુખ્ય પેટા–કલમ (3) હેઠળ રિફંડ તરીકે દાવો કરવામાં આવેલી રકમનો સંદર્ભ આપવા માટે છે; અને

(એફ) કેન્દ્ર સરકારનો કેસ રહ્યો છે કે કલમ 54 (3) પ્રથમ પરંતુક (ii) માં દરેક શબ્દ કાળજીપૂર્વક પસંદ કરવામાં આવ્યો છે.તે અનુસરે છે કે જ્યાં જોગવાઈ ક્વોન્ટમની ભાષા (એટલે કે 'રકમ') નહીં પણ વર્ગોની ભાષા (એટલે કે 'કેસો') બોલે છે, તેને ક્વોન્ટમના કોઈપણ પ્રતિબંધ તરીકે વાંચી શકાતી નથી.

((3) કલમ 54 (3) ના પ્રથમ પરંતુક (2) માં 'ઇનપુટ્સ' શબ્દ એ માલ અને સેવાઓના એકત્રીકરણનો ઉલ્લેખ કરે છે જેનો ઉપયોગ ઉત્પાદન પુરવઠામાં થાય છે.પ્રથમ પરંતુક (ii) ના સંદર્ભમાં, 'ઇનપુટ્સ' શબ્દનો ઉપયોગ માત્ર ઇનપુટ માલના સંદર્ભમાં કરવામાં આવ્યો નથી.પરંતુકમાં વપરાયેલ શબ્દ "ઇનપુટ (ઓ)" છે જ્યારે કલમ 2 (59) હેઠળ 'ઇનપુટ' ની વ્યાખ્યા માત્ર માલનો જ ઉલ્લેખ કરે છે;

((4) સંચય (આઇટીસીનો) એટલા માટે છે કારણ કે તમામ ઇનપુટ્સ (માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંને) પર કુલ જીએસટી ઉત્પાદન પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર જીએસટી કરતાં વધારે છે.સંદર્ભ આઉટપુટ પુરવઠાના ઉત્પાદન માટે ઉપયોગમાં લેવાતા તમામ ઇનપુટ્સનો છે;

(v) કલમ 54 (3) પ્રથમ પરંતુક (ii) માં "ઇનપુટ્સ" શબ્દ માલ સુધી મર્યાદિત ન હોઈ શકે કારણ કે સીજીએસટી અધિનિયમ/એસજીએસટી અધિનિયમ માલને સેવાઓ તરીકે માને છે.દાખલા તરીકે, માલિકીના હસ્તાંતરણ વિના માલના

અધિકારનું હસ્તાંતરણ એ અનુસૂચિ II ની કલમ 1 (બી) મુજબ "સેવાઓનો પુરવઠો" માનવામાં આવે છે, જે નીચે મુજબ વાંચે છેઃ

"(ખ) માલના હકનું અથવા માલના અવિભાજિત હિસ્સાનું તેના માલિકીના હસ્તાંતરણ વગરનું કોઈપણ હસ્તાંતરણ એ સેવાઓનો પુરવઠો છે.

(vi) એ જ રીતે, સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ 2 (119) માં વ્યાખ્યાયિત "કાર્ય કરાર" ને અનુસૂચિ 2 ની કલમ 6 (એ) અનુસાર "સેવાઓનો પુરવઠો" માનવામાં આવે છે, જો કે તેમાં માલસામાનનો પુરવઠો સામેલ છે.કલમ 2 (119) અને અનુસૂચિનો સંબંધિત ભાગ આ રીતે વાંચે છેઃ

"વિભાગ. 2 (119) "કાર્ય કરાર" નો અર્થ એ છે કે બાંધકામ, બાંધકામ, બનાવટ, પૂર્ણતા, નિર્માણ, સ્થાપન, ફિટિંગ, સુધારણા, ફેરફાર, સમારકામ, જાળવણી, નવીનીકરણ, ફેરફાર અથવા કોઈ સ્થાવર મિલકતનો અમલ કરવાનો કરાર જેમાં માલસામાનમાં મિલકતની ટ્રાન્સફર (ભલે તે માલ તરીકે હોય કે અન્ય કોઈ સ્વરૂપમાં) આવા કરારના અમલમાં સામેલ હોય.

અનુસૂચિ II ની કલમ 6 (એ) પૂરી પાડે છેઃ

**"6. સંયુક્ત પુરવઠો**

નીચેના સંયુક્ત પુરવઠાને સેવાઓના પુરવઠા તરીકે ગણવામાં આવશે, એટલે કેઃ––

કલમ 2 ની કલમ (119) માં વ્યાખ્યાયિત કાર્ય કરાર." (vii) વધુમાં, બંધારણની કલમ 366 (29 એ), જે માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પર કરની

જોગવાઈ કરે છે અને જે છ પ્રકારના પુરવઠાને માલ ના માનવામાં આવતા વેચાણ તરીકે માને છે, તે સૂચિ II ની અગાઉની એન્ટ્રી 54 સાથે સંબંધિત છે અને તેનો ભાગ છે જે ફક્ત માલ સાથે સંબંધિત છે.કલમ 366 (29 એ) નીચે મુજબ વાંચે છે:

"(29 અ) માલના વેચાણ અથવા ખરીદી પરના કરવેરામાં સમાવેશ થાય છે

(એ) રોકડ, સ્થગિત ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન વિચારણા માટે કોઈ પણ માલની મિલકતના સંપર્કના અનુસંધાન સિવાય અન્યથા સ્થાનાંતરણ પરનો કર;

((ખ) કાર્ય કરારના અમલીકરણમાં લાગુ કરાયેલ માલસામાનમાં મિલકતના હસ્તાંતરણ પરનો કર (પછી ભલે તે માલ તરીકે હોય કે અન્ય કોઈ સ્વરૂપમાં);

(સી) ભાડાની ખરીદી પર માલની ડિલિવરી પર કર અથવા હપ્તા દ્વારા ચુકવણીની કોઈપણ પદ્ધતિ;

(ડી) રોકડ, વિલંબિત ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન વળતર માટે કોઈ પણ હેતુ માટે (ચોક્કસ સમયગાળા માટે હોય કે ન હોય) કોઈ પણ માલનો ઉપયોગ કરવાના અધિકારના હસ્તાંતરણ પર કર; (ઈ) કોઈ પણ બિનસંગઠિત સંગઠન અથવા વ્યક્તિઓના સંગઠન દ્વારા તેના સભ્યને રોકડ, વિલંબિત ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન વળતર માટે માલના પુરવઠા પર કર; (એફ) કોઈ પણ સેવાના ભાગ રૂપે અથવા ભાગ રૂપે અથવા અન્ય કોઈ પણ રીતે, ખોરાક અથવા માનવ વપરાશ માટે અન્ય કોઈ વસ્તુ અથવા કોઈ પીણું (ભલે તે માદક હોય કે ન

હોય), જ્યાં તે પુરવઠો અથવા સેવા રોકડ, વિલંબિત ચુકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન વિચારણા માટે હોય, તેના પુરવઠા પર કર અને કોઈપણ માલના આવા સ્થાનાંતરણ, વિતરણ અથવા પુરવઠાને તે માલનું વેચાણ માનવામાં આવશે.

(viii) સીજીએસટી કાયદાનું પ્રકરણ V (કલમ 16 થી 21) માલ અથવા સેવાઓ પર ઇનપુટ ટેક્સની ક્રેડિટ વચ્ચે કોઈ તફાવત કરતું નથી.સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની કલમ 17 હેઠળ, મુક્તિ પુરવઠા અથવા તેમાં ઉલ્લેખિત પુરવઠાના અન્ય વર્ગોમાં ઉપયોગમાં લેવાતા માલ અને સેવાઓ બંને પર ઇનપુટ કરને આઈ. ટી. સી. તરીકે લેવાની મંજૂરી નથી. બાકીનો/બાકીનો ઇનપુટ ટેક્સ આઇટીસી તરીકે મેળવવા માટે પાત્ર છે, જે કરદાતાના ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીમાં રહે છે.સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની કલમ 49 (માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા પર આઉટપુટ જી. એસ. ટી.) ના સંદર્ભમાં આવા આઈ. ટી. સી. નો ઉપયોગ કર્યા પછી, જે પણ ઇનપુટ માલ અથવા ઇનપુટ સેવાઓના કારણે સંચિત આઈ. ટી. સી. વચ્ચે કોઈ તફાવત નથી કરતી, બાકીની રકમ કાયદાની કલમ 54 (3) અનુસાર પરત કરવામાં આવશે. કલમ 49 નો સંબંધિત ભાગ આ રીતે વાંચે છેઃ

“49. [...]

(6) કરવેરા, વ્યાજ, દંડ, ફી અથવા આ અધિનિયમ અથવા તે હેઠળ બનાવેલા નિયમો હેઠળ ચૂકવવાપાત્ર અન્ય કોઈપણ રકમની ચુકવણી પછી ઇલેક્ટ્રોનિક

રોકડ ખાતાવહી અથવા ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીમાં બાકીની રકમ કલમ 54 ની જોગવાઈઓ અનુસાર પરત કરી શકાય છે.

(ix) ધિરાણ મેળવતી વખતે અથવા લેતી વખતે અથવા ધિરાણનો ઉપયોગ કરતી વખતે માલ અથવા સેવાઓ પર આઇટીસી વચ્ચે કોઈ તફાવત નથી.તેથી, કલમ 54 ના પ્રથમ પરંતુકના ખંડ (ii) હેઠળ કલ્પના કરાયેલ ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટી માળખાના કિસ્સામાં રિફંડના સમયે જ બંને વચ્ચે તફાવત કરવાનો સંસદનો ઇરાદો ન હોઈ શકે.

(x) ઉપરોક્ત રજૂઆતો પ્રત્યે પૂર્વગ્રહ વિના અને "ઇનપુટ્સ" શબ્દનો અર્થ માત્ર ઇનપુટ માલ છે અને ઇનપુટ સેવાઓ નથી એમ ધારીને, એવું કહેવામાં આવે છે કે "ઓન એકાઉન્ટ" શબ્દોનો ઉપયોગ ઇનપુટ માલના ઊંચા દર અને ધિરાણના સંચય વચ્ચેના કારણભૂત સંબંધની જરૂરિયાત સૂચવે છે તેના આધારે પણ આગળ વધવું, એકવાર આવો સંબંધ અસ્તિત્વમાં આવે, તો પછી સંપૂર્ણ સંચય માત્ર ઇનપુટ માલ સાથે સંબંધિત ભાગને બદલે રિફંડ તરીકે ઉપલબ્ધ છે.વિસ્તૃત કરવા માટેઃ

(અ) સંસદે એવું જણાવ્યું ન હતું કે "ઉત્પાદન પુરવઠા પરના કરવેરાના દર કરતાં ઇનપુટ્સ પરના કરના દરમાં વધારો થવાને કારણે ધિરાણ સંપૂર્ણપણે/માત્ર/સંપૂર્ણ રીતે સંચિત થયું છે.";

(બી) આમ, માત્ર એટલું જ જરૂરી છે કે ત્યાં સંચય થાય અને ઇનપુટ માલ પરનો કર આઉટપુટ પુરવઠા કરતા વધારે હોય.જો આ બે માપદંડ પૂરા થાય છે, તો તે

તાર્કિક રીતે અનુસરે છે કે સંચયનો ઓછામાં ઓછો અમુક હિસ્સો ઇનપુટ સેવાઓના ઊંચા દરને કારણે હશે; અને

(સી) તે પછી, સમગ્ર સંચય મુખ્ય પેટા–કલમ (3) ને અનુરૂપ રિફંડ તરીકે ઉપલબ્ધ થશે; અને

(xi) વિવાદિત સૂચનાઓ/પ્રત્યાયોજિત કાયદો, 18 એપ્રિલ 2018 ના રોજ જાહેર કરાયેલ અધિસૂચના નંબર 21/2018–સીટી (નિયમ 89 (5) માં સુધારો) અને 13 જૂન 2018 ના રોજ જાહેર કરાયેલ અધિસૂચના નંબર 26/2018 (નિયમ 89 (5) માં પાછલી અસરથી સુધારો), ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટી સ્ટ્રક્ચરની સ્થિતિમાં ઇનપુટ સેવાઓ પર કરવેરાના આઇટીસી રિફંડની મંજૂરી ન આપવી એ માત્ર કલમ 54 (3) પરંતુકના અધિકારક્ષેત્રની બહાર નથી, પરંતુ પ્રતિનિધિ એટલે કે કેન્દ્ર સરકારના અધિકારક્ષેત્રની બહાર પણ છે, કારણ કે આવા પ્રતિબંધ એ એક સામાન્ય નીતિ પરિવર્તન છે જે પ્રત્યાયોજિત કાયદા દ્વારા કરી શકાયું ન હોત.

17 દરમિયાનગીરી કરનાર વતી હાજર રહેલા શ્રી જી નટરાજને તેમની રજૂઆતો દરમિયાન (તેમની રજૂઆતોના હેતુ માટે) વિનંતી કરી હતી કે તેઓ એ સ્થિતિ પર વિવાદ કરતા નથી કે નિયમ 89 (5) સાથે વાંચી શકાય તેવી કલમ 54 (3) હેઠળ, માત્ર "ઇનપુટ માલ" ના કારણે એકઠા થતા આઇટીસીનું રિફંડ રિફંડ માટે પાત્ર છે અને ઇનપુટ સેવાઓ પર સંચિત ક્રેડિટ રિફંડ માટે હકદાર નથી.આ પૂર્વધારણાના આધારે, વિદ્વાન સલાહકારની રજૂઆતો આ પ્રમાણે છેઃ

(i) નિયમ 89 (5) માં સૂચવવામાં આવેલી ફોર્મ્યુલા ઊંધી દર માળખું ધરાવતા બાહ્ય પુરવઠાને આભારી ઇનપુટ્સ પર મેળવેલા આઇટીસીના જથ્થાને ઓળખવા માંગે છે.ઇનપુટ્સ પર આઇટીસીના જથ્થામાંથી, ઇન્વર્ટેડ રેટ માળખું ધરાવતા પુરવઠા પર સપ્લાયર દ્વારા ચૂકવવાપાત્ર કરને ઘટાડીને ઇન્વર્ટેડ રેટ માળખાને કારણે જમા થતા ધિરાણના જથ્થા પર પહોંચી શકાય છે, જે રિફંડ માટે ઉપલબ્ધ છે.

(2) નિયમ 89 (5) હેઠળ સૂચવવામાં આવેલી ફોર્મ્યુલામાં, "માલ અથવા સેવાઓના આવા ઊંધી રેટેડ પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર કર" ઘટાડતી વખતે કરદાતાઓને ઇનપુટ સેવાઓના કારણે સંચિત આઇટીસીનો ઉપયોગ કરવાની મંજૂરી આપવી જોઈએ, જે અન્યથા રિફંડ માટે પાત્ર નથી; (3) જો નિયમ 89 (5) હેઠળ સૂચવવામાં આવેલી ફોર્મ્યુલાને આ રીતે વાંચવામાં નહીં આવે, તો તે માત્ર ઊંધી રેટેડ પુરવઠો ધરાવતા કરદાતાઓ અને અન્ય પુરવઠો ધરાવતા કરદાતાઓ વચ્ચેની કુલ અસમાનતા તરફ દોરી જશે; અને

(4) તેથી નિયમ 89 (5) ની ફોર્મ્યુલાને એ શરતે વાંચી લેવી જોઈએ કે રિફંડના હકની ગણતરી કરતી વખતે ઇન્વર્ટેડ રેટેડ માળખું ધરાવતા આવા પુરવઠા પર ચોખ્ખા આઇટીસી અને ચૂકવવાપાત્ર કરવેરા વચ્ચેના તફાવતની ગણતરી કરતી વખતે, કરવેરાની ચુકવણી માટે ઇન્વર્ટેડ રેટ સપ્લાયને આભારી ઇનપુટ સેવાઓ પર મેળવેલ આઇટીસીનો ઉપયોગ કર્યા પછી ચૂકવવાપાત્ર કરની ગણતરી કરવી જોઈએ.

18 તેમની મૌખિક રજૂઆતો દરમિયાન શ્રી નટરાજને ઉપરોક્ત રજૂઆતો પર વધુ વિગતવાર વિનંતી કરી હતી કે

(i) નિયમ 89 (5) અસમાન લોકો સાથે સમાન વ્યવહાર કરવાના ગેરલાભથી પીડાય છે.આવું એટલા માટે થાય છે કારણ કે મૂલ્યાંકનકર્તાઓ કે જેમની પાસે માત્ર ઊંધી રેટેડ પુરવઠો છે અને જેમની પાસે અન્ય પુરવઠો છે તેમની વચ્ચે ભેદભાવ થાય છે.

(2) આઈ. ટી. સી. ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ બંને પર ઉપલબ્ધ છે.

(3) દરેક કરવેરાના સમયગાળાના અંતે, ઇનપુટ માલ અથવા ઇનપુટ સેવાઓમાંથી કેટલો આઇટીસી ઊભો થયો છે તેની નોંધ લેવી શક્ય છે.જો કે, એકવાર ઇલેક્ટ્રોનિક ખાતાવહીમાં ક્રેડિટનો ઉપયોગ થઈ જાય, પછી ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ વચ્ચે જે બાકી રહે છે તેને વિભાજિત કરવું શક્ય નથી.

(iv) ઉપરોક્ત પૃષ્ઠભૂમિમાં, ઉત્પાદકને કરવેરાની ચુકવણી માટે પહેલા ઇનપુટ સેવાઓ પર આઇટીસીનો ઉપયોગ કરવાની મંજૂરી હોવી જોઈએ; અને

(v) ફોર્મ્યુલા, જેમ તે છે, એવું ધારે છે કે બાહ્ય કર જવાબદારી માત્ર ઇનપુટ માલના કારણે સંચિત આઇટીસીમાંથી ચૂકવવામાં આવે છે.આમ, કલમ 16 માં કાયદા દ્વારા જે આપવામાં આવ્યું છે તે નિયમમાં નિર્ધારિત સૂત્ર દ્વારા પરોક્ષ રીતે દૂર કરવામાં આવે છે.આમ, ઇનપુટ સેવાઓ પર ક્રેડિટનો લાભ લેવા માટે કરવેરાની ચુકવણી માટે ક્રેડિટના ઉપયોગનો ઓર્ડર આપવો જોઈએ.બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, નિયમ 89 (5) ના સૂત્રમાં નીચેના શબ્દો અંતે વાંચવા

જોઈએ:"માલ અને સેવાઓના આવા ઊંધા દરના પુરવઠાને લગતી ઈનપુટ સેવાઓ પર ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટનો ઉપયોગ કર્યા પછી."

19 અન્ય હસ્તક્ષેપ કરનાર 20 માટે હાજર રહેલા વિદ્વાન વકીલ શ્રી શ્રેફે રજૂઆત કરી હતી કે –

(i) જો નિયમ 89 (5) નું સ્પષ્ટીકરણ (એ) કલમ 54 (3) ના અધિકાર બહાર હોય, તો બિનઉપયોગી આઇટીસીમાં ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ ઉપરાંત મૂડીગત માલનો સમાવેશ થવો જોઈએ;

(2) ઇલેક્ટ્રોનિક ખાતાવહી ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ વચ્ચે કોઈ તફાવત કરતું નથી.ક્રેડિટ સંકલિત કર, કેન્દ્રીય કર અને રાજ્ય કર હેઠળ આવે છે.ઇલેક્ટ્રોનિક ખાતાવહી ઇનપુટ માલ, ઇનપુટ સેવાઓ અને મૂડીગત માલના સામૂહિક ધિરાણનું પ્રતિનિધિત્વ કરે છે.

(3) અસમાનતા ઊભી થાય છે કારણ કે એક ઉત્પાદન સાથે નાના અને મધ્યમ ઉદ્યોગો (એસએમઇ), ઊંધી દર માળખાનો સામનો કરી રહ્યા છે, રિફંડ મેળવતી વખતે ઓછી રકમ મેળવશે જ્યારે બહુવિધ ઉત્પાદનો ધરાવતી મોટી કંપનીઓને કલમ 19 (1) (જી) નું ઉલ્લંઘન કરીને રિફંડ મળશે; અને

(4) નિયમ 89 (5) માં પૂર્વવર્તી સુધારો નિહિત અથવા ઉપાર્જિત અધિકારોને છીનવી લે છે.

20 વિદ્વાન વકીલ 21 શ્રી ઉચિત શેઠે નીચેની રજૂઆતો કરવા વિનંતી કરી છે:

(i) એકવાર ટેક્સ ક્રેડિટનો દાવો કરવામાં આવે અને ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીમાં જમા કરવામાં આવે, તે ક્રેડિટનો એકીકૃત પૂલ બનાવે છે, જેનાથી ઇનપુટ માલ માટે ક્રેડિટ અને ઇનપુટ સેવાઓ માટે ક્રેડિટમાં અલગ કરવું અશક્ય બને છે.તેથી, બિનઉપયોગી આઇટીસીના સ્ત્રોતની ખાતરી કરવી શક્ય નથી. કલમ 54 (3) ની જોગવાઈ માત્ર આઇટીસીનો દાવો કરવા માટે એક પૂર્વવર્તી શરત મૂકે છે અને એકવાર શરત પૂર્ણ થઈ જાય, પછી બિનઉપયોગી ઇનપુટ આઇટીસીની સંપૂર્ણ રકમ પર રિફંડ સ્વીકાર્ય છે;

(2) નિયમ 89 (5) માં સુધારેલ ફોર્મ્યુલા આઈટીસી અને ઇનપુટ માલમાંથી આઉટપુટ ટેક્સ બાદ કરીને મહત્તમ રિફંડની મંજૂરી આપે છે.બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, એવું માનવામાં આવે છે કે ઉત્પાદન વેરો પહેલા ઇનપુટ માલસામાન સંબંધિત આઇટીસી સામે એડજસ્ટ કરવામાં આવે છે અને ત્યારબાદ કવો ઇનપુટ સેવાઓ.ટેક્સ ક્રેડિટના ઉપયોગમાં આવા પદાનુક્રમ માટે કોઈ આધાર નથી અને નિયમ બનાવનાર સત્તાધિકારી દ્વારા કાયદાની કલમ 54 (3) ના ખોટા અર્થઘટનને કારણે વિસંગતતા ઊભી થાય છે;

(3) કાયદાની કલમ 49 (6) એ જોગવાઈ કરે છે કે કરવેરા, વ્યાજ, દંડ, ફી અથવા ચૂકવવાપાત્ર અન્ય કોઈપણ રકમની ચુકવણી પછી ઇલેક્ટ્રોનિક કેશ ખાતાવહી અથવા ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીમાં બાકી રકમ કલમ 54 અનુસાર પરત કરવામાં આવશે.જો કલમ 54 માં ઉલ્લેખિત શરતો પૂર્ણ થાય તો

ખાતાવહીમાં બાકી રકમ પરત કરવાની કાનૂની જવાબદારી છે.આવા સંતુલનના કૃત્રિમ વિચ્છેદન માટે કોઈ કાનૂની આધાર નથી;

(4) જો ઇનપુટ્સ પર ટેક્સનો દર આઉટપુટ સપ્લાય પરના ટેક્સના દર કરતા વધારે હોય, તો સમગ્ર બિનઉપયોગી આઇટીસી આવા સંજોગોને કારણે "ઓન એકાઉન્ટ" છે અને ટેક્સ ક્રેડિટની સંપૂર્ણ બાકી રકમ પરત કરવી જરૂરી છે.'ઓન એકાઉન્ટ ઓફ' શબ્દસમૂહનો અર્થ 'જેટલી હદ સુધી' થાય તે રીતે વાંચી શકાતો નથી, ખાસ કરીને જ્યારે ઇનપુટ માલ અથવા સેવાઓને આભારી બિનઉપયોગી આઇટીસીની ગણતરી કરવી શક્ય ન હોય ત્યારે;

(v) 'ઇનપુટ' શબ્દના બે અલગ–અલગ અર્થો છે.પ્રથમ તેને માલ અને સેવાઓ તરીકે અલગ પાડે છે જ્યારે બીજું તેને ઉત્પાદનથી અલગ પાડે છે.'ઇનપુટ ટેક્સ' અને 'ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ' અભિવ્યક્તિને માલ તેમજ સેવાઓ બંનેના સંદર્ભમાં કરવેરાનો સમાવેશ કરવા માટે વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવી છે અને "ઇનપુટ સર્વિસ ટેક્સ ક્રેડિટ" તરીકે ઓળખાતો કોઈ શબ્દસમૂહ નથી.કલમ 54 (3) ની જોગવાઈમાં 'ઇનપુટ્સ' અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ તેને આઉટપુટથી અલગ પાડવા માટે બીજા અર્થમાં કરવામાં આવ્યો છે; અને

(vi) જી. એસ. ટી. એ ગંતવ્ય આધારિત વપરાશ કર છે અને કરનો અમલ પુરવઠા પર થાય છે.સપ્લાયર માત્ર તે હદ સુધી જ કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર છે જ્યાં સુધી તે માલ અથવા સેવાઓના ઉત્પાદન પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર હોય અને ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટી માળખા હેઠળ આઇટીસીના ઇનપુટની વધારાની બેલેન્સની

રિફંડ આ લક્ષ્ય હાંસલ કરવા માટેનું એક સાધન છે.જો વધારાની ટેક્સ ક્રેડિટ પરત કરવામાં ન આવે, તો સપ્લાયરની કર જવાબદારી ચાર્જિંગ વિભાગ દ્વારા નક્કી કરવામાં આવેલી જવાબદારીથી વધુ હશે અને આવા અર્થઘટનને ટાળવું જોઈએ.

21 પ્રતિવાદીઓ વતી હાજર રહેલા વિદ્વાન વકીલ ડૉ. અરવિંદ પોદ્દારે વિનંતી કરી હતી કે સામાવાળાઓ ૨૨ કાપડ ઉદ્યોગો માટે રંગકામ અને છાપકામ સેવાઓ પૂરી પાડવાના વ્યવસાયમાં છે.નોકરીની કામગીરી માટે, તેઓ ઇનપુટ માલ (જેમ કે રસાયણો, સ્ટેશનરીઝ અને રંગો) ની ખરીદી કરે છે અને બાહ્ય પુરવઠો પૂરો પાડવા માટે, તેઓ કોન્ટ્રાક્ટ લેબર, કન્સલ્ટન્સી, પ્લાન્ટ્સ અને મશીનરીના સમારકામ જેવી ઇનપુટ સેવાઓનો પણ લાભ લે છે.ટેક્સટાઇલ કાપડ પર જોબ વર્કના આઉટવર્ડ સપ્લાય પરનો દર 5 ટકા છે, જ્યારે ઇનપુટ ગુડ્સ પરનો દર અને ઇનપુટ સર્વિસ પરનો દર 12 ટકા/18 ટકા છે.આમ, મોટાભાગની ઇનપુટ ચીજવસ્તુઓ અને ઇનપુટ સેવાઓ બાહ્ય પુરવઠા પર લાગુ થતા 5 ટકા જીએસટી દરની સરખામણીમાં વધુ જીએસટી દરને આકર્ષિત કરે છે.ઇનવર્ટેડ ડ્યુટીનુ માળખું પરિણમે છે જ્યાં ઇનવર્ટેડ પુરવઠો પર જીએસટીનો દર બાહ્ય પુરવઠો કરતાં વધારે હોય છે.પરિણામે, સમય જતાં, ક્રેડિટ ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીમાં એકઠી થાય છે. આ પૃષ્ઠભૂમિમાં, નીચેની રજૂઆતો કરવા વિનંતી કરવામાં આવી છેઃ

(i) કલમ 54 (3)ના પ્રથમ પરંતુકની કલમ (ii) માં માત્ર લાયકાતની શરતો સૂચવવામાં આવી છે, જેના હેઠળ બિનઉપયોગી આઇટીસીનું રિફંડ મેળવી શકાય છે.કલમ 54 (3) નો મુખ્ય ભાગ બે શરતોના સંતોષને આધિન કોઈપણ બિનઉપયોગી 22 આઇટીસીના રિફંડ માટે પરવાનગી આપે છે–ક્યાં તો કરદાતા કરવેરા પર ચુકવણી કર્યા વિના શૂન્ય રેટેડ પુરવઠો કરી રહ્યો છે અથવા જ્યાં ઉત્પાદન પુરવઠા પરના કરના દર કરતા વધુ ઇનપુટ્સ પરના કરના દરને કારણે ક્રેડિટ એકઠી થઈ રહી છે.પ્રથમ પરંતુકની કલમ (ii) માત્ર લાયકાતની શરત સૂચવે છે, જેને આધિન બિનઉપયોગી આઇટીસીનું રિફંડ કરી શકાય છે.

(ii) નિયમ 89 (5) કલમ 54 (3) હેઠળ રિફંડની ગણતરી માટેની પ્રક્રિયા પૂરી પાડતી વખતે એક કૃત્રિમ પ્રતિબંધ લાદવામાં આવે છે જે મુખ્ય કાયદામાં સૂચવવામાં આવ્યો નથી અને સ્પષ્ટ રીતે મનસ્વી અને ગેરકાયદેસર છે.કલમ 49 ધિરાણના ઉપયોગને મંજૂરી આપે છે, પછી ભલે તે ઇનપુટ માલ અથવા ઇનપુટ સેવાઓની બહાર હોય.બીજી બાજુ, નિયમ 89 (5) એ સૂત્રની શરૂઆત કરીને કૃત્રિમ રીતે ધિરાણને પ્રતિબંધિત કરે છે, જેના હેઠળ માત્ર ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ પર જ ક્રેડિટમાંથી ડ્યુટી ચૂકવી શકાય છે અને તેથી ઇનપુટ સેવાઓની ક્રેડિટ એકઠી થતી રહેશે.નિયમ 89 (5) એ કરદાતાઓને પહેલા ઇનપુટ સેવાઓનો ઉપયોગ કરવાની અને તેના દ્વારા ચૂકવણી કરવાની મંજૂરી આપવી જોઈએ અને પછી ઇનપુટ પર ક્રેડિટ દ્વારા બાકી રકમની ચૂકવણી કરવાની મંજૂરી આપવી જોઈએ; અને

(3) તે વિરોધાભાસી છે કે એક તરફ ઇનપુટ સેવાઓ પર મેળવેલા આઇટીસીને બાકાત રાખવા માટે ચોખ્ખા આઇટીસીની વ્યાખ્યામાં સુધારો કરવામાં આવ્યો છે, તો બીજી તરફ સેવાઓના ઇન્વર્ટેડ પુરવઠાનું ટર્નઓવર અને સેવાઓના આવા ઇન્વર્ટેડ રેટેડ પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર કરને રિફંડની મહત્તમ રકમની ગણતરી માટેના સૂત્રમાં સામેલ કરવામાં આવ્યો છે.

**D3 ભારત સંઘ દ્વારા પ્રત્યુત્તર**

22 મૂલ્યાંકનકારોની રજૂઆતના જવાબમાં, વિદ્વાન એએસજી શ્રી એન. વેંકટરમને નીચેની દરખાસ્તો રજૂ કરી છેઃ

(i) પ્રતિવાદીઓની રજૂઆત કે બંધારણના અનુચ્છેદ 279 એ (6) જીએસટીના સુમેળભર્યા માળખાને ફરજિયાત બનાવે છે અને માલસામાન અને સેવાઓ વચ્ચે વ્યવહારની સમાનતાને ફરજિયાત બનાવે છે તે નીચેના કારણોસર ખોટી છેઃ

(અ) અનુચ્છેદ 279 એ (6) માલ અને સેવાઓ વચ્ચે સમાન વ્યવહારની ફરજ પાડતી નથી.હકીકતમાં, અનુચ્છેદ 366 (12) 'માલ' ની વ્યાખ્યા સાથે સંબંધિત છે, કલમ 366 (26 એ) 'સેવાઓ' ની વ્યાખ્યા સાથે સંબંધિત છે અને કલમ 366 (12 એ) 'માલ અને સેવાઓ' ની વ્યાખ્યા આપે છે.આમ, ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓને બે અલગ પાસાઓ તરીકે ઓળખવામાં આવે છે;

(b) અનુચ્છેદ 279A જીએસટી કાઉન્સિલ સાથે સંબંધિત છે.અનુચ્છેદ 279 એ (6) નો હેતુ એ સુનિશ્ચિત કરવાનો છે કે જી. એસ. ટી. કાઉન્સિલ, તેના કાર્યનું સંચાલન કરતી વખતે, સુમેળભર્યા માળખાની જરૂરિયાત દ્વારા માર્ગદર્શન

આપે.આમ, આ સંદર્ભમાં 'સુમેળ' અથવા સંવાદિતાનો અર્થ કેન્દ્ર સરકાર અને રાજ્ય સરકારો વચ્ચે એકરૂપતા, સુસંગતતા, સહિયારા મૂલ્યો અને જવાબદારીઓ હશે.અનુચ્છેદ 279 (એ) (6) નો હેતુ સહકારી સંઘવાદને પ્રોત્સાહન આપવાનો છે.

279 (એ) (6) નો હેતુ સહકારી સંઘવાદને પ્રોત્સાહન આપવાનો છે.

(2) બિનઉપયોગી આઇ. ટી. સી. ધરાવતા નોંધાયેલા કરદાતાઓ એક અલગ અલગ વર્ગ બનાવતા નથી.માલ અથવા સેવાઓના ઉત્પાદન પુરવઠા પર વધુ ડિસ્કાઉન્ટને કારણે બિનઉપયોગી આઇટીસી એકત્રિત થઈ શકે છે; ખુબજ વધુ ભાવોમાં સામેલ થવાની વ્યવસાયિક વ્યૂહરચના તરીકે; ધંધાનું નુકસાન, જેના પરિણામે માલનું ઓછું મૂલ્યાંકન થાય છે; એક્ટ્ ઓફ્ ગોડ; અને અન્ય કારણોની સાથે ઇનપુટ્સ અથવા ઇનપુટ સેવાઓને કારણે ઇનવર્ટેડડ્યુટીમાળખું. આમ, બિનઉપયોગી આઇ. ટી. સી. નો સંચય કરતા નોંધાયેલા કરદાતાઓ એક વર્ગની રચના કરે છે, તેમ છતાં તેની સંખ્યાબંધ પ્રજાતિઓ છે.સંસદને શ્રેણીમાંથી પ્રજાતિઓ પસંદ કરવાનો અને છૂટછાટો અથવા લાભો આપવાનો અધિકાર છે.આ સમાન અને અસમાન લોકો સાથે સમાન રીતે વર્તવા સમાન હશે;

(3) સમાનતા, તટસ્થતા અથવા ગૌણ તબક્કાની કાસ્કેડિંગ અસરના સિદ્ધાંતો લાગુ પડતા નથી અને ઇનપુટ સેવાઓ પર બિનઉપયોગી આઇટીસી માટે રિફંડ આપવા માટે તેનો ઉપયોગ થવો જોઈએ નહીં.જો કે સિદ્ધાંતોનું ઘોષિત લક્ષ્ય

ગંતવ્ય–આધારિત કરવેરાનું સંકલન હોઈ શકે છે, તેમ છતાં નિર્ધારિત લક્ષ્યને કેવી રીતે પ્રાપ્ત કરવું તે અંગેના નીતિગત મુદ્દાઓ કેન્દ્ર સરકાર અને રાજ્ય સરકારોની વિવેકબુદ્ધિ પર છોડવા જોઈએ.સંપૂર્ણ સમન્વય હાંસલ કરવા માટે સ્તર, પ્રકાર અને સમયમર્યાદા એ એક નીતિગત મુદ્દો છે જે ન્યાયિક સમીક્ષાને આધિન ન હોઈ શકે.

(4) ઈનપુટ્સ અને ઈનપુટ  સેવાઓબંને કારણે આઇટીસીને ઇલેક્ટ્રોનિક ખાતાવહી માં બુક કરાવ્યા બાદ, તે એક સમરૂપ ન્યુક્લિયસની રચના કરે છે અને આઇટીસીનો સ્ત્રોત (એટલે કે તે ઈનપુટ કે ઈનપુટ સર્વિસમાંથી ઉદભવે છે કે કેમ) નક્કી કરી શકાતો નથી.આમ, આવા વિભાજન માટે નિયમ 89 (5) માં આપવામાં આવેલ સૂત્ર જરૂરી છે; અને

(5) જી. એસ. ટી. લાગુ થયા પહેલા, એમ.મોડવેટ/સેનવેટ નિયમોમાં ધિરાણની લાયકાતની માત્રા નક્કી કરવા માટે સૂત્રોનો સમાવેશ થતો હતો.તેવી જ રીતે, સમાન બિનઉપયોગી આઇટીસીને કાયદેસર રીતે અલગ  કરવા માટે, પાત્રતા, પ્રતિબંધો અથવા રિફંડ નક્કી કરવા માટે સૂત્રનો ઉપયોગ કરી શકાય છે.

ઇ. જીએસટીની બંધારણીય યોજના

23 વૈશ્વિક સ્તરે જીએસટી કાયદામાં જે વિચાર ફેલાયેલો છે તે બહુસ્તરીય કર લાદવાનો છે, જેના હેઠળ સપ્લાય ચેઇનના દરેક બિંદુ પર સંભવિત કર લાદવામાં આવે છે.પુરવઠાકારો અગ્રવર્તી તબક્કે ચૂકવવામાં આવેલા કરવેરાના ક્રેડિટનો લાભ મેળવવા માટે હકદાર છે.પરિણામે, જીએસટી મૂલ્ય સંવર્ધન પર આધારિત

કરના વર્ણનને પૂર્ણ કરે છે.મૂલ્ય સંવર્ધનનો હેતુ રાજકોષીય તટસ્થતા હાંસલ કરવાનો અને કરવેરાની વ્યાપક અસરને દૂર કરવાનો છે, જે પરંપરાગત કરવેરા પ્રથાઓ કાયમ રાખવા માટે જવાબદાર હતી.તેથી એક અર્થમાં, મૂલ્ય સંવર્ધન પરના કરવેરાનો હેતુ વિતરણ અથવા ઉત્પાદન મોડેલ પર આધારિત નથી.પુરવઠાની સાંકળના અગ્રવર્તી તબક્કે ચૂકવવામાં આવતા કરને સમાયોજિત કરવામાં આવે છે.મૂળભૂત ઉદ્દેશ પુરવઠા સાંકળના અગ્રવર્તી તબક્કે ચૂકવવામાં આવતી ડ્યુટીના અવિરત ધિરાણની મંજૂરી દ્વારા તટસ્થતા અને સમાનતા બંને હાંસલ કરવાનો છે.

