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

અહેવાલપાત્ર

ભારતની સર્વોચ્ચ અદાલતમાં સિવિલ અપીલીય અધિકારક્ષેત્ર

<u>સિવિલ અપીલ નંબર ૧૩૯૦ / ૨૦૨૨</u>

ભારત સંઘ અને અન્ય..... અપીલકર્તાઓ

વિરુદ્ધ

ડાયરેક્ટર મારફતે મેસર્સ મોહિત મિનરલ્સ પ્રા.લિ. .. સામાવાળા

સાથે – નીચે મુજબની સિવિલ અપીલો .....

૧૩૯૦/૨૦૨૨, ૧૩૯૪/૨૦૨૨, ૧૪૧૭/૨૦૨૨,

૧૪૧૯/૨૦૨૨, ૧૪૪૫/૨૦૨૨, ૧૪૧૪/૨૦૨૨

૧૪૦૨/૨૦૨૨, ૧૪૧૨/૨૦૨૨, ૧૪૧૧/૨૦૨૨,

૧૪૧૩/૨૦૨૨, ૧૪૧૫/૨૦૨૨, ૧૪૧૮/૨૦૨૨,

૧૪૨૦/૨૦૨૨, ૧૪૪૬/૨૦૨૨, ૧૪૪૭/૨૦૨૨,

૧૪૦૯/૨૦૨૨, ૧૪૧૬/૨૦૨૨, ૧૩૯૫/૨૦૨૨,

૧૪૦૭/૨૦૨૨, ૧૪૦૬/૨૦૨૨, ૧૩૯૮/૨૦૨૨,

૧૪૦૧/૨૦૨૨, ૧૩૯૧/૨૦૨૨, ૧૪૦૩/૨૦૨૨,

૧૩૯૩/૨૦૨૨, ૧૪૧૦/૨૦૨૨, ૧૪૦૫/૨૦૨૨,

૧૩૯૭/૨૦૨૨, ૧૪૦૪/૨૦૨૨, ૧૪૦૦/૨૦૨૨,

૧૩૯૬/૨૦૨૨, ૧૪૦૮/૨૦૨૨, ૧૩૯૯/૨૦૨૨,

અને ૧૩૯૨/૨૦૨૨.

ચુ કા દો

ડો. ધનંજય વાય. ચંદ્રચુડ, ન્યાયમુર્તિ.

ભાગ	વિગત	પાના નંબર
એ.	એક પરિચય	૩
બી.	નિવેદનો	૯
બી.૧	ભારત સંઘ	૯
બી.૨	સામાવાળા–કરદાતાઓ	૨૫
સી.	જી.એસ.ટી. નું બંધારણીય માળખુ	૪૮
સી.૧	બંધારણીય સુધારા ધારો, ૨૦૧૬ નો કાયદાકીય ઈતિહાસ	૫૩
સી.૨	જી.એસ.ટી કાઉન્સિલની ભલામણોનું સ્વરૂપ	૭૨
ડી	વિષ્લેશણ	૮૭
ડી.૧	આઇ.જી.એસ.ટી. કાયદાની કાયદાકીય જોગવાઈઓ અને યોજના	૮૭
ડી.૨	શું આક્ષેપિત અધિસૂચનાઓ વધુ પડતા પ્રતિનિધિમંડળથી પ્રભાવિત થાય છે?	૯૯
ડી.૩	ચાર્જિંગ સેક્શનઃ કરપાત્ર વ્યક્તિ, કરપાત્ર દર અને મૂલ્ય નક્કી કરવાની રીત	૧૦૪
ડી.૪	કરપાત્ર ઘટનાઃ શું આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫ (૩) હેઠળ ચીજવસ્તુઓની આયાત માટે દરિયાઈ નુર /ભાડું / વ્યવહાર સેવાઓની પૂરવઠાની માન્ય શ્રેણી છે?	૧૧૦
ડી.૪.(એ)	સી.આઈ.એફ. ધોરણે ખરીદવામાં આવેલી આયાતી ચીજવસ્તુઓ શું આંતર–રાજ્ય પુરવઠો છે કે પછી તે બાહ્ય પ્રાદેશિક કરવેરો છે?	૧૧૦
ડી.૪.(બી)	શું આયાતકારો સીઆઈએફ કરાર હેઠળ સેવા પ્રાપ્ત કરે છે?	૧૨૦
ડી. ૫	આઈજીએસટી એક્ટની કલમ ૫(૪) ની ઉપયોગિતા	૧૩૦
ડી. ૬	સંયુક્ત પુરવઠો અને બેવડા કરવેરાના મુદ્દાઓ	૧૩૬
----	નિષ્કર્ષ	૧૪૫