24 ભારતમાં રાજ્ય વેટ કાયદો મૂલ્યવર્ધનના સિદ્ધાંત પર આધારિત રાજકોષીય કાયદાના મૂલ્યાંકનમાં નોંધપાત્ર તબક્કાનું પ્રતિનિધિત્વ કરે છે.ઓલ ઇન્ડિયા ફેડરેશન ઓફ ટેક્સ પ્રેક્ટિશનર્સ વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા 23 માં, આ અદાલતે બે ન્યાયમૂર્તિઓની બેન્ચ દ્વારા બોલતા એ સિદ્ધાંતની નોંધ લીધી હતી કે વેટ એ વપરાશ કર છે કારણ કે તે ગ્રાહક દ્વારા ઉઠાવવામાં આવે છે.કોર્ટે અવલોકન કર્યું હતું કે અર્થતંત્રમાં તેના વધતા મહત્વ સાથે, સેવા ક્ષેત્ર "ભારતીય અર્થતંત્રના કેન્દ્ર સ્થાને છે".અર્થશાસ્ત્રીઓ માને છે તેમ, વસ્તુઓના વપરાશ અને સેવાઓના વપરાશ વચ્ચે કોઈ તફાવત નથી, જે બંને માનવ ઇચ્છાઓ અને જરૂરિયાતોને સંતોષે છે.કોર્ટે ભારપૂર્વક જણાવ્યું હતું કે સેવા કર એ ગંતવ્ય આધારિત વપરાશ કર છે, વ્યવસાય પર નહીં પરંતુ સેવાના ગ્રાહક પરનો ચાર્જ છે.

25 અગાઉની સરકારે મૂલ્ય સંવર્ધન આધારિત વપરાશ કરના સિદ્ધાંતને માન્યતા આપી હોવા છતાં, ખાસ કરીને કેન્દ્ર અને રાજ્યોના કરવેરા વચ્ચે ધિરાણના અવિરત પ્રવાહનો અભાવ હતો.દેશમાં જીએસટી અંતર્ગત બંધારણીય અને કાનૂની માળખાને અપનાવવા માટેની પૃષ્ઠભૂમિ સામગ્રી એ મહત્વ સૂચવે છે જે કરવેરાની વ્યવસ્થા વિકસાવવા માટે જવાબદાર હતી જે મૂળ ઉત્પાદક અને સેવા પ્રદાતાના મુદ્દાથી લઈને પુરવઠા શૃંખલામાં છૂટક વેપારીના સ્તર સુધી સેટ–ઓફની સતત સાંકળ હાંસલ કરશે અને કરવેરાની અસરોના ભારણને દૂર કરશે.આમ, 10 નવેમ્બર 2009 ના રોજ રાજ્યોના નાણાં મંત્રીઓની અધિકાર પ્રાપ્ત સમિતિ દ્વારા ભારતમાં જીએસટી પર પ્રકાશિત પ્રથમ ચર્ચા પત્રમાં ભાર મૂકવામાં આવ્યો હતો કેઃ

“ 1.14 ... જીએસટીમાં, સેનવેટ અને સર્વિસ ટેક્સ બંનેની વ્યાપક અસરોને સેટ–ઓફ સાથે દૂર કરવામાં આવે છે, અને મૂળ ઉત્પાદકના પોઈન્ટ અને સર્વિસ પ્રોવાઈડરના પોઈન્ટથી રિટેલરના સ્તર સુધી સેટ–ઓફની સતત સાંકળ સ્થાપિત કરવામાં આવે છે જે તમામ વ્યાપક અસરોના બોજને ઘટાડે છે.આ જીએસટીનો સાર છે, અને આ જ કારણ છે કે જીએસટી માત્ર વેટ વત્તા સર્વિસ ટેક્સ નથી, પરંતુ વેટ અને અલગ સર્વિસ ટેક્સની અગાઉની પ્રણાલીમાં સુધારો છે."

26 બંધારણ (એકસો બાવીસમો સુધારો) બિલ 2014, જે આખરે બંધારણ (એકસો એકમો સુધારો) અધિનિયમ 2016 બન્યું, તેમાં ઉમેરવામાં આવેલ

ઉદ્દેશો અને કારણોનું નિવેદન જણાવે છે કે જીએસટી કેન્દ્ર સરકાર અને રાજ્ય સરકારો દ્વારા લાદવામાં આવતા સંખ્યાબંધ પરોક્ષ કરવેરાનું સ્થાન લેશે.તેનો ઉદ્દેશ માલ અને સેવા કર લાગુ કરવાનો હતો, જે બે રાજકોષીય પ્રાથમિકતાઓને પૂર્ણ કરશે, એટલે કે (1) કરવેરાની વ્યાપક અસરને દૂર કરવી; અને (2) માલ અને સેવાઓ માટે એક સામાન્ય રાષ્ટ્રીય બજાર પૂરું પાડવું.ઉદ્દેશો અને કારણોના નિવેદનમાંથી એક ટૂંકસાર નીચે દર્શાવેલ છેઃ

“માલ અને સેવાઓના પુરવઠાના દરેક વ્યવહાર પર માલ અને સેવા કર લાદવા માટે કાયદો બનાવવા માટે કેન્દ્ર અને કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશો સહિત રાજ્યોને વિધાનસભા સાથે સહવર્તી કરવેરાની સત્તા આપવા માટે માલ અને સેવા કરને રજૂ કરવા માટે બંધારણમાં સુધારો કરવાની દરખાસ્ત કરવામાં આવી છે.માલ અને સેવા કર કેન્દ્ર અને રાજ્ય સરકારો દ્વારા લાદવામાં આવતા સંખ્યાબંધ પરોક્ષ કરવેરાનું સ્થાન લેશે અને તેનો હેતુ કરવેરાની વ્યાપક અસરને દૂર કરવાનો અને માલ અને સેવાઓ માટે એક સામાન્ય રાષ્ટ્રીય બજાર પ્રદાન કરવાનો છે.સૂચિત કેન્દ્રીય અને રાજ્ય માલ અને સેવા કર માલ અને સેવાઓના પુરવઠાને લગતા તમામ વ્યવહારો પર લાદવામાં આવશે, સિવાય કે જે માલ અને સેવા કરના કાર્યક્ષેત્રમાંથી બહાર રાખવામાં આવે છે."

27 હવે, આ પૃષ્ઠભૂમિમાં બંધારણીય સુધારા અને પરિણામી કાયદાની જાહેરાત કરવી જરૂરી બને છે.બંધારણનો એકસો એકમો સુધારો સહકારી સંઘવાદના વિકાસમાં એક નિર્ણાયક ક્ષણ છે.તેની ઉત્પત્તિથી, બંધારણમાં કાયદાકીય

સત્તાની ત્રણ ગણી વહેંચણી હતી.કલમ 246 હેઠળ, સાતમી અનુસૂચિની સંઘ સૂચિમાં ગણાયેલા કાયદાના વિષયો સંસદને સોંપવામાં આવ્યા હતા, રાજ્ય સૂચિમાંના વિષયોને ફક્ત રાજ્યોને સોંપવામાં આવ્યા હતા અને સમવર્તી સૂચિમાંના વિષયોને અનુચ્છેદ 254 ની જોગવાઈઓ હેઠળ સંસદ અને રાજ્યો બંનેને સંસદને પ્રાધાન્ય આપવામાં આવ્યું હતું.

28 ઉદાહરણ તરીકે, યુનિયન લિસ્ટની એન્ટ્રી 84 માં તમાકુ અને ભારતમાં ઉત્પાદિત અથવા ઉત્પાદિત અન્ય ચીજવસ્તુઓ પર આબકારી જકાતની જોગવાઈ કરવામાં આવી છે, સિવાય કે–(એ) માનવ વપરાશ માટે આલ્કોહોલિક દારૂ; અને (બી) અફીણ, શણ અને અન્ય માદક દવાઓ અને માદક દ્રવ્યો.રાજ્ય સૂચિની એન્ટ્રી 54 માં અખબારો સિવાયના માલસામાનના વેચાણ અથવા ખરીદી પરના કરવેરાની જોગવાઈ કરવામાં આવી છે, જે સંઘ સૂચિની એન્ટ્રી 92 એને આધિન છે, જેમાં આંતરરાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન અખબારો સિવાયના માલસામાનના વેચાણ અથવા ખરીદી પરના કરવેરાની જોગવાઈ કરવામાં આવી છે.એન્ટ્રી 97, યુનિયન લિસ્ટની બાકીની એન્ટ્રીને અન્ય વિષયોમાં સમાવિષ્ટ કરવામાં આવી છે, જે કરવેરાનો ઉલ્લેખ સંઘ, રાજ્ય અથવા સમવર્તી સૂચિમાં કરવામાં આવ્યો નથી, આમ તે 'રેગ–બેગ' કાયદાની કલ્પનાને તેના કાર્યક્ષેત્રમાં લાવે છે.યુનિયન લિસ્ટની અગાઉની એન્ટ્રી 83 (નિકાસ ડ્યુટી સહિત કસ્ટમ્સની ડ્યુટીઝ) અથવા એન્ટ્રી 97 દ્વારા ધ્યાનમાં લેવામાં આવેલું ક્ષેત્ર વેપારના ક્ષેત્રમાં પ્રવેશ કરતું ન હતું.વેચાણવેરો અને વેટના ક્ષેત્રમાં રાજ્યના

કાયદાઓએ 'ઇનપુટ્સ', 'કેપિટલ ગૂડ્ઝ' અને 'ઇનપુટ્સ ટેક્સ ક્રેડિટ' અભિવ્યક્તિની મર્યાદાને વ્યાખ્યાયિત કરી છે.

29 એકસો એકમો બંધારણીય સુધારો જીએસટીને સમજીને રાજકોષીય  સત્ર પર વિચાર કરીને નોંધપાત્ર વિલિનીકરણ લાવ્યો. અનુચ્છેદ 246 એ અપનાવવામાં આવી હતી, જેના સંદર્ભમાં, અનુચ્છેદ 246 અને અનુચ્છેદ 254, સંસદ અને (કલમ (2) ને આધિન) માં કંઈપણ હોવા છતાં, દરેક રાજ્યના રાજ્ય વિધાનસભાને કલમ 246 એ 24 ની કલમ (2) હેઠળ કેન્દ્ર દ્વારા અથવા રાજ્ય દ્વારા લાદવામાં આવેલા જીએસટીના સંદર્ભમાં કાયદો બનાવવાની સત્તા છે.સંસદને માલ અને સેવા કરના સંદર્ભમાં કાયદો બનાવવાની વિશેષ સત્તા છે જ્યાં આંતર–રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન માલ અથવા સેવાઓનો પુરવઠો અથવા બંને થાય છે.એકસો પ્રથમ બંધારણીય સુધારાના કાયદા સાથે, ભારતમાં ઉત્પાદિત અથવા ઉત્પાદિત નીચેની ચીજવસ્તુઓ પર એક્સાઇઝ ડ્યુટીનો સમાવેશ કરવા માટે યુનિયન લિસ્ટની એન્ટ્રી 84 નું પુનર્ગઠન કરવામાં આવ્યું છે, એટલે કે –

(એ) પેટ્રોલિયમ ક્રૂડ;

(બી) હાઇ સ્પીડ ડીઝલ;

(સી) મોટર સ્પિરિટ (સામાન્ય રીતે પેટ્રોલ તરીકે ઓળખાય છે);

(ડી) કુદરતી ગેસ;

(ઇ) ઉડ્ડયન ટર્બાઇન ઇંધણ; અને

(ચ) તમાકુ અને તમાકુ ઉત્પાદનો.

30 આંતરરાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય સિવાય પેટ્રોલિયમ ક્રૂડ, હાઇ સ્પીડ ડીઝલ, મોટર સ્પિરિટ (સામાન્ય રીતે પેટ્રોલ તરીકે ઓળખાય છે), કુદરતી ગેસ, ઉડ્ડયન ટર્બાઇન ઇંધણ અને માનવ વપરાશ માટે આલ્કોહોલિક દારૂના વેચાણ પર કરવેરાની જોગવાઈ કરવા માટે રાજ્ય સૂચિની એન્ટ્રી 54 નું પુનર્ગઠન કરવામાં આવ્યું છે.24 "અનુચ્છેદ 246 એ. (1) અનુચ્છેદ 246 અને અનુચ્છેદ 254 માં કંઈપણ સમાવિષ્ટ હોવા છતાં, સંસદ અને ખંડ (2) ને આધિન દરેક રાજ્યના વિધાનમંડળને સંઘ અથવા આવા રાજ્ય દ્વારા લાદવામાં આવેલા માલ અને સેવા કરના સંબંધમાં કાયદા બનાવવાની સત્તા છે.(2) સંસદને માલ અને સેવા કરના સંદર્ભમાં કાયદા બનાવવાની વિશેષ સત્તા છે જ્યાં માલનો પુરવઠો; અથવા સેવાઓ, અથવા બંને આંતર–રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન થાય છે.સમજૂતી.– આ અનુચ્છેદની જોગવાઈઓ, અનુચ્છેદ 279 એના ખંડ (5) માં ઉલ્લેખિત માલ અને સેવા કરના સંબંધમાં, માલ અને સેવા કર પરિષદ દ્વારા ભલામણ કરવામાં આવેલી તારીખથી અમલમાં આવશે."

31 અનુચ્છેદ 246 એ બંધારણીય યોજનામાં ઘણા ફેરફારો કર્યા છેઃ

(i) સૌપ્રથમ, અનુચ્છેદ 246 એ સત્તાના સ્ત્રોત તેમજ કાયદાના ક્ષેત્ર (માલ અને સેવા કરના સંદર્ભમાં) ને વ્યાખ્યાયિત કરે છે જે સાતમી અનુસૂચિમાં મુસાફરી કરવાની જરૂરિયાતને દૂર કરે છે;

(2) બીજું, અનુચ્છેદ 246 એ ની જોગવાઈઓ સંસદ અને રાજ્ય વિધાનસભાઓ બંને માટે ઉપલબ્ધ છે, સિવાય કે જીએસટી કાયદો ઘડવાની સંસદની વિશેષ સત્તા સિવાય કે જ્યાં આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન માલ અથવા સેવાઓનો પુરવઠો થાય છે; અને (3) ત્રીજું, અનુચ્છેદ 246 એ સંમતિના સિદ્ધાંતથી અલગ એક સાથે વસૂલાતના બંધારણીય સિદ્ધાંતને મૂર્તિમંત કરે છે.સમવર્તી, જે સમવર્તી સૂચિની અંદર કાર્યરત હતી, તેનું નિયમન અનુચ્છેદ 254 દ્વારા કરવામાં આવ્યું હતું.

32 એકસો એકમો બંધારણીય સુધારો અનુચ્છેદ 366 માં સમાવિષ્ટ વ્યાખ્યાઓના બંધારણીય શબ્દકોશમાં સુધારા લાવ્યો.અનુચ્છેદ 366 ની કલમ 12 માં તમામ સામગ્રી, ચીજવસ્તુઓ અને ચીજવસ્તુઓનો સમાવેશ કરવા માટે "માલ" અભિવ્યક્તિની વ્યાખ્યા આપવામાં આવી છે."માલ અને સેવા કર" ને વ્યાખ્યાયિત કરવા માટે સુધારા દ્વારા ક્લોઝ 12 એ રજૂ કરવામાં આવી છેઃ

“કલમ (12 એ) "માલ અને સેવા કર" નો અર્થ માનવ વપરાશ માટે આલ્કોહોલિક દારૂના પુરવઠા પરના કર સિવાય માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા પરનો કોઈપણ કર છે."સેવાઓ" ને વ્યાખ્યાયિત કરવા માટે કલમ 26 એ રજૂ કરવામાં આવી છેઃ“ કલોઝ (26 એ) "સેવાઓ" નો અર્થ માલ સિવાયની કોઈપણ વસ્તુ "સેવાઓ" થાય છે, તેથી બંધારણીય યોજના હેઠળ માલ સિવાયની કોઈપણ વસ્તુ થાય છે.

33 જીએસટીને સમાવતી બંધારણીય યોજનાને કલમ 279 એ હેઠળ જીએસટી કાઉન્સિલની રચના દ્વારા સુવિધા આપવામાં આવી છે. જીએસટી કાઉન્સિલમાં કેન્દ્રીય નાણાં મંત્રી, મહેસૂલના પ્રભારી કેન્દ્રીય રાજ્ય મંત્રી અને નાણાં અથવા કરવેરાના પ્રભારી મંત્રી અથવા દરેક રાજ્ય સરકાર દ્વારા નામાંકિત અન્ય કોઈ મંત્રીનો સમાવેશ થાય છે.અનુચ્છેદ 279 (એ) નો ક્લોઝ (4) જીએસટી કાઉન્સિલને ક્લોઝ (4) ની પેટા-ક્લોઝ (એ) થી (એચ) માં સમજાયેલા પાસાઓ પર કેન્દ્ર અને રાજ્યોને ભલામણો રવાની સત્તા આપે છે, જે નીચે દર્શાવેલ છેઃ

"[...]

(ક) કેન્દ્ર, રાજ્યો અને સ્થાનિક સંસ્થાઓ દ્વારા લાદવામાં આવતા કરવેરા, ઉપકર અને સરચાર્જ કે જે માલ અને સેવા કરમાં સમાવિષ્ટ થઈ શકે છે;

(ખ) માલ અને સેવાઓ કે જેને માલ અને સેવા કરને આધિન અથવા તેમાંથી મુક્તિ આપવામાં આવી શકે છે;

(ગ) વસ્તુ અને સેવા કરના કાયદાના નમૂના, વસૂલાતના સિદ્ધાંતો, અનુચ્છેદ 269 એ હેઠળ આંતર-રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન પુરવઠો પર વસૂલવામાં આવતા વસ્તુ અને સેવા કરના વિભાજન અને પુરવઠાના સ્થળનું સંચાલન કરતા સિદ્ધાંતો;

(ડી) ટર્નઓવરની થ્રેશોલ્ડ મર્યાદા કે જેની નીચે માલ અને સેવાઓને માલ અને સેવા કરમાંથી મુક્તિ આપવામાં આવી શકે છે; (ઈ) માલ અને સેવા કરના બેન્ડ સાથે ફ્લોર રેટ સહિતના દર;

(એફ) કોઈ પણ કુદરતી આફત અથવા આપત્તિ દરમિયાન વધારાના સંસાધનો એકત્ર કરવા માટે ચોક્કસ સમયગાળા માટે કોઈ વિશેષ દર અથવા દર;

(છ) અરુણાચલ પ્રદેશ, આસામ, જમ્મુ અને કાશ્મીર, મણિપુર, મેઘાલય, મિઝોરમ, નાગાલેન્ડ, સિક્કિમ, ત્રિપુરા, હિમાચલ પ્રદેશ અને ઉત્તરાખંડ રાજ્યોના સંબંધમાં વિશેષ જોગવાઈ; અને

(જ) માલ અને સેવા કરને લગતી અન્ય કોઈ બાબત, જે પરિષદ નક્કી કરે."

અનુચ્છેદ 279એ નો ખંડ (6) જણાવે છે કે:"(6) આ અનુચ્છેદ દ્વારા પ્રદત્ત કાર્યોનું નિર્વહન કરતી વખતે, માલ અને સેવા કર પરિષદને માલ અને સેવા કરના સુમેળભર્યા માળખાની જરૂરિયાત અને માલ અને સેવાઓ માટે સુમેળભર્યા રાષ્ટ્રીય બજારના વિકાસ માટે માર્ગદર્શન આપવામાં આવશે."

34 અનુચ્છેદ 279એ (6) સૂચવે છે કે તેના કાર્યોના નિર્વહનમાં, જીએસટી કાઉન્સિલને માલ અને સેવા કરના સુમેળભર્યા માળખા અને માલ અને સેવાઓ માટે સુમેળભર્યા રાષ્ટ્રીય બજારના વિકાસની જરૂરિયાત દ્વારા માર્ગદર્શન આપવું પડશે.સંવાદિતા પર આ ભાર સહકારી સંઘવાદ માટે નિર્ણાયક છે.તે એ બાબત પર ભાર મૂકે છે કે ફેડરલ વ્યવસ્થામાં જ્યાં રાજ્યો અને કેન્દ્ર કરવેરા માટે એક જ ઘટનાને અપનાવવા માટે પ્રથમ વખત એક સાથે જોડાઈ રહ્યા છે, બંને

ભાગીદારોના જૂથોને સંવાદિતા જાળવવાની વધુ પડતી જરૂરિયાત દ્વારા માર્ગદર્શન આપવું આવશ્યક છે. સંવાદિતા સંતુલનની પૂર્વધારણા કરે છે, જે પરસ્પર સહ–અસ્તિત્વની સ્વીકૃતિ છે.અનુચ્છેદ 279 એની કલમ (7) થી (11) માં કોરમ, પ્રક્રિયા અને મતદાન માટેની જોગવાઈઓ છે.ખંડ (9) એ રાજ્યોના સંઘમાંથી કોઈ એકની સર્વોચ્ચતાની ગેરહાજરીનો સ્પષ્ટ સંકેત છે.ખંડ 9 નો પેટા ખંડ (એ) હેઠળ, કેન્દ્ર સરકારના મતને કુલ પડેલા મતના એક તૃતીયાંશ ભાગનો ભારાંક હોવો જોઈએ, જ્યારે તમામ રાજ્ય સરકારોના મતને કુલ પડેલા મતના બે તૃતીયાંશ ભાગનો ભારાંક હોવો જોઈએ.પરિષદનો દરેક નિર્ણય હાજર અને મતદાન કરનારા સભ્યોના ભારિત મતના ઓછામાં ઓછા ત્રણ–ચતુર્થાંશ બહુમતી દ્વારા લેવાનો હોય છે.સંવાદિતાનો સિદ્ધાંત સરખામણી અથવા સંદર્ભના તમામ મુદ્દાઓમાં ચોક્કસ સંયોગને સ્વીકારતો નથી.સંવાદિતા એ સહકારી સંઘવાદની ધારણા છે અને તે સહઅસ્તિત્વ ધરાવતા એકમોના પરસ્પર સહઅસ્તિત્વ, સન્માન અને સમાનતાના સિદ્ધાંત પર આધારિત છે.

## F CGST કાયદો

### એફ. 1 વ્યાખ્યાઓ

35 કલમ 54 (3) ની જોગવાઈઓને સમજતી વખતે, સીજીએસટી અધિનિયમમાં સમાવિષ્ટ કેટલીક મુખ્ય વ્યાખ્યાઓની જાહેરાત કરવી જરૂરી બને છે.

કલમ 2 (52) અભિવ્યક્તિ માલને નીચેની શરતોમાં વ્યાખ્યાયિત કરે છેઃ"માલ "એટલે નાણાં અને જામીનગીરીઓ સિવાયની દરેક પ્રકારની જંગમ મિલકત, પરંતુ તેમાં કાર્યવાહીપાત્ર દાવો, પાક ઉગાડવો, ઘાસ અને જમીન સાથે જોડાયેલી અથવા તેનો ભાગ બનતી વસ્તુઓ કે જે પુરવઠો આપતા પહેલા અથવા પુરવઠાના કરાર હેઠળ કાપી નાખવા માટે સંમત થાય છે તેનો સમાવેશ થાય છે." 36 'માલ' અભિવ્યક્તિને 'અર્થ અને સમાવેશ' સૂત્રના આધારે વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવે છે.વૈધાનિક અર્થઘટનના સારી રીતે સ્થાપિત સિદ્ધાંતોને અનુસરીને, જ્યારે તે વ્યાખ્યા સંપૂર્ણ હોવાનો ઈરાદો ધરાવે છે ત્યારે વિધાનસભા 'અર્થ' અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરે છે.'સમાવિષ્ટો' અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ વિસ્તૃત અર્થ વ્યક્ત કરવાનો છે."અર્થ અને સમાવેશ" અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરીને, વિધાનસભા એક વ્યાપક વ્યાખ્યાનો ઉપયોગ કરવાનો ઈરાદો ધરાવે છે, જેમાં એવા વિષયોનો સમાવેશ થાય છે જે સામાન્ય રીતે અભિવ્યક્તિની સામાન્ય સમજણમાં ન આવે.આમ, 'માલ' શબ્દનો અર્થ નાણાં અને જામીનગીરીઓ સિવાયની દરેક પ્રકારની જંગમ મિલકત થાય છે.તેમાં વ્યાખ્યાના સમાવિષ્ટ ભાગમાં ("પરંતુ શામેલ છે") સમાવિષ્ટ કેટલીક અન્ય વસ્તુઓનો પણ સમાવેશ થાય છે.'માલ' અભિવ્યક્તિને વ્યાપક રીતે વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવે છે.'સેવાઓ' અભિવ્યક્તિને કલમ 2 (102) માં નીચેની શરતોમાં વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવી છેઃ

**“કલમ 2 (102) "સેવાઓ"** નો અર્થ માલ, નાણાં અને જામીનગીરીઓ સિવાયની કોઈપણ વસ્તુ છે, પરંતુ તેમાં નાણાંના ઉપયોગ અથવા રોકડ દ્વારા અથવા અન્ય કોઈ પદ્ધતિ દ્વારા, એક સ્વરૂપ, ચલણ અથવા મૂલ્યવર્ગમાંથી બીજા સ્વરૂપ, ચલણ અથવા મૂલ્યવર્ગમાં રૂપાંતરને લગતી પ્રવૃત્તિઓનો સમાવેશ થાય છે, જેના માટે અલગ રકમ વસૂલવામાં આવે છે.સમજૂતીઃશંકાઓને દૂર કરવા માટે, આથી સ્પષ્ટતા કરવામાં આવે છે કે "સેવાઓ" અભિવ્યક્તિમાં જામીનગીરીઓમાં વ્યવહારોને સરળ બનાવવા અથવા ગોઠવવાનો સમાવેશ થાય છે."

આમ 'સેવાઓ' અભિવ્યક્તિ માલથી અલગ પડે છે કારણ કે અભિવ્યક્તિનો અર્થ "માલ સિવાય અન્ય કંઈપણ" થાય છે.37 'ઇનપુટ' અભિવ્યક્તિની વ્યાખ્યા કલમ 2 (59) માં સમાયેલી છે જે આ રીતે વાંચે છેઃ

“2(59) “ઇનપુટ "નો અર્થ થાય કે વેપારી દ્વારા વ્યવસાય દરમિયાન અથવા તેને આગળ વધારવા માટે ઉપયોગમાં લેવાતી કે તેનો ઉપયોગ કરવાનો હેતુ ધરાવતી કેપિટલ ગૂડ્ઝ સિવાયની કોઈપણ ચીજવસ્તુ"

આમ 'ઇનપુટ' શબ્દનો અર્થ મૂડીગત ચીજવસ્તુઓ સિવાયની ચીજવસ્તુઓ થાય છે.જો કે, આ વ્યાખ્યામાં, સપ્લાયર દ્વારા અથવા વ્યવસાયના અભ્યાસક્રમમાં અથવા આગળ વધારવામાં, વાસ્તવિક અથવા હેતુપૂર્વક ઉપયોગની જરૂરિયાતનો સમાવેશ થાય છે.

38 ‘'ઇનપુટ સર્વિસ' ને કલમ 2 (60) માં નીચે પ્રમાણે વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવી છેઃ“ઇનપુટ સેવા "નો અર્થ એ છે કે સપ્લાયર દ્વારા વ્યવસાય દરમિયાન અથવા તેને આગળ વધારવામાં ઉપયોગમાં લેવાતી અથવા તેનો ઉપયોગ કરવાનો ઇરાદો ધરાવતી કોઈપણ સેવા;

"ઇનપુટ સેવા" ની વ્યાખ્યા "ઇનપુટ" ની સમાંતર છે, જેમાં મહત્વપૂર્ણ તફાવત એ છે કે જ્યારે 'ઇનપુટ' ને "કોઈપણ માલ" ના સંદર્ભમાં વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવે છે, ત્યારે 'ઇનપુટ સેવા' ને "કોઈપણ સેવા" ના સંબંધમાં વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવે છે.વ્યાખ્યાઓના બંને સેટમાં વ્યવસાયના અભ્યાસક્રમમાં અથવા આગળ વધારવામાં સપ્લાયર દ્વારા ઉપયોગની વધુ જરૂરિયાત અથવા હેતુપૂર્વકના ઉપયોગનો સમાવેશ થાય છે.

39 "ઇનપુટ ટેક્સ" શબ્દને કલમ 2 (62) માં વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યો છેઃ

“નોંધાયેલ વ્યક્તિના સંબંધમાં "ઇનપુટ ટેક્સ" એટલે કેન્દ્રીય કર, રાજ્ય કર, સંકલિત કર અથવા કેન્દ્ર શાસિત પ્રદેશનો કર જે તેને કરવામાં આવેલ કોઈપણ માલ અથવા સેવાઓના પુરવઠા અથવા બંને પર વસૂલવામાં આવે છે અને તેમાં નીચેનાનો સમાવેશ થાય છેઃ

(ક) માલની આયાત પર વસૂલવામાં આવતો સંકલિત માલ અને સેવા કર;

(ખ) કલમ 9 ની પેટા–કલમ (3) અને (4) ની જોગવાઈઓ હેઠળ ચૂકવવાપાત્ર કર;

((ગ) સંકલિત માલ અને સેવા કર અધિનિયમની કલમ 5 ની પેટા–કલમ (3) અને (4) ની જોગવાઈઓ હેઠળ ચૂકવવાપાત્ર કર;

(ડી) સંબંધિત રાજ્ય માલ અને સેવા કર અધિનિયમની કલમ 9 ની પેટા–કલમ (3) અને (4) ની જોગવાઈઓ હેઠળ ચૂકવવાપાત્ર કર; અથવા

(ઈ) કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશ માલ અને સેવા કર અધિનિયમની કલમ 7 ની પેટા–કલમ (3) અને (4) ની જોગવાઈઓ હેઠળ ચૂકવવાપાત્ર કર,

પરંતુ તેમાં કમ્પોઝિશન લેવી હેઠળ ચૂકવવામાં આવતા કરનો સમાવેશ થતો નથી."

નોંધાયેલ વ્યક્તિના સંબંધમાં 'ઇનપુટ ટેક્સ' શબ્દનો અર્થ થાય છે (i) કેન્દ્રીય, રાજ્ય, સંકલિત અથવા કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશનો કર; (ii) નોંધાયેલ વ્યક્તિને કરવામાં આવેલા માલ અથવા સેવાઓના કોઈપણ પુરવઠા અથવા બંને પર વસૂલવામાં આવતો કર.આ એક સમાવિષ્ટ વ્યાખ્યા દ્વારા અનુસરવામાં આવે છે.

40 'ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ' અભિવ્યક્તિને કલમ 2 (63) માં વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવી છેઃ

“2(63) “ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ "એટલે ઇનપુટ ટેક્સની ક્રેડિટ" દેખીતી રીતે, કારણ કે ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ એટલે ઇનપુટ ટેક્સ પરની ક્રેડિટ, 'ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ' અભિવ્યક્તિની મર્યાદાને સમજવા માટે 'ઇનપુટ ટેક્સ' અભિવ્યક્તિની વ્યાખ્યાને કલમ 2 (63) માં વાંચવી પડશે.હવે, ઇનપુટ ટેક્સ એ માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા પર વસૂલવામાં આવતો કર છે.ઉપરોક્ત

વ્યાખ્યાઓ ઉપરાંત અન્ય ત્રણ વ્યાખ્યાઓ છે જેની આ તબક્કે નોંધ લેવી આવશ્યક છે.'આંતરિક પુરવઠો' અભિવ્યક્તિને કલમ 2 (67) માં નીચેની શરતોમાં વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવી છેઃ

“2(67) “વ્યક્તિના સંબંધમાં "આંતરિક પુરવઠો" નો અર્થ માલ અથવા સેવાઓની પ્રાપ્તિ અથવા ખરીદી, સંપાદન અથવા અન્ય કોઈ પણ માધ્યમ દ્વારા અથવા વિચારણા સાથે અથવા તેના વિના બંને થશે."

41 અભિવ્યક્તિ 'ઉત્પાદન કર' ની વ્યાખ્યા નીચે મુજબ છેઃ

“2(82) “"કરપાત્ર વ્યક્તિના સંબંધમાં, ઉત્પાદન વેરાનો અર્થ એ છે કે આ અધિનિયમ હેઠળ માલ અથવા સેવાઓના કરપાત્ર પુરવઠા પર અથવા તેના દ્વારા અથવા તેના એજન્ટ દ્વારા કરવામાં આવેલ કરપાત્ર કર, પરંતુ રિવર્સ ચાર્જના આધારે તેના દ્વારા ચૂકવવાપાત્ર કરને બાકાત રાખે છે".

કલમ 2 (83) માં 'બાહ્ય પુરવઠા' ની વ્યાખ્યા આ રીતે કરવામાં આવી છેઃ

“2(83) “કરપાત્ર વ્યક્તિના સંબંધમાં "બાહ્ય પુરવઠો" એટલે માલ અથવા સેવાઓનો પુરવઠો અથવા બંને, પછી ભલે તે વેચાણ, હસ્તાંતરણ, વિનિમય, વિનિમય, લાઇસન્સ, ભાડા, લીઝ અથવા નિકાલ અથવા અન્ય કોઈ પદ્ધતિ દ્વારા હોય, જે આવા વ્યક્તિ દ્વારા વ્યવસાય દરમિયાન અથવા તેને આગળ વધારવા માટે કરવામાં આવે અથવા કરવા માટે સંમત થાય.” ૪૨ ફરીથી, આંતરિક પુરવઠાના કિસ્સામાં, "બાહ્ય પુરવઠો" અભિવ્યક્તિ માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાનો સમાવેશ કરે છે.બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો

"ઉત્પાદન કર" શબ્દનો અર્થ એ છે કે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના કરપાત્ર પુરવઠા પર અધિનિયમ હેઠળ વસૂલવામાં આવતો કર.ઉપરોક્ત વ્યાખ્યાઓ ત્રણ જૂથોમાં વહેંચાયેલી છેઃપ્રથમ ક્લસ્ટર રસીદ સાથે સંબંધિત છે– કલમ 2 (62), કલમ 2 (63) અને કલમ 2 (67); બીજા ક્લસ્ટરમાં બાહ્ય પુરવઠા અને ઉત્પાદન કર–કલમ 2 (82) અને કલમ 2 (83) નો સમાવેશ થાય છે; અને ત્રીજા ક્લસ્ટરમાં માલ, સેવાઓ, ઇનપુટ અને ઇનપુટ સેવાઓનો સમાવેશ થાય છે–કલમ 2 (52), કલમ 2 (102), કલમ 2 (59) અને કલમ 2 (60).

**2 સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ 16 અને કલમ 49**

43 કલમ 16 પ્રકરણ V માં સમાવિષ્ટ છે અને તેનું શીર્ષક 'ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ' છે.કલમ 16 ની સીમાંત નોંધ સૂચવે છે કે આ જોગવાઈ આઈટીસી લેવા માટેની પાત્રતા અને શરતો સાથે સંબંધિત છે. કલમ 16 ની પેટા–કલમ (1) નીચેની શરતોમાં છેઃ

“16 ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ લેવા માટેની પાત્રતા અને શરતો.– (1) દરેક નોંધાયેલ વ્યક્તિ, નિયત કરવામાં આવે તેવી શરતો અને પ્રતિબંધોને આધીન રહીને અને કલમ 49 માં નિર્દિષ્ટ કરેલી રીતમાં, તેને માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના કોઈપણ પુરવઠા પર વસૂલવામાં આવતા ઇનપુટ ટેક્સની ક્રેડિટ લેવાનો હકદાર રહેશે, જેનો ઉપયોગ તેના વ્યવસાયના અભ્યાસક્રમ અથવા પ્રગતિમાં કરવામાં

આવે છે અથવા તેનો હેતુ હોય છે અને ઉપરોક્ત રકમ આવા વ્યક્તિના ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીમાં જમા કરવામાં આવશે."

44 પેટા–કલમ (1) કલમ 16 હેઠળ:

((1) દરેક નોંધાયેલ વ્યક્તિ તેને માલ અને સેવાઓના કોઈપણ પુરવઠા અથવા બંને પર વસૂલવામાં આવતા ઇનપુટ ટેક્સમાં ક્રેડિટ લેવાનો હકદાર રહેશે.

(ii) જેનો ઉપયોગ તેના વ્યવસાયના અભ્યાસક્રમમાં અથવા તેને આગળ વધારવામાં અથવા તેનો ઉપયોગ કરવાનો હેતુ હોય;

(iii) નિયત કરવામાં આવે તેવી શરતો અને પ્રતિબંધોને આધીન; અને

(iv) કલમ 49 માં નિર્દિષ્ટ રીતે.

45 ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટની રકમ નોંધાયેલા વ્યક્તિના ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીમાં જમા કરવાની હોય છે.પેટા–કલમ (2) એવી શરતો દર્શાવે છે કે જેની પરિપૂર્ણતા પર માલ અથવા સેવાઓના કોઈપણ પુરવઠાના સંદર્ભમાં ઇનપુટ ટેક્સની ક્રેડિટનો હક મેળવી શકાય છે.કલમ 16 ની પેટા–કલમ (2) નીચેની શરતોમાં છે:

"16. [...]

(2) આ કલમમાં કંઈપણ સમાવિષ્ટ હોવા છતાં, કોઈ પણ નોંધાયેલ વ્યક્તિ તેને માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના કોઈપણ પુરવઠાના સંદર્ભમાં કોઈપણ ઇનપુટ કરના ક્રેડિટ માટે હકદાર રહેશે નહીં, સિવાય કે: –

(એ) તેની પાસે આ અધિનિયમ હેઠળ નોંધાયેલા સપ્લાયર દ્વારા બહાર પાડવામાં આવેલ કરવેરાનું ભરતિયું અથવા ડેબિટ નોટ અથવા નિયત કરવામાં આવે તેવા અન્ય કરવેરા ચૂકવતા દસ્તાવેજો છે;

(કલમ (એ) માં ઉલ્લેખિત ભરતિયું અથવા ડેબિટ નોટની વિગતો સપ્લાયર દ્વારા બાહ્ય પુરવઠાના નિવેદનમાં આપવામાં આવી છે અને આવી વિગતો કલમ 37 હેઠળ નિર્દિષ્ટ રીતે આવા ભરતિયું અથવા ડેબિટ નોટના પ્રાપ્તકર્તાને જણાવવામાં આવી છે.

(બી) તેણે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંને પ્રાપ્ત કરી છે.સમજૂતી.—આ ખંડના હેતુઓ માટે, એવું માનવામાં આવશે કે નોંધાયેલ વ્યક્તિએ માલ અથવા, જેમ બને તેમ, સેવાઓ પ્રાપ્ત કરી છે –

(i) જ્યાં પુરવઠાકાર દ્વારા માલ પ્રાપ્તકર્તા અથવા અન્ય કોઈ વ્યક્તિને આવી નોંધાયેલ વ્યક્તિની સૂચના પર, પછી ભલે તે એજન્ટ તરીકે કામ કરતો હોય અથવા અન્યથા, માલની અવરજવર પહેલાં અથવા તે દરમિયાન, માલના માલિકીના દસ્તાવેજોના સ્થાનાંતરણ દ્વારા અથવા અન્યથા માલ પહોંચાડવામાં આવે છે;

(2) જ્યાં આવા નોંધાયેલા વ્યક્તિના નિર્દેશ પર અને તેના કારણે સપ્લાયર દ્વારા કોઈપણ વ્યક્તિને સેવાઓ પૂરી પાડવામાં આવે છે.

(સી) કલમ 41 ની જોગવાઈઓને આધિન, આવા પુરવઠાના સંદર્ભમાં વસૂલવામાં આવતો કર વાસ્તવમાં સરકારને રોકડમાં અથવા ઉપરોક્ત પુરવઠાના

સંદર્ભમાં સ્વીકાર્ય ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટના ઉપયોગ દ્વારા ચૂકવવામાં આવ્યો છે; અને

(ડી) તેણે કલમ 39 હેઠળ વળતર આપ્યું છેઃપરંતુ જ્યાં ભરતિયું સામે માલ લોટ અથવા હપ્તામાં પ્રાપ્ત થાય છે, ત્યાં નોંધાયેલ વ્યક્તિ છેલ્લી લોટ અથવા હપ્તાની પ્રાપ્તિ પર ક્રેડિટ લેવાનો હકદાર રહેશેઃ

વધુમાં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે, જ્યાં પ્રાપ્તકર્તા રિવર્સ ચાર્જના આધારે કર ચૂકવવાપાત્ર હોય તેવા પુરવઠા સિવાયના માલ અથવા સેવાઓના અથવા બંનેના પુરવઠાકારને ચૂકવણી કરવામાં નિષ્ફળ જાય છે, ત્યારે પુરવઠાકાર દ્વારા ભરતિયું બહાર પાડવાની તારીખથી એકસો એંસી દિવસના સમયગાળાની અંદર તેના પર ચૂકવવાપાત્ર કરવેરા સાથે પુરવઠાના મૂલ્ય તરફની રકમ, પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા મેળવવામાં આવેલી ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ જેટલી રકમ તેની ઉત્પાદન કર જવાબદારીમાં વ્યાજ સાથે, નિયત કરવામાં આવે તેવી રીતે ઉમેરવામાં આવશેઃ

પરંતુ એ પણ કે પ્રાપ્તકર્તા માલ અથવા સેવાઓના પુરવઠાના મૂલ્ય માટે અથવા તેના પર ચૂકવવાપાત્ર કરવેરા સાથે બંને માટે તેના દ્વારા કરવામાં આવેલી રકમની ચુકવણી પર ઇનપુટ ટેક્સની ક્રેડિટનો લાભ લેવાનો હકદાર રહેશે.

46 કલમ 16 (2) સૂચવે છે કે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના કોઈપણ પુરવઠા પર વસૂલવામાં આવતા ઇનપુટ ટેક્સની ક્રેડિટ, નોંધણી કરાયેલ વ્યક્તિ દ્વારા પરંતુકોમાં નિર્ધારિત શરતોને આધિન મેળવી શકાય છે.આપણે પહેલેથી જ જોયું છે તેમ, ઇનપુટ કરને કલમ 2 (62) માં માલ અથવા સેવાઓ અથવા

બંનેના કોઈપણ પુરવઠા પર વસૂલવામાં આવતા કર તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યો છે.તેથી, ઈનપુટ ટેક્સની ક્રેડિટ માલ અને સેવાઓના પુરવઠા બંને સાથે સંબંધિત છે.માલ અથવા સેવાઓના પુરવઠા પર ભલે કર ચૂકવવામાં આવે, પ્રાપ્તકર્તાઓને તે જ રીતે આઇટીસી મળે છે.માલસામાન અને સેવાઓ પરના કરવેરા ઓળખી શકાય છે, પરંતુ ઇલેક્ટ્રોનિક ખાતાવહીમાં જમા થયા પછી તેઓ ઉપયોગ માટે એક સામાન્ય સમૂહ બનાવે છે.કલમ 16 (1) સૂચવે છે કે જે રીતે ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટનો ઉપયોગ કરી શકાય છે તે કલમ 49 માં વર્ણવેલ છે.કલમ 49 ની પેટા–કલમ (1) પૂરી પાડે છેઃ

“કલમ 49 (1)–ઇન્ટરનેટ બેંકિંગ દ્વારા અથવા ક્રેડિટ અથવા ડેબિટ કાર્ડ્સ અથવા નેશનલ ઇલેક્ટ્રોનિક ફંડ ટ્રાન્સફર અથવા રિયલ ટાઇમ ગ્રોસ સેટલમેન્ટનો ઉપયોગ કરીને અથવા અન્ય કોઈ પદ્ધતિ દ્વારા અને નિર્ધારિત શરતો અને પ્રતિબંધોને આધિન વ્યક્તિ દ્વારા કરવેરા, વ્યાજ, દંડ, ફી અથવા અન્ય કોઈપણ રકમ માટે કરવામાં આવેલી દરેક થાપણ, નિયત કરવામાં આવે તેવી રીતે જાળવવા માટે આવા વ્યક્તિના ઇલેક્ટ્રોનિક કેશ ખાતાવહીમાં જમા કરવામાં આવશે.

47 કલમ 49 ની પેટા–કલમ (3) માં એવી  જોગવાઇ કરવામાં આવી છે કે ઇલેક્ટ્રોનિક રોકડ ખાતાવહીમાં ઉપલબ્ધ રકમનો ઉપયોગ કર, વ્યાજ, દંડ, ફી અથવા અધિનિયમ અથવા તેના નિયમોની જોગવાઈઓ હેઠળ ચૂકવવાપાત્ર અન્ય કોઈપણ રકમની કોઈપણ ચુકવણી કરવા માટે કરી શકાય છે.તેવી જ રીતે,

કલમ 49 ની પેટા–કલમ (4) જણાવે છે કે ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીમાં ઉપલબ્ધ રકમનો ઉપયોગ સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમ હેઠળ અથવા આઇ. જી. એસ. ટી. અધિનિયમ હેઠળ ઉત્પાદન કરવેરાની ચુકવણી કરવા માટે એવી રીતે અને શરતોને આધિન અને નિર્ધારિત સમયની અંદર થઈ શકે છે.કલમ 49 ની પેટા–કલમ (5) એ પ્રાથમિકતાઓ દર્શાવે છે કે જેના અનુસાર ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીમાં ઉપલબ્ધ આઇટીસીની રકમનો ઉપયોગ કરી શકાય છે.કલમ 49 ની પેટા કલમ (6) મહત્વપૂર્ણ છે અને નીચે મુજબ જોગ્વાઇ કરે છેઃ

"(6) કરવેરા, વ્યાજ, દંડ, ફી અથવા આ અધિનિયમ અથવા તે હેઠળ બનાવેલા નિયમો હેઠળ ચૂકવવાપાત્ર અન્ય કોઈપણ રકમની ચુકવણી પછી ઇલેક્ટ્રોનિક રોકડ ખાતાવહી અથવા ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીમાં બાકીની રકમ કલમ 54 ની જોગવાઈઓ અનુસાર પરત કરી શકાય છે."

48 કલમ 16 અને કલમ 49 ની જોગવાઈઓ નીચેની સ્થિતિ સૂચવે છેઃ

(i) સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમ હેઠળ અથવા આઇ. જી. એસ. ટી. અધિનિયમ હેઠળ આઉટપુટ ટેક્સ માટે કોઈપણ ચુકવણી કરવા માટે ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીમાં આઇ. ટી. સી. નો લાભ લઈ શકાય છે;

(2) ઇલેક્ટ્રોનિક રોકડ ખાતાવહીમાં ઉપલબ્ધ રકમનો ઉપયોગ કર, વ્યાજ, દંડ, ફી અથવા સીજીએસટી અધિનિયમ અથવા તેના નિયમો હેઠળ ચૂકવવાપાત્ર અન્ય કોઈપણ રકમ માટે કોઈપણ ચુકવણી કરવા માટે થઈ શકે છે.

(3) કરવેરા, વ્યાજ, દંડ, ફી અથવા અધિનિયમ અથવા નિયમો હેઠળ ચૂકવવાપાત્ર અન્ય કોઈપણ રકમની ચુકવણી પછી ઈલેક્ટ્રોનિક કેશ ખાતાવહી અથવા ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીમાં બાકીની રકમ કલમ 54 ની જોગવાઈઓ અનુસાર પરત કરી શકાય છે; અને

(4) કલમ 49 ની પેટા કલમ (6), બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો કલમ 54 ની જોગવાઈઓ દ્વારા નિર્ધારિત રીતે ઇલેક્ટ્રોનિક કેશ ખાતાવહી અથવા ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીમાં બાકી રહેલી રકમ પરત કરવાનું વિચાર કરે છે.

**એફ. 3 સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમ 49 ની કલમ** 54 (3) નું અર્થઘટન વર્તમાન કેસમાં વિવાદ કલમ 54 ના અર્થઘટન પર આધારિત છે, જે 'રિફંડ' શીર્ષકવાળા પ્રકરણ 11 માં જોવા મળે છે.કલમ 54 ની સીમાંત નોટનું શીર્ષક "કરવેરાનું રિફંડ" છે.કલમ 54 (1) આ રીતે જોગવાઈ કરે છેઃ

“54. (1) આવા કરવેરા અથવા તેના દ્વારા ચૂકવવામાં આવેલી અન્ય કોઈ રકમ પર ચૂકવવામાં આવેલા કોઈપણ કરવેરા અને વ્યાજ, જો કોઈ હોય તો, તેના રિફંડનો દાવો કરતી કોઈપણ વ્યક્તિ સંબંધિત તારીખથી બે વર્ષ પૂરા થાય તે પહેલાં નિર્ધારિત ફોર્મ અને રીતે અરજી કરી શકે છેઃ

કલમ 54 ની પેટા–કલમ (1) હેઠળ, કરવેરા અને વ્યાજ (જો કોઈ હોય તો, કરવેરા પર ચૂકવેલ રકમ અથવા ચૂકવેલ અન્ય કોઈપણ રકમ) ના રિફંડનો દાવો કરતી વ્યક્તિ દ્વારા સંબંધિત તારીખથી બે વર્ષની અંદર નિયત ફોર્મ અને રીતે અરજી કરવાની હોય છે.કલમ 54 નું સમજૂતી 1 નીચેની શરતોમાં છેઃ

“પરંતુ નોંધાયેલ વ્યક્તિ, કલમ 49 ની પેટા–કલમ (6) ની જોગવાઈઓ અનુસાર ઈલેક્ટ્રોનિક રોકડ ખાતાવહીમાં કોઈપણ બેલેન્સની રિફંડનો દાવો કરે છે, તે કલમ 39 હેઠળ રજૂ કરેલા વળતરમાં નિયત કરવામાં આવે તે રીતે આવા રિફંડનો દાવો કરી શકે છે."

કલમ 54 ની પેટા–કલમ (3) નીચેની શરતોમાં છે:“પેટા–કલમ (10) ની જોગવાઈઓને આધિન, નોંધાયેલ વ્યક્તિ કોઈપણ કરવેરાના સમયગાળાના અંતે કોઈપણ બિનઉપયોગી ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટના રિફંડનો દાવો કરી શકે છે:પરંતુ બિનઉપયોગી ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટના રિફંડને આ સિવાયના કિસ્સાઓમાં મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં –

(i) કરવેરાની ચુકવણી વિના કરવામાં આવેલ ઝીરો રેટેડ પુરવઠો;

(2) જ્યાં ઉત્પાદન પુરવઠા પરના કરવેરાના દર કરતાં (શૂન્ય ક્રમાંકિત અથવા સંપૂર્ણપણે મુક્તિ પામેલા પુરવઠો સિવાયના) ઈનપુટ્સ પરના કરવેરાના દરને કારણે ધિરાણ સંચિત થયું હોય, ત્યાં માલ અથવા સેવાઓનો પુરવઠો અથવા કાઉન્સિલની ભલામણો પર સરકાર દ્વારા સૂચિત કરવામાં આવે તે બંને સિવાય:

વધુમાં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે, ભારતમાંથી નિકાસ થતી ચીજવસ્તુઓ નિકાસ વેરાને આધિન હોય તેવા કિસ્સાઓમાં બિનઉપયોગી ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટના રિફંડને મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં.

જો માલ અથવા સેવાઓનો પુરવઠો પૂરો પાડનાર અથવા બંને કેન્દ્રીય કરવેરાના સંદર્ભમાં ખામીનો લાભ લે છે અથવા આવા પુરવઠા પર ચૂકવવામાં આવેલા

સંકલિત કરવેરાના રિફંડનો દાવો કરે છે, તો ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટના રિફંડને મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં."

50 ગુજરાત અને મદ્રાસ ઉચ્ચ અદાલતો તેમજ આ અદાલત સમક્ષ કરદાતાઓ દ્વારા જે રજૂઆતની વિનંતી કરવામાં આવી હતી તે એ છે કે કલમ 54 (3) ના મૂળ ભાગ હેઠળ, સંસદે વિચાર્યું છે કે રિફંડનો દાવો કોઈપણ બિનઉપયોગી આઇટીસી સુધી વિસ્તરી શકે છે. આઇટીસી એટલે ઇનપુટ ટેક્સની ક્રેડિટ અને 'ઇનપુટ ટેક્સ' ને માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા પર વસૂલવામાં આવતા કરના સંદર્ભમાં વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવે છે, તેથી રિફંડનો દાવો માત્ર ઇનપુટ માલ પર જ નહીં પરંતુ સમગ્ર ઇનપુટ સેવાઓ પર પણ કરી શકાય છે.મહેસૂલ અનુસાર, કલમ 54 (3) ની પ્રથમ જોગવાઈ એક પ્રતિબંધ છે.બીજી તરફ, મૂલ્યાંકનકારોએ વિનંતી કરી છે કે પ્રથમ પરંતુકમાં માત્ર પાત્રતા માટેની શરત અથવા જોગવાઈ નક્કી કરવામાં આવી છે અને એકવાર તે પૂર્ણ થઈ જાય પછી, રિફંડ બિનઉપયોગી આઇટીસીની સંપૂર્ણતા પર ઉપલબ્ધ છે, જેમાં ક્રેડિટનો સમાવેશ થાય છે, જે ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ પર ચૂકવવામાં આવતા કરવેરા સાથે સંબંધિત છે.

51 વર્તમાન કેસમાં વિવાદનો મુખ્ય મુદ્દો કલમ 54 ની પેટા–કલમ (3) અને કલમ 54 ની પેટા–કલમ (1) ના સમજૂતી 1 ને કેવી રીતે સમજવી અને તેનું અર્થઘટન કરવું તે સંબંધિત છે.વિશ્લેષણની સુવિધા માટે, કલમ 54 ની પેટા–કલમ (3) નું અર્થઘટન તેના મુખ્ય સ્તર અને ત્રણ જોગવાઈઓમાં વહેંચી શકાય

છે.પેટા–કલમ (3) નો મુખ્ય ભાગ એવી જોગવાઈ કરે છે કે નોંધાયેલ વ્યક્તિ કોઈપણ કરવેરાના સમયગાળાના અંતે કોઈપણ બિનઉપયોગી આઈટીસીના રિફંડનો દાવો કરી શકે છે.કલમ 2 (106) માં કરવેરાના સમયગાળાને તે સમયગાળા તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યો છે જેના માટે વળતર આપવું જરૂરી છે.કલમ 54 (3) લાગુ કરતી વખતે, સંસદે કરવેરાના સમયગાળાના અંતે નોંધાયેલ વ્યક્તિ દ્વારા બિનઉપયોગી આઈટીસીના રિફંડ માટેના દાવાની કલ્પના કરી છે.પ્રથમ સ્તર એ કલમ 54 (3) ની મુખ્ય જોગવાઈ છે જે ચાર શરતો મૂકે છેઃ

((i) રિફંડનો દાવો;

((2) નોંધાયેલ કરવેરા વ્યક્તિ દ્વારા;

((3) કોઈપણ બિનઉપયોગી આઈટીસી; અને

((iv) પેટા–કલમ (10) ની જોગવાઈઓને આધિન કોઈપણ કરવેરાના સમયગાળાના અંતે.

52 બીજું સ્તર એ પ્રથમ પરંતુક છે.પ્રથમ પરંતુક "બિનઉપયોગી આઈટીસીના રિફંડને અન્ય કિસ્સાઓમાં મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં" જે કલમ (i) અને (ii) દ્વારા અનુસરવામાં આવે છે.પ્રથમ પરંતુકની શરૂઆતની પંક્તિમાં મહત્વની બે અભિવ્યક્તિઓ છે, એટલે કે, "કોઈ રિફંડની મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં" અને "તેના સિવાયના કિસ્સાઓમાં".પરંતુકમાં 'માન્ય' અભિવ્યક્તિ પેટા–કલમ (3) ના મૂળ ભાગમાં 'દાવો' અભિવ્યક્તિ સાથે વિરોધાભાસી હોવી જોઈએ.રિફંડની મંજૂરી માત્ર કલમ (i) અને (ii) માં દર્શાવેલ સંભાવનાઓમાં જ

આપી શકાય છે.'સિવાય' અભિવ્યક્તિ મર્યાદા અથવા પ્રતિબંધ તરીકે કામ કરે છે.

53 પેટા–કલમ 54 (3) ના ત્રીજા સ્તરમાં પ્રથમ પરંતુકની બે કલમો છે જે બે અલગ–અલગ કેસો સાથે વ્યવહાર કરે છેઃકલમ (1) કરવેરાની ચુકવણી વિના કરવામાં આવેલા શૂન્ય–ક્રમાંકિત પુરવઠા સાથે સંબંધિત છે, જ્યારે કલમ (2) ઉત્પાદન પુરવઠા પરના કરવેરાના દર કરતાં વધુ ઇનપુટ્સ પરના કરવેરાના દરને કારણે સંચિત થયેલી ક્રેડિટ સાથે સંબંધિત છે. પરંતુક (ii) ઊંધી ફરજની રચનાના ખ્યાલને મૂર્તિમંત કરે છે.જોગવાઈ (2) જણાવે છે કે બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડને ત્યારે જ મંજૂરી આપવામાં આવશે જ્યારે ક્રેડિટ એકઠી થઈ હોય કારણ કે ઇનપુટ્સના કરના દર આઉટપુટ પુરવઠા પરના કરના દર કરતા વધારે હોય.આપણે પહેલેથી જ નોંધ્યું છે તેમ ઇનપુટને કલમ 2 (59) માં કેપિટલ ગૂડ્ઝ સિવાયની ચીજવસ્તુઓ તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યું છે.‘'ઉત્પાદન પુરવઠો' કાયદામાં વ્યાખ્યાયિત નથી.ઉપર દર્શાવ્યા મુજબ, કલમ 16 આઇટીસીનો લાભ લેવા માટેની પાત્રતા અને શરતો નક્કી કરે છે. જ્યારે ધિરાણનો આંશિક અથવા સંપૂર્ણ ઉપયોગ કરી શકાતો નથી ત્યારે આઇટીસી એકઠા થાય છે અને આ વિવિધ કારણોસર થઈ શકે છે.આઇટીસીની ક્રેડિટ અનેક કારણોસર એકઠી થઈ શકે છે.સંજોગોની સંપૂર્ણ યાદી આપ્યા વિના, સંચય આના કારણે થઈ શકે છેઃ(અ) જ્યારે ઉત્પાદન પુરવઠા પરનો જી. એસ. ટી. ઇનપુટ્સ પરનો જી. એસ. ટી. કરતાં ઓછો હોય ત્યારે ઇન્વર્ટેડ માળખું; (બ)

સ્ટોક સંચય; (ક) મૂડીગત ચીજવસ્તુઓ; અને (ડ) અમુક સેવાઓ માટે આંશિક વિપરીત પદ્ધતિ.અન્ય કારણો પણ હોઈ શકે છે, જેમ કે અતિશય ડિસ્કાઉન્ટ અથવા હિંસક કિંમત.

54 અગાઉના શાસન હેઠળ રાજ્ય વેટ કાયદાના સંદર્ભમાં, બિનઉપયોગી સંચિત આઇટીસીને કારણે થયેલી વિકૃતિ જીએસટી શાસનના આગમન પહેલા નોંધવામાં આવી હતી.17 જાન્યુઆરી, 2005 ના રોજ રાજ્યોના નાણાં મંત્રીઓની અધિકાર પ્રાપ્ત સમિતિ દ્વારા રાજ્ય સ્તરના મૂલ્ય વર્ધિત કરવેરા પર શ્વેતપત્રમાં વિચાર કરવામાં આવ્યો હતો કે જો એક મહિનામાં કોઈ ધિરાણનો ઉપયોગ કરવામાં નહીં આવે તો તેને આગળ વધારવામાં આવશે.જો બીજા વર્ષના અંતે પણ વધારાની બિન–સમાયોજિત આઇટીસી હોય, તો તે પરત કરવામાં આવશે:

**"ટેક્સ ક્રેડિટનું વહન**

2.4 જો ટેક્સ ક્રેડિટ એક મહિનામાં વેચાણ પર ચૂકવવાપાત્ર ટેક્સ કરતાં વધી જાય, તો વધારાની ક્રેડિટ આગામી નાણાકીય વર્ષના અંત સુધી લઈ જવામાં આવશે.જો બીજા વર્ષના અંતે કોઈ વધારાની બિન–સમાયોજિત ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ હોય, તો તે રિફંડ માટે પાત્ર રહેશે."

તેના આધારે, ગુજરાત મૂલ્ય વર્ધિત કરવેરા અધિનિયમની કલમ 11 માં ગુજરાત મૂલ્ય વર્ધિત કરવેરા નિયમો 2006–25 ના નિયમ 15 (6) સાથે અનએજસ્ટેડ આઇટીસીના રિફંડ માટેની જોગવાઈ દાખલ કરવામાં આવી હતી.જ્યારે જીએસટી

વ્યવસ્થા પર ચર્ચા ચાલી રહી હતી, ત્યારે 10 નવેમ્બર 2009 ના રોજ પ્રકાશિત થયેલા રાજ્યોના નાણાં મંત્રીઓની અધિકાર પ્રાપ્ત સમિતિના પ્રથમ ચર્ચા પત્રમાં ઇનપુટ ટેક્સનો દર આઉટપુટ ટેક્સ કરતા વધારે હોવાના કારણે આઈટીસીના સંચયની સમસ્યાને સ્વીકારી હતી અને સૂચવ્યું હતું કે સંચિત આઈટીસીનું રિફંડ આપવામાં આવે. 'જી. એસ. ટી. મોડલની મુખ્ય વિશેષતાઓ' સાથે સંબંધિત ચર્ચા પત્રમાંથી સંબંધિત અવતરણ આ રીતે વાંચે છેઃ

" 3.2...(vi) આદર્શ રીતે, નિકાસ, કેપિટલ ગૂડ્ઝની ખરીદી, આઉટપુટ ટેક્સ કરતાં વધુ દરે ઇનપુટ ટેક્સ વગેરે જેવા કિસ્સાઓ સિવાય કેન્દ્ર અને રાજ્યો બંને દ્વારા જીએસટીના રિફંડને કારણે ક્રેડિટ સંચય સંબંધિત સમસ્યાને ટાળવી જોઈએ, જ્યાં ફરીથી રિફંડ/એડજસ્ટમેન્ટ સમયબદ્ધ રીતે પૂર્ણ થવું જોઈએ."

55 ઓગસ્ટ, 2015 માં પ્રકાશિત થયેલા જીએસટી માટે વ્યાપાર પ્રક્રિયા અને રિફંડ પ્રક્રિયા પર રાજ્યોના નાણાં મંત્રીઓની અધિકાર પ્રાપ્ત સમિતિના સંયુક્ત સમિતિના અહેવાલમાં નોંધવામાં આવ્યું હતું કે પ્રસ્તાવિત જીએસટી કાયદા હેઠળ આઈટીસીને મંજૂરી આપવામાં આવશે, જેથી કરવેરાની વ્યાપક અસરને દૂર કરી શકાય અને તે અંતિમ ગ્રાહક છે જેણે કરવેરાનો બોજ સહન કરવો જોઈએ.જો કે, અહેવાલમાં નોંધવામાં આવ્યું છે કે એવા કિસ્સાઓ હોઈ શકે છે કે જ્યાં ઊંધી ફરજની રચનાને કારણે ધિરાણનું સંચય થાય છે.અહેવાલમાં એવી કલ્પના કરવામાં આવી હતી કે જીએસટી હેઠળ કરવેરા અને મુક્તિઓના દર ઓછા થશે અને તેથી, ઇનવર્ટેડ ડ્યુટીનુ માળખું "ન્યૂનતમ" હોવાની શક્યતા છે.તે જ

સમયે, તેણે નીચેની શરતોમાં કેરી ફોરવર્ડ આઇટીસીના રિફંડની ભલામણ કરી હતીઃ

"(એચ) કેરી ફોરવર્ડ ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટનું રિફંડઃi) અગાઉ જણાવ્યા મુજબ, આઇટીસીને કાસ્કેડિંગ દૂર કરવાની મંજૂરી છે અને આધુનિક વેટ કાયદા હેઠળ, કર માત્ર મૂલ્ય સંવર્ધન પર વસૂલવામાં આવે છે અને કર પર કર વસૂલવામાં આવતો નથી.આ જ કારણ છે કે અંતિમ ગ્રાહક કરવેરાનો બોજ સહન કરવા માટે જવાબદાર છે.

(2) એ નોંધવામાં આવે છે કે આઈ. ટી. સી. નીચેના કારણોસર એકઠી થઈ શકે છેઃ

અ) ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટી સ્ટ્રક્ચર એટલે કે ઉત્પાદન પુરવઠા પરનો જીએસટી ઇનપુટ પુરવઠા પરનો જીએસટી કરતાં ઓછો છે.

બી) સ્ટોક સંચય;

સી) મૂડીગત માલ; અને

ડી) અમુક સેવાઓ માટે આંશિક રિવર્સ ચાર્જ વ્યવસ્થા.

3) સ્ટોક અથવા કેપિટલ ગૂડ્ઝના સંચયને આભારી સંચિત આઇટીસીના સંદર્ભમાં, એવી ભલામણ કરવામાં આવે છે કે જીએસટી કાયદો એવી જોગવાઈ કરી શકે કે કેરી ફોરવર્ડ આઇટીસીના રિફંડને મંજૂરી ન આપવામાં આવે અને આવી રકમ આગામી કરવેરાના સમયગાળા (ઓ) માટે આગળ વધારવામાં આવશે.જીએસટી કાયદો આ સંબંધમાં યોગ્ય જોગવાઈઓ પૂરી પાડી શકે છે.

**4) પ્રસ્તાવિત જી. એસ. ટી. કાયદા હેઠળ, કરવેરાના ઓછા દર અને ઓછી છૂટછાટની દરખાસ્ત કરવામાં આવી છે અને તેથી એવું અનુભવાય છે કે ઇનવર્ટેડ ડ્યુટીનુ માળખું ન હોય અથવા તે ખૂબ જ ઓછું હોય.પરંતુ હજુ પણ એવી શક્યતા છે કે ઇનવર્ટેડ ડ્યુટીના માળખાને કારણે આઇટીસી એકઠી થઈ શકે છે.**

**v) એવી ભલામણ કરવામાં આવે છે કે આવા કિસ્સામાં, યોગ્ય ઓડિટ પછી રોકડ રિફંડ આપવામાં આવી શકે છે અને માસિક વળતર સાથે દાખલ કરેલા ખરીદી અને વેચાણના નિવેદનોમાંથી ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ મેળ ખાતી હોય તે પછી જ તેને મંજૂરી આપવી જોઈએ.અરજી સબમિટ કરવા પર રિફંડ આપવામાં આવશે.જો કે, એ ઉલ્લેખ કરી શકાય છે કે હાલમાં કેન્દ્ર આવા કિસ્સાઓમાં રિફંડ આપતું નથી...."**

**(ભાર આપવામા** આવ્યો છે)

સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમમાં કલમ 54 (3) ની પ્રથમ જોગવાઇની કલમ (ii) લાગુ કરતી વખતે, સંસદે એક ચોક્કસ સંભવિતતાની કાયદાકીય નોંધ લીધી હતી, એટલે કે "જ્યાં ઉત્પાદન પુરવઠા પરના કરવેરાના દર કરતાં વધુ ઇનપુટ્સ પરના કરના દરને કારણે ક્રેડિટ એકઠી થઈ છે".સંસદ એ હકીકતથી વાકેફ હશે કે આઇટીસી વિવિધ કારણોસર એકઠી થઈ શકે છે, જેમાંથી ઇનવર્ટેડ ડ્યુટીનુ  માળખું એક પરિસ્થિતિ છે.સંસદ રિફંડની જોગવાઈ કરવા માટે કાયદો બનાવી રહી હતી અને તેથી તેને પ્રથમ પરંતુકની કલોઝ (i) અને (ii) માં

દર્શાવેલ બે પરિસ્થિતિઓ સુધી મર્યાદિત કરી દીધી હતી.કલમ 54 (3) ના મૂળ ભાગના પ્રારંભિક શબ્દો "કોઈપણ બિનઉપયોગી ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ" ના રિફંડના દાવાને ધ્યાનમાં લે છે.નિઃશંકપણે, કોઈપણ બિનઉપયોગી આઇટીસીમાં માલ અથવા સેવાઓના કોઈપણ પુરવઠા અથવા બંને પર વસૂલવામાં આવતા કરના કારણે ક્રેડિટનો સમાવેશ થાય છે.કલમ 54 (3) ની પ્રારંભિક સજા (i) નોંધાયેલ વ્યક્તિ દ્વારા રિફંડનો દાવો; (ii) કોઈપણ બિનઉપયોગી ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ; (iii) કોઈપણ કરવેરાના સમયગાળાના અંતે જોગવાઈ કરે છે.પરંતુ પ્રથમ પરંતુકની અસર, તેના પ્રારંભિક શબ્દો સૂચવે છે તેમ, તે છેઃ

(i) અને (ii) સિવાયના કિસ્સાઓમાં બિનઉપયોગી આઇ. ટી. સી. ના "રિફંડ" ને મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં;

(2) મૂળ ભાગમાં "દાવો" શબ્દને પ્રથમ પરંતુકના પ્રારંભિક વાક્યમાં "મંજૂરી આપવામાં આવશે" શબ્દસમૂહથી અલગ પાડવો આવશ્યક છે.તેવી જ રીતે, શરૂઆતના ભાગમાં "રિફંડનો દાવો કરી શકે છે" અભિવ્યક્તિને પ્રથમ પરંતુકના શરૂઆતના ભાગમાં "રિફંડ નહીં" થી અલગ પાડવી આવશ્યક છે;

(3) પ્રથમ પરંતુકની અસર એ છે કે બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડને માત્ર (i) અને (ii) હેઠળ આવતા કિસ્સાઓમાં જ મંજૂરી આપવામાં આવશે.અગાઉના વાક્યમાં 'માત્ર' અભિવ્યક્તિ વૈધાનિક ભાષામાં ન્યાયિક ઉમેરો નથી પરંતુ

બિનઉપયોગી આઇટીસીના 'રિફંડ નહીં' અભિવ્યક્તિઓમાંથી સ્પષ્ટ રીતે અનુસરે છે જે 'સિવાયના અન્ય કિસ્સાઓમાં' મંજૂરી આપવામાં આવશે;

(iv) "સિવાયના કિસ્સાઓમાં" અભિવ્યક્તિ એ સ્પષ્ટ સૂચક છે કે કલમ (i) અને (ii) પ્રતિબંધાત્મક છે અને પાત્રતાની શરતો નથી.બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, રિફંડને પ્રથમ પરંતુકની કલમો (i) અને (ii) માં વર્ણવેલ બે આકસ્મિકતામાં મંજૂરી આપી શકાય છે.

(v) પ્રથમ પરંતુકના ખંડ (i) અને ખંડ (ii) વચ્ચે સ્પષ્ટ તફાવત છેઃ(ક) નિકાસના કિસ્સામાં, આકસ્મિકતા એ ઇનપુટ માલ અથવા ઇનપુટ સેવાઓ વચ્ચે કોઈ તફાવત વિના શૂન્ય–ક્રમાંકિત પુરવઠો છે; (ખ) સ્થાનિક પુરવઠાની તુલનામાં, કલમ (ii) ઇનપુટ પર કરવેરાના દર આઉટપુટ પુરવઠા પરના કરના દર કરતા વધારે હોવાને કારણે ધિરાણના સંચય સાથે સંબંધિત છે;

((vi) કાયદાકીય ડ્રાફ્ટ્સ પર્સને પ્રથમ પરંતુકની કલમ (i) અને કલમ (ii) વચ્ચે સ્પષ્ટ તફાવત દર્શાવ્યો છે અને આ સંદર્ભમાં જ કલમ 54 (3) ના પ્રારંભિક શબ્દોએ "કોઈપણ બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડનો દાવો કરી શકે છે" અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કર્યો છે;

(vii) કલમ 54 નું સમજૂતી 1, જ્યારે કલમના હેતુઓ માટે "રિફંડ" શબ્દને વ્યાખ્યાયિત કરે છે, ત્યારે એક સર્વસમાવેશક વ્યાખ્યા અપનાવે છે જેમાં (એ) માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના શૂન્ય ક્રમાંકિત પુરવઠા પર ચૂકવવામાં આવેલા કરના રિફંડ; (બી) આવા શૂન્ય ક્રમાંકિત પુરવઠા કરવા માટે ઉપયોગમાં

લેવાતા ઇનપુટ માલ અથવા ઇનપુટ્સ સેવાઓ પર ચૂકવવામાં આવેલા કરના રિફંડ; (સી) ડીમ્ડ નિકાસ તરીકે ગણવામાં આવતા માલના પુરવઠા પર કરના રિફંડ; અને (ડી) કલમ 54 ની પેટા-કલમ (3) હેઠળ પૂરા પાડવામાં આવેલ બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડ; અને

(viii) સમજૂતી 1 સૂચવે છે કે નિકાસના સંદર્ભમાં વિધાનસભાએ ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ પર આઇટીસીને તેના દાયરામાં લાવી છે.તેનાથી વિપરીત, સ્થાનિક પુરવઠાના કિસ્સામાં તેણે "પેટા-કલમ (3) હેઠળ પૂરી પાડવામાં આવેલ" બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડ પર વિચાર કર્યો છે.સમજૂતી એ સ્પષ્ટ સંકેત છે કે સ્થાનિક પુરવઠાના સંદર્ભમાં, તે માત્ર બિનઉપયોગી ધિરાણ છે જે ઉત્પાદન પુરવઠાના દર કરતાં ઇનપુટ માલ પરના કરના દર પર સંચિત થાય છે, જેમાં રિફંડની મંજૂરી આપી શકાય છે.બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો પ્રથમ પરંતુકની કલમ (ii) એક પ્રતિબંધ છે અને માત્ર પાત્રતાની શરત નથી.