ભાગ – એ. – એક પરિચય

૧. ગુજરાત હાઇકોર્ટની ડિવિઝન બેંચના તા.૨૩ જાન્યુઆરી ૨૦૨૦ ના ચુકાદા સામે, ભારત સંઘે(ભારત સંઘ અથવા કેન્દ્ર સરકાર) અપીલ કરેલ છે. ઉચ્ચ અદાલતે કેન્દ્ર સરકારની બે અધિસૂચનાઓની બંધારણીયતાને પડકારવા માટે સામાવાળાઅોની અનુચ્છેદ ૨૨૬ હેઠળ દ્વારા દાખલ કરવામાં આવેલી અરજીને મંજૂરી આપી હતી. વિવાદ એ બાબતનો છે કે કોઈ ભારતીય આયાતકાર પર, વિદેશી શિપિંગ લાઈનને વિદેશી વિક્રેતા દ્વારા ચૂકવવામાં આવતા દરિયાઈ માલસામાનનાં નુરના ઘટક પર રિવર્સ ચાર્જ આધારે ઇન્ટિગ્રેટેડ ગૂડ્સ એન્ડ સર્વિસીસ ટેક્સ (આઈજીએસટી) લાદી શકાય કે કેમ.

૨. સામાવાળા ઇન્ડોનેશિયા, દક્ષિણ આફ્રિકા અને અમેરિકામાંથી દરિયાઈ પરિવહન દ્વારા નોન–કોકિંગ કોલસાની આયાત કરે છે, જે 'કોસ્ટ–ઇન્સ્યોરન્સ–ફ્રેઇટ(સીઆઈએફ) આધારે થાય છે, જે સ્થાનિક ઉદ્યોગોને પૂરું પાડવામાં આવે છે. આ માાલનું પરિવહન ભારતની બહારથી ભારતના કસ્ટમ સ્ટેશન સુધી કરવામાં આવે છે. સામાવાળા કોલસો આયાત પર કસ્ટમ ડ્યુટીની ચૂકવણી કરે છે, જેમાં દરિયાઇ પરિવહનનું નૂર મુલ્ય ગણી લેવાનું છે, તેની સી.આઈ.એફ. કોન્ટ્રાક્ટના કિસ્સામાં, વિદેશી શિપિંગ લાઇન દ્વારા વિદેશી નિકાસકારોને, આયાતકારોની સંડોવણી વિના, ફ્રેઇટ ઇનવોઇસ ઇશ્યૂ કરવામાં આવે છે. દરિયાઇ પરિવહનનું ભાડું ત્યારે જ ચુકવાય છે કે જ્યારે 'ફ્રી–ઓન–બોર્ડ' (એફ.અોબી.) કરાર અંતર્ગત ચીજવસ્તુઓની આયાત થાય છે. મધ દરિયાઇ વેચાણના વ્યવહારના કિસ્સામાં કોલસો ભારતીય બંદરો પર પહોંચતા પહેલા મૂળ ખરીદદાર પાસેથી ખરીદવામાં આવે છે.

૩. ગૂડ્સ એન્ડ સર્વિસીસ ટેક્સ (જી.એસ.ટી.) વ્યવસ્થાના અમલીકરણ અગાઉ, ૨૦ જૂન, ૨૦૧૨ ના અધિસૂચના નંબર ૨૫/૨૦૧૨–એસટી (સીરીયલ નંબર ૩૪) દ્વારા દરિયાઈ નુર /ભાડું પર સેવા કરમાંથી મુક્તિ આપવામાં આવી હતી. આ મુક્તિ ૧૨ જાન્યુઆરી, ૨૦૧૭નાં અધિસૂચના નં. ૦૧/૨૦૧૭–એસટી દ્વારા