56 ગુજરાત અને મદ્રાસ ઉચ્ચ અદાલતો સમક્ષ અને આ અદાલત સમક્ષ કરદાતાઓની દલીલનો આધાર એ છે કે પ્રથમ પરંતુકની કલમ (ii) લાયકાતની શરત સૂચવે છે, રિફંડના હક પર પ્રતિબંધ નહીં.બિનઉપયોગી આઇટીસીની સંપૂર્ણ ટોપલી, પછી ભલે તે માલ અથવા સેવાઓ માટે શોધી શકાય, તે સબમિશનમાં છે, જે રિફંડ માટે પાત્ર છે.આ રજૂઆત ત્રણ વિમાનોમાં અદાલત સમક્ષ કરવામાં આવી છે.પ્રથમ આધાર જેના પર રજૂઆતની વિનંતી કરવામાં આવી છે તે એ છે કે કલમ 54 (3) લાગુ કરવાનો હેતુ વ્યાપક અસર અથવા

'ચોંટતા' ઇનપુટ્સ ટેક્સ સામે સુનિશ્ચિત કરવાનો હતો.મૂલ્યાંકનકારોના જણાવ્યા અનુસાર, જીએસટી વ્યવસ્થા સમાનતા અને કર તટસ્થતાના સિદ્ધાંતમાં કાયદાકીય તૈયારીની લાંબા સમયથી ચાલી રહેલી કવાયતનું પરિણામ છે.રજૂઆત અનુસાર, સમાનતાના સિદ્ધાંતમાં વેટ વ્યવસ્થામાં માલસામાન અને સેવાઓ વચ્ચેની સમાનતાની ધારણા કરવામાં આવી છે, જે એક એકીકૃત જીએસટી કાયદાના આશ્રય હેઠળ હોવી જોઈએ, જે ધ્યાનમાં લે છે કે વ્યવસાયો માત્ર પાસ–થ્રુ સંસ્થાઓ છે.રજૂઆતનો બીજો આધાર એ છે કે અનુચ્છેદ 279 એ (6) માં નિર્દિષ્ટ કરાયેલ જીએસટી કાઉન્સિલનું કાર્ય એ છે કે તેને જીએસટીના સુમેળભર્યા માળખા અને ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓ માટે સુમેળભર્યા રાષ્ટ્રીય બજારની જરૂરિયાત દ્વારા માર્ગદર્શન આપવામાં આવે.અનુચ્છેદ 366 ની કલમ (12 એ) માલ અને સેવાઓ બંને પર જીએસટી લાદવાની જોગવાઈ કરે છે.આ સંદર્ભમાં એવી વિનંતી કરવામાં આવી હતી કે કોઈપણ રાજકોષીય વ્યવસ્થામાં પાંચ આવશ્યક ઘટકો હોય જેમાં (એ) કરપાત્ર ઘટનાઓ; (બી) કરપાત્ર વ્યક્તિઓ; (સી) કરવેરાનું માપ; અને (ડી) કરવેરાનો દર; અને (ઈ) વહીવટી તંત્રનો સમાવેશ થાય છે.આ બધામાં, એવી વિનંતી કરવામાં આવે છે કે સીજીએસટી માલ અને સેવાઓ વચ્ચે કોઈ તફાવત ન કરે.આઈટીસીના ઉપયોગની જોગવાઈ કરતી કલમ 16 માલ અને સેવાઓ વચ્ચે કોઈ તફાવત કરતી નથી.કાયદાનો વ્યાપ, એવી વિનંતી કરવામાં આવી હતી કે, માલસામાન તેમજ સેવાઓના કિસ્સામાં સમાન રીતે નોંધપાત્ર જોગવાઈઓ લાગુ પડે છે,

સિવાય કે દરના સંદર્ભમાં.પરંતુ દરોના સંદર્ભમાં, એવી વિનંતી કરવામાં આવી હતી કે માલની શ્રેણીમાં પણ, દર બદલાઈ શકે છે અથવા ભિન્ન હોય શકે છે.વિધાનસભામાં, પ્રથમ વખત, કરવેરાના દરમાં ઘટાડો ગ્રાહક પર પસાર થવો જોઈએ તે સિદ્ધાંતના આધારે નફાખોરી વિરોધી જોગવાઈઓ રજૂ કરવામાં આવી હતી.જ્યારે તટસ્થતાનો ઈરાદો ન હતો, ત્યારે કલમ 17 (5) ની જેમ, વિધાનસભા દ્વારા એક ચોક્કસ જોગવાઈ કરવામાં આવી છે જ્યાં તે કિસ્સાઓમાં આઇટીસીનો લાભ લઈ શકાતો નથી.એકવાર કલમ 17 (5) ની મર્યાદા ઓળંગી જાય પછી, તેમની રજૂઆતમાં કર તટસ્થતા હાંસલ કરવી આવશ્યક છે.અંતે, એવી પણ વિનંતી કરવામાં આવી હતી કે માળખાગત વિકાસને પ્રોત્સાહન આપવા જેવા જાહેર હિત દ્વારા નિર્દેશિત ચોક્કસ ઉદ્દેશોને પૂર્ણ કરવા માટે ઉત્પાદન પુરવઠા પરના કરના દરમાં ઘટાડો કરવામાં આવે તેવા ઘણા કિસ્સાઓમાં ઊંધી ફરજનું માળખું ઊભું થાય.આ પૃષ્ઠભૂમિમાં, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે જ્યાં બાહ્ય પુરવઠો પરના કરવેરાના દરમાં ઘટાડો રાજ્યની નીતિને અનુસરીને કરવામાં આવે છે, ત્યાં કર તટસ્થતા હાંસલ કરવાનો અંતિમ ઉદ્દેશ કલમ 54 (3) હેઠળ બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડને મંજૂરી આપીને રિફંડને સંપૂર્ણપણે અસરકારક બનાવીને સંપૂર્ણ અસર આપવી જોઈએ, પછી ભલે તે માલ અથવા સેવાઓ સાથે સંબંધિત હોય.

57 સમાનતાના સિદ્ધાંત પર આધારિત રજૂઆત એસોસિએશન ઑફ લીઝિંગ એન્ડ ફાઇનાન્શિયલ સર્વિસ કંપનીઝ વિ. યુનિયન ઑફ ઈન્ડિયા 26 માં આ

અદાલતના ત્રણ ન્યાયાધીશોની બેન્ચના નિર્ણય પર આધાર રાખે છે.મુખ્ય ન્યાયાધીશ એસ. એચ. કાપડિયાએ ત્રણ ન્યાયાધીશોની બેન્ચ વતી બોલતા નાણાં અધિનિયમ 1994 ની કલમ 65 (12) અને 65 (105) (ઝેડએમ) ની જોગવાઈઓની માન્યતા પર ચર્ચા કરી હતી, જ્યાં સુધી લીઝિંગ અને ભાડાની ખરીદી પર સર્વિસ ટેક્સ વસૂલવાની માંગ કરવામાં આવી હતી.નાણાકીય લીઝિંગ સેવાઓ પર સર્વિસ ટેક્સની વસૂલાતને બંધારણની કલમ 366 (29 એ) ના આધારે સંસદની ક્ષમતાની બહાર હોવાનું કહીને પડકારવામાં આવ્યો હતો.આ મુદ્દાનો અર્થ કાઢતી વખતે, કોર્ટે ઓલ ઇન્ડિયા ફેડરેશન ઓફ ટેક્સ પ્રેક્ટિશનર્સ (સુપ્રા) ના નિર્ણયને સમર્થન આપ્યું અને અવલોકન કર્યું:

“સેવા કર એ સમાનતાના સિદ્ધાંત પર આધારિત એક આર્થિક ખ્યાલ છે જે એ અર્થમાં છે કે માલસામાનનો વપરાશ અને સેવાઓનો વપરાશ સમાન છે કારણ કે તે બંને માનવ જરૂરિયાતોને સંતોષે છે.આજે તકનીકી પ્રગતિ સાથે એક ખૂબ જ પાતળી રેખા છે જે "સેવા" માંથી "વેચાણ" ને વિભાજિત કરે છે.સમાનતાના સિદ્ધાંતને લાગુ કરતાં, વેચાણપાત્ર ચીજવસ્તુઓના ઉત્પાદન અથવા ઉત્પાદન અને સેવા પ્રદાતા દ્વારા વિચારણા માટે હાથ ધરવામાં આવેલી પ્રવૃત્તિના સ્વરૂપમાં વિક્રેયયોગ્ય/વેચાણપાત્ર સેવાઓના ઉત્પાદન વચ્ચે કોઈ તફાવત નથી, જે અનુરૂપ રીતે સેવા પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા ઉપયોગમાં લેવાય છે.તે સમાનતાનો આ સિદ્ધાંત છે જે નાણાં અધિનિયમ, 1994 હેઠળ સેવા કરની વિભાવનામાં સમાયેલો છે.તેથી તે સેવા કર એ પ્રવૃત્તિ પરનો કર છે.એટલે કે, સેવા કર એ મૂલ્ય

વર્ધિત કર છે.મૂલ્ય સંવર્ધન એ પ્રવૃત્તિને કારણે થાય છે જે મૂલ્ય સંવર્ધન પ્રદાન કરે છે, ઉદાહરણ તરીકે, ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ અથવા બ્રોકર દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલી પ્રવૃત્તિ તેના પ્રદર્શન અને કુશળતાના આધારે હાથ ધરવામાં આવેલી પ્રવૃત્તિ છે.આ વ્યાવસાયિક દ્રષ્ટિકોણથી છે.જો કે, તેના ગ્રાહકના દૃષ્ટિકોણથી, ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ/બ્રોકર તેનો સેવા પ્રદાતા છે.કરવેરાનું આયોજન, સલાહ, પરામર્શ વગેરે જેવી વ્યાવસાયિકો દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલી પ્રવૃત્તિને કારણે મૂલ્ય સંવર્ધન થાય છે. તે ઉત્પાદિત અથવા ઉત્પાદિત અથવા વેચાયેલી ચીજવસ્તુઓને મૂલ્ય સંવર્ધન આપે છે.આમ, જ્યારે પણ ગ્રાહક/ગ્રાહકને સેવા આપવામાં આવે છે ત્યારે સેવા કર લાદવામાં આવે છે.ફાઇનાન્સ એક્ટ, 1994 ની કલમ 65 (105) (ઝેડએમ) ની જોગવાઈઓ પરથી આ સ્પષ્ટ છે."

58 સમાનતાના સિદ્ધાંતની ઉપરોક્ત રચના સેવા કરના કાયદામાં અંતર્ગત આર્થિક તર્ક પર આધારિત હતી.આર્થિક તર્ક માલ અને સેવાઓની સમાનતા પર આધારિત છે, જે બંને માનવ જરૂરિયાતોને સંતોષવા માટેના સાધનો છે.આ સિદ્ધાંત સ્વીકારે છે કે, આર્થિક દ્રષ્ટિએ, વેચાણપાત્ર ચીજવસ્તુઓના ઉત્પાદન અથવા ઉત્પાદન અને વિક્રયપાત્ર અને વેચાણપાત્ર સેવાઓના ઉત્પાદન વચ્ચે સમાનતા છે.જો કે, આ અદાલત સમક્ષનો મુદ્દો એ છે કે શું બંનેને સંયુક્ત કરવેરાની વ્યવસ્થામાં લાવવાના હેતુ માટે માલ અને સેવાઓ વચ્ચે પ્રાથમિક સમાનતા એ નિષ્કર્ષમાં પરિણમી હોવી જોઈએ કે બિનઉપયોગી આઇટીસીનું રિફંડ બંને–ઇનપુટ માલ તેમજ ઇનપુટ સેવાઓ માટે ઉપલબ્ધ કરાવવું આવશ્યક

છે, જે કલમ 54 (3) ના રૂપમાં વર્તમાન કેસમાં વિધાનસભા દ્વારા દાખલ કરવામાં આવેલી જોગવાઈની અવગણના કરે છે.આનો જવાબ સ્પષ્ટ છે.કલમ 54 (3) ની જોગવાઈઓનો અર્થઘટન કરતી વખતે અદાલતે તેની સાદી શરતોને અમલમાં મૂકવી જોઈએ.કોર્ટ આદર્શના આધારે કાયદાકીય સીમાઓ ફરીથી દોરી શકતી નથી, જેનો હેતુ કાયદાનો પીછો કરવાનો હતો.

59 અનુચ્છેદ 279 એની પેટા–કલમ (6) એ જોગવાઈ કરી છે કે તેના કાર્યો કરતી વખતે જીએસટી કાઉન્સિલને (એ) માલ અને સેવા કરના સુમેળભર્યા માળખા અને (બી) માલ અને સેવાઓ માટે સુમેળભર્યા રાષ્ટ્રીય બજારના વિકાસની જરૂરિયાત દ્વારા માર્ગદર્શન આપવામાં આવશે.જરૂરિયાત પર ભાર મૂકતા, બંધારણીય જોગવાઈ હાંસલ કરવાના ધ્યેય, ઉદ્દેશ અને આકાંક્ષાને પ્રતિબિંબિત કરે છે.આના પર ભાર મૂકીને, આ જોગવાઈ એ દ્રષ્ટિકોણને રેખાંકિત કરે છે કે જીએસટી કાઉન્સિલે તેના બંધારણીય કાર્યોના નિર્વહનમાં ધ્યાનમાં રાખવું જોઈએ.જોકે બંધારણીય ઉદ્દેશ કલમ 246 એની જોગવાઈઓ હેઠળ યોગ્ય રીતે ઘડવામાં આવેલા કાયદાના આશ્રય હેઠળ સાકાર થવાનો છે. જી. એસ. ટી. કાઉન્સિલનો ઉદ્દેશ જી. એસ. ટી. માટે સુમેળભર્યા માળખા અને ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓ માટે બજારની પ્રગતિ તરફ કામ કરવાનો છે.સમકાલીન સિદ્ધાંત સૂચવે છે કે રાજકોષીય શાસનના આ ઉદ્દેશોને (i) સમાનતાના સિદ્ધાંત; (ii) તટસ્થતાના સિદ્ધાંત; અને (iii) ગૌણ તબક્કાની વ્યાપક અસરોને દૂર કરવાની જરૂરિયાતને ધ્યાનમાં રાખીને આગળ ધપાવી શકાય છે.વાસ્તવિક દુનિયામાં

કરવેરાની નીતિ અને શાસનનું વાસ્તવિક રાજકારણ હંમેશા આદર્શો સાથે મેળ ખાતું નથી.આદર્શ કરવેરાની વ્યવસ્થામાં, ઇનપુટ માલ, ઇનપુટ સેવાઓ અને બાહ્ય પુરવઠા પર કરવેરાના સમાન દર સાથે, ઊંધી દર માળખાના પરિણામે બિનઉપયોગી આઇટીસી એકઠી થવાની સંભાવના ન્યૂનતમ હશે.એક ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટી માળખું ઊભું થાય છે જ્યાં ઇનપુટ્સ પરના વેરાનો દર આઉટપુટ પુરવઠા પરના કરના દર કરતાં વધી જાય છે, જેના પરિણામે બિનઉપયોગી આઇટીસી એકઠી થઈ શકે છે.મૂલ્યાંકનકારો દ્વારા ન્યાયશાસ્ત્રની જે સામગ્રી પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે તે જીએસટી કાયદાની આદર્શ સ્થિતિ દર્શાવે છે.વેટ પરના જાણીતા ગ્રંથમાં, એલન શેન્ક અને ઓલિવર ઓલ્ડમેન 27 એ વધારાના ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટના રિફંડની મંજૂરી માટે વેટ/જીએસટી કાયદામાં સૈદ્ધાંતિક આધાર સમજાવ્યો હતો.લેખકોના જણાવ્યા મુજબઃ

" II. વધારાની ઇનપુટ ક્રેડિટ્સની સારવાર–ફોરવર્ડ, ઓફસેટ અથવા રિફંડ લઈ જાઓઃ

જેમ કે અગાઉ ચર્ચા કરવામાં આવી હતી અને પ્રકરણ 7 માં વિગતવાર ચર્ચા કરવામાં આવશે, મોટાભાગના દેશો ગંતવ્ય સિદ્ધાંત હેઠળ તેમના વેટના અધિકારક્ષેત્રની પહોંચને વ્યાખ્યાયિત કરે **છે.ગંતવ્ય સિદ્ધાંતને લાગુ કરીને, નિકાસ કરમુક્ત (શૂન્ય ક્રમાંકિત) છે.પરિણામે, નિકાસકારો સામાન્ય રીતે તેમના સામયિક વેટ વળતરમાં વધારાના ઇનપુટ વેટની જાણ કરે છે.વધુમાં, હકારાત્મક દરે વેચાણને કરપાત્ર બનાવતી નોંધાયેલ વ્યક્તિઓ પણ પ્રસંગોપાત**

**વધારાના ઇનપુટ વેટનો અનુભવ કરી શકે છે, જેમ કે જ્યારે તેઓ નોંધપાત્ર ઇનપુટ ક્રેડિટ પેદા કરતી મૂડીની ખરીદી કરે છે અથવા જ્યારે તેઓ તેમના વ્યવસાયના વિસ્તરણના ભાગ રૂપે તેમની ઇન્વેન્ટરીમાં વધારો કરે છે.**

વેટ પ્રણાલીઓમાં એક ગર્ભિત ધારણા છે કે નોંધાયેલ વ્યક્તિઓ કરપાત્ર વેચાણ કરવા માટે ઉપયોગમાં લેવાતા ઇનપુટ વેટની વસૂલાત કરશે જેથી ઇનપુટ વેટ તે વેચાણ માટે કિંમતના માળખામાં પ્રવેશ ન કરે.તે ધ્યેય હાંસલ કરવા માટે, આદર્શમૂલક અથવા સુવ્યવસ્થિત વેટમાં નોંધાયેલ વ્યક્તિઓને ઇનપુટ ટી (એ) એક્ષ (સીક) કર્યા પછી વાજબી સમયગાળાની અંદર વધારાનો ઇનપુટ વેટ વસૂલવાનો અધિકાર આપવો આવશ્યક છે.....

ઇયુમાં, છઠ્ઠા નિર્દેશમાં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે જો વધારાની ઇનપુટ કર કપાત હોય, તો "સભ્ય રાજ્યો કાં તો રિફંડ કરી શકે છે અથવા વધારાની રકમને તેઓ નક્કી કરશે તે શરતો અનુસાર નીચેના સમયગાળા સુધી આગળ લઈ જઈ શકે છે.સભ્ય રાજ્યો માટે, વધારાની ક્રેડિટ છ મહિના આગળ ધપાવ્યા પછી પરત કરવી આવશ્યક છે.જો કે, જો વધારાની રકમ નજીવી હોય તો સભ્ય રાજ્યો રિફંડ આપવાનો અથવા તેને આગળ વધારવાનો ઇનકાર કરી શકે **છે.**

60 ન્યાયશાસ્ત્રનો આધાર ગંતવ્ય આધારિત કરવેરા તરીકે આધુનિક અર્થતંત્રના કાર્યક્ષેત્રમાં જીએસટી કાયદાના અસ્તિત્વની આદર્શ સ્થિતિનું નિરૂપણ કરે છે.પરંતુ એ હકીકત કહેવાથી કોઈ ફાયદો થઈ શકે નહીં કે વિશ્વભરમાં રાજકોષીય કાયદો, ભારત કોઈ અપવાદ નથી, તે દરેક સમાજમાં ફેલાયેલી સામાજિક–

આર્થિક જટિલતાઓ અને વિવિધતાઓ પર આધારિત જટિલ સંતુલન બનાવે છે.એકાત્મક રાજ્યમાં જીએસટી કાયદો જે સ્વરૂપ લઈ શકે છે તે ભારત જેવા રાષ્ટ્રમાં તેના અવતારથી નોંધપાત્ર રીતે અલગ હશે જ્યાં જીએસટી કાયદાની બેવડી વ્યવસ્થા સંઘીય માળખાના સંદર્ભમાં કાર્યરત છે.અનુચ્છેદ 279 એ (6) માં સમાવિષ્ટ જીએસટી માળખાના આદર્શને ક્રમશઃ સાકાર કરવો પડશે.દલીલો દરમિયાન વકીલ દ્વારા જે સિદ્ધાંતો પર ભાર મૂકવામાં આવ્યો છે તે કાયદાના અમલીકરણ માટે અંતર્ગત તર્ક રજૂ કરે છે પરંતુ કાયદાના ન્યાયિક સમીક્ષા માટે માન્ય આધાર પ્રદાન કરી શકતા નથી અથવા માન્ય રીતે ઘડવામાં આવેલા કાયદાને અમાન્ય બનાવવા માટેનો આધાર બનાવી શકતા નથી સિવાય કે તે બંધારણીય માપદંડોનું ઉલ્લંઘન કરે.જીએસટી શાસનના બંધારણીય માળખાને અપનાવતી વખતે, સંસદે તેની ઘટક શક્તિનો ઉપયોગ કરીને રાજ્યોના હિતોને સમાવવા માટે સંતુલન બનાવવું અને ખેંચવું પડ્યું છે.માનવ વપરાશ માટે દારૂ પરનો કર અને સ્ટેમ્પ ડ્યુટી રાજ્યોની આવકનો નોંધપાત્ર હિસ્સો પૂરો પાડે છે.રાજ્યોને જીએસટીના દાયરામાં લાવતા પહેલા તેમની ચિંતાઓને સમાવવા માટે જટિલ સંતુલન બનાવવું પડ્યું છે. જીએસટી કાયદા માટે ન્યાયશાસ્ત્રની દ્રષ્ટિ અને આર્થિક તર્કનું મૂલ્યાંકન કરતી વખતે આ પાસાઓને ધ્યાનમાં રાખવા જોઈએ.પરંતુ અમૂર્ત સિદ્ધાંત કોર્ટ માટે કાયદાકીય જોગવાઈના લખાણ અથવા સંદર્ભને ફરીથી દોરવાનું કાર્ય હાથ ધરવાનો આધાર ન હોઈ શકે.આ સ્પષ્ટપણે કાયદાનું એક એવું ક્ષેત્ર છે જ્યાં ન્યાયિક અર્થઘટન નીતિ ઘડતર કરતા આગળ ન

હોઈ શકે.રાજકોષીય નીતિ ઉચ્ચ અદાલતો અથવા આ અદાલતના ચુકાદાઓ દ્વારા નક્કી થવી જોઈએ નહીં.કારણ કે નાણાકીય ક્ષેત્રમાં કોર્ટનું કામ સંસદને આગળ વધવા માટે અને ઉદાહરણ તરીકે, કાયદાના કવરેજને (દારૂ, સ્ટેમ્પ ડ્યુટી અને પેટ્રોલિયમ) વિસ્તારવા અથવા દરોમાં એકરૂપતા લાવવા માટે વધુ કરવા માટે દબાણ કરવાનું નથી.આ કાયદાકીય સત્તા પર અસ્વીકાર્ય ન્યાયિક અતિક્રમણની રચના કરશે.તેવી જ રીતે, જ્યારે કલમ 54 (3) ની પ્રથમ જોગવાઈમાં રિફંડના હક પર પ્રતિબંધની જોગવાઈ કરવામાં આવી છે, ત્યારે કોર્ટને સીમાઓ ફરીથી દોરવા અથવા વિધાનસભાએ જે પ્રદાન કર્યું છે તેનાથી વધુ રિફંડ માટેની જોગવાઈને વિસ્તૃત કરવાની મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં.જો વિધાનસભાનો ઈરાદો હોય કે ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓ વચ્ચેની સમાનતાને ક્રમશઃ સાકાર થવી જોઈએ અને રિફંડ આપવું જોઈએ કે નહીં તે નક્કી કરવાના હેતુથી, પરંતુકના ખંડ (ii) માં જે પ્રકારનું પ્રતિબંધ લાદવામાં આવ્યું છે તે ઘડવું જોઈએ, તો તે નીતિના ક્ષેત્રમાં આવે છે.

61 કરદાતાઓ વતી જે રજૂઆતની વિનંતી કરવામાં આવી છે તે એ છે કે નોંધાયેલ વ્યક્તિઓ કલમ 54 ની પેટા–કલમ (3) ના અર્થમાં એક વર્ગની રચના કરે છે અને તેમાંથી દરેક બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડનો દાવો કરવા માટે હકદાર છે, પછી ભલે તેનું મૂળ ઇનપુટ માલ અથવા ઇનપુટ સેવાઓમાં હોય.બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, એવી વિનંતી કરવામાં આવી છે કે કલમ 54 (3) એ નોંધાયેલ વ્યક્તિઓના એક સમાન વર્ગની રચના કરે છે જેમની પાસે

બિનઉપયોગી આઇટીસી છે. દલીલની ભ્રાંતિ એ પૂર્વધારણામાં છે કે બિનઉપયોગી આઇટીસીને રાજકોષીય કાયદાના હેતુ માટે અલગ કરી શકાતી નથી.સંચિત આઇટીસી વિવિધ સંજોગોને કારણે પરિણમી શકે છે, જેમાંથી કેટલાક નોંધાયેલા વ્યક્તિની ઇચ્છામાં ન પણ હોઈ શકે.અમે આમાંના કેટલાક પરિબળોનો અગાઉ ઉલ્લેખ કર્યો છે, જેમાં

(i) ઉચ્ચ ડિસ્કાઉન્ટ કિંમત;

(2) પ્રિડેટરી પ્રાઇસિંગ;

(3) વેપાર અથવા ઉદ્યોગ બંધ કરવો;

(iv) વ્યવસાયમાં નુકસાન;

(મૂલ્ય કરતાં ઓછી કિંમતે વેચાણ કરવાની આર્થિક મજબૂરી; અને

(vi) કામ બંધ કરવું.

62 આ ઉદાહરણો સૂચવે છે કે બિનઉપયોગી આઇ. ટી. સી. સાથે નોંધાયેલ વ્યક્તિઓનો સમાવેશ થતો વર્ગ, એક અનન્ય અથવા એકરૂપ પ્રજાતિના વિરોધમાં પ્રજાતિઓના સમૂહને આવરી લે છે.એકવાર આપણે આને ઓળખી લઈએ તે પછી, વિધાનસભાને ઇનપુટ માલ પ્રવાહ અને ઇનપુટ સેવા પ્રવાહમાંથી ઉદ્ભવતા ક્રેડિટ વચ્ચે તફાવત કરવા માટે અક્ષાંશની મંજૂરી આપવી જરૂરી છે.ભારતમાં જીએસટી કાયદો એ સખત બંધારણીય અને કાયદાકીય કાર્યનું પરિણામ છે જે ઘણા દાયકાઓ સુધી ચાલ્યું હતું.આપણી રાજકોષીય વ્યવસ્થા હજુ એક દર માળખાના આધારે ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓ માટે એક બંડલની

વૈચારિક સ્થિતિ પર પહોંચવાની બાકી છે.વ્યાપક રીતે કહીએ તો ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓ પર 5 ટકા, 12 ટકા, 18 ટકા અને 40 ટકા કર લાદવામાં આવે છે.આજની તારીખે, દરોમાં એકરૂપતાનો અભાવ છે અને તે દરોની વિવિધતા છે જેણે ઇનવર્ટેડ ડ્યુટીની રચનાને જન્મ આપ્યો છે.બિનઉપયોગી આઇ. ટી. સી. સાથે નોંધાયેલ વ્યક્તિઓ એક વર્ગની રચના કરી શકે છે પરંતુ આ વર્ગમાં વિવિધ રંગોની પ્રજાતિઓ છે તેની અવગણના કરવી શક્ય નથી.આ આંતરિક જટિલતાઓને ધ્યાનમાં રાખીને, જ્યારે તે સંચિત આઇટીસીનું રિફંડ આપવાનું નક્કી કરે છે, જેનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો નથી, ત્યારે વિધાનસભાએ સંતુલન બનાવવું પડે છે.આમ કરતી વખતે, સંસદે કલમ 54 ની પેટા–કલમ (3) લાગુ કરતી વખતે નક્કી કર્યું છે કે પ્રથમ પરંતુકની કલમ (1) અને (2) માં દર્શાવેલ બે ચોક્કસ પરિસ્થિતિઓ સિવાય બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડની મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં.જ્યારે કલમ (1) કરવેરાની ચુકવણી વિના કરવામાં આવેલા શૂન્ય ક્રમાંકિત પુરવઠાની વાત કરે છે, ત્યારે કલમ (2), જે સ્થાનિક પુરવઠાને નિયંત્રિત કરે છે, તેમાં વધુ પ્રતિબંધિત મર્યાદાની કલ્પના કરવામાં આવી છે, જ્યાં ઉત્પાદન પુરવઠા પરના કરવેરાના દર કરતાં વધુ ઇનપુટ્સ પરના કરવેરાના દરને કારણે ધિરાણ સંચિત થયું હોય.જ્યારે સી. જી. એસ. ટી. કાયદો કલમ 2 (59) માં 'ઇનપુટ' અભિવ્યક્તિને મૂડીગત ચીજવસ્તુઓ સિવાયની વસ્તુઓ સાથે વર્ગીકૃત કરીને વ્યાખ્યાયિત કરે છે, તે સાચું છે કે બહુવચન અભિવ્યક્તિ 'ઇનપુટ્સ' ને ખાસ વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવી નથી.પરંતુ

બહુવચનને એકવચન તરીકે સમાન સમતલમાં સમજવાનો સામાન્ય સિદ્ધાંત લાગુ ન થવો જોઈએ તેનું કોઈ કારણ નથી.ઈનપુટ માલ અને ઈનપુટ સેવાઓ બંનેનો સમાવેશ કરવા માટે 'ઈનપુટ' નો અર્થઘટન કરવું કલમ 54 (3) ની જોગવાઈઓ સાથે હિંસા કરશે અને સમજૂતી–1 ની શરતોની વિરુદ્ધ ચાલશે જે અગાઉ નોંધવામાં આવી છે.પરિણામે, કોર્ટ કરદાતાની એ દલીલને સ્વીકારવા માટે તૈયાર નથી કે કલમ 54 (3) ને સંદર્ભિત રીતે અર્થઘટન કરવાની પ્રક્રિયામાં, કોર્ટે માલ અને સેવાઓ બંનેને આવરી લેવા માટે 'ઈનપુટ્સ' અભિવ્યક્તિને વિસ્તૃત કરવી જોઈએ.

**F. 4 પરંતુકનું નિર્માણ**

63 કાયદામાં જોગવાઈઓ બહુપક્ષીય વ્યક્તિત્વ ધરાવે છે.જેમ જેમ કાયદાને સંચાલિત કરતા અર્થઘટનના સિદ્ધાંતો વિકસિત થયા છે, તેમ તેમ લખાણ અને સંદર્ભને ધ્યાનમાં રાખીને અમુક મૂળભૂત વિચારોને માન્યતા આપવામાં આવી છે.ન્યાયમૂર્તિ જી. પી. સિંઘ, તેમના મૂળભૂત લખાણ, કાયદાકીય અર્થઘટનના સિદ્ધાંતો 28 માં અર્થઘટનના સંચાલક સિદ્ધાંતો ઘડી કાઢે છે જે અદાલતો દ્વારા વૈધાનિક જોગવાઈનો અર્થઘટન કરતી વખતે અપનાવવામાં આવ્યા છે.અર્થઘટનનો પ્રથમ નિયમ એ છે કેઃ

"પરંતુકનું સામાન્ય કાર્ય એ છે કે કાયદાની બહારની કોઈ વસ્તુને બાકાત રાખવી અથવા તેમાં ઘડવામાં આવેલી કોઈ વસ્તુને લાયક ઠેરવવી જે પરંતુક માટે કાયદાની મર્યાદામાં હશે.ન્યાયમૂર્તિ શ્રી લશ દ્વારા જણાવ્યા મુજબ :"જ્યારે કોઈને

કોઈ કલમ માટે પરંતુક મળે છે ત્યારે સ્વાભાવિક ધારણા એ છે કે, પરંતુ પરંતુક માટે, કલમના અધિનિયમિત ભાગમાં પરંતુકના વિષયનો સમાવેશ થતો હોત.લોર્ડ મેકમિલનનાં શબ્દોમાં:"પરંતુકનું યોગ્ય કાર્ય એવા કેસને બાકાત રાખવાનું અને તેની સાથે વ્યવહાર કરવાનું છે જે અન્યથા મુખ્ય કાયદાની સામાન્ય ભાષામાં આવે અને તેની અસર તે કેસ સુધી મર્યાદિત હોય." આ પરંતુક, લોર્ડ મેકનાઘ્ટેને નિર્ધારિત કર્યા મુજબ, "પૂર્વવર્તી કાયદાની લાયકાત હોઈ શકે છે જે એકદમ સચોટ હોવા માટે ખૂબ સામાન્ય શબ્દોમાં વ્યક્ત કરવામાં આવે છે".ન્યાયમૂર્તિ શ્રી હ્રિદયતુલ્લા દ્વારા નીચેના શબ્દોમાં સામાન્ય નિયમ જણાવવામાં આવ્યો છે:"સામાન્ય નિયમ તરીકે, કાયદામાં જે છે તેને લાયક ઠેરવવા અથવા અપવાદ બનાવવા માટે કાયદામાં પરંતુક ઉમેરવામાં આવે છે, અને સામાન્ય રીતે, પરંતુકને સામાન્ય નિયમ દર્શાવવા તરીકે અર્થઘટન કરવામાં આવતું નથી.અને ન્યાયમૂર્તિ શ્રી કપૂરના શબ્દોમાં,"પરંતુકનું યોગ્ય કાર્ય એ છે કે તે અપવાદ પ્રદાન કરીને અને મુખ્ય અધિનિયમમાંથી એક ભાગ બહાર કાઢીને મુખ્ય અધિનિયમની સામાન્યતાને લાયક ઠરે છે, જે પરંતુક માટે મુખ્ય અધિનિયમમાં આવે છે." 29

(**ભાર આપવામા** આવ્યો છે)

64 પરંતુ પછી આ સિદ્ધાંતો વૈધાનિક અર્થઘટનના અન્ય સિદ્ધાંતોને આધિન છે જે ઉપરોક્ત સૂત્રને પૂરક અથવા અવેજી પણ કરી શકે છે.ન્યાયમૂર્તિ જી. પી. સિંહ દ્વારા વર્ગીકૃત કરવામાં આવેલા આ અન્ય નિયમોનો સારાંશ નીચે મુજબ છે:

(i) પરંતુકનો અર્થ સૂચિતાર્થ દ્વારા કંઈક બાકાત અથવા ઉમેરવા તરીકે થતો નથી:"તેના દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલા કેસો સિવાય, કલમ 29 આઈ. ડી. ના અધિનિયમિત ભાગના અર્થઘટન પર પરંતુકની કોઈ અસર થતી નથી, જેથી અધિનિયમમાં સ્પષ્ટ શબ્દો દ્વારા સ્વીકારવામાં આવેલ સૂચિતાર્થ દ્વારા કંઈક બાકાત રાખવામાં આવે."30

(2) જે કાયદાકીય જોગવાઈ સાથે તેને જોડવામાં આવી છે તેની વિષયવસ્તુના સંબંધમાં પરંતુકનો અર્થ કરવામાં આવે છે:"પરંતુકની ભાષા ભલે સામાન્ય હોય, તેનો અર્થ સામાન્ય રીતે જે વિભાગમાં પરંતુક જોડવામાં આવે છે તેના દ્વારા આવરી લેવામાં આવેલા વિષયના સંબંધમાં કરવામાં આવે છે.બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો સામાન્ય રીતે પરંતુક તે જોગવાઈથી આગળ વધતું નથી કે જેના માટે તે પરંતુક છે."તે અર્થઘટનનો મુખ્ય નિયમ છે ", એમ ભાગવતી, જે. એ અવલોકન કર્યું હતું, કે કાયદાની ચોક્કસ જોગવાઈની જોગવાઈ માત્ર તે ક્ષેત્રને જ સ્વીકારે છે જે મુખ્ય જોગવાઈ દ્વારા આવરી લેવામાં આવે છે.તે મુખ્ય જોગવાઈને અપવાદ બનાવે છે જેના માટે તેને પરંતુક તરીકે ઘડવામાં આવી છે અને અન્ય કોઈ નહીં."31

(3) જ્યાં કાયદાની મૂળ જોગવાઈમાં સ્પષ્ટતાનો અભાવ હોય, ત્યાં પરંતુક તેના સાચા અર્થ પર પ્રકાશ પાડી શકે છે:"જો કોઈ કલમનો અમલ કરતો ભાગ સ્પષ્ટ ન હોય, તો તેની સાથે જોડવામાં આવેલી જોગવાઈ તેના સાચા અર્થ તરીકે સંકેત આપી શકે છે.ન્યાયમૂર્તિ શ્રી હર્શેલ દ્વારા જણાવ્યા મુજબ:" અલબત્ત,

અધિનિયમમાં જોવા મળતા શબ્દોની બે સંભવિત રચનાઓમાંથી એક અથવા અન્યની પસંદગીમાં તમને માર્ગદર્શન આપવા માટે પરંતુકનો ઉપયોગ કરી શકાય છે, અને જ્યારે તેના અવકાશ વિશે શંકા હોય ત્યારે તે દર્શાવે છે કે જ્યારે તે આ અવકાશ અથવા તે હોવાની શંકાને વાજબી રીતે સ્વીકારી શકે છે, જે તેને લેવા માટેનો યોગ્ય દૃષ્ટિકોણ છે."32

(4) કાયદાનું અર્થઘટન કરતી વખતે મુખ્ય કાયદો અને તેની જોગવાઈ બંનેને અર્થ આપવાનો પ્રયાસ કરવો જોઈએ, જેમાં એ ધ્યાનમાં રાખવું જોઈએ કે કેટલીકવાર પરંતુક પુષ્કળ સાવધાનીની બાબત તરીકે દાખલ કરવામાં આવે છેઃ

"પરંતુક ધરાવતા કાયદાનું અર્થઘટન કરવાનો સામાન્ય નિયમ એ છે કે તેમાંથી કોઈ એકને બિનજરૂરી અથવા બિનજરૂરી બનાવ્યા વિના તેમને એકસાથે અર્થઘટન કરવું.જો અધિનિયમિત ભાગ સ્પષ્ટ હોય તો પણ પરંતુકને કોઈ અર્થ આપવા અને તેની જરૂરિયાતને યોગ્ય ઠેરવવા માટે પ્રયાસ કરવો પડશે.પરંતુ પરંતુક તરીકે લખાયેલ કલમ અથવા કલમ, સાચી પરંતુક ન પણ હોઈ શકે અને તેને પુષ્કળ સાવધાની દ્વારા મૂકવામાં આવી હોઈ શકે છે."33

(5) સામાન્ય રીતે, પરંતુકને તેના મુખ્ય કાયદાથી અલગ સ્વતંત્ર અધિનિયમન કલમ તરીકે અર્થઘટન કરવું અસામાન્ય હશે, પરંતુ આ માત્ર વાસ્તવિક પરંતુક માટે જ સાચું છે અને કાયદાના મુસદ્દાકારનો હેતુ પરંતુકને સારમાં નવો કાયદો બનાવવાનો હોઈ શકે છેઃ

"પરંતુકને પરિશિષ્ટ દ્વારા કંઈક પ્રદાન કરવા અથવા મુખ્ય અધિનિયમ દ્વારા આવરી લેવામાં ન આવતા વિષય સાથે વ્યવહાર કરવા અથવા અપવાદ અથવા લાયકાતથી અલગ સામાન્ય નિયમ દર્શાવવા તરીકે વાંચવું સામાન્ય રીતે પરંતુકના યોગ્ય કાર્ય માટે વિદેશી છે.જો કે, આ માત્ર વાસ્તવિક જોગવાઈ માટે જ સાચું છે.ડ્રાફ્ટ્સમેન દ્વારા પરંતુક દાખલ કરવામાં હંમેશા તેના કાયદેસર ઉપયોગનું કડક પાલન કરવામાં આવતું નથી અને કેટલીકવાર પરંતુક તરીકે લખાયેલ કલમ સંપૂર્ણપણે અથવા અંશતઃ એક નવો કાયદો હોઈ શકે છે અને માત્ર અગાઉની બાબતોમાંથી કંઈક બાકાત અથવા લાયકાત સિવાય નહીં."34

65 કદાચ પરંતુકના અર્થઘટનને સંચાલિત કરતી સૌથી વ્યાપક અને વારંવાર ટાંકવામાં આવતી પૂર્વધારણા એ એસ. સુંદરમ પિલ્લઈ વિરુદ્ધ વી. આર. પટ્ટાબિરામન 35 માં આ અદાલતનો નિર્ણય છે.આ અદાલતના ત્રણ ન્યાયાધીશોની બેન્ચ વતી બોલતા ન્યાયમૂર્તિ એસ. મુર્તઝા ફઝલ અલીએ ચુકાદો આપ્યોઃ

"43. ...ટૂંકમાં કહીએ તો, એક પરંતુક ચાર જુદા જુદા હેતુઓ પૂરા કરી શકે છે:33

(1) *મુખ્ય* કાયદામાંથી અમુક જોગવાઈઓને લાયક બનાવવી અથવા બાકાત રાખવીઃ

(2) *તે* કાયદાને વ્યવહારુ બનાવવા માટે કેટલીક ફરજિયાત શરતો પૂર્ણ કરવા પર ભાર મૂકીને કાયદાની ઈરાદાના ખ્યાલને સંપૂર્ણપણે બદલી શકે છેઃ

(3) *તે* કાયદામાં એ રીતે સમાવિષ્ટ થઈ શકે છે કે તે કાયદાનો અભિન્ન ભાગ બની જાય અને આ રીતે મૂળ કાયદાનો સમયગાળો અને રંગ પ્રાપ્ત થાય; અને (4) તેનો ઉપયોગ માત્ર કાયદાકીય જોગવાઈના વાસ્તવિક હેતુને *સમજાવવાના* એકમાત્ર ઉદ્દેશ્ય સાથે કાયદામાં વૈકલ્પિક પરિશિષ્ટ તરીકે કામ કરવા માટે થઈ શકે છે."

66 ઉપરોક્ત સિદ્ધાંતોનો ઉચ્ચાર કરતી વખતે, એસ. સુંદરમ પિલ્લઈ (ઉપરોક્ત) એ હીરાલાલ રતનલાલ વિરુદ્ધ યુપી રાજ્ય 36 ના નિર્ણયની નોંધ લીધી હતી, જેમાં ન્યાયમૂર્તિ કે. એસ. હેગડેએ આ અદાલતની ચાર ન્યાયાધીશોની બેન્ચ વતી બોલતા અવલોકન કર્યું હતું કે સામાન્ય રીતે, એક પરંતુક અપવાદના સ્વરૂપમાં હોય છે, પરંતુ પૂર્વવર્તી સૂચવે છે કે કેટલીકવાર એક પરંતુક અલગ જોગવાઈના સ્વરૂપમાં હોય છે, જેનું પોતાનું જીવન હોય છે.કોર્ટે ચુકાદો આપ્યોઃ

"22... સામાન્ય રીતે કોઈ કલમની જોગવાઈનો હેતુ મુખ્ય વિભાગનો એક ભાગ વિશેષ સારવાર માટે બહાર કાઢવાનો હોય છે.તે મુખ્ય વિભાગનો વ્યાપ વધારશે તેવી અપેક્ષા નથી.પરંતુ એવા કિસ્સાઓ ઉભા થયા છે જેમાં આ અદાલતે એવું માન્યું છે કે જોગવાઈને પરંતુક કહેવામાં આવે છે તે હકીકત હોવા છતાં, તે ખરેખર એક અલગ જોગવાઈ છે અને કહેવાતા પરંતુકે મુખ્ય કલમમાં નોંધપાત્ર ફેરફાર કર્યો છે.સીઆઇટી વિ. બિપિનચંદ્ર મગનલાલ એન્ડ કંપની લિમિટેડ, બોમ્બે [આઇઆર 1961 એસસી 1040:(1961) 2 એસસીઆર 493:(1961) 41 આઇ. ટી. આર. 290] આ અદાલતે એવું માન્યું હતું કે ભારતીય આવકવેરો

અધિનિયમ, 1922 ની કલમ 2 (6-સી) સાથે વાંચી શકાય તેવી કલમ 10 (2) (vii) ની બીજી જોગવાઈમાં જે ખરેખર આવક નથી, તે આકારણીપાત્ર આવકની ગણતરીના હેતુ માટે કરપાત્ર આવક છે." સી. આઈ. ટી. વિરુદ્ધ બિપિનચંદ્ર મગનલાલ 37 ના નિર્ણય ઉપરાંત, હીરાલાલ રતનલાલ (ઉપરોક્ત) કેસમાં અદાલતે રાજસ્થાન રાજ્ય વિરુદ્ધ લીલા જૈન 38 અને બિહાર સહકારી વિકાસ કેન માર્કેટિંગ યુનિયન લિમિટેડ વિરુદ્ધ બિહાર સહકારી વિકાસ કેન માર્કેટિંગ યુનિયન લિમિટેડના અગાઉના નિર્ણયોને સમર્થન આપ્યું હતું.બેંક ઓફ બિહાર 39.

67 કલમ 54 (3) નો પ્રથમ પરંતુક એ જોગવાઈના મૂળ ભાગ (પ્રારંભિક શબ્દોમાં સમાવિષ્ટ) પરના પ્રતિબંધથી અલગ પાત્રતાની શરતના સ્વરૂપમાં છે તે રજૂઆતને સ્વીકારવા માટે આ અદાલતને સમજાવવાના તેમના પ્રયાસમાં, મૂલ્યાંકનકર્તાઓ વતી હાજર રહેલા વકીલે તેમની રજૂઆતને નીચેના પાસાઓ સાથે સમર્થન આપવાનો પ્રયાસ કર્યો છેઃ

(i) પ્રથમ પરંતુકની કલમ (ii) "કરવેરાના દર" ને કરવેરાના પ્રમાણથી અલગ ગણાવે છે;

(2) "ક્યાં સિવાયના કિસ્સાઓમાં" અભિવ્યક્તિ પરિસ્થિતિઓ અથવા સંજોગો માટે જાહેરાત કરે છે;

(iv) 'ઇનપુટ્સ' અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ (એકવચનને કલમ 2 (59) માં વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યું છે પરંતુ બહુવચનમાં નહીં) અને 'આઉટપુટ

પુરવઠો' અભિવ્યક્તિનો અનુરૂપ ઉપયોગ (જે વ્યાખ્યાયિત નથી, જોકે 'બાહ્ય પુરવઠો' કલમ 2 (83) માં વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યો છે);

(v) કલમ 54 (8) અને કલમ 49 (6) પૂરી પાડે છે કે ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીમાં બાકી રકમ પરત કરવાની છે અને માલ અથવા સેવાઓ સાથે સંબંધિત ક્રેડિટ વચ્ચે કોઈ તફાવત નથી કરતી;

(vi) કલમ 22 (3) અને કલમ 18 (3) માં "કારણે" અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો છે અને તે કલમ 23 (1) (બી) માં "હદ સુધી" અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ અને કલમ 12 (2) ની જોગવાઈથી અલગ છે."એક મર્યાદિત અભિવ્યક્તિ છે અને" "ના કારણે" "થી અલગ અર્થ ધરાવે છે;"

(vii) નાણાં મંત્રાલયે 31 ડિસેમ્બર 2018 ના રોજ એક પરિપત્ર બહાર પાડીને નીચેની સ્થિતિ સ્પષ્ટ કરી છે:"4. નિવેદનો પ્રાપ્ત થયા છે જેમાં જણાવવામાં આવ્યું છે કે ઊંધી કરવેરાના માળખાને કારણે બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડની પ્રક્રિયા કરતી વખતે, વિભાગીય અધિકારીઓ સી. જી. એસ. ટી. નિયમોના નિયમ 89 (5) માં નિર્દિષ્ટ મહત્તમ રિફંડની રકમની ગણતરી કરતી વખતે આવા આઇટીસીની રકમનો સમાવેશ ન કરીને, બાહ્ય પુરવઠા પર જીએસટીના દર કરતા જીએસટીના સમાન અથવા ઓછા દરે ખરીદવામાં આવેલા ઇનપુટ્સ પર ચૂકવવામાં આવેલા જીએસટીના આઇટીસીના રિફંડને નકારી રહ્યા છે.આ બાબતની તપાસ કરવામાં આવી છે અને નીચેના મુદ્દાઓ સ્પષ્ટ કરવામાં આવ્યા છે:

અ) સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની કલમ 54 (3) માં પૂરા પાડવામાં આવેલ ઊંધી કરવેરાના માળખાના કિસ્સામાં બિનઉપયોગી આઈ. ટી. સી. નું રિફંડ ઉપલબ્ધ છે, જ્યાં ઉત્પાદન કર જવાબદારીની ચુકવણી માટે ઉપલબ્ધ આઈ. ટી. સી. બંધ કર્યા પછી પણ આઈ. ટી. સી. નો ઉપયોગ થતો નથી.જ્યાં કરવેરાના વિવિધ દરોને આકર્ષતા બહુવિધ ઇનપુટ્સ હોય, ત્યાં CGST નિયમોના નિયમ 89 (5) માં આપવામાં આવેલી ફોર્મ્યુલામાં, "નેટ આઇટીસી" શબ્દ સંબંધિત સમયગાળામાં તમામ ઇનપુટ્સ પર મેળવેલા સીજીએસટી આવરી લે છે, પછી ભલે તે કરવેરાના દરને ધ્યાનમાં લીધા વગર હોય.

બી) ઊંધી કરવેરાના માળખાને કારણે સંચિત આઇટીસીના રિફંડની ગણતરી, એવા કિસ્સાઓમાં કે જ્યાં અંતિમ ઉત્પાદન/ઉત્પાદનના પુરવઠામાં બહુવિધ ઇનપુટ્સનો ઉપયોગ કરવામાં આવે છે, તેને નીચેના ઉદાહરણની મદદથી સ્પષ્ટ રીતે સમજી શકાય છેઃઆઈ. ધારો કે ઉત્પાદન પ્રક્રિયામાં ઉત્પાદન વાય (12 ટકા જીએસટી) માટે ઇનપુટ એ (5 ટકા જીએસટી આકર્ષે છે) અને ઇનપુટ બી (18 ટકા જીએસટી આકર્ષે છે) નો ઉપયોગ થાય છે.

II.ઉપરોક્ત (i) ની સ્થિતિમાં સંચિત આઇટીસીનું રિફંડ, સી. જી. એસ. ટી. નિયમોના નિયમ 89 (5) સાથે વાંચેલા સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની કલમ 54 (3) હેઠળ ઉપલબ્ધ હશે, જે આવી પરિસ્થિતિઓમાં સ્વીકાર્ય મહત્તમ રિફંડ રકમ માટેની ફોર્મ્યુલા સૂચવે છે.

III.વધુમાં ધારો કે દાવેદાર વાય નું ઉત્પાદન પૂરું પાડે છે જેનું મૂલ્ય રૂ. 3, 000/– સંબંધિત સમયગાળા દરમિયાન જેના માટે રિફંડનો દાવો કરવામાં આવી રહ્યો છે.તેથી, માલ અને સેવાઓના ઇનવર્ટેડ રેટેડ પુરવઠાનું ટર્નઓવર રૂ. 3, 000/– છે.દાવેદાર પાસે અન્ય કોઈ બાહ્ય પુરવઠો ન હોવાથી, તેનું સમાયોજિત કુલ ટર્નઓવર પણ રૂ. 3, 000/– છે.

IV.જો આપણે ધારીએ કે ઇનપુટ એ નું મૂલ્ય રૂ. 500/– અને ઇનપુટ બી, જેની કિંમત રૂ. 2, 000/–, વાય ના ઉત્પાદન માટે સંબંધિત સમયગાળામાં ખરીદવામાં આવ્યા છે, તો ચોખ્ખો આઇટીસી રૂ.385/– (રૂ.25/– અને રૂ.360/– અનુક્રમે ઇનપુટ એ અને ઇનપુટ બી પર).

તેથી, ચોખ્ખા આઇટીસીને માલ અને સેવાઓના ઊંધી રેટેડ પુરવઠાના ટર્નઓવરના ગુણોત્તર સાથે સમાયોજિત કુલ ટર્નઓવર સાથે ગુણાકાર કરવાથી રૂ. 385/–.

vi.આમાંથી, જો આપણે માલ અથવા સેવાઓના આવા ઇનવર્ટેડ રેટેડ પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર કર બાદ કરીએ, જે રૂ.360/–, આપણને સીજીએસટી નિયમોના નિયમ 89 (5) મુજબ મહત્તમ રિફંડની રકમ મળે છે, જે રૂ. 25/– છે."

68 ત્યારબાદ પરિપત્રનો પરિચ્છેદ 4 (બી) ચોક્કસ ચિત્રો આપવા માટે આગળ વધે છે.ઉપરોક્ત પરિપત્ર, એવી વિનંતી કરવામાં આવે છે કે તે દર્શાવે છે કે પરંતુકમાં "ઓન એકાઉન્ટ" શબ્દસમૂહને રાજ્ય દ્વારા થ્રેશોલ્ડ શરત તરીકે

અર્થઘટન કરવામાં આવે છે.તેથી જો ઉત્પાદકના ઇનપુટ્સની ટોપલીમાં એક ઇનપુટ ઇનવર્ટેડ ડ્યુટી માળખામાં પરિણમે છે, તો સંચિત આઇટીસીનો સંપૂર્ણ લાભ લઈ શકાય છે.બીજી બાજુ, સેવાઓ માટે સમાન શબ્દસમૂહનો અર્થ 'હદ સુધી' થાય તે રીતે કરવામાં આવે છે.ઉપરોક્ત પરિપત્ર દ્વારા માલ માટે સમજવામાં આવેલી "ઓન એકાઉન્ટ" અભિવ્યક્તિ સેવાઓ માટે પણ લાગુ થવી જોઈએ, જેનો અર્થ છે કે તે માત્ર એક થ્રેશોલ્ડ શરત છે.

69 ઉપરોક્ત રજૂઆતો શિષ્યવૃત્તિ દર્શાવે છે જે મૂલ્યાંકનકર્તા વતી હાજર રહેલા વકીલ દ્વારા વિવાદને સહન કરવા માટે લાવવામાં આવી છે.કાયદાકીય જોગવાઈના ઉપરોક્ત પાસાઓ–કલમ 54 (3)–ને સમજૂતી–1 સહિત કાયદાકીય જોગવાઈની તમામ વિશેષતાઓ સાથે જોડવી આવશ્યક છે, જે અગાઉ સૂચવવામાં આવી છે.અગાઉના વિશ્લેષણ સૂચવે છે કે શા માટે સંપૂર્ણ જોગવાઈના વાંચન પર, પ્રથમ પરંતુકની કલમો (i) અને (ii) પ્રતિબંધો છે અને માત્ર પાત્રતાની શરતો નથી.31 ડિસેમ્બર 2018 ના રોજ નાણાં મંત્રાલય દ્વારા બહાર પાડવામાં આવેલા પરિપત્રના આધારે કોર્ટ માટે પરંતુકની કલમ (ii) ની મર્યાદાને પ્રતિબંધિત કરવી શક્ય નથી.સારાંશમાં, દલીલ આ અદાલતને એવું માનવા તરફ દોરી જવાના પ્રયાસ તરફ દોરી જાય છે કે પ્રથમ પરંતુકના ખંડ (ii) માં જે ભાષાનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો છે તે છતાં (જ્યાં ઉત્પાદન પુરવઠા પરના કરવેરાના દર કરતાં વધુ ઇનપુટ્સ પરના કરના દરને કારણે ક્રેડિટ એકઠી થાય છે), ઇનપુટ સેવાઓને "ઇનપુટ્સ" શબ્દમાં વાંચવી આવશ્યક

છે.મૂલ્યાંકનકર્તાઓ દલીલ કરે છે કે પરિપત્રમાં પ્રતિબિંબિત થયેલી વિભાગીય સમજણ, વૈધાનિક જોગવાઈના અર્થઘટનનો આધાર હોવો જોઈએ.આવી કવાયત અસ્વીકાર્ય હશે, જ્યારે તેની અસર વૈધાનિક ભાષાથી વિપરીત હોવા છતાં ઈનપુટ માલ ઉપરાંત ઈનપુટ સેવાઓને આવરી લેવા માટે પ્રથમ પરંતુક દ્વારા ધ્યાનમાં લેવામાં આવેલા રિફંડના ક્ષેત્રને વિસ્તૃત કરવાની હોય.કલમ 54 ની પેટા–કલમ (3) તેના મુખ્ય ભાગમાં એ શરત સાથે શરૂ થાય છે કે નોંધાયેલ વ્યક્તિ કોઈપણ કરવેરાના સમયગાળાના અંતે કોઈપણ 'બિનઉપયોગી આઈટીસી' ના રિફંડનો દાવો કરી શકે છે.ભલે આપણે પ્રથમ પરંતુકને અપવાદ તરીકે સમજીએ અથવા નવા કાયદાની પ્રકૃતિમાં, સંસદનો સ્પષ્ટ ઉદ્દેશ પ્રથમ પરંતુકની કલમ (i) અને (ii) માં ઉલ્લેખિત બે શ્રેણીઓને રિફંડની મંજૂરીને મર્યાદિત કરવાનો હતો.કલમ (i) અને (ii) એ માત્ર બે પરિસ્થિતિઓ છે જેમાં રિફંડ આપી શકાય છે તે પ્રથમ પરંતુકના પ્રારંભિક શબ્દો પરથી સ્પષ્ટ થાય છે જે નિર્ધારિત કરે છે કે "બિનઉપયોગી ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટના રિફંડને તેના સિવાયના અન્ય કિસ્સાઓમાં મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં".નીચેની કલમો (i) અને (ii) છે.સંસદનો ઈરાદો "રિફંડ નહીં" અભિવ્યક્તિ તેમજ "સિવાયના કિસ્સાઓમાં" અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરીને બેવડા–નકારાત્મક સ્વરૂપના ઉપયોગથી સ્પષ્ટ થાય છે.બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, કલમ (i) અને (ii) માં પૂરી પાડવામાં આવેલી પરિસ્થિતિઓમાં રિફંડ પર વિચાર કરવામાં આવે છે અને અન્ય કોઈ નહીં.તેને અલગ રીતે કહીએ તો, પ્રથમ પરંતુકને તેનો અર્થ બદલ્યા વિના પુનઃરચના કરી

શકાય છે કે બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડને માત્ર કલમ (i) અને (ii) દ્વારા સંચાલિત કિસ્સાઓમાં જ મંજૂરી આપવામાં આવશે.કલમ (i) કરવેરાની ચુકવણી વિના શૂન્ય ક્રમાંકિત પુરવઠો સાથે સંબંધિત છે.કલમ 54 નું સમજૂતી–1 સ્પષ્ટ કરે છે કે 'રિફંડ' અભિવ્યક્તિમાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંને પર શૂન્ય ક્રમાંકિત પુરવઠો અથવા આવા શૂન્ય ક્રમાંકિત પુરવઠો બનાવવા માટે ઉપયોગમાં લેવાતા ઇનપુટ્સ અથવા ઇનપુટ સેવાઓ પર ચૂકવવામાં આવેલા કરના રિફંડનો સમાવેશ થાય છે.બીજી બાજુ, ડીમ્ડ નિકાસના કિસ્સામાં, સમજૂતી–1 માલના પુરવઠા પરના કરના રિફંડનો ઉલ્લેખ કરે છે.તેવી જ રીતે, પ્રથમ પરંતુકની કલમ (ii) દ્વારા સંચાલિત સ્થાનિક પુરવઠાના સંદર્ભમાં, 'રિફંડ' શબ્દનો અર્થ પેટા–કલમ (3) હેઠળ પૂરા પાડવામાં આવેલ બિનઉપયોગી આઇટીસીની રિફંડ થાય છે.કલમ 54 (3) ની જોગવાઈઓ લાગુ કરતી વખતે સંસદ દ્વારા અપનાવવામાં આવેલી સ્પષ્ટ ભાષા સાથે, કરદાતા વતી વિનંતી કરવામાં આવેલી રજૂઆતની સ્વીકૃતિમાં કાયદામાં અસ્વીકાર્ય જોગવાઈનું ન્યાયિક પુનર્લેખન સામેલ હશે.પરંતુકની કલમ (ii), જ્યારે તે "કારણે" નો ઉલ્લેખ કરે છે ત્યારે તેનો સ્પષ્ટ અર્થ થાય છે જે સામાન્ય રીતે 'કારણે અથવા કારણે' સૂચવે છે.જ્યારે પરંતુક (ii) "કરવેરાના દર" નો ઉલ્લેખ કરે છે, ત્યારે તે સ્પષ્ટ ઉદ્દેશ સૂચવે છે કે રિફંડની મંજૂરી ત્યારે જ આપવામાં આવશે જ્યારે ઇનપુટ પરના કરના દર આઉટપુટ પુરવઠા પરના કરના દર કરતા વધારે હોવાને કારણે ઊંધી ફરજનું માળખું ઊભું થયું હોય.ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓને આવરી

લેવા માટે 'ઇનપુટ' શબ્દને વાંચવાથી સંસદ દ્વારા વિચારવામાં આવ્યો હતો તેના કરતાં વધુ રિફંડના હકને માન્યતા મળશે.

70 આપણે એ હકીકતથી વાકેફ હોવા જોઈએ કે રિફંડનો દાવો કરવા માટે કોઈ બંધારણીય અધિકાર પર ભાર મૂકવામાં આવી રહ્યો નથી, કારણ કે તે ન હોઈ શકે.રિફંડ એ વૈધાનિક પ્રિસ્ક્રિપ્શનની બાબત છે.બિનઉપયોગી આઈ. ટી. સી. ના રિફંડને મંજૂરી આપવી જોઈએ કે કેમ તે નક્કી કરવામાં સંસદ તેની કાયદાકીય સત્તાની અંદર હતી, જે તેના મૂળને ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ બંનેમાં શોધી કાઢે છે અથવા, જેમ તેણે કાયદો બનાવ્યો છે, માત્ર ઇનપુટ માલ.તેની સ્પષ્ટ શરત કે રિફંડ ત્યારે જ સ્વીકાર્ય રહેશે જ્યારે બિનઉપયોગી આઇટીસી ઉત્પાદન પુરવઠા પરના કરવેરાના દર કરતાં ઇનપુટ્સ પરના કરના દરને કારણે એકઠા થયા હોય, ત્યારે સંસદે રિફંડને આપણે ઉપર વર્ણવેલ રીતે મર્યાદિત કરી દીધું છે.રિફંડના હકને માન્યતા આપતી વખતે, રિફંડનો દાવો કરી શકાય તેવા સંજોગોને વ્યાખ્યાયિત કરવા માટે વિધાનસભા માટે તે ખુલ્લું છે.કલમ 54 (3) ની જોગવાઈ એ પાત્રતાની શરત નથી (જેમ કે મૂલ્યાંકનકારોના વકીલે રજૂ કર્યું છે) પરંતુ એક પ્રતિબંધ છે જે કલમ 54 (3) હેઠળ રિફંડની મંજૂરીને નિયંત્રિત કરે છે.તેથી, અમે શ્રી એન. વેંકટરમણ, વિદ્વાન એ. એસ. જી. દ્વારા વિનંતી કરાયેલ રજૂઆત સ્વીકારીએ છીએ.

**એફ. 5 બંધારણીય માન્યતાઃઅતિ સત્તાવાળાઓનો સિદ્ધાંત**

71 કરદાતાઓ વતી જે રજૂઆતની વિનંતી કરવામાં આવી છે તે એ છે કે જો કલમ 54 (3) નો ઉપયોગ બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડને માત્ર તે હદ સુધી મર્યાદિત કરવા માટે કરવામાં આવે છે કે જે ઇનપુટ્સ (એટલે કે ઇનપુટ માલ) પરના કરના દરને કારણે સંચય થાય છે, જે બાહ્ય પુરવઠા પરના કરના દર કરતાં વધી જાય છે, તો બંધારણની કલમ 14 અંતર્ગત રહેલા સિદ્ધાંતો આકર્ષિત થશે અને વૈધાનિક જોગવાઈને મનસ્વીપણાના નુકસાનથી નુકસાન થશે.રજૂઆત એ છે કે આ એક વર્ગ કાયદાની ઘટના બની ગઈ છેઃઆ વર્ગમાં બિનઉપયોગી આઇટીસી ધરાવતી નોંધાયેલી વ્યક્તિઓનો સમાવેશ થાય છે. આ વર્ગમાં નીચેની પ્રજાતિઓ (1) સ્થાનિક પુરવઠાકારો અને (2) નિકાસકારોનો સમાવેશ થાય છે.પેટા પ્રજાતિઓ છે (i) ઇનપુટ માલ; અને (ii) ઇનપુટ સેવાઓ.આ રજૂઆતનો વિરોધ કરતા, વિદ્વાન એ. એસ. જી. ની રજૂઆત એ છે કે આ એક માન્ય વર્ગીકરણ છે, જે એક પ્રજાતિ એટલે કે ઇનપુટ સેવાઓને રિફંડનો લાભ આપવાનો ઇનકાર કરે છે.

72 મૂલ્યાંકનકારોના વકીલ જે સિદ્ધાંતનું સમર્થન કરે છે તેને જમ્મુ અને કાશ્મીર રાજ્ય વિરુદ્ધ ત્રિલોકી નાથ ખોસા 41 અને રી ધ સ્પેશિયલ કોર્ટ્સ બિલ, 1978 42 ના નિર્ણય પર આધાર રાખીને સમર્થન આપવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવે છે.વકીલ દ્વારા ઉપરોક્ત નિર્ણયોમાંથી મેળવેલા સિદ્ધાંતો, વર્તમાન કેસમાં તેમની અરજીમાં, એ છે કેઃ

(i) એકવાર આઇ. ટી. સી. ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીની મર્યાદામાં આવી જાય અને એકરૂપ ધિરાણમાં સમાવિષ્ટ થઈ જાય, પછી 'સૂક્ષ્મ તફાવત' હાથ ધરી શકાતો નથી; અને

(2) વર્ગમાં સમાવિષ્ટ પ્રજાતિઓ વચ્ચેની લાક્ષણિકતાઓની સમાનતા પૂરતી છેઃમાલસામાન તેમજ સેવાઓના કિસ્સામાં, કરપાત્ર ઘટના મૂલ્ય સંવર્ધન કર છે અને વહીવટી તંત્ર માલસામાન તેમજ સેવાઓને સમાન રીતે વર્તે છે.માલ મૂર્ત હોવાની માત્ર હકીકત કોઈ પરિણામની બાબત નથી.

73 સમાનતા, જેના પર ઉપરોક્ત રજૂઆતમાં ભાર મૂકવામાં આવ્યો છે, તેને કેદ કરી શકાતી નથી, દબાવી શકાતી નથી અને મર્યાદિત કરી શકાતી નથી.એવી વિનંતી કરવામાં આવી છે કે, ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓ વચ્ચેનો તફાવત સ્વીકાર્ય નથી અને તેને હાંસલ કરવાના હેતુ સાથે વાજબી જોડાણ નથી.જે દરે ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓ પર કર લાદવામાં આવે છે તેમાં સ્પષ્ટ તફાવત છે, પરંતુ રજૂઆત અનુસાર, આ મહેસૂલ લણણી માટેની જોગવાઈ નથી.છેવટે, રજૂઆતના આ અંગ પર, એવી વિનંતી કરવામાં આવી છે કે રાજકોષીય કાયદાના કિસ્સામાં વિધાનસભા પાસે જે વિશાળ અક્ષાંશ ઉપલબ્ધ છે તે માત્ર ત્યારે જ છે જ્યાં મહેસૂલ લણણીનું પગલું સામેલ છે.વાજબીતાની બેવડી કસોટી અને હાંસલ કરવા માંગતા હેતુ સાથેની સાંઠગાંઠ દર્શાવવી આવશ્યક છે.સાંઠગાંઠ (એ) માત્ર કાયદાના ઉદ્દેશ પર આધારિત હોવી જોઈએ; અને (બી) એક સ્પષ્ટ સિદ્ધાંત સૂચવે છે જે વર્ગીકરણમાંથી ઉદ્ભવે છે.નાણાં મંત્રાલય દ્વારા ઇનપુટ્સ પર

સ્પષ્ટતા સાથે, એવી વિનંતી કરવામાં આવે છે કે કોઈ સ્પષ્ટ સિદ્ધાંત ઉભરી ન આવે.

74 મૂલ્યાંકનકારોના વકીલે એવી પણ દલીલ કરી હતી કે ગુજરાત અને મદ્રાસની ઉચ્ચ અદાલતો સમક્ષ કેન્દ્ર સરકારે આગ્રહ કર્યો ન હતો કે નાણાકીય પ્રવાહ એ ઇનપુટ સેવાઓ પર રિફંડને બાકાત રાખવાનું કારણ છે અને તે અદાલત માટે કારણ દર્શાવવા માટે ખુલ્લું નથી.બંધારણીય માન્યતા પર ઉપરોક્ત રજૂઆતોના સમર્થનમાં, જેને શ્રી સુજીત ઘોષ દ્વારા વિનંતી કરવામાં આવી છે, વિદ્વાન વકીલ, શ્રી અરવિંદ દાતાર, વિદ્વાન વરિષ્ઠ વકીલે વિનંતી કરી છે કે એક તરફ એવું મૂકવું વિરોધાભાસી હશે કે માલ અને સેવાઓ લેવી, સંગ્રહ અને દંડના હેતુ માટે સમાન સામગ્રી છે, પરંતુ, રિફંડના હેતુ માટે તેમની વચ્ચે તફાવત કરવામાં આવશે.

75 પ્રથમ સિદ્ધાંતની બાબત તરીકે, એ આધારને સ્વીકારવો શક્ય નથી કે નાણાકીય વ્યવસ્થાના હેતુ માટે યોગ્ય વર્ગીકરણની રચના કરવામાં વિધાનસભાને થોડી રાહત આપતા માર્ગદર્શક સિદ્ધાંતો માત્ર કાયદાના મહેસૂલ લણણીના પગલાં સુધી મર્યાદિત હોવા જોઈએ.આ અદાલતના ઉદાહરણો મૂળભૂત સિદ્ધાંત માટે પુષ્કળ સમર્થન પૂરું પાડે છે કે કરવેરા કાયદા હેઠળ ભેદભાવપૂર્ણ જોગવાઈ પોતે અમાન્ય નથી.અયોગ્યતાનું એક કારણ ઊભું થાય છે જ્યાં સમાનને અસમાન ગણવામાં આવે છે અને અસમાનને સમાન ગણવામાં આવે છે.બંધારણ અને સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમ બંને હેઠળ, માલ અને

સેવાઓ અને ઈનપુટ માલ અને ઈનપુટ સેવાઓને એક સમાન ગણવામાં આવતી નથી અને તે અલગ પ્રજાતિઓ છે.

76 સંસદે રિફંડ માટે કલમ 54 (3) ની જોગવાઈ કરી હતી.આવી જોગવાઈ ઘડવામાં, સંસદને નીતિગત પસંદગીઓ કરવાનો અને યોગ્ય વર્ગીકરણ અપનાવવાનો અધિકાર છે, જે આપણા બંધારણીય ન્યાયશાસ્ત્ર તેને કરવેરા કાયદા સાથે સંકળાયેલી બાબતોમાં મંજૂરી આપે છે અને શરતો પર મુક્તિ, છૂટછાટો અને લાભો પ્રદાન કરે છે, જે તે યોગ્ય માને છે.આ અદાલતના ઉદાહરણની સુસંગત રેખા અમુક મૂળભૂત સિદ્ધાંતો પર ભાર મૂકે છે જે ન્યાયિક સમીક્ષા અને કરવેરા કાયદાના ન્યાયિક અર્થઘટન બંનેને સંચાલિત કરે છે.આ નિયમો આ પ્રમાણે છેઃ

(i) કરવેરાના ઉદ્દેશોની પસંદગી કરવી, કરવેરાનું પ્રમાણ નક્કી કરવું, કરવેરાની શરતો માટે કાયદો ઘડવો અને કરવેરાએ જે સામાજિક–આર્થિક લક્ષ્યાંકો હાંસલ કરવા જોઈએ તે કાયદાકીય નીતિની બાબતો છે.મુખ્ય ન્યાયાધીશ એમ. હિદાયતુલ્લાએ આસિસ્ટન્ટ પાર્ટ એફ કમિશનર ઓફ અર્બન લેન્ડ ટેક્સ વિરુદ્ધ બકિંગહામ એન્ડ કર્નેટિક કંપની લિમિટેડ 43 કેસમાં 107 બંધારણીય બેન્ચ વતી બોલતા જણાવ્યું હતું કેઃ

"10...કરવેરાના ઉદ્દેશો, કરવેરાનું પ્રમાણ, જે શરતોને આધિન તે વસૂલવામાં આવે છે અને જે સામાજિક અને આર્થિક નીતિઓ કરવેરાને ઘટાડવા માટે રચવામાં આવી છે તે તમામ રાજકીય સ્વરૂપની બાબતો છે અને આ બાબતો

વિધાનસભાઓને સોંપવામાં આવી છે, અદાલતોને નહીં.વાજબીતાની કસોટી લાગુ કરવામાં એ નોંધવું પણ જરૂરી છે કે કરવેરાની શક્તિને સામાન્ય રીતે સાર્વભૌમત્વના આવશ્યક લક્ષણ તરીકે ગણવામાં આવે છે અને કરવેરાની શક્તિને લગતી બંધારણીય જોગવાઈઓને સત્તા પ્રદાન તરીકે નહીં પરંતુ સત્તા પરની મર્યાદા તરીકે ગણવામાં આવે છે જે અન્યથા વ્યવહારીક રીતે મર્યાદા વિના હશે.

(2) ફેડરેશન ઓફ હોટેલ એન્ડ રેસ્ટોરન્ટ એસોસિએશન ઓફ ઇન્ડિયા વિરુદ્ધ યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા 44 માં આ જ સિદ્ધાંતનો પુનરોચ્ચાર કરવામાં આવ્યો છે, જેમાં ન્યાયમૂર્તિ એમ. એન. વેંકટચલૈયા (તે સમયે વિદ્વાન મુખ્ય ન્યાયાધીશ તરીકે) બંધારણીય બેન્ચ વતી બોલતા ચુકાદો આપ્યો હતોઃ

“46 હવે તે સારી રીતે નક્કી થઈ ગયું છે કે કરવેરા કાયદાઓ અનુચ્છેદ 14 ની બહાર નથી, તેમ છતાં, રાજકોષીય નીતિની રચનામાં વિવિધ આર્થિક માપદંડોને ધ્યાનમાં રાખીને, કરવેરા માટે વ્યક્તિઓની પસંદગી, વિષય–વસ્તુ, ઘટનાઓ વગેરેની બાબતમાં વ્યાપક અક્ષાંશનો આનંદ માણે છે.તદનુસાર, કરવેરા કાયદામાં ભેદભાવની કસોટીઓ ઓછી સખત હોય છે.પ્રતિકૂળ, ભેદભાવપૂર્ણ વ્યવહારના આક્ષેપોની તપાસ કરતી વખતે તેના શબ્દસમૂહો પર ધ્યાન આપવામાં આવતું નથી, પરંતુ તેની જોગવાઈઓની વાસ્તવિક અસર પર ધ્યાન આપવામાં આવે છે.એક જૂની કહેવત મુજબ, કોઈ પણ વસ્તુ પર કર લાદવામાં સક્ષમ થવા માટે વિધાનસભાએ દરેક વસ્તુ પર કર લાદવો પડતો નથી.જો દરેક

જૂથમાં સમાનતા અને એકરૂપતા હશે તો કાયદો ભેદભાવપૂર્ણ નહીં હોય.આ બાબતે આ અદાલતના નિર્ણયોએ વિધાનસભાઓને કરવેરાના હેતુઓ માટે વસ્તુઓનું વર્ગીકરણ કરવામાં અત્યંત વ્યાપક વિવેકબુદ્ધિનો ઉપયોગ કરવાની મંજૂરી આપી છે, જ્યાં સુધી તે ચોક્કસ વ્યક્તિઓ અથવા વર્ગો સામે સ્પષ્ટ અને પ્રતિકૂળ ભેદભાવથી દૂર રહે.