પાછી ખેંચી લેવામાં આવી હતી, જેમાં રિવર્સ ચાર્જ વ્યવસ્થા દ્વારા આયાતકાર પર સર્વિસ ટેક્સ લાદવામાં આવ્યો હતો. જીએસટી વ્યવસ્થાના અમલીકરણની સાથે જ કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા ૨૮ જૂન, ૨૦૧૭(નોટિફિકેશન નંબર ૮/૨૦૧૭) ના રોજ ઇન્ટિગ્રેટેડ ગૂડ્સ એન્ડ સર્વિસીસ ટેક્સ એક્ટ, ૨૦૧૭(આઇજીએસટી) ની કલમ ૫ (૧), કલમ ૬ (૧) અને કલમ ૨૦ (૩)–(૪), સાથે વાંચતા સેન્ટ્રલ ગૂડ્સ એન્ડ સર્વિસીસ ટેક્સ એક્ટ, ૨૦૧૭ (જી.એસ.ટી. કાઉન્સીલ) ની કલમ ૧૫ (૫) અને કલમ ૧૬ (૧) હેઠળ મળેલી સત્તાનો ઉપયોગ કરીને, અધિસૂચના નંબર ૮/૨૦૧૭ – ઇન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ (દર) તા.૨૮ મી જુન ૨૦૧૭(૬) ના રોજ ઇશ્યૂ કરવામાં આવ્યું હતું. અધિસૂચના ૮/૨૦૧૭ ની એન્ટ્રી નં.૯, કે જે ૧ જુલાઈ, ૨૦૧૭ થી અમલમાં છે, તેમાં ભારતમાં કસ્ટમ સ્ટેશન ક્લિયરન્સ સુધી ભારતની બહારના સ્થળેથી જહાજમાં ચીજવસ્તુઓના પરિવહન સહિત ચોક્કસ સેવાઓના પુરવઠા પર ૫ ટકાના દરે સંકલિત કરવેરો લાદવામા આવેલ છે.

૪. કેન્દ્ર સરકારે ૨૮ જૂન, ૨૦૧૭ નાં રોજ અધિસૂચના નં.૧૦/૨૦૧૭ બહાર પાડ્યું હતું. અધિસૂચના ૧૦/૨૦૧૭ ના અનુક્રમ ૧૦ માં, બિન કરવેરાપાત્ર વિસ્તારમાં જહાજ દ્વારા ચીજવસ્તુઓના પૂરવઠાની સેવાઓ મેળવનાર કોઈ વ્યક્તિમાં, કસ્ટમ્સ એક્ટ ૧૯૬૨ ની કલમ ૨ (૨૬) અંતર્ગત આયાતકારોનો સમાવેશ કરવામાં આવ્યો છે.

૫. આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૫(૧) અંતર્ગત, ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓના તમામ આંતર–રાજ્ય પુરવઠાઓ અથવા બંને પર સંકલિત કરવેરો લાદવાની સત્તા આપવામાં આવી છે. સંકલિત કરવેરો ભારતમાં આયાત થતી ચીજવસ્તુઓ પર કસ્ટમ્સ ટેરિફ એક્ટ ૧૯૭૫ ની કલમ 3 હેઠળ નિર્ધારિત મૂલ્ય પર કે જ્યારે કસ્ટમ્સ ટેરિફ એક્ટ ૧૯૬૨ ની કલમ ૧૨ હેઠળ ચીજવસ્તુઓ પર કસ્ટમ્સ ડ્યુટી લગાવવામાં આવે ત્યારે લાગુ થઈ શકે છે. આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૧ માં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે, ભારતમાં આયાત કરાયેલા માલસામાનના કેસમાં ચીજવસ્તુઓના