47 પરંતુ, આ બધા અક્ષાંશો સાથે સમાનતાના અમુક ઈરીડ્યુસિબલ ડિઝાઈડરેટા કરવેરા કાયદામાં વિભેદક વ્યવહાર માટેના વર્ગીકરણને પણ સંચાલિત કરશે.વર્ગીકરણ તર્કસંગત હોવું જોઈએ અને કેટલાક ગુણો અને લાક્ષણિકતાઓ પર આધારિત હોવું જોઈએ જે એકસાથે જૂથબદ્ધ તમામ વ્યક્તિઓમાં જોવા મળે છે અને વર્ગમાંથી બાકાત રહેલા અન્ય લોકોમાં ગેરહાજર હોય છે.પરંતુ આ એકલા પૂરતું નથી.કાયદા દ્વારા હાંસલ કરવાના હેતુ સાથે તફાવતનો તર્કસંગત સંબંધ હોવો આવશ્યક છે.રાજ્યને તેની સરકારી સત્તાનો ઉપયોગ કરતી વખતે, ચોક્કસ ઉદ્દેશો હાંસલ કરવા માટે વિવિધ જૂથો અથવા વ્યક્તિઓના વર્ગોના સંબંધમાં અલગ રીતે કામ કરતા કાયદા બનાવવા જરૂરી છે અને તેથી, વ્યક્તિઓ અથવા વસ્તુઓને અલગ પાડવા અને વર્ગીકૃત કરવાની સત્તા હોવી જોઈએ.એવું પણ માનવામાં આવે છે કે બાકાત અથવા સમાવેશના કોઈ ચોક્કસ અથવા નિર્ધારિત સૂત્રો અથવા સૈદ્ધાંતિક પરીક્ષણો અથવા ચોક્કસ વૈજ્ઞાનિક સિદ્ધાંતો લાગુ કરવાના નથી.આ કસોટી એ સમયની અનુભવાતી

જરૂરિયાતો અને અનુભવ દ્વારા સૂચિત સામાજિક જરૂરિયાતોના સંદર્ભમાં લાગુ કરવામાં આવતી સ્પષ્ટ મનસ્વીતાઓમાંની એક હોઈ શકે છે."

(3) વર્ગીકરણની બાબતોમાં, જેમાં રાજકોષીય કાયદો સામેલ હોય, જ્યાં સુધી વર્ગીકરણના સિદ્ધાંત અંતર્ગત રહેલા મૂળભૂત સિદ્ધાંતનું ઉલ્લંઘન ન થાય ત્યાં સુધી વિધાનસભાને વધુ વિવેકબુદ્ધિથી મંજૂરી આપવામાં આવે છે.હીરાલાલ રતનલાલ (ઉપરોક્ત) માં, ન્યાયમૂર્તિ કે. એસ. હેગડેએ ચાર ન્યાયાધીશોની બેન્ચ વતી બોલતા નિરીક્ષણ કર્યું હતું:

“20. એ નોંધવું આવશ્યક છે કે સામાન્ય રીતે કહીએ તો તમામ કરવેરા વસૂલવાનો પ્રાથમિક હેતુ જાહેર હિત માટે ભંડોળ એકત્ર કરવાનો છે.કયા વ્યક્તિ પર કર લાદવો જોઈએ, કયા વ્યવહાર પર કર લાદવો જોઈએ અથવા કયા માલ પર કર લાદવો જોઈએ તે સામાજિક, આર્થિક અને વહીવટી વિચારણાઓ પર આધાર રાખે છે.લોકશાહી વ્યવસ્થામાં વિધાનસભાએ નક્કી કરવાનું છે કે તેણે કઈ આર્થિક કે સામાજિક નીતિને અનુસરવી જોઈએ અથવા તેણે કયા વહીવટી વિચારોને ધ્યાનમાં રાખવા જોઈએ.પ્રોસેસ્ડ અથવા સ્પ્લટ કઠોળ અને અનપ્રોસેસ્ડ અથવા અનસ્પ્લટ કઠોળ વચ્ચેનું વર્ગીકરણ વાજબી વર્ગીકરણ છે.તે તે માલના ઉપયોગ પર આધારિત છે કે જેમાં તે માલ મૂકી શકાય છે.તેથી, અમારા મતે, વિવાદિત વર્ગીકરણ કલમ 14 નું ઉલ્લંઘન કરતું નથી.” (4) તાજેતરમાં જ યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા વિ. એન. આઈ. ટી. ડી. આઈ. પી.

ટેક્સટાઇલ પ્રોસેસર્સ પ્રાઇવેટ લિમિટેડ 45 માં બે ન્યાયાધીશોની ખંડપીઠે નિરીક્ષણ કર્યું હતું:

“67. આ અદાલતના મોટી સંખ્યામાં નિર્ણયોમાં એવું નક્કી કરવામાં આવ્યું છે કે કરવેરાનો કાયદો, કાર્યાત્મક અનુકૂળતાના કારણોસર અને અન્યથા પણ, કેટલાકને પસંદ કરી શકે છે અને કર આપવાનું પસંદ કરી શકે છે.અત્યંત વ્યાપક અને વહીવટી વ્યવહારવાદની વિવિધ વિચારણાઓ પર આધારિત હોવાનું વર્ગીકૃત કરવાની સત્તા, ન્યાયતંત્ર ત્યાં દોડી શકતું નથી જ્યાં વિધાનસભા પણ યુદ્ધરત રીતે ચાલે છે.ન્યાયિક સત્તા પરના આ તમામ કાર્યકારી નિયંત્રણોને કરવેરાનો વિષય હોય ત્યાં વધુ ભારપૂર્વક તોલવું જોઈએ.ચોક્કસ પરિસ્થિતિઓમાંથી ઉદ્ભવતા આકસ્મિક સંજોગો, જેમાં કેટલાક કરદાતાઓ પોતાને શોધી કાઢે છે, તેના પરિણામે થતા ભેદભાવને કલમ 14 દ્વારા અસર થતી નથી, જો કાયદો સામાન્ય રીતે લાગુ પડે છે અને તેમને કઠોર વ્યવહાર માટે અલગ પાડતો નથી.વ્યક્તિગત કરદાતાઓ માટે ફાયદા અથવા ગેરફાયદા આકસ્મિક અને અનિવાર્ય છે અને તે દરેક કરવેરાના કાયદામાં સહજ છે કારણ કે તેને ક્યાંક એક રેખા દોરવી પડે છે અને કેટલાક કિસ્સાઓમાં તે જરૂરી રીતે રેખાની બીજી બાજુ આવે છે."

77 ચૂકવેલા કરવેરાના રિફંડ દ્વારા લાભને સંચાલિત કરતા સિદ્ધાંતોનો અર્થ કરવેરાની ચુકવણીમાંથી મુક્તિ અથવા જવાબદારીમાં ઘટાડા સાથે સમાન

માળખા પર થઈ શકે છે (આસિસ્ટન્ટ કમિશનર ઓફ કોમર્શિયલ ટેક્સ (આસિસ્ટન્ટ) વિ. ધર્મેન્દ્ર ટ્રેડિંગ કંપની 46).

78 એલ હોટેલ્સ એન્ડ ઇન્વેસ્ટમેન્ટ્સ લિમિટેડ અને અન્યો વિરુદ્ધ યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા 47 માં, ન્યાયમૂર્તિ એમ. એન. વેંકટચલૈયા (તે સમયના વિદ્વાન મુખ્ય ન્યાયાધીશ તરીકે) એ ચુકાદો આપ્યો હતો કેઃ

"20...હવે તે સારી રીતે નક્કી થઈ ગયું છે કે કરવેરાના હેતુઓ માટે ઉદ્દેશો, વ્યક્તિઓ અને વસ્તુઓના વર્ગીકરણની બાબતમાં વિધાનસભા માટે ખૂબ જ વ્યાપક અક્ષાંશ ઉપલબ્ધ છે.કરવેરા નીતિની રચનામાં સામેલ જટિલતાઓને ધ્યાનમાં રાખીને તે આવું હોવું જરૂરી છે.કરવેરા હવે માત્ર સરકારના ખર્ચને ચૂકવવા માટે નાણાં એકત્ર કરવાનો સ્રોત નથી.તે રાજકોષીય અને સામાજિક ઉદ્દેશો હાંસલ કરવા માટે એક માન્યતા પ્રાપ્ત રાજકોષીય સાધન છે.વર્ગીકરણનો તફાવત એ આધાર પર ધારવામાં આવે છે અને આગળ વધે છે કે તે ઉચ્ચ આર્થિક દરજ્જાવાળી એક અલગ વર્ગની હોટલ તરીકે અલગ પાડે છે અને અલગ રાખે છે જે આવી આર્થિક શ્રેષ્ઠતાના એક સંકેતમાં પ્રતિબિંબિત થાય છે.અરજદારો દ્વારા બંધારણીયતાની ધારણાને એ દર્શાવીને દૂર કરવામાં આવી નથી કે કેવી રીતે વર્ગમાં ન લાવવામાં આવેલી હોટલો પણ સમાન અથવા વધુ ચાર્જપાત્ર રસીદો ધરાવે છે અને કેવી રીતે હોટેલોની આર્થિક શ્રેષ્ઠતાની ધારણા કે જેના પર કાયદો લાગુ કરવામાં આવે છે તે ખોટી અથવા અપ્રસ્તુત છે."

79 સ્પેન્સ હોટેલ પ્રાઇવેટ લિમિટેડ વિરુદ્ધ પશ્ચિમ બંગાળ રાજ્ય 48 કેસમાં, બે ન્યાયાધીશોની ખંડપીઠે, ન્યાયમૂર્તિ કે. એન. સૈકિયા દ્વારા બોલતા, કરવેરા કાયદામાં વર્ગીકરણના સિદ્ધાંતોને સંચાલિત કરતી આ અદાલતના ઉદાહરણોની સમીક્ષા કરી અને ચુકાદો આપ્યોઃ"24...કરવેરાનો ઇતિહાસ એ તમામ માનવ બાબતોની જેમ ઉત્ક્રાંતિનો ઇતિહાસ છે.તેની પ્રગતિ આર્થિક અને સામાજિક પરિસ્થિતિઓને ધ્યાનમાં રાખીને સતત વૃદ્ધિ અને વિકાસની છે; અને રાજ્યની રાજકોષીય ગુપ્ત માહિતી સુસંગત રીતે આગળ વધી રહી છે, જે નવા માધ્યમો અને પદ્ધતિઓ દ્વારા અત્યાર સુધી કરવેરા વગરની મિલકત, આવક, સેવા અને કરવેરાની જોગવાઈઓને આધિન છે.વૈજ્ઞાનિક, વ્યાપારી અને આર્થિક પરિસ્થિતિઓ અને જીવનની રીતોમાં પરિવર્તન સાથે, મૂર્ત અને અમૂર્ત એમ બંને પ્રકારની સંપત્તિના પ્રચંડ મૂલ્યો અસ્તિત્વમાં આવ્યા છે અને આ દેશની વિધાનસભાઓ અને અદાલતો દ્વારા બંધારણીય મર્યાદાઓની અંદર, જાહેર નાણાકીય બાબતોમાં યોગદાન આપવા માટે તેના સુધી પહોંચવાના અને તેને આધીન કરવાના નવા માધ્યમો વિકસાવવામાં આવી રહ્યા છે, સંપૂર્ણ બનાવવામાં આવી રહ્યા છે અને વ્યવહારુ કામગીરીમાં મૂકવામાં આવી રહ્યા છે." 80 અદાલતે એવું માન્યું હતું કે સમાનતાનો સિદ્ધાંત મિલકત, વેપાર, વ્યવસાય અને કરવેરા માટેની ઘટનાઓના વર્ગીકરણને અટકાવતો નથી–એક પ્રકારના કરવેરાના એક દર અને બીજાને અલગ દરને આધિન છે.રાજ્ય મિલકતના અમુક

વર્ગોને કોઈપણ કરવેરામાંથી મુક્તિ આપી શકે છે અને વિવિધ પ્રજાતિઓ પર વિવિધ ચોક્કસ કર લાદશે જેનું તે નિયમન કરવા માંગે છે.કોર્ટે ચુકાદો આપ્યોઃ

“27. “કરવેરામાં સંપૂર્ણ સમાનતાને વારંવાર અશક્ય અને અપ્રાપ્ય કહેવામાં આવે છે.તેની નિકટતા જ શક્ય છે.જો કે, કરવેરાની કોઈપણ વ્યવસ્થા હેઠળ, સમજદારીપૂર્વક અને કાળજીપૂર્વક ઘડવામાં આવે તો, જાહેર બોજનો અપ્રમાણસર હિસ્સો ચોક્કસ પ્રકારની સંપત્તિ પર ફેંકવામાં આવશે, કારણ કે તે દૃશ્યમાન અને મૂર્ત છે, જ્યારે અન્ય સાવચેતીથી દૂર રહેવાનો સ્વભાવ ધરાવે છે.તે માત્ર ત્યારે જ છે જ્યાં કાયદાઓ પસાર કરવામાં આવે છે જે ખોટા અને અન્યાયી સિદ્ધાંત પર કર લાદવામાં આવે છે, અથવા કુલ અસમાનતા પેદા કરવા માટે કામ કરે છે, જેથી તેઓ જાહેર આરોપો સહન કરનારાઓ પર તેમની અસરમાં કોઈ પણ ન્યાયી અર્થમાં પ્રમાણસર ન ગણી શકાય કે જે અદાલતો દખલ કરી શકે છે અને આવા કાયદાઓને રદબાતલ જાહેર કરીને કાયદાના માર્ગની ધરપકડ કરી શકે છે.” “"એવું કહેવામાં આવ્યું છે", જ્યાં સુધી કાયદા અને સરકાર અને માણસ અપૂર્ણ છે ત્યાં સુધી સંપૂર્ણપણે સમાન કરવેરા એક અપ્રાપ્ય વસ્તુ રહેશે.” ‘'કરવેરાની સંપૂર્ણ એકરૂપતા અને સંપૂર્ણ સમાનતા', જે તમામ પાસાઓમાં માનવ મન તેને જોઈ શકે છે, તે એક પાયાવિહોણું સ્વપ્ન છે."

81 સંસદ કલમ 54 (3) ની જોગવાઈઓ લાગુ કરતી વખતે, રિફંડ સૂચવવા માટે જીએસટી શાસનની અંદર કાયદો ઘડ્યો હતો.આમ કરતી વખતે, તેણે કલમ 54 (3) ની પ્રથમ જોગવાઈના સંદર્ભમાં રિફંડની મંજૂરીને બે શ્રેણીઓ સુધી મર્યાદિત

કરી દીધી છે જે કલમ (i) અને (ii) દ્વારા સંચાલિત છે.રિફંડનો દાવો કાયદા દ્વારા સંચાલિત થાય છે.રિફંડ માંગવાનો કોઈ બંધારણીય અધિકાર નથી.સંસદે પ્રથમ પરંતુકની કલમ (i) માં કરવેરાની ચુકવણી વિના કરવામાં આવેલા ઝીરો–રેટેડ પુરવઠાના કિસ્સામાં બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડની મંજૂરી આપી છે.પ્રથમ પરંતુકની કલમ (ii) હેઠળ, સંસદે બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડની કલ્પના કરી છે, જ્યાં ઉત્પાદન પુરવઠા પરના કરના દર કરતાં વધુ ઇનપુટ્સ પરના કરના દરને કારણે ક્રેડિટ એકઠી થઈ છે.જ્યારે ન તો બંધારણીય બાંયધરી હોય કે ન તો રિફંડ માટે વૈધાનિક હક હોય, ત્યારે બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડની બાબતમાં માલ અને સેવાઓને સમાન ગણવામાં આવે તે રજૂઆત સ્વીકારી શકાતી નથી.જો આવા અર્થઘટનને તેના તાર્કિક નિષ્કર્ષ પર લઈ જવામાં આવે તો તેમાં અણધાર્યા પરિણામો સામેલ હશે, જેમાં કરવેરાના દર, છૂટછાટો અને છૂટછાટની રચના કરવા માટે સંસદની કાયદાકીય વિવેકબુદ્ધિને સીમિત કરવામાં આવશે.જો ન્યાયતંત્ર આમ કરશે, તો તે કાયદાકીય પસંદગીઓ અને નીતિવિષયક નિર્ણયો પર અતિક્રમણનું જોખમ ચલાવશે, જે કારોબારીનો વિશેષાધિકાર છે.આ પસંદગીઓને આધાર આપતી ઘણી વિચારણાઓ રાજકીય, આર્થિક અને સામાજિક જરૂરિયાતો અને આકાંક્ષાઓ વચ્ચેના જટિલ સંતુલન પર આધારિત છે અને તે કરવેરાની વસૂલાત અને તેમની વસૂલાત સંબંધિત ડેટા અને માહિતીના કાળજીપૂર્વક વિશ્લેષણનું પરિણામ છે.ચોક્કસપણે આ જ કારણ છે કે અદાલતો રાજકોષીય મુદ્દાઓ પર નીતિગત બાબતોના ક્ષેત્રમાં પ્રવેશવાની વિરુદ્ધ

છે.તેથી અમે કલમ 54 (3) ની બંધારણીય માન્યતાને પડકારવામાં અસમર્થ છીએ.

**જી નિયમ 89** (5)

82 સી. જી. એસ. ટી. નિયમોના નિયમ 89 (5) માં ઊંધી ફરજના માળખાને કારણે આઈ. ટી. સી. ના રિફંડની ગણતરી કરવાની જોગવાઈ છે.આ નિયમ, જેમ કે તે મૂળ રીતે ઘડવામાં આવ્યો હતો, તેમાં ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ બંને પર ચૂકવવામાં આવેલા આઇટીસીના રિફંડની જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી.નિયમો 89 (5) માં 18 એપ્રિલ 2018 ના રોજ સંભવિત અસર સાથે સુધારો કરવામાં આવ્યો હતો.13 જૂન, 2018 ના રોજ સુધારેલા નિયમ 89 (5) ને 1 જુલાઈ, 2017 થી પાછલી અસર સાથે બદલવામાં આવ્યો હતો.આ સુધારાની અસર એ છે કે બિનઉપયોગી આઇટીસીનું રિફંડ માત્ર ઇનપુટ માલ પર જ મેળવી શકાય છે.

83 સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની કલમ 164 'સરકાર' (કલમ 2 (53) માં 'સરકાર' ની વ્યાખ્યા કેન્દ્ર સરકાર તરીકે કરવામાં આવી છે) ને જી. એસ. ટી. પરિષદની ભલામણો પર કાયદાની જોગવાઈઓનું પાલન કરવા માટે નિયમો બનાવવાની સત્તા આપે છે.કલમ 164 ની પેટા-કલમ (3) જણાવે છે કે નિયમો બનાવવાની સત્તામાં કાયદાની જોગવાઈઓ અમલમાં આવી તે તારીખ પહેલાં નહીં પણ પૂર્વલક્ષી અસર સાથે નિયમો બનાવવાની સત્તાનો સમાવેશ

થશે.નિયમ 89 (5) ના સુધારાના પરિણામે, આઇટીસીના રિફંડ માટે જે ફોર્મ્યુલા નિર્દિષ્ટ કરવામાં આવી છે તે નીચે મુજબ છેઃ

"મહત્તમ રિફંડની રકમ = (માલસામાન અને સેવાઓના ઊંધી રેટેડ પુરવઠાનું ટર્નઓવર) x ચોખ્ખું આઇટીસી ÷ એડજસ્ટેડ ટોટલ ટર્નઓવર)–માલસામાન અને સેવાઓના આવા ઊંધી રેટેડ પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર કર.સમજૂતી–આ પેટા–નિયમના હેતુઓ માટે, અભિવ્યક્તિઓ –

(ક) ચોખ્ખા આઇટીસીનો અર્થ એ થશે કે જે ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ માટે પેટા–નિયમો (4 એ) અથવા (4 બી) અથવા બંને હેઠળ રિફંડનો દાવો કરવામાં આવે છે તે સિવાયના સંબંધિત સમયગાળા દરમિયાન મેળવેલા ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ; અને

(બી) સમાયોજિત કુલ ટર્નઓવરનો અર્થ પેટા–નિયમ (4) માં તેમને સોંપવામાં આવ્યો છે તે જ રહેશે."

**જી. 1 સી. જી. એસ. ટી. કાયદાની કલમ 164 હેઠળ નિયમ બનાવવાની સત્તાનો ઉપયોગ કરીને સી. જી. એસ. ટી. નિયમોના નિયમ 89** (5) ની માન્યતા

84 વરિષ્ઠ વકીલ શ્રી વી. શ્રીધરન દ્વારા વિનંતી કરવામાં આવેલી પ્રારંભિક રજૂઆત એ છે કે સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની કલમ 164 હેઠળ નિયમ બનાવવાની શક્તિનો ઉપયોગ ત્યારે જ થઈ શકે છે જ્યારે સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની ચોક્કસ કલમ દ્વારા નિયમ બનાવવા માટે ચોક્કસ સત્તા

આપવામાં આવે. આ રજૂઆત અંગે વિસ્તૃત માહિતી આપતા શ્રી વી. શ્રીધરને રજૂઆત કરી છે કે સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમ હેઠળ, વિવિધ કલમો સ્પષ્ટપણે "નિર્ધારિત" શબ્દનો ઉપયોગ કરે છે જે સૂચવે છે કે તે ચોક્કસ કલમ માટે નિયુક્ત કાયદા દ્વારા નિયમો ઘડવામાં આવી શકે છે.ઉદાહરણ તરીકે, શ્રી શ્રીધરન નિર્દેશ કરે છે કે કલમ 9 એ જોગવાઈ કરે છે કે કરવેરા વસૂલવાની રીત 'નિર્ધારિત' હોઈ શકે છે; કલમ 16 (1) આઈટીસી મેળવવા માટેની શરતો અને પ્રતિબંધો માટે જોગવાઈ કરે છે જે 'નિર્ધારિત' હોઈ શકે છે અને કલમ 31 (2) એ જોગવાઈ કરે છે કે જે સમયની અંદર કરપાત્ર સેવા પૂરી પાડતી વ્યક્તિએ ભરતિયું બહાર પાડવું આવશ્યક છે તે 'નિર્ધારિત' હોઈ શકે છે.આ એવા ઉદાહરણો છે જ્યાં કાયદાએ સ્પષ્ટપણે વિચાર્યું છે કે ચોક્કસ જોગવાઈને અસર આપવા માટે નિયમો ઘડવા પડશે.શ્રી શ્રીધરનની રજૂઆત છે કે કાયદાના લખાણમાં આવા શબ્દોની ગેરહાજરીમાં, સરકાર અન્ય કલમો માટે નિયમો ઘડવા માટે સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ 164 હેઠળ તેના અધિકારનો ઉપયોગ કરી શકતી નથી.આમ, કલમ 54 (3) એવા કોઈ શબ્દો પૂરા પાડતી નથી જે સૂચવે છે કે નિયમો ઘડવા માટે ચોક્કસ સત્તા આપવામાં આવી છે, તેથી નિયમ 89 (5) (રજૂઆત અનુસાર) અમાન્ય છે.

85 અમે ઉપરોક્ત રજૂઆતને સ્વીકારી શકતા નથી કારણ કે તે ખોટી ધારણા પર આગળ વધે છે.કલમ 164 (1) હેઠળ, કેન્દ્ર સરકારને જી. એસ. ટી. કાઉન્સિલની ભલામણો પર સી. જી. એસ. ટી. કાયદાની જોગવાઈઓને

અમલમાં મૂકવા માટે નિયમો બનાવવાની સ્પષ્ટ સત્તા પ્રદાન કરે છે.તે સાચું હોઈ શકે છે કે અમુક ચોક્કસ વૈધાનિક જોગવાઈઓમાં, કાયદો 'સૂચવે છે' અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરીને માન્યતા આપે છે કે તે હેતુ માટે નિયમો ઘડવામાં આવી શકે છે.પરંતુ અન્ય ક્ષેત્રોમાં નિયમ બનાવવાની શક્તિનો આશરો લઈ શકાતો નથી એમ ધારીને વિપરીત અનુમાન કરી શકાતું નથી.તેના સ્વભાવથી, કાયદાકીય જોગવાઈ કાયદાની જોગવાઈઓના અમલીકરણમાં ઊભી થઈ શકે તેવી દરેક સંભાવનાની કલ્પના કરી શકતી નથી. તેથી જ્યાં સુધી તે મૂળ કાયદાની જોગવાઈઓ સાથે સુસંગત હોય ત્યાં સુધી નિયમો બનાવવાની સત્તા માટે તે ખુલ્લું છે.આ નિયમો મુખ્ય કાયદામાં ધ્યાન ન અપાયેલી ખામીઓને અંતરાલીય રીતે ભરી શકે છે અથવા કાયદાના અમલીકરણ માટેની જોગવાઈઓ રજૂ કરી શકે છે.જ્યાં સુધી નિયમો ઘડતી સત્તાએ કાયદાની જોગવાઈનું ઉલ્લંઘન કર્યું નથી, ત્યાં સુધી તેને નિયમ બનાવવાની સત્તાનો ઉપયોગ કરવાની તેની સત્તાથી વંચિત કરી શકાતી નથી.સી. જી. એસ. ટી. કાયદાની કલમ 164 હેઠળ આપવામાં આવેલી વ્યાપક સત્તાઓ માત્ર કાયદાની જોગવાઈઓ દ્વારા મર્યાદિત છે, જેમાં નિયમ ઘડવામાં આવી શકે છે.આ જ કારણ છે કે કલમ 164 હેઠળની સત્તાઓ માત્ર તે જ કલમો સુધી મર્યાદિત નથી જે નિયમો ઘડવા માટે ચોક્કસ સત્તા આપે છે.શ્રી શ્રીધરને ધાર્યું છે તેમ જો આવી રચના સ્વીકાર્ય હશે, તો તે કલમ 164 ની જોગવાઈઓને અયોગ્ય બનાવશે.આમ, આપણે જોઈએ છીએ કે

કલમ 54 (3) માં "સૂચવ્યા મુજબ" શબ્દોની ગેરહાજરી કાયદાની જોગવાઈઓને અમલમાં મૂકવા માટે નિયમો બનાવવાની સત્તાથી વંચિત નથી કરતી.

**G. 2 સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ 54 (3) ની સરખામણીમાં નિયમ 89 (5) ની** સત્તાઓ

86 વિદ્વાન વરિષ્ઠ વકીલ શ્રી વી. શ્રીધરન દ્વારા વિનંતી કરવામાં આવેલી આગામી રજૂઆત એ છે કે નિયમ 89 (5) કલમ 54 (3) ને અનુરૂપ નથી.પાછલી અસરથી સુધારેલા આ નિયમને કલમ 54 (3) ના અધિકારક્ષેત્રની બહાર હોવાનો દાવો કરવામાં આવે છે, કારણ કે તે માત્ર ઇનપુટ માલ પર મેળવેલા ધિરાણને ધ્યાનમાં રાખીને રિફંડની ગણતરીને પ્રતિબંધિત કરે છે.વધુમાં, કલમ 54 (1) હેઠળ, સીજીએસટી નિયમો માત્ર તે જ ફોર્મ અને રીત પ્રદાન કરી શકે છે જેમાં રિફંડ માટેની અરજી કરી શકાય છે અને સીજીએસટી કાયદાની મૂળ જોગવાઈઓને વિપરીત નિયમ બનાવીને ઘટાડી શકાતી નથી.ઉપરની રજૂઆત જે અતિ અધિકારના સિદ્ધાંતને લાગુ કરવા માંગે છે તે પૂર્વધારણા પર આધારિત છે કે નિયમ કલમ 54 (3) સાથે સુસંગત નથી.બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, રજૂઆત એ ધારણા પર આધારિત છે કે કલમ 54 (3) ઇનપુટ માલ તેમજ ઇનપુટ સેવાઓને કારણે ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટી ના માળખાના પરિણામે બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડની મંજૂરી આપે છે.

87 શ્રીધરનની રજૂઆતનો બીજો ભાગ એ છે કે સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની કલમ 164 હેઠળ ઘડવામાં આવેલા કોઈપણ નિયમો "કાયદાની જોગવાઈઓનું

પાલન કરવા" માટે હોવા જોઈએ.રજૂઆત અનુસાર, કલમ 54 (3) બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડ, તેના જથ્થા અને જે કિસ્સાઓમાં રિફંડ આપવામાં આવે છે તેના અધિકારની જોગવાઈ કરે છે.આ એક સંપૂર્ણ સંહિતા છે જેમાં તેની કામગીરી માટે કોઈ નિયમોની જરૂર નથી અને કલમ 54 (3) માં કોઈ સંદર્ભ નથી જે સરકારને આ સંબંધમાં નિયમો ઘડવા માટે સક્ષમ બનાવે છે.તેથી, નિયમ બનાવવાની સત્તાનો ઉપયોગ બિનજરૂરી અને અયોગ્ય હોવાની વિનંતી કરવામાં આવે છે.

88 સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની કલમ 164 (1) હેઠળ નિયમ બનાવવાની શક્તિનો ઉપયોગ ઘણી પરિસ્થિતિઓમાં થઈ શકે છે.જેમ કે આપણે અગાઉ આ ચુકાદામાં નોંધ્યું છે કે કરવેરાના સમયગાળામાં બાહ્ય પુરવઠાની ગેરહાજરી, ડિસ્કાઉન્ટ અથવા પ્રિડેટરી પ્રાઇસિંગ, ઇનપુટ્સની જથ્થાબંધ ખરીદી, ધિરાણની મોટી પ્રારંભિક સિલક અથવા કરવેરાના દરમાં ફેરફાર સહિત વિવિધ કારણોસર ધિરાણનું સંચય થઈ શકે છે.ઉપયોગમાં ન લેવાયેલા આઇટીસીને ઓળખવા માટેનો નિયમ, જે ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટીનું માળખું ધરાવતા પુરવઠાને આભારી છે અને અન્ય કારણોસર સંચિત થયેલા ધિરાણમાંથી તેને વિભાજિત કરવા માટે કાયદાની જોગવાઈઓ અમલમાં મૂકવા માટે જરૂરી નિયમ હશે. આ જ મુદ્દાને સમજાવવા માટેનું બીજું ઉદાહરણ એ છે કે એક નિયમ કુલ ટર્નઓવરની સરખામણીમાં ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટી માળખા સાથે સંબંધિત આઇટીસીની પ્રો રેટા રકમ નક્કી કરવા માટે પ્રમાણસર સૂત્ર પ્રદાન કરી શકે છે.આવી ફોર્મ્યુલા જરૂરી છે જ્યાં

કરદાતા ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટીનું માળખું તેમજ ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટીનુ માળખું સામેલ ન હોય તેવા બાહ્ય પુરવઠામાં રોકાયેલ હોય.હકીકતમાં, શ્રી શ્રીધરન તેમની રજૂઆતોમાં એ પણ સ્વીકારે છે કે આવી ફોર્મ્યુલા કાયદાની જોગવાઈઓને અમલમાં મૂકવા માટે બનાવવામાં આવેલ નિયમ હશે. કડીમાં ત્રીજું ચિત્ર નિકાસના સંદર્ભમાં છે.સી. જી. એસ. ટી. કાયદા હેઠળ, નિકાસ સાથે સંબંધિત આઈ. ટી. સી. (જે ઝીરો–રેટેડ પુરવઠો છે) પરત કરવો પડશે.આકારણી કરનાર પાસે સ્થાનિક વેચાણ તેમજ નિકાસ બંને હોઈ શકે છે, જેમાં પ્રમાણસર સૂત્રની જરૂર હોય છે.નિયમ 89 (4) એવી પરિસ્થિતિને આવરી લેવા માટે આઇટીસીના રિફંડ માટેની ફોર્મ્યુલા પ્રદાન કરે છે જેમાં આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ 16 (3) અનુસાર બોન્ડ અથવા લેટર ઓફ અન્ડરટેકિંગ હેઠળ કરવેરાની ચુકવણી કર્યા વિના માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો ઝીરો–રેટેડ પુરવઠો કરવામાં આવ્યો હોય.

89 શ્રી શ્રીધરન દલીલ કરે છે કે કલમ 54 (3) પોતે જ એક સંપૂર્ણ સંહિતા છે અને કાયદાની જોગવાઈઓને આગળ વધારવા માટે કોઈ નિયમની બાંહેધરી આપતું નથી, તેમની લેખિત નોંધમાં વાજબી રીતે સ્વીકારે છે કે સંચિત આઇટીસીને રિફંડના હેતુથી વિભાજિત કરવા માટે એક સૂત્રની જરૂર પડી શકે છે.શ્રી શ્રીધરન દ્વારા તેમની લેખિત નોંધમાં આપવામાં આવેલા દૃષ્ટાંત અનુસાર, જ્યાં કરદાતાની પાસે એવા પુરવઠો હોય છે જે ઊંધી ફરજના માળખા હેઠળ આવે છે અને એવા પુરવઠો હોય છે જે નથી આવતા, ત્યાં બિનઉપયોગી આઇટીસીનું

રિફંડ માત્ર પહેલાની સાથે સંબંધિત હોઈ શકે છે પરંતુ પછીની સાથે નહીં.બે શ્રેણીઓને આભારી આઈટીસીની ગણતરી કરવા માટે એક સૂત્રની જરૂર પડશે જેથી રિફંડ પહેલા વર્ગને આપવામાં આવે અને પછીના વર્ગને નહીં.નિયમ 89 (5) પ્રમાણસર ટર્નઓવરનો આધાર અપનાવીને ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટીના માળખાને આભારી રિફંડનો અંદાજ કાઢે છે, એટલે કે ઊંધી ફરજના માળખાના પુરવઠાના ટર્નઓવરને સમાયોજિત કુલ ટર્નઓવર દ્વારા વિભાજીત કરીને અને તેને 'ચોખ્ખા આઇટીસી' સાથે ગુણાકાર કરીને.રજૂઆત એ સ્વીકારવા માટે આગળ વધે છે કે ઇન્વર્ટેડ ડ્યુટી સ્ટ્રક્ચર અને એકંદર ટર્નઓવરને લગતા પુરવઠાના ટર્નઓવરને ધ્યાનમાં લેવા માટે નિયમ 89 (5) માં સમાવિષ્ટ સૂત્રની જરૂરિયાત અને તર્ક "સમજી શકાય તેવું અને વાજબી" છે.

90 જોકે ફરિયાદ એ છે કે નિયમ 89 (5) "કાયદાની જોગવાઈઓ" થી આગળ વધે છે જ્યારે ફોર્મ્યુલા નક્કી કરવાની આડમાં, તે ઇનપુટ સેવાઓના આઇટીસીને નકારીને ઇનપુટ માલ માટે આઇટીસીના રિફંડને પ્રતિબંધિત કરે છે.આ 'નેટ આઇટીસી' ને વ્યાખ્યાયિત કરીને કરવામાં આવે છે જેનો અર્થ થાય છે ઇનપુટ્સનો ઉપયોગ કરાયેલ આઇટીસી.પડકારની ગંભીરતા એ છે કે આ પરિણામે ઇનપુટ સેવાઓ સાથે સંબંધિત આઇટીસીની અવગણના કરે છે.બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, રજૂઆત એ છે કે નિયમ 89 (5) ને "કાયદાની જોગવાઈઓ" ને અમલમાં મૂકવા માટેનો નિયમ ન ગણી શકાય.

91 શ્રી વી. શ્રીધરને એ પણ રજૂઆત કરી છે કે જો કોઈ નિયમ કાયદાના હેતુને પ્રતિબંધિત કરે છે, તો તેને રદ કરી શકાય છે જો તે મુખ્ય કાયદાના અધિકારની બહાર હોય.આનું કારણ એ છે કે સંસદના ગૃહ સમક્ષ નિયમો મૂકવાની જોગવાઈ હોવા છતાં, તેમને ફેરફાર અને રદ કરવાની પ્રક્રિયાને આધિન હોવા છતાં, કોઈ નિયમને ક્યારેય કાયદાની પ્રક્રિયા સાથે સરખાવી શકાતો નથી કારણ કે ખાસ કરીને નિયમમાં રાષ્ટ્રપતિ અથવા રાજ્યપાલની મંજૂરીનો અભાવ હોય છે.તેમની રજૂઆતના સમર્થનમાં, તેમણે કેરળ રાજ્ય વીજળી બોર્ડ વિરુદ્ધ ઇન્ડિયન એલુવિયમ કંપની લિમિટેડ 49 ની બંધારણીય બેન્ચના નિર્ણય અને ભારત હરિ સિંઘાનિયા વિરુદ્ધ વેલ્થ ટેક્સ કમિશનર (સેન્ટ્રલ) 50 માં ત્રણ ન્યાયાધીશોની બેન્ચે આપેલા નિર્ણય પર આધાર રાખ્યો છે.92 પડકારની રેખાનો બીજો ભાગ એ છે કે ભલે જીએસટી કાઉન્સિલ દ્વારા નિયમોની ભલામણ કરવી જરૂરી હોય, પણ આ તેમને વિધાનસભા દ્વારા ઘડવામાં આવેલા કાયદાના દરજ્જામાં ઉન્નત કરશે નહીં.શ્રી વી. શ્રીધરન દ્વારા જે રજૂઆતની વિનંતી કરવામાં આવી છે તે અંતર્ગત ધારણા પર આગળ વધે છે જે છે કે નિયમ 89 (5) માં ચોખ્ખી આઇટીસીની વ્યાખ્યાને મર્યાદિત કરીને ઇનપુટ માલ પર મેળવેલ આઇટીસી એ કલમ 54 (3) નું અપમાન છે.આ આધાર પર જ એવી વિનંતી કરવામાં આવી છે કે જે નિયમ કાયદાની વિરુદ્ધ હોય તેને માત્ર આ આધાર પર સાચવી ન શકાય કે (i) નિયમ સંસદ સમક્ષ મૂકવામાં આવ્યો છે અને તે તેની ફેરફાર રદ કરવાની અથવા સુધારાની સત્તાને આધિન છે; અથવા (ii) નિયમ જીએસટી કાઉન્સિલની

ભલામણો પર બનાવવામાં આવ્યો હતો.વર્તમાન કેસમાં દલીલના બીજા સ્તરનો ઉપયોગ એ સરળ કારણસર થતો નથી કે નેટ આઇટીસીને વ્યાખ્યાયિત કરવામાં નિયમ 89 (5) નો અર્થ "ઇનપુટ્સ પર મેળવેલ ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ" એ કલમ 54 (3) ના પરંતુક (ii) માં સમાવિષ્ટ વૈધાનિક પ્રતિબંધનું ઉલ્લંઘન કરતું નથી.તેથી કલમ 54 (3) ના પ્રથમ પરંતુકની કલમ (ii) સત્તાથી બહાર છે તે આધાર પર નિયુક્ત કાયદાના એક ભાગ તરીકે નિયમ 89 (5) ને પડકારવામાં સારનો અભાવ છે.આ ચુકાદાના અગાઉના ભાગમાં તર્ક મુજબ, પ્રથમ પરંતુકની કલમ (ii) એ માત્ર રિફંડ મેળવવા માટેની લાયકાતની શરત નથી, પરંતુ એક નોંધપાત્ર પ્રતિબંધ છે, જેના હેઠળ બિનઉપયોગી આઇટીસીનું રિફંડ ત્યારે જ મેળવી શકાય છે જ્યારે સંચય ઊંધી ડ્યુટી માળખા સાથે સંબંધિત હોય, એટલે કે ઇનપુટ માલ પરનો કર આઉટપુટ પુરવઠા પરના કરના દર કરતા વધારે હોય.તેથી એક તરફ નિયમ 89 (5) અને બીજી તરફ કલમ 54 (3) ખાસ કરીને તેના પ્રથમ પરંતુકની કલમ (ii) વચ્ચે કોઈ વિસંગતતા નથી.

93 સ્પષ્ટતા માટે, શ્રી વી. શ્રીધરનની લેખિત રજૂઆતના પરિચ્છેદ 24.6 અને પરિચ્છેદ 24.7 નું ફરી રજુ કરવું જરૂરી છેઃ“ 24.5 તેવી જ રીતે, અદાલતે કેટલાક કિસ્સાઓમાં મુક્તિ/નીચલા દરનો લાભ વધાર્યો છે, જો કોઈ ચોક્કસ કેસમાં આ પ્રકારનો ઇનકાર અધિકાર બહારનો અથવા ગેરબંધારણીય હોય, તો લાભદાયી જોગવાઈનો અવકાશ વધે છે.24.6 વર્તમાન કિસ્સામાં, નિયમ 89 (5) ના અધિકારોને પડકાર માત્ર ઉપરોક્ત નિયમના સ્પષ્ટીકરણમાં નેટ આઇટીસીની

વ્યાખ્યાને કારણે છે જે "નેટ આઇટીસી" ને નીચે પ્રમાણે વ્યાખ્યાયિત કરે છે:"ચોખ્ખા આઇટીસીનો અર્થ એ થશે કે જે ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ માટે પેટા–નિયમો (4 એ) અથવા (4 બી) અથવા બંને હેઠળ રિફંડનો દાવો કરવામાં આવે છે તે સિવાયના સંબંધિત સમયગાળા દરમિયાન ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટનો લાભ લેવામાં આવે છે.

94 શ્રી શ્રીધરન વિનંતી કરે છે કે સ્પષ્ટીકરણ (એ) થી નિયમ 89 (5) માં 'ઇનપુટ્સ' શબ્દોને "સંપૂર્ણપણે મુખ્ય જોગવાઈને અનુરૂપ" લાવવા માટે અલગ પાડી શકાય તેવા તરીકે રદ કરવામાં આવે.અમે આ રજૂઆત સ્વીકારી શકતા નથી.'ચોખ્ખી આઇટીસી' એટલે કે ઇનપુટ્સ (માલ) પર મેળવેલ આઇટીસીને વ્યાખ્યાયિત કરવામાં નિયમ 89 (5) નું સ્પષ્ટીકરણ, હકીકતમાં, સંપૂર્ણપણે મુખ્ય જોગવાઈ, કલમ 54 (3) ને અનુરૂપ છે.તેનાથી વિપરીત, શ્રી શ્રીધરનની રજૂઆત સ્વીકારવા માટે, કલમ 54 (3) હેઠળ રિફંડની સ્વીકાર્યતાને સંચાલિત કરતી શરતોથી આગળ નિયમ 89 (5) ની મર્યાદાને વિસ્તૃત કરશે અને તેથી તે અસ્વીકાર્ય હશે.

### G. 3 નિયમ 89 (5) માં નિર્ધારિત સૂત્રની માન્યતા.

95 શ્રી જી નટરાજન, શ્રી સુજીત ઘોષ, વિદ્વાન વકીલ અને શ્રી વી શ્રીધરન, વિદ્વાન વરિષ્ઠ વકીલે પણ નિયમ 89 (5) ને પડકારવા માટે વૈકલ્પિક રજૂઆતની વિનંતી કરી છે.એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે નિયમ 89 (5) માં નિર્ધારિત ફોર્મ્યુલા જે ઇનપુટ માલના કારણે સંચિત આઇટીસીનું રિફંડ

આપવા માંગે છે, તે સ્વાભાવિક રીતે ખામીયુક્ત છે અને તે વિસંગત પરિણામો તરફ દોરી જશે.વૈકલ્પિક રજૂઆત એવી ધારણા પર કરવામાં આવે છે કે નિયમ 89 (5) સાથે વાંચી શકાય તેવી કલમ 54 (3) (ii) માત્ર ઇનપુટ માલના કારણે સંચિત આઇટીસીના રિફંડ સુધી મર્યાદિત છે, ઇનપુટ સેવાઓ નહીં.

96 દરમિયાનગીરી કરનાર વતી હાજર રહેલા વિદ્વાન વકીલ શ્રી જી નટરાજને રજૂઆત કરી છે કે તે મૂળ રૂપે ઘડવામાં આવ્યું હોવાથી, નિયમ 89 (5) માં 'નેટ આઇટીસી' ને ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ બંને માટે ઊંધી ફરજના માળખાને કારણે રિફંડની મંજૂરી આપવામાં આવી છે.આ સ્થિતિમાં શરૂઆતમાં 18 એપ્રિલ 2018 ના રોજ સંભવિત અસર સાથે અને ત્યારબાદ 13 જૂન 2018 ના રોજ 1 જુલાઈ 2017 ના રોજ પૂર્વલક્ષી અસર સાથે સુધારો કરવામાં આવ્યો હતો.નિયમ 89 (5) માં સૂચવેલ સૂત્ર ઊંધી દર માળખું ધરાવતા બાહ્ય પુરવઠાને આભારી ઇનપુટ માલ પર મેળવેલા આઇટીસીના જથ્થાને ઓળખવા માંગે છે.ઇનપુટ માલ પર આઇટીસીના આવા જથ્થામાંથી, માલ અને સેવાઓના આવા ઇન્વર્ટે રેટેડ પુરવઠા પર સપ્લાયર દ્વારા ચૂકવવાપાત્ર વેરો ઘટાડવામાં આવે છે, જેથી ઊંધી દર માળખાને કારણે જમા થતા ધિરાણના જથ્થા પર પહોંચી શકાય, જે રિફંડ માટે પાત્ર છે.શ્રી નટરાજનની રજૂઆત એ છે કે નિયમ 89 (5) હેઠળ નિર્ધારિત સૂત્રમાં, "માલ અથવા સેવાઓના આવા ઇન્વર્ટેડ રેટેડ પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર કર" ઘટાડતી વખતે, કરદાતાને પહેલા ઇનપુટ સેવાઓ પર મેળવેલા આઇટીસીનો ઉપયોગ કરવાની મંજૂરી આપવી જોઈએ જે અન્યથા રિફંડ

માટે પાત્ર નથી.જો નિયમ 89 (5) હેઠળ સૂચવવામાં આવેલી ફોર્મ્યુલાનો ઉપરોક્ત રીતે અર્થઘટન કરવામાં ન આવે, તો એવો આક્ષેપ કરવામાં આવે છે કે તે માત્ર ઊંધી કિંમતના માળખા (માલની એક લાઈન) સાથે સંકળાયેલા બાહ્ય પુરવઠાનો વ્યવહાર કરતા કરદાતાઓ અને ઈન્વર્ટેડ કિંમતના માળખા ધરાવતા અને ઊંધી કિંમતના માળખા વિનાના બાહ્ય પુરવઠાનો વ્યવહાર કરતા કરદાતાઓ વચ્ચે અસમાનતા તરફ દોરી જશે.આમ, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે કોર્ટે નિયમ 89 (5) માં સૂચવવામાં આવેલી ફોર્મ્યુલાને આ રીતે વાંચવી જોઈએ કે રિફંડની હકદારીની ગણતરી કરતી વખતે ઊંધી દર માળખું ધરાવતા આવા પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર ચોખ્ખા આઈટીસી અને કરવેરા વચ્ચેના તફાવત તરીકે, એવું માનવામાં આવે છે કે ઈનપુટ સેવાઓના કારણે સંચિત આઈટીસીનો ઉપયોગ ઊંધી વસ્તુઓ અને સેવાઓ પર ચૂકવવાપાત્ર કરની ચુકવણી માટે કરવામાં આવે અને બાકીની કર રકમ, જે ઈનપુટ માલના કારણે સંચિત આઈટીસીમાંથી ચૂકવવામાં આવે છે, તે ફોર્મ્યુલામાં નેટ આઈટીસીમાંથી કાપવામાં આવે છે.

97 શ્રી જી નટરાજનની રજૂઆત એક વિચલન સૂચવે છે જેમાં ઊંધી ફરજનું માળખું ધરાવતી એક જ ઉત્પાદન ધરાવતી નોંધાયેલ વ્યક્તિ ન તો ઉત્પાદન પુરવઠા પર કરની ચુકવણી માટે બિનઉપયોગી આઈટીસીનો ઉપયોગ કરી શકે છે અને ન તો તેને રિફંડની મંજૂરી આપવામાં આવે છે.બીજી બાજુ, ઊંધી ફરજનું માળખું ધરાવતા ઉત્પાદનો ધરાવતી અને અન્યથા નોંધાયેલી વ્યક્તિ, ઊંધી દર

માળખું ન ધરાવતા ટર્નઓવર પર કરની ચુકવણી માટે ઇનપુટ સેવાઓ પર મેળવેલા આઇટીસીનો ઉપયોગ કરવાની સ્થિતિમાં હોય છે.શ્રી જી નટરાજને નીચેનું ઉદાહરણ આપ્યું છેઃ

| ્ ્ ્ નં. | અનુક્રમવર્ણન | માત્ર ઊંધી દરઇન્વર્ટેડ રેટ સ્ટ્રક્ચર માળખું ધરાવતોઅને અન્ય ટર્નઓવર ધરાવતોટર્નઓવર બંનેનું કરદાતા. ટર્નઓવર ધરાવતા કરદાતા. | |
|---|---|---|---|
| (i) | (ii) | (iii) | (iv) |
| – | માલના પુરવઠાનું મૂલ્ય, 5 ટકા જીએસટી આકર્ષે છે (ઇન્વર્ટેડ દર માળખું ધરાવતું ટર્નઓવર) | શહેરી વિકાસ માટે રૂ. 50,00,000 | શહેરી વિકાસ માટે રૂ. 50,00,000 |
| ૨. | વસ્તુઓના પુરવઠાનું મૂલ્ય, જેમાં ઇન્વર્ટેડ | નિલ | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | માળખું ન હોય | | |
| ૩. | સમાયોજિત ટર્નઓવર (1 + 2) | કુલ રૂ. 50,00,000 | શહેરી વિકાસ માટે રૂ. 1,00,00,000 |
| ૪. | ઇન્વર્ટેડ દર માળખું ધરાવતા ટર્નઓવર પર 5 ટકાના દરે ચૂકવવાપાત્ર જીએસટી (1) પર 5 ટકા | શહેરી વિકાસ માટે રૂ. 2,50,000 | શહેરી વિકાસ માટે રૂ. 2,50,000 |
| ૫. | ઇન્વર્ટેડ દર માળખું ન હોય તેવા ટર્નઓવર પર 18 ટકાના દરે ચૂકવવાપાત્ર જીએસટી | એનએ. | શહેરી વિકાસ માટે રૂ. 9,00,000 |
| ૫. | કરવેરાના સમયગાળા દરમિયાન મેળવેલા ઇનપુટ્સ પર | શહેરી વિકાસ માટે રૂ. 3,00,000 | શહેરી વિકાસ માટે રૂ. 6,00,000 |

| | | |
|---|---|---|
| | આઇટીસી | |
| –– | કરવેરાના સમયગાળા | શહેરી વિકાસ માટેશહેરી વિકાસ માટે ₹. 50, 000 ₹. 1,00,000 |
| | દરમિયાન મેળવેલી ઇનપુટ સેવાઓ પર આઇટીસી | |
| .... | ફોર્મ્યુલા મુજબ રિફંડનો હક | [શહેરી વિકાસ માટે[₹. 6,00,000 x ₹. 3,00,000 x₹. 50,00,000 ₹. ₹. 50,00,000 ₹.1,00,00,000]– 50,00,000]–₹. ₹. 2,50,000 = 2,50,000 = શહેરી વિકાસ માટે 50,000 ₹. 50, 000 |
| 8 | ટિપ્પણીઓ | આઇટીસીએ ₹.બેલેન્સ ઇનપુટ ઇનપુટ સેવાઓ પરક્રેડિટ ₹. મેળવેલ 50,0003,00,000 અને ન તો રિફંડ તરીકેસમગ્ર ક્રેડિટ ₹. માન્ય છે, ન તોઇનપુટ સેવાઓ પર આઉટપુટ પુરવઠામેળવેલ પર કરની ચુકવણી1,00,000 નો માટે ઉપયોગમાંઉપયોગ ઊંધી દર |

લેવાય છે, પરંતુમાળખું વગરના તેને એકઠા કરવાનીટર્નઓવર પર કરની મંજૂરી છે. ચુકવણી માટે થઈ શકે છે.

98 શ્રી નટરાજનના નિવેદનને શ્રી વી. શ્રીધરને પણ સમર્થન આપ્યું છે.નિયમ 89 (5) માં સૂત્ર નીચે પુનઃઉત્પાદિત થયેલ છેઃ

"મહત્તમ રિફંડની રકમ =

{(માલસામાન અને સેવાઓના ઇન્વર્ટેડ રેટેડ પુરવઠાનું ટર્નઓવર) x ચોખ્ખું આઇટીસી ÷ એડજસ્ટેડ ટોટલ ટર્નઓવર}–માલસામાન અને સેવાઓના **આવા ઇન્વર્ટેડ રેટેડ પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર કર**

**(ભાર આપવામા** આવ્યો છે)

99 શ્રી વી. શ્રીધરને વિનંતી કરી છે કે સૂત્રનો બીજો તબક્કો, એટલે કે "માલ અને સેવાઓના આવા ઊંધી રેટેડ પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર કર" ઉત્પાદન પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર સમગ્ર કરને ધ્યાનમાં લે છે.વાસ્તવમાં, ઉત્પાદન પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર વેરો ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ પર આઇટીસીનો ઉપયોગ કરીને ચૂકવવામાં આવ્યો હોત.જો કે, નિયમ 89 (5) હેઠળની ફોર્મ્યુલા ધારે છે કે ઇનપુટ સેવાઓ પર આઇટીસીમાંથી કંઈપણ ઉપયોગમાં લેવામાં આવ્યું નથી અને આઉટપુટ પુરવઠા પરનો સંપૂર્ણ કર ઇનપુટ માલ પર આઇટીસીનો ઉપયોગ કરીને ચૂકવવામાં આવે છે.એવી વિનંતી કરવામાં આવી હતી કે સૂત્રનો

ઉલ્લેખિત ઉદ્દેશ ઇનપુટ માલના કારણે સંચિત બિનઉપયોગી આઇટીસીનું રિફંડ આપવાનો હોવા છતાં, આઉટપુટ પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર કરની સંપૂર્ણ રકમ બાદ કરીને, આવા રિફંડનું પ્રમાણ ઘટાડવામાં આવે અને કરની વ્યાપક અસર મહત્તમ કરવામાં આવે.ઉપરોક્ત વિસંગતિના ઉકેલ તરીકે, શ્રી શ્રીધરને પ્રસ્તાવ મૂક્યો છે કે નિયમ 89 (5) ના હેતુઓ માટે, એવી ધારણા કરવી આવશ્યક છે કે ઇનપુટ સેવાઓના કારણે સંચિત આઇટીસી, જે કલમ 54 (3) હેઠળ રિફંડપાત્ર નથી, તેનો ઉપયોગ માલ અને સેવાઓના ઊંધા દરના પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર ઉત્પાદન વેરો ચૂકવવા માટે થાય છે.આઉટપુટ ટેક્સની બાકીની રકમ, પછી ઇનપુટ માલના કારણે સંચિત આઇટીસીમાંથી કાઢી નાખવામાં આવી હોવાનું માનવામાં આવવું જોઈએ અને રિફંડની ગણતરી કરવા માટે સૂત્રમાંથી માત્ર આ બાકીની રકમ જ બાદ કરવી જોઈએ.બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, શ્રી નટરાજન અને શ્રી શ્રીધરન સૂત્રમાં ઉપયોગના આદેશની દરખાસ્ત કરે છે, જેના દ્વારા ઇનપુટ સેવાઓના કારણે એકઠા થયેલા આઇટીસીનો ઉપયોગ પહેલા કરવેરાની જવાબદારી ચૂકવવા માટે કરવામાં આવે છે અને તે પછી જ વપરાયેલ ઇનપુટ માલના કારણે એકઠા થયેલા આઇટીસીનો ઉપયોગ કરવામાં આવે છે.તેમની રજૂઆતો દરમિયાન, શ્રી શ્રીધરને આવકવેરાના કમિશનર, કોઇમ્બતુર વિ. લક્ષ્મી મશીન વર્ક્સ 51 કેસમાં આ અદાલતના નિર્ણય પર આધાર રાખ્યો છે અને અમારી સમક્ષ સૂત્રનું હેતુપૂર્ણ અને યોજનાબદ્ધ અર્થઘટન અપનાવવા વિનંતી કરી છે જે તેને તુલનાત્મક અને વ્યવહારુ બનાવશે.

100 શ્રી સુજીત ઘોષે અમારી સમક્ષ વિનંતી કરી છે કે નિયમ 89 (5) ની ફોર્મ્યુલા ઇનપુટ સેવાઓ કરતાં ઇનપુટ માલના વધુ ઘટક ધરાવતા સેવાઓના સપ્લાયરો વચ્ચે તફાવત બનાવે છે, જ્યારે ઇનપુટ માલ કરતાં ઇનપુટ સેવાઓના વધુ ઘટક ધરાવતા સેવાઓના સપ્લાયરો વચ્ચે તફાવત પેદા કરે છે.તેમની રજૂઆતમાં, નિયમ 89 (5) પહેલાની તરફેણ કરશે કારણ કે તેઓ ઇનપુટ માલના વધુ ઉપયોગને કારણે મોટી માત્રામાં રિફંડ મેળવવા માટે હકદાર હશે.

101 આ રજૂઆતોના જવાબમાં, એ. એસ. જી. ના વિદ્વાન શ્રી એન. વેંકટરમને સ્વીકાર્યું છે કે સૂત્રમાં કેટલીક અપૂર્ણતાઓ અસ્તિત્વમાં હોઈ શકે છે.જો કે, તેમણે નિયમ 89 (5) માં સૂત્રની જરૂરિયાતને યોગ્ય ઠેરવવાનો પ્રયાસ કર્યો છે.એ. એસ. જી. એ રજૂઆત કરી છે કે સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની યોજના હેઠળ, ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓમાંથી ઉદ્ભવતા સંચિત આઈ. ટી. સી. ને ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીમાં બુક કરવામાં આવે છે અને ત્યારબાદ તેનો ઉપયોગ સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની કલમ 49 અનુસાર માલ અને સેવાઓ પરના બાહ્ય પુરવઠા પર કરની ચુકવણી માટે કરવામાં આવે છે. એકવાર ઇલેક્ટ્રોનિક ખાતાવહીમાંથી ચૂકવણી કરવામાં આવે તે પછી, બિનઉપયોગી આઇટીસીનું બાકીનું પ્રમાણ એક સમાન કેન્દ્ર બની જાય છે અને બિનઉપયોગી આઇટીસીને તેના સ્રોત સાથે જોડવું અશક્ય છે, એટલે કે, તે ઓળખી શકાતું નથી કે બાકીની બિનઉપયોગી આઇટીસી ઇનપુટ માલ અથવા ઇનપુટ સેવાઓમાંથી ઉદ્ભવે છે કે કેમ.ઇનપુટ્સ પર આઇટીસી પરની કલમ 54 (3)

(ii) અનુસાર રિફંડ આપવાના હેતુથી બિનઉપયોગી આઇટીસીને ઇનપુટ ગુડ્સ અને ઇનપુટ સેવાઓમાં વિભાજિત કરવા માટે, નિયમ 89 (5) 3 એ બિનઉપયોગી આઇટીસીને કાયદેસર રીતે વિચ્છેદિત કરવા માટે એક ફોર્મ્યુલા સૂચવવાનો આશરો લીધો છે. વિદ્વાન એ. એસ. જી. એ વિનંતી કરી છે કે રિફંડ અથવા ઉપયોગને કૃત્રિમ રીતે નક્કી કરવા માટે સૂત્રોની પ્રિસ્ક્રિપ્શન કરવેરાના ક્ષેત્રમાં એક સામાન્ય પ્રથા છે અને ક્રેડિટની લાયકાતની માત્રા નક્કી કરવા માટે એમઓડીવીએટી/સેનવેટ નિયમોમાં સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમ લાગુ કરવામાં આવે તે પહેલાં તેનો ઉપયોગ થતો હતો.અન્ય એક ઉદાહરણ સી. જી. એસ. ટી. નિયમો 2017 નો નિયમ 42 અને 43 છે, જે નોંધાયેલ સપ્લાયર વ્યવસાયના હેતુ માટે અને વ્યવસાયિક હેતુઓ સિવાય અન્ય હેતુઓ માટે ઇનપુટ માલ, ઇનપુટ સેવાઓ અને કેપિટલ ગુડ્સનો ઉપયોગ કરે છે ત્યારે આઇટીસીને પ્રતિબંધિત કરવા માટે ચોક્કસ ફોર્મ્યુલા પ્રદાન કરે છે.

102 એએસજીએ સૂત્રની જરૂરિયાતને વાજબી ઠેરવતા દલીલ કરી છે કે સોંપાયેલ કાયદા દ્વારા નિર્ધારિત સૂત્ર સંપૂર્ણ ન પણ હોઈ શકે અને તેમાં ચોક્કસ વિસંગતતાઓ હોઈ શકે છે.જો કે, આ સંબંધમાં નીતિ ઘડવૈયાઓને વ્યાપક વિવેકબુદ્ધિ આપવામાં આવી છે અને જો ફોર્મ્યુલા મનસ્વી હોય અને બંધારણની કલમ 14 નું ઉલ્લંઘન કરે તો જ તેને રદ કરી શકાય છે.આ માટે, એ. એસ. જી. એ આર. કે. ગર્ગ વિરુદ્ધ ભારત સંઘ 52 માં આ અદાલતના બંધારણીય ખંડપીઠે આપેલા નિર્ણય પર આધાર રાખ્યો છે, જેમાં એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું

કે આર્થિક કાયદાને અમૂર્ત સમપ્રમાણતા દ્વારા માપવો જોઈએ નહીં, કારણ કે તે અનિવાર્યપણે પ્રયોગમૂલક છે અને પ્રયોગ પર આધારિત છે.જો કે, અમે નોંધ્યું છે કે એએસજીએ મૂલ્યાંકનકારોના વકીલ દ્વારા દર્શાવવામાં આવેલી વિસંગતતાઓને નકારી નથી.

103 અમારા મતે, કાયદાકીય વિભાજન બનાવવા માટે એએસજી દ્વારા આપવામાં આવેલા નિયમ 89 (5) હેઠળ સૂત્રનું સમર્થન માન્ય છે.આ સંદર્ભમાં, નિયમ 42 ની જોગવાઈઓની જાહેરાત કરવી એ સામગ્રી હશે.નિયમ 42 (1) એ જોગવાઈ કરે છે કે ઇનપુટ માલ અથવા ઇનપુટ સેવાઓના સંદર્ભમાં કે જે કલમ 17 ની પેટા-કલમ (1) અથવા પેટા-કલમ (2) ની જોગવાઈઓને આકર્ષિત કરે છે, તેનો આંશિક ઉપયોગ વ્યવસાયના હેતુ માટે અને આંશિક રીતે અન્ય હેતુઓ માટે અથવા આંશિક રીતે શૂન્ય રેટેડ પુરવઠો સહિત કરપાત્ર પુરવઠાને અસર કરવા માટે અને આંશિક રીતે મુક્તિ પુરવઠાને અસર કરવા માટે કરવામાં આવે છે, તે વ્યવસાયના હેતુઓ માટે અથવા નિયમમાં દર્શાવેલ રીતે કરપાત્ર પુરવઠાને અસર કરવા માટે જવાબદાર ગણાશે.કલમ 17 ની પેટા-કલમ (1) એ જોગવાઈ કરે છે કે જ્યાં નોંધાયેલ વ્યક્તિ દ્વારા માલ અને સેવાઓ અથવા બંનેનો ઉપયોગ અંશતઃ કોઈ પણ વ્યવસાયના હેતુઓ માટે અને અંશતઃ અન્ય કોઈ હેતુ માટે કરવામાં આવે છે, ત્યાં ધિરાણની રકમ તેના વ્યવસાયના હેતુને આભારી હોય તેટલા ઇનપુટ ટેક્સ સુધી મર્યાદિત રહેશે.કલમ 17 ની પેટા-કલમ (2) એ જોગવાઈ કરે છે કે જ્યાં નોંધાયેલ વ્યક્તિ દ્વારા માલ અથવા સેવાઓ અથવા

બંનેનો ઉપયોગ આંશિક રીતે કરપાત્ર પુરવઠાને અસર કરવા માટે કરવામાં આવે છે, જેમાં સીજીએસટી અધિનિયમ હેઠળ અથવા આઇજીએસટી અધિનિયમ હેઠળ ઝીરો રેટેડ પુરવઠો અને આંશિક રીતે મુક્તિ પુરવઠાને અસર કરવા માટે ક્રેડિટની રકમ ઇનપુટ ટેક્સના તેટલા સુધી મર્યાદિત રહેશે, જે ઝીરો રેટેડ પુરવઠો સહિત કરપાત્ર પુરવઠાને આભારી છે.નિયમ 42, બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, કલમ 17 ની પેટા–કલમો (1) અથવા (2) હેઠળ ઇનપુટ અથવા ઇનપુટ સેવાઓના સંદર્ભમાં આઇટીસીના એટ્રિબ્યુશન્સ હાથ ધરવામાં આવશે તે રીતની જોગવાઈ કરે છે.નિયમ 43 એ જ રીતે એવી રીત પ્રદાન કરે છે કે જેમાં કલમ 17 ની પેટા–કલમ (1) ની જોગવાઈઓને આકર્ષતી મૂડીગત ચીજવસ્તુઓના સંદર્ભમાં આઇટીસીનો ઉપયોગ આંશિક રીતે વ્યવસાય માટે અને આંશિક રીતે અન્ય હેતુઓ માટે અથવા આંશિક રીતે શૂન્ય ક્રમાંકિત પુરવઠો સહિત કરપાત્ર પુરવઠાને અસર કરવા માટે અને આંશિક રીતે કરમુક્ત પુરવઠાને અસર કરવા માટે વ્યવસાયના હેતુ અથવા કરપાત્ર પુરવઠાને અસર કરવા માટે કરવામાં આવશે.બંને નિયમો 42 અને 43 એટ્રિબ્યુશન માટે સૂત્ર પ્રદાન કરે છે.નિયમ 86 ઇલેક્ટ્રોનિક ક્રેડિટ ખાતાવહીની જાળવણીની જોગવાઈ કરે છે.નિયમ 89 (5) રિફંડની જોગવાઈ કરે છે.એક તરફ નિયમ 42 અને 43 અને બીજી તરફ નિયમ 89 (5), નિયમ સમૂહોના બંને સમૂહોમાં, એટ્રિબ્યુશનના હેતુ માટે એક સૂત્રનો ઉપયોગ કરવામાં આવે છે.આ પ્રકારની સૂત્રોનો ઉપયોગ નાણાકીય કાયદામાં એક પરિચિત વિસ્તાર છે, જેમાં મૂળ ધોરણો હેઠળ સોંપવામાં આવેલા

કાયદાઓનો સમાવેશ થાય છે અને તે ન તો અપ્રિય છે અને ન તો સત્તાથી બહાર છે.

104 હવે આપણે સૂત્રમાં વિસંગતતાઓ અંગે મૂલ્યાંકનકારોના વકીલની રજૂઆતો તરફ વળીએ છીએ.અમારા મતે, શ્રી સુજીત ઘોષની રજૂઆત કે આ ફોર્મ્યુલા ઇનપુટ સેવાઓના ઉચ્ચ ઘટક ધરાવતા સપ્લાયરો કરતાં ઇનપુટ માલના ઉચ્ચ ઘટક ધરાવતા સપ્લાયરો વચ્ચે તફાવત પેદા કરે છે અને તે મુજબ તેને વાંચવું જોઈએ, તેને નકારી કાઢવું જોઈએ.નિયમ 89 (5) માં સૂત્રનો હેતુ કલમ 54 (3) (ii) ને અમલમાં મૂકવાનો છે જે રિફંડ આપવા માટે ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓ વચ્ચે તફાવત કરે છે.એકવાર સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની કલમ 54 (3) (ii) પાછળનો સિદ્ધાંત જાળવી લેવામાં આવે, તો સૂત્રને માત્ર તેને અસર આપવા માટે રદ કરી શકાતું નથી.

105 શ્રી શ્રીધરન અને શ્રી જી નટરાજન દ્વારા દર્શાવવામાં આવેલી વિસંગતતાઓ ચોક્કસપણે સૂચવે છે કે સૂત્ર સંપૂર્ણ નથી.આ ફોર્મ્યુલા એવી ધારણા કરે છે કે પુરવઠા પર ચૂકવવાપાત્ર ઉત્પાદન વેરો ઇનપુટ માલના કારણે સંચિત આઈટીસીમાંથી સંપૂર્ણપણે વસૂલવામાં આવ્યો છે અને ઇનપુટ સેવાઓ પર આઈટીસીનો કોઈ ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો નથી.જ્યારે શૂન્ય ક્રમાંકિત પુરવઠાના સંદર્ભમાં નિયમ 89 (4) માં સમાન સૂત્ર આપવામાં આવ્યું છે, તે કિસ્સામાં, 'નેટ આઇટીસી' માં ઇનપુટ માલ અને ઇનપુટ સેવાઓનો સમાવેશ થાય છે અને આમ, સૂત્રના વિવિધ ઘટકો વચ્ચે કોઈ અસંતુલન નથી.જોકે, નિયમ 89 (5)

માં સૂચવેલ ફોર્મ્યુલા આઈટીસીના માત્ર એક ઘટકમાંથી કુલ ઉત્પાદન વેરો કાપવાનો પ્રયાસ કરે છે, એટલે કે ઈનપુટ માલ પરનો આઈટીસી.અમારા મતે આ વાસ્તવિકતા સાથે વિરોધાભાસી છે, જ્યાં ઈનપુટ ગુડ્સ અને ઈનપુટ સેવાઓ બંને પર આઈટીસી ઈલેક્ટ્રોનિક ખાતાવહીમાં એકઠી થાય છે અને પછી આઉટપુટ ટેક્સની ચુકવણી માટે તેનો ઉપયોગ થાય છે.આવી ધારણા કરવામાં, સૂત્ર મંજૂર કરેલા રિફંડને ઘટાડીને બાકીની રકમને મહેસૂલની તરફેણમાં નમાવે છે.અમે એ હકીકતથી પણ સમાન રીતે વાકેફ છીએ કે સૂચિત ઉકેલ, જે ઈનપુટ સેવાઓ અને ઈનપુટ માલ પર સંચિત આઈટીસીના ઉપયોગનો આદેશ સૂચવે છે, તે બાકીની રકમને સંપૂર્ણપણે કરદાતાની તરફેણમાં ફેરવી શકે છે કારણ કે તે વિપરીત ધારણા કરશે કે આઉટપુટ ટેક્સ સંપૂર્ણપણે ઈનપુટ સેવાઓના કારણે સંચિત આઈટીસી દ્વારા ચૂકવવામાં આવે છે.અન્ય સંભવિત ઉકેલ એ હોઈ શકે છે કે નિયમ પોતે જ રિફંડની ગણતરીના હેતુ માટે આઉટપુટ ટેક્સની ચુકવણી માટે ઈનપુટ સેવાઓ પર આઈટીસીની ચોક્કસ ટકાવારીના ઉપયોગની વૈધાનિક ધારણા અથવા કાલ્પનિક કલ્પના પૂરી પાડે છે.