પુરવઠાનું સ્થાન એ આયાતકારનું સ્થાન હશે. આઈજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૩(૯) માં એવો વિચાર કરવામાં આવ્યો છે કે માલસામાનના પરિવહનના કિસ્સામાં સેવાઓના પુરવઠાનું સ્થાન જ ચીજવસ્તુઓનું ગંતવ્ય સ્થાન હશે. સામાવાળાએ આક્ષેપ લગાવ્યો છે કે, આક્ષેપિત અધિસૂચનાઓ બેવડા કરવેરાનું એક તત્વ ઊભું કરે છે, કારણ કે કસ્ટમ ડ્યુટીના હેતુથી ચીજવસ્તુઓના મૂલ્યમાં દરિયાઈ પરિવહનનુ નુર/ભાડું સામેલ કરવામાં આવે છે, જે આયાતકાર ચૂકવવા માટે જવાબદાર છે. એફઓબીના આધારે માલસામાનની આયાત કરતી વખતે પ્રતિવાદી પરિવહનની સેવા પર સંકલિત કરવેરાની જવાબદારીનો વિવાદ કરતો નથી.

૬. સામાવાળાએ ગુજરાત હાઈકોર્ટ સમક્ષ એક રિટ પિટિશન દાખલ કરી હતી, જેમાં અધિસૂચનાઓ ૮/૨૦૧૭ અને ૧૦/૨૦૧૭ (સાથે જેને વાદગ્રસ્ત અધિસૂચનાઓ કહેવામા આવેલ છે) ને એ આધાર પર પડકારવામાં આવ્યું હતું કેઃ

(૧) અધિસૂચનો આઈજીએસટી કાયદા અને સી.જી.એસ.ટી. કાયદા ના અધિકાર ક્ષેત્ર ની બહાર છે:

(૨) દરિયાઈ નુર /ભાડું ના ભાગ પર કસ્ટમ્સ ડ્યુટી લાગુ પડે છે અને દરિયાઈ પરિવહન દરમિયાન નુર /ભાડું ના ભાગ પર આઈજીએસટી લગાવવાથી ડબલ ટેક્શેશન લાગુ થશે:

(૩) જો કે મધ દરિયાઇ વેચાણના કિસ્સામાં, આયાતકાર એક અલગ સંસ્થા છે, છતાં આ વ્યવસ્થા સામાવાળાને આયાતકાર અને સેવા પ્રાપ્ત કરનાર તરીકે, તેના પર કરવેરો લાદશે:

(૪) સીઆઈએફ કરારના કિસ્સામાં, એક જહાજમાં ચીજવસ્તુઓનાં પરિવહનની સેવાનો પુરવઠો ભારતની બહારના કોઈ પણ પ્રદેશમાં સ્થિત નિકાસકારને કરપાત્ર ન હોય તેવા બિનકરપાત્ર પ્રદેશમાં સ્થિત વિદેશી શિપિંગ લાઇન દ્વારા આપવામાં આવે છે, જે આઈજીએસટી કાયદા તરીકે હેઠળ કરપાત્ર ન બને.

(૫) અધિસૂચના નં. ૧૦/૨૦૧૭ આઈજીએસટી કાયદા ની કલમ ૫(૩) નુ ઉલ્લંઘન

કરે છે. કારણ કે, તેમાં 'પ્રાપ્તકર્તા' ની જગ્યાએ, 'આયાતકર્તા', જે કસ્ટમ્સ કાયદામાં કલમ ૨(૨૬) મા વ્યાખ્યાયિત કરેલ છે, તેને કર ભરવા માટે જવાબદાર ગણવામાં આવેલ છે. અને

(૬) જાહેરનામુ નં.૮/૨૦૧૭ ની એન્ટ્રી નં.૯(૨) અને પેરા ૨, સાથે વાંચતા જાહેરનામુ ૧૦/૨૦૧૭ એ કાલ્પનિક માન્યતા ઉભી કરે છે અને અલગ કરપાત્ર પરિસ્થિતિ પેદા કરે છે, જે કાયદા માં ગ્રાહ્ય નથી.

૭. ભારતીય સંઘે ઉચ્ચ ન્યાયાલય સમક્ષ નિવેદન કરેલ હતું કે, દરિયાઈ પરિવહનનું નૂર/ભાડાના મૂલ્ય પર બમણો વેરો ભરવામાં આવે છે, પરંતુ આ કરવેરો ગેરબંધારણીય નથી, કારણ કે આ કરવેરા વ્યવહારનાં બે અલગ–અલગ પાસાઓ એટલે કે