106 જ્યારે આપણે સૂત્રની વિસંગતતાઓ માટે જીવંત છીએ, ત્યારે એક વિસંગતતા તેના પરિણામે રાજકોષીય નિયમને અમાન્ય બનાવી શકતી નથી જે સોંપાયેલ કાયદાના અધિકારનો ઉપયોગ કરીને ઘડવામાં આવ્યો છે.આર. કે. ગર્ગ (ઉપરોક્ત) માં, ન્યાયમૂર્તિ પી. એન. ભગવતી (તે સમયના વિદ્વાન મુખ્ય ન્યાયાધીશ તરીકે) બંધારણીય બેન્ચ વતી બોલતા હતા અને નાગરિક

અધિકારોને સ્પર્શતા કાયદાઓ કરતાં આર્થિક પ્રવૃત્તિઓ સંબંધિત કાયદાઓને વધુ અક્ષાંશ સાથે જોવા માટેના તર્કના મહત્વ પર ભાર મૂક્યો હતો.કોર્ટે ચુકાદો આપ્યો:"8. સમાન મહત્વનો બીજો નિયમ એ છે કે આર્થિક પ્રવૃત્તિઓને લગતા કાયદાઓને વાણી સ્વાતંત્ર્ય, ધર્મ વગેરે જેવા નાગરિક અધિકારોને સ્પર્શતા કાયદાઓ કરતાં વધુ અક્ષાંશ સાથે જોવું જોઈએ. હોમ્સ, જે. કરતાં કોઈ ઓછી વ્યક્તિ દ્વારા એવું કહેવામાં આવ્યું છે કે વિધાનસભાને સાંધામાં થોડી રમત રમવાની મંજૂરી આપવી જોઈએ, કારણ કે તેને જટિલ સમસ્યાઓનો સામનો કરવો પડે છે જે કોઈ પણ સિદ્ધાંત અથવા સ્ટ્રેટ–જેકેટ ફોર્મ્યુલા દ્વારા ઉકેલ સ્વીકારતી નથી અને આ ખાસ કરીને આર્થિક બાબતો સાથે સંકળાયેલા કાયદાના કિસ્સામાં સાચું છે, જ્યાં, ઉકેલવા માટે જરૂરી સમસ્યાઓની પ્રકૃતિને ધ્યાનમાં રાખીને, સાંધામાં વધુ રમતને વિધાનસભાને મંજૂરી આપવી પડશે.મૂળભૂત માનવ અધિકારો સામેલ હોય તેવા અન્ય ક્ષેત્રોની સરખામણીમાં આર્થિક નિયમનના ક્ષેત્રમાં કાયદાકીય ચુકાદાને ન્યાયિક સન્માન આપવા માટે અદાલતે વધુ વલણ અનુભવવું જોઈએ.મોરે વિ. ડૌડ [351 યુ. એસ. 457:1 એલ એડ 2 ડી 1485 (1957)] માં ફ્રેન્કફર્ટરે, જે., તેમની અદ્વિતીય શૈલીમાં કહ્યું હતું તેના કરતાં આ ચેતવણી વધુ સન્માનપૂર્વક ક્યાંય વ્યક્ત કરવામાં આવી નથી:"ઉપયોગિતાઓ, કરવેરા અને આર્થિક નિયમનના કેસોમાં, કાયદાકીય ચુકાદાને ન્યાયિક સન્માન ન હોય તો પણ ન્યાયિક આત્મસંયમ માટે સારા કારણો છે.આખરે વિધાનસભાની હકારાત્મક જવાબદારી છે.અદાલતો પાસે માત્ર

નાશ કરવાની સત્તા છે, પુનઃનિર્માણ કરવાની નહીં.જ્યારે આને આર્થિક નિયમનની જટિલતા, અનિશ્ચિતતા, ભૂલની જવાબદારી, નિષ્ણાતોનો મૂંઝવણભર્યો સંઘર્ષ અને ઘટનાઓ દ્વારા ન્યાયાધીશોને કેટલી વાર નકારી કાઢવામાં આવ્યા છે તેમાં ઉમેરવામાં આવે છે–ત્યારે સ્વ–મર્યાદાને ન્યાયિક ડહાપણ અને સંસ્થાકીય પ્રતિષ્ઠા અને સ્થિરતાનો માર્ગ તરીકે જોઈ શકાય છે." અદાલતે હંમેશા યાદ રાખવું જોઈએ કે "કાયદો વ્યવહારુ સમસ્યાઓ તરફ નિર્દેશિત છે, કે આર્થિક પદ્ધતિ અત્યંત સંવેદનશીલ અને જટિલ છે, કે ઘણી સમસ્યાઓ એકવચન અને આકસ્મિક છે, કે કાયદા અમૂર્ત દરખાસ્તો નથી અને અમૂર્ત એકમો સાથે સંબંધિત નથી અને અમૂર્ત સમપ્રમાણતા દ્વારા માપવામાં આવતા નથી"; "ચોક્કસ ડહાપણ અને ઉપાયનો સરસ અનુકૂલન હંમેશા શક્ય નથી" અને "ચુકાદો મોટે ભાગે અલ્પ અને અવ્યાખ્યાયિત અનુભવ પર આધારિત ભવિષ્યવાણી છે".ખાસ કરીને આર્થિક બાબતોમાં દરેક કાયદો અનિવાર્યપણે અનુભવજન્ય હોય છે અને તે પ્રયોગ પર આધારિત હોય છે અથવા જેને કોઈ અજમાયશ અને ભૂલ પદ્ધતિ કહી શકે છે અને તેથી તે તમામ સંભવિત પરિસ્થિતિઓ માટે પ્રદાન કરી શકતું નથી અથવા તમામ સંભવિત દુરુપયોગની આગાહી કરી શકતું નથી.જટિલ પ્રાયોગિક આર્થિક કાયદામાં કઠોરતા અને અસમાનતાઓ હોઈ શકે છે પરંતુ માત્ર તે જ કારણસર તેને અમાન્ય ગણી શકાય નહીં.યુનાઇટેડ સ્ટેટ્સ સુપ્રીમ કોર્ટે કૃષિ સચિવ વિરુદ્ધ સેન્ટ્રલ રોઇગ રિફાઇનિંગ કંપની [94 એલ એડ 381:338 યુ. એસ. 604 (1950)] ને આવી કઠોરતા

અને અસમાનતાઓથી રાહત માટે ટ્રિબ્યુનલમાં રૂપાંતરિત કરવામાં આવશે.દુરુપયોગની શક્યતાઓ પણ હોઈ શકે છે, પરંતુ તે પણ કાયદાને અમાન્ય બનાવવા માટે એક આધાર ન હોઈ શકે, કારણ કે કોઈ પણ વિધાનસભા માટે કોઈ દૈવી વિવેક, વિકૃતિઓ અને તેના કાયદાના દુરુપયોગ દ્વારા આગાહી કરવી શક્ય નથી, જે તેની જોગવાઈઓને આધિન લોકો દ્વારા કરી શકાય છે અને આવી વિકૃતિઓ અને દુરુપયોગ સામે જોગવાઈ કરી શકાય છે.ખરેખર, તેની રચના પર ગમે તેટલી મોટી કાળજી આપવામાં આવે, તે એવા કાયદાની કલ્પના કરવી મુશ્કેલ છે જે વિકૃત માનવ ચાતુર્ય દ્વારા દુરુપયોગ કરવામાં સક્ષમ નથી.તેથી અદાલતે આવા કાયદાની બંધારણીયતાનો ચુકાદો તેની જોગવાઈઓની વ્યાપકતા દ્વારા આપવો જોઈએ, તેની કઠોરતા અથવા અસમાનતાઓ અથવા તેની કોઈપણ જોગવાઈઓના દુરૂપયોગની શક્યતાઓ દ્વારા નહીં.જો કોઈ અણગમો, અસમાનતાઓ અથવા દુરુપયોગની શક્યતાઓ પ્રકાશમાં આવે, તો વિધાનસભા હંમેશા પગલાં લઈ શકે છે અને યોગ્ય સુધારાત્મક કાયદો બનાવી શકે છે.તે વ્યવહારિક અભિગમનો સાર છે જેણે જટિલ આર્થિક મુદ્દાઓ સાથે વ્યવહાર કરવા માટે વિધાનસભાને માર્ગદર્શન અને પ્રેરણા આપવી જોઈએ.(ભાર આપવામા આવે છે.)

107 આર. કે. ગર્ગ (સુપ્રા) નું કહેવત વર્તમાન કેસને સંપૂર્ણપણે લાગુ પડે છે જેમાં સરકારે સૂત્ર ઘડવા માટે પ્રત્યાયોજિત કાયદાની તેની સત્તાનો ઉપયોગ કર્યો છે, જેમાં કેટલીક અસમાનતાઓ છે.જો કે, સૂત્રના અમલીકરણ દરમિયાન સરકાર

દ્વારા આ અસમાનતાઓને દૂર કરવાની છે.અમારો હકારાત્મક મત છે કે આ અદાલતે ન્યાયિક સમીક્ષાની સત્તાનો ઉપયોગ કરીને કાયદાના માન્યતા માટેના અધિકારક્ષેત્રના માળખાને પૂર્ણ કરવા છતાં નાણાકીય શાસનની કોઈપણ અને દરેક વિસંગતિના એક વખતના મધ્યસ્થી બનવાની મંજૂરી આપવી જોઈએ નહીં.

108 શ્રી શ્રીધરને એવી પણ વિનંતી કરી હતી કે આ ફોર્મ્યુલાને વાંચી શકાય, જેમ કે આ અદાલતે લક્ષ્મી મશીન વર્ક્સ (સુપ્રા) માં કર્યું હતું.આ કેસમાં, અદાલતને એ પ્રશ્નનો સામનો કરવો પડ્યો હતો કે શું આબકારી જકાત અને વેચાણવેરાને 'કુલ ટર્નઓવર' માં સામેલ કરવામાં આવશે કે કેમ, જે આવકવેરાના અધિનિયમ 1961 ની કલમ 80–એચ. એચ. સી. (3) હેઠળ નિર્ધારિત સૂત્રમાં એક છેદ હતો, જેનો હેતુ નિકાસ વ્યવસાય માટે જાળવી રાખેલા નફામાંથી કપાત પર પહોંચવાનો હતો.કપાત પર પહોંચવા માટે, સૂત્રમાં નિકાસ ટર્નઓવર અને કુલ ટર્નઓવરના ગુણોત્તર દ્વારા વ્યવસાયિક નફાની વહેંચણી કરવામાં આવી હતી.ફોર્મ્યુલાને વ્યવહારુ બનાવવા માટે કલમ 80–એચ. એચ. સી. (3) માં ફોર્મ્યુલામાં વિધાનસભા દ્વારા વિવિધ સુધારા કરવામાં આવ્યા હતા.અદાલતે ન્યાયમૂર્તિ એસ. એચ. કાપડિયા (તત્કાલિન સમયના વિદ્વાન મુખ્ય ન્યાયાધીશ ) દ્વારા બોલતા અવલોકન કર્યું કે

“21 કંગા અને પાલખીવાલા દ્વારા આવકવેરાના કાયદા અને પ્રથા અનુસાર, કલમ 28 માં "નફો" શબ્દને સામાન્ય અને યોગ્ય અર્થમાં સમજવો જોઈએ.જો કે, આવકવેરાની વિશેષ જરૂરિયાતોને આધિન, નફાનું મૂલ્યાંકન કરવું પડે છે જો તે

વાસ્તવિક નફો હોય.આવા નફો વ્યાપારી વેપાર અને હિસાબના સામાન્ય સિદ્ધાંતો પર નક્કી થવો જોઈએ.જો કે, આવકવેરાના કાયદાએ કરવેરાનું મૂલ્યાંકન કેવી રીતે કરવું તે નક્કી કરવા માટે કેટલાક નિયમો નિર્ધારિત કર્યા છે અને જો પરિણામ નફા તરીકે કર લાદવાનું હોય તો પણ જેને નફો તરીકે ગણી શકાય નહીં, તેમ છતાં આવકવેરાના કાયદાની આવશ્યકતાઓનું પાલન કરવું આવશ્યક છે.જ્યાં નફો અને લાભ નક્કી કરવા માટે કપાત જરૂરી હોય, ત્યાં આવી કપાતને મંજૂરી આપવી જોઈએ.વ્યવસાય માટેના ખર્ચમાં કપાત કર્યા પછી નફાની ગણતરી કરવી જોઈએ, જો કે આવા ખર્ચ અધિનિયમ હેઠળ સ્પષ્ટ રીતે સ્વીકાર્ય ન હોઈ શકે, સિવાય કે આવા ખર્ચને અધિનિયમ દ્વારા સ્પષ્ટ રીતે નામંજૂર કરવામાં આવે (કંગા અને પાલખીવાલા દ્વારા આવકવેરાના કાયદા અને પ્રથાના પૃષ્ઠ 455 જુઓ).તેથી, કલમ 80–એચ. એચ. સી. માં સૂત્રને કાર્યક્ષમ બનાવવા માટે યોજનાકીય અર્થઘટનને નકારી શકાય નહીં.તેવી જ રીતે, કલમ 80–એચ. એચ. સી. ના હેતુપૂર્ણ અર્થઘટન કે જેમાં ઘણા ફેરફારો થયા છે તેને નકારી શકાય નહીં, ખાસ કરીને જ્યારે તે કાયદાકીય ફેરફારો સૂચવે છે કે વિધાનસભા કમિશન અને વ્યાજ જેવી વસ્તુઓને કપાતમાંથી બાકાત રાખવાનો ઈરાદો ધરાવે છે કારણ કે તેમની પાસે "ટર્નઓવર" નું કોઈ તત્વ નથી, તેમ છતાં નિકાસમાંથી કમિશન અને વ્યાજ આવે છે.આપણે કલમ 80–એચ. એચ. સી. માં "કુલ ટર્નઓવર" શબ્દોને સૂત્રના ભાગ રૂપે વાંચવા પડશે, જેમાં "નિકાસ નફો" ને "વ્યવસાયિક નફો" માંથી અલગ કરવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવ્યો

હતો.તેથી, આપણે સૂત્રને સંપૂર્ણ રીતે વાંચવું પડશે.તે સૂત્રમાં સમગ્ર વ્યવસાયના નફામાં કપાત આપવામાં આવતી નથી.તે વ્યવસાયિક નફો છે જે પ્રમાણસર નિકાસ ટર્નઓવરના ઉપરોક્ત અપૂર્ણાંક ÷ગુણોત્તર દ્વારા ઘટાડવામાં આવે છે જે કલમ 80–એચ. એચ. સી. છૂટ (કપાત) ની રચના કરે છે.તેથી, "વ્યવસાયિક નફો" ના સ્વરૂપમાં આવકની વહેંચણી કરવામાં આવી હતી.ઉપરોક્ત ફોર્મ્યુલાએ એક ગુણોત્તર નક્કી કર્યો હતો જેમાં કાયદાની કલમ 28 હેઠળ "વ્યવસાયિક નફો" વહેંચવો પડ્યો હતો.તેથી, વ્યક્તિએ માત્ર "કુલ ટર્નઓવર" શબ્દોને જ નહીં પરંતુ "નિકાસ ટર્નઓવર", "કુલ નિકાસ ટર્નઓવર" અને "વ્યવસાયિક નફો" શબ્દોને પણ મહત્વ આપવું પડશે.આ જ કારણ છે કે અમે અહીં ઉપર સંબંધિત શબ્દના ડાયરેક્ટ ટેક્સ (ઇન્કમ ટેક્સ) રેડી રેકનરના દૃષ્ટાંતને વિસ્તૃત રીતે ટાંક્યા છે."

109 લક્ષ્મી મશીન વર્ક્સ (સુપ્રા) માં કોર્ટ અર્થઘટનના પ્રશ્ન સાથે કામ કરી રહી હતી, જ્યાં કુલ ટર્નઓવરની વ્યાખ્યામાં વેચાણ વેરો અથવા એક્સાઇઝ ડ્યુટીનો સમાવેશ કરવા અંગે સૂત્ર મૌન હતું.આમ, વિધાનસભાના ઉદ્દેશને અસર આપવા માટે એક યોજનાકીય અર્થઘટન અપનાવવામાં આવ્યું હતું.

110 આવકવેરાના કમિશનર વિરુદ્ધ એચ. સી. એલ. ટેક્નોલોજીસ લિમિટેડ 53 માં, આ અદાલતની બે ન્યાયાધીશોની ખંડપીઠે વિચારણા કરી હતી કે, આવકવેરાના કાયદા 1961 ની કલમ 10–એ હેઠળ કપાત માટે 'નિકાસ નફો' ની ગણતરી કરતી વખતે, સોફ્ટવેર ડેવલપમેન્ટ ચાર્જને 'કુલ ટર્નઓવર' ની

વ્યાખ્યામાંથી બાકાત રાખવો જોઈએ કે કેમ.નિકાસ નફાની ગણતરી કરવા માટે, વ્યવસાયના કુલ નફાને નિકાસ ટર્નઓવર અને કુલ ટર્નઓવરના ગુણોત્તર દ્વારા વહેંચવામાં આવ્યો હતો.આ મુદ્દો જટિલ હતો કારણ કે આ ચાર્જ હતા જેને નિકાસ ટર્નઓવરમાંથી કાપવાની મંજૂરી આપવામાં આવી હતી, જે કુલ ટર્નઓવરનો એક ઘટક હતો અને સૂત્રમાં અંશ હતો.જો કે, મહેસૂલ વિભાગે કુલ ટર્નઓવર, છેદમાંથી કપાતનો ઇનકાર કર્યો હતો.કોર્ટે સૂત્રનું અર્થઘટન કર્યું અને તેમાં સુધારો કર્યો કારણ કે અન્યથા તે અનિચ્છનીય પરિણામો તરફ દોરી જશે.આમ કરતી વખતે, ન્યાયમૂર્તિ આર. કે. અગ્રવાલે અવલોકન કર્યું કે

"16 સામાવાળા કંપનીએ ફોર્મ 56–એફ પર દાખલ કરેલા પ્રમાણપત્રો અનુસાર કલમ 10–એ હેઠળ કપાતનો દાવો કર્યો છે. સામાવાળાએ, કપાતની ગણતરી કરતી વખતે, કુલ ટર્નઓવરના નિકાસ ટર્નઓવરનો સમાન આંકડો લીધો છે. [...]

17 ઉપરોક્ત પૃષ્ઠભૂમિમાં, અમારો અભિપ્રાય છે કે કલમ 80–એચ. એચ. સી. અને 80–એચ. એચ. ઈ. હેઠળ આપવામાં આવેલી કુલ ટર્નઓવરની વ્યાખ્યાને કલમ 10–એ ના હેતુ માટે અપનાવી શકાતી નથી કારણ કે કુલ ટર્નઓવરનો તકનીકી અર્થ, જેમાં કુલ રકમમાંથી કોઈ પણ ખર્ચમાં ઘટાડો કરવાની કલ્પના નથી, તેને કલમ 10–એ હેઠળ કપાતની ગણતરી કરવા માટે ધ્યાનમાં લેવી જોઈએ. જ્યારે અર્થ સ્પષ્ટ હોય, ત્યારે અન્ય જોગવાઈઓમાંથી કુલ ટર્નઓવરનો અર્થ આયાત કરવાની જરૂર નથી.જો કોઈ શબ્દને આઈટી અધિનિયમની કલમ 2

હેઠળ વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવે છે, તો તે વ્યાખ્યા તે તમામ જોગવાઈઓને લાગુ પડશે જેમાં સમાન શબ્દ દેખાય છે.કલમ 80–એચ. એચ. સી. અને 80–એચ. એચ. ઈ. ના સ્પષ્ટીકરણમાં "કુલ ટર્નઓવર" શબ્દની વ્યાખ્યા કરવામાં આવી છે, જેમાં સ્પષ્ટપણે જણાવવામાં આવ્યું છે કે "માત્ર આ વિભાગના હેતુઓ માટે", તે માત્ર તે જ કલમોના હેતુઓ માટે લાગુ થશે અને કલમ 10–એ ના હેતુ માટે નહીં. જો છેદમાં ચોક્કસ પ્રકારની ચોક્કસ રકમનો સમાવેશ થાય છે જે અંશમાં શામેલ નથી, તો સૂત્ર અનિચ્છનીય પરિણામો પ્રદાન કરશે.

[...]

22 **તાત્કાલિક કિસ્સામાં, જો આઈટી અધિનિયમની કલમ 10–એ હેઠળ કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરની ડિલિવરીને આભારી નૂર, દૂરસંચાર અને વીમા પરની કપાતને માત્ર નિકાસ ટર્નઓવરમાં જ મંજૂરી આપવામાં આવે છે, પરંતુ કુલ ટર્નઓવરમાંથી નહીં, તો તે અજાણતા, ગેરકાયદેસર, અર્થહીન અને અતાર્કિક પરિણામને જન્મ આપશે જે સામાવાળાને ગંભીર અન્યાયનું કારણ બનશે જે ક્યારેય વિધાનસભાનો ઈરાદો ન હોઈ શકે.**

23. સામાન્ય બોલચાલમાં પણ, જ્યારે સૂત્રનો ઉદ્દેશ નિકાસ વ્યવસાયમાંથી નફો મેળવવાનો હોય, ત્યારે નિકાસ ટર્નઓવરમાંથી બાકાત રાખેલા ખર્ચને કુલ ટર્નઓવરમાંથી પણ બાકાત રાખવો પડે છે.નહિંતર, અન્ય કોઈપણ અર્થઘટન સૂત્રને બિનકાર્યક્ષમ અને બીનજ ઉપયોગી બનાવે છે.તેથી, અમે સંતુષ્ટ છીએ કે

કુલ ટર્નઓવરમાંથી સમાન પ્રમાણમાં પણ આવી કપાતની મંજૂરી આપવામાં આવશે.

**(ભાર આપવામા** આવ્યો છે)

અરુણ **કુમાર અને અન્યો વિરુદ્ધ ભારત સંઘ 54 માં, આવકવેરાના** નિયમો 1962 ના નિયમ 3 ની માન્યતાને પડકારવામાં આવ્યો હતો, જેણે આવકવેરાના કાયદા 1961 ની કલમ 17 (2) હેઠળ 'જરૂરિયાત' (જેમાં તેમના નિયોક્તા દ્વારા કરદાતાઓને પ્રદાન કરાયેલ ભાડામુક્ત રહેઠાણનો સમાવેશ થાય છે) ના મૂલ્યાંકનની ગણતરી કરવાની પદ્ધતિમાં સુધારો કર્યો હતો.અપીલકર્તાઓએ દલીલ કરી હતી કે સુધારેલા નિયમમાં કરદાતાઓને આકારણી અધિકારી સમક્ષ દાવો કરવાનો અધિકાર આપવામાં આવ્યો નથી કે પૂરી પાડવામાં આવેલ રહેઠાણના સંદર્ભમાં ભાડાની બાબતમાં કોઈ "છૂટ" નથી અને આમ, કલમ 17 (2) અને નિયમ 3 લાગુ પડતા નથી.ઑડી અલ્ટરમ પાર્ટેમના સિદ્ધાંતને રજૂ કરીને નિયમને "વાંચવા" માટે દલીલ કરવામાં આવી હતી.આ દલીલને નકારી કાઢતાં, કોર્ટે ન્યાયમૂર્તિ સી. કે. ઠક્કર દ્વારા બોલતા નોંધ્યું કે

“55. "રિડિંગ ડાઉન" નો સિદ્ધાંત બંધારણીય કાયદાના ક્ષેત્રમાં જાણીતો છે.કોલિન હોવર્ડ તેમના જાણીતા કાર્ય ઓસ્ટ્રેલિયન ફેડરલ બંધારણીય કાયદામાં જણાવે છેઃરિડિંગ ડાઉન એ સિદ્ધાંતને અમલમાં મૂકે છે કે જ્યાં સુધી આવું કરવું વાજબી રીતે શક્ય છે, ત્યાં સુધી કાયદાનો અર્થ સત્તાની અંદર હોવો જોઈએ.તેની વ્યવહારુ અસર એ છે કે જ્યાં કોઈ કાયદો સામાન્ય ભાષામાં વ્યક્ત કરવામાં

આવે છે જે તેને સંબંધિત કાયદાકીય સત્તાની બહારની બાબતો પર લાગુ કરવા માટે સક્ષમ બનાવે છે, જો તેને શાબ્દિક રીતે વાંચવામાં આવે તો, કોર્ટ તેને વધુ મર્યાદિત અર્થમાં અર્થઘટન કરશે જેથી તેને સત્તામાં રાખી શકાય."

અદાલતે આ મુદ્દા પર ન્યાયિક પૂર્વવર્તીઓની સમીક્ષા કર્યા પછી અવલોકન કર્યું:

"61. **પરંતુ તે સમાન રીતે સારી રીતે નક્કી કરવામાં આવ્યું છે કે જો કાયદાની જોગવાઈ સ્પષ્ટ છે, ભાષા અસંદિગ્ધ છે અને અર્થઘટન એકથી વધુ રચના માટે કોઈ જગ્યા છોડતું નથી, તો તેને જેમ છે તેમ વાંચવું પડશે.તે કિસ્સામાં, કાયદાની જોગવાઈનું કાયદાની અથવા બંધારણની સંબંધિત જોગવાઈઓના આધારસ્તંભ પર પરીક્ષણ કરવું પડે છે અને કાયદાને "કાયદાના હેતુઓને વિકૃત" કરવાના બિંદુ સુધી લઈ જઈને તેને અધિકારોથી બહાર જાહેર કરવાથી બચાવવા માટે "વાંચન" ના સિદ્ધાંતનો ઉપયોગ કરવા માટે અદાલત માટે તે ખુલ્લું નથી.**

[...]

65. આપણે અગાઉ સૂચવ્યું છે તેમ, 2001 માં તેના સુધારા પહેલાનો નિયમ 3 સંપૂર્ણપણે અલગ હતો.તે "વાજબી ભાડા મૂલ્ય" ની વિભાવનાને ધ્યાનમાં રાખીને છૂટની ગણતરીની પદ્ધતિ સાથે વ્યવહાર કરે છે.નિયમ 3 માં સિદ્ધાંત અને શબ્દસમૂહના પ્રકાશમાં, નિયમ બનાવનાર સત્તામંડળે આકારણી અધિકારીને સંતોષવાની તક પૂરી પાડી હતી કે કર્મચારી પાસેથી વસૂલવામાં આવેલ ભાડું "રાહત" ન કહી શકાય કારણ કે તે "વાજબી ભાડું", "વાજબી ભાડું", "બજારનું ભાડું" અથવા "પ્રમાણભૂત ભાડું" હતું.જ્યારે નિયમમાં સુધારો કરવામાં આવે છે

અને "વાજબી ભાડાના મૂલ્ય" ની વિભાવનાને દૂર કરવામાં આવે છે અને જે એકમાત્ર પદ્ધતિ અપનાવવામાં આવી છે તે શહેરની વસ્તીના આધારે ભાડાની ગણતરી કરવાની છે, ત્યારે તે સફળતાપૂર્વક દલીલ કરી શકાતી નથી કે નિયમ બનાવતી સત્તામંડળનો ઈરાદો આકારણી અધિકારીને સમજાવવાની તક આપવાનો હતો કે નોકરીદાતા દ્વારા તેના કર્મચારી પાસેથી વસૂલવામાં આવેલું ભાડું રાહતની પ્રકૃતિમાં નહોતું.ન તો કાયદાની અદાલત, અર્થઘટન પ્રક્રિયા દ્વારા, કરદાતાને એવી તક આપશે કે જેથી તે આકારણી અધિકારીને ખાતરી આપી શકે કે નક્કી કરેલું ભાડું કાયદાની કલમ 17 (2) (ii) દ્વારા આવરી લેવામાં આવ્યું નથી અને તેથી તે "જરૂરી" નથી.તેથી, અમે શ્રી સાલ્વેની દલીલને સ્વીકારી શકતા નથી અને નિયમ 3 માં કુદરતી ન્યાયના સિદ્ધાંતોને આયાત કરવાની મંજૂરી આપી શકતા નથી.(ભાર આપવામા આવે છે.)

111 ઉપરોક્ત ન્યાયિક ઉદાહરણો સૂચવે છે કે કરવેરાના ક્ષેત્રમાં, આ અદાલતે માત્ર સૂત્રને વાંચવા અથવા અર્થઘટન કરવા માટે હસ્તક્ષેપ કર્યો છે જો સૂત્ર ખોટા પરિણામો તરફ દોરી જાય અથવા બિનકાર્યક્ષમ હોય.જોકે, વર્તમાન કિસ્સામાં આ ફોર્મ્યુલા અસ્પષ્ટ અથવા બિનકાર્યક્ષમ નથી, ન તો તે બિનઉપયોગી આઇટીસીના સંચય પર મર્યાદિત રિફંડ આપવાના વિધાનસભાના ઉદ્દેશનો વિરોધ કરે છે. તે માત્ર એવું જ છે કે સૂત્રની વ્યવહારુ અસર ચોક્કસ અસમાનતાઓમાં પરિણમી શકે છે.શ્રી નટરાજન અને શ્રી શ્રીધરન દ્વારા પ્રસ્તાવિત ફોર્મ્યુલાને વાંચીને ઉપયોગનો આદેશ સૂચવવાથી આ અદાલત

ફોર્મ્યુલાને ફરીથી તૈયાર કરવાના માર્ગ પર આગળ વધશે અને કારોબારી અથવા વિધાનસભાના હાથમાં જશે, જે અસ્વીકાર્ય છે.તદનુસાર, અમે આવા કિસ્સામાં વિધાનસભા અથવા તેના પ્રતિનિધિના વિવેકને આપણા પોતાના જ્ઞાન સાથે બદલવાનું ટાળશું.જો કે, મૂલ્યાંકનકર્તાઓ દ્વારા દર્શાવવામાં આવેલી વિસંગતતાઓને ધ્યાનમાં રાખીને, અમે જીએસટી કાઉન્સિલને ફોર્મ્યુલા પર પુનર્વિચાર કરવા અને તે અંગે નીતિગત નિર્ણય લેવા માટે ભારપૂર્વક વિનંતી કરીએ છીએ.

**એચ નિષ્કર્ષ**

112 બાર ખાતે રજૂઆતો પર અમારું ધ્યાન કેન્દ્રિત કર્યા પછી, અમે આ નિષ્કર્ષ પર આવ્યા છીએ કે મદ્રાસ હાઈકોર્ટના ચુકાદાને તે ચુકાદાને પડકારતી અપીલને રદ કરી દેવાની જરૂર છે, જ્યારે ભારત સંઘ દ્વારા ગુજરાત હાઈકોર્ટના ચુકાદા સામે અપીલને મંજૂરી આપવી જોઈએ.

113 ગુજરાત હાઈકોર્ટની ડિવિઝન બેન્ચે કલમ 54 (3) અને નિયમ 89 (5) ની જોગવાઈઓની તપાસ કરીને એવું માન્યું હતું કે પછીનું સત્તાથી બહાર છે.વી. કે. સી. ફૂટસ્ટેપ્સ ઈન્ડિયા પ્રાઈવેટ લિમિટેડ (સુપ્રા) માં તેના નિર્ણયમાં, ગુજરાત હાઈકોર્ટે જણાવ્યું હતું કે ઈનપુટ સેવાઓના કારણે સંચિત બિનઉપયોગી આઈટીસીના રિફંડને અમલમાં મૂકવા માટે સી. જી. એસ. ટી. નિયમોના નિયમ 89 ના પેટા–નિયમ (5) માં એક ફોર્મ્યુલા નિર્ધારિત કરીને, વિધાનસભાના પ્રતિનિધિએ સી. જી. એસ. ટી. અધિનિયમની કલમ 54 ની પેટા–કલમ (3) ની

જોગવાઈઓની વિરુદ્ધ કામ કર્યું હતું, જે કોઈપણ બિનઉપયોગી આઇટીસીના રિફંડના દાવાની જોગવાઈ કરે છે. ગુજરાત ઉચ્ચ અદાલતે કલમ 2 (62) માં આઇટીસીની વ્યાખ્યાની નોંધ લીધી હતી અને જણાવ્યું હતું કે નિયમ 89 (5) એ રિફંડને માત્ર ઇનપુટ માલ સુધી મર્યાદિત કરીને કલમ 54 (3) ના અધિકારક્ષેત્રની બહાર કામ કર્યું હતું.બીજી તરફ મદ્રાસ હાઈકોર્ટની ડિવિઝન બેન્ચે ટીવીએલમાં પોતાનો ચુકાદો આપતી વખતે. ટ્રાન્સ્ટનનેલસ્ટોરી એફકોન્સ જોઇન્ટ વેન્ચર (સુપ્રા) એ ગુજરાત હાઈકોર્ટના દૃષ્ટિકોણને અનુસરવાનો ઇનકાર કર્યો હતો અને નોંધ્યું હતું કે કલમ 54 (3) ની જોગવાઈ અને વધુ નોંધપાત્ર રીતે, તેની અસરોને સંક્ષિપ્ત સંદર્ભ સિવાય વી. કે. સી. કૂટસ્ટેપ્સ ઇન્ડિયા પ્રાઇવેટ લિમિટેડ (સુપ્રા) માં ધ્યાનમાં લેવામાં આવી હોય તેવું લાગતું નથી.અપીલના આ સમૂહને ધ્યાનમાં લીધા પછી, અને આ ચુકાદામાં રજૂ કરવામાં આવેલા કારણો માટે, અમે મદ્રાસ હાઈકોર્ટના દૃષ્ટિકોણને સમર્થન આપીએ છીએ અને ગુજરાત હાઈકોર્ટના દૃષ્ટિકોણને નામંજૂર કરીએ છીએ.અમે તે મુજબ આદેશ અને નિર્દેશ આપીએ છીએ કેઃ

(i) વી. કે. સી. કૂટસ્ટેપ્સ ઇન્ડિયા પ્રાઇવેટ લિમિટેડ (ઉપરોક્ત) અને સંબંધિત કેસોમાં ગુજરાત હાઈકોર્ટના 4 જુલાઈ 2020 ના ચુકાદા સામે ભારત સંઘ દ્વારા દાખલ કરવામાં આવેલી 55 અપીલને મંજૂરી આપવામાં આવે છે અને ચુકાદાને રદ કરવામાં આવશે;

(2) મદ્રાસ હાઈકોર્ટના ચુકાદા સામે કરદાતાઓ દ્વારા ટી. વી. એલ. માં દાખલ કરાયેલી અપીલ 56. ટ્રાન્સ્ટોનેલ્સ્ટ્રોય એફકોન્સ જોઈન્ટ વેન્ચર (સુપ્રા) અને 21 સપ્ટેમ્બર 2020 ના સંબંધિત કેસો રદ કરવામાં આવશે.પરિણામે, કરદાતાઓ દ્વારા દાખલ કરાયેલી રિટ અરજી પણ ફગાવી દેવામાં આવશે.ખર્ચ અંગે કોઈ હુકમ કરવામાં આવશે નહીં; અને

((3) પરિચ્છેદ 104 થી 111 ના અવલોકનો પર જીએસટી કાઉન્સિલ દ્વારા વિચાર કરવામાં આવશે જેથી તે કાયદા અનુસાર વિચારશીલ દ્રષ્ટિકોણ અપનાવી શકે.114 બાકી અરજીઓ, જો કોઈ હોય તો, તેનો નિકાલ કરવામાં આવે છે.

.....ન્યાયમૂર્તિ [ડૉ. ધનંજય વાય ચંદ્રચુડ].

.....ન્યાયમૂર્તિ [એમ. આર. શાહ] નવી દિલ્હી; સપ્ટેમ્બર 13,2021. 56 એસએલપી (સિવિલ) 2021 નો નંબર 589; 2021 નો એસએલપી (સિવિલ) નંબર 1418; 2021 નો એસએલપી (સિવિલ) નંબર 1552–1557; 2021 નો એસએલપી (સિવિલ) નંબર 1552–1557; 2021 નો એસએલપી (સિવિલ) નંબર 1552–1557; 2020 નો એસએલપી (સિવિલ) નંબર 14801; 2020 નો એસએલપી (સિવિલ) નંબર 16003; 2021 નો એસએલપી (સિવિલ) નંબર 1340;

2020 નો એસએલપી (સિવિલ) નંબર 16032; 2021 નો એસએલપી (સિવિલ) નંબર 677; 2021 નો એસએલપી (સિવિલ) નંબર 1868; 2021 નો એસએલપી (સિવિલ) નંબર 2951; 2021 નો એસએલપી (સિવિલ) નંબર 2456; 2021 નો એસએલપી

ફૂટનોટ

1) [1] “સીજીએસટી કાયદો "

2) [2] “આઇટીસી "

3) [3] “સીજીએસટી નિયમો "

[4] 2019 ની આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપ્લિકેશન નંબર 2792

[5] 2019 ની લેખિત અરજી સંખ્યા 8596,8597,8602,8603,8605 અને 8608

[6] અધિસૂચના No.10/2017–ભારત સરકાર, નાણાં મંત્રાલય, મહેસૂલ વિભાગ, કેન્દ્રીય બોર્ડ પરોક્ષ કર અને કસ્ટમ્સ દ્વારા કેન્દ્રીય કર

9 “ASG "11PART D

13 14 2020 "જીએસટી" 21 પાર્ટ ડી ના એસએલપી (સિવિલ) નંબર 14801 માં દેખાય છે

15 2007 (7) SCC 527 23PART D

24 ભાગ ડી

16 “સી. બી. આઈ. સી. "27 પાર્ટ ડી

18 2021 ના એસએલપી (સિવિલ) નંબર 1552–1557 માં દેખાય છે

21 2021 ની એસએલપી (સિવિલ) સંખ્યા 2973,2020 ની 16003,2021 ની 677 અને 2021 ની 1340 55 પાર્ટ ડી

20 IA 56717/2021 54PART D

એસએલપી (સિવિલ) નંબર 1868/2021 57PART D માં દેખાય છે

23 2007 (7) SCC 527 61PART E

25 નિયમ 15:"(6) જ્યાં વર્ષમાં સ્વીકાર્ય ટેક્સ ક્રેડિટ (કેપિટલ ગૂડ્ઝ પર ટેક્સ ક્રેડિટ સિવાય) કલમ 11 મુજબ આઉટપુટ ટેક્સ સામે બિન-સમાયોજિત રહે છે, ત્યાં આવી રકમ તે વર્ષના અંતથી બે વર્ષ પૂરા થયા પછી પરત કરવામાં આવશે જેમાં આવી ટેક્સ ક્રેડિટ સ્વીકાર્ય બની હતી:પરંતુ આવા રિફંડનો દાવો કરનાર વેપારીએ આકારણી અધિકારીના સંતોષ માટે સાબિત કરવું પડશે કે જે માલની ખરીદી પર આવા ટેક્સ ક્રેડિટની ગણતરી કરવામાં આવી હતી તેનો નિકાલ કલમ 11 ની પેટા-કલમ (3) માં ઉલ્લેખિત રીતે કરવામાં આવ્યો છે, જે સમયગાળા દરમિયાન આ પેટા-નિયમ હેઠળ રિફંડ સ્વીકાર્ય બને છે." આ પણ જુઓ, મહારાષ્ટ્ર મૂલ્ય વર્ધિત કરવેરા અધિનિયમ 2002 ની કલમ 51 મહારાષ્ટ્ર મૂલ્ય વર્ધિત કરવેરા નિયમો 2005 ના નિયમ 60 સાથે વાંચી શકાય છે.

26 2011 (2) SCC 352 87PART F

27 એલન શેન્ક અને ઓલિવર ઓલ્ડમેન, V ALUE A DEDED T AX:એ સી ઓમ્પેરેટિવ એ પ્રોપોચ (કેમ્બ્રિજ ટેક્સ લો સિરીઝ, 2007) 90 પાર્ટ એફ

28 જસ્ટિસ જી. પી. સિંઘ, પી. રીન્સીપલ્સ ઓફ S ટેટુરી I ઇન્ટરપ્રિટેશન 215-234, (14 મી આવૃત્તિ, લેક્સિસ નેક્સિસ) 94 પાર્ટ એફ.

30 આઇ. ડી. પી.218 આઇ. ડી. પી.221 32 આઇ. ડી. પી.223 31 96 ભાગ એફ

આઇ. ડી. પી.226 આઇ. ડી. પી.228 35 (1958) 1 SCC 591 34 97PART F

36 37 (1973) 1 SCC 216 AIR 1961 SC 1040 98PART F

38 39 AIR 1965 SC 1296 AIR 1967 SC 389 99PART F

40 પરિપત્ર નંબર 79/53/2018-GST અહીં ઉપલબ્ધ છે://વેબ સાઈટ.સીબીઆઇ.જીઓવી.માં/સંસાધનો// એચ. ટી. ડી. ઓ. સી. એસ.-સી. બી. સી./જી. એસ. ટી./પરિપત્ર-નં -79.(12 સપ્ટેમ્બર 2021 ના રોજ એક્સેસ કરાયેલ) 100PART F

41 42 (1974) 1 SCC 19 (1979) 1 SCC 380 105PART F 73

43 44 (1969) 2 SCC 55 (1989) 3 SCC 634 108PART F

45 (2012) 1 એસસીસી 226 (1988) 3 એસસીસી 570 47 (1989) 3 એસસીસી 698 46 110 પાર્ટ એફ

48 (1991) 2 SCC 154 111PART F

49 50 (1976) 1 SCC 466 (1994) સપ્લિમેંટ 3 SCC 46 120PART G

51 (2007) 11 SCC 126 126PART G

52 (1981) 4 SCC 675 127PART G

53 (2018) 16 એસસીસી 709

54 (2007) 1 SCC 732 136PART G

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

==========

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

**<u>DISCLAIMER:</u>** The translated 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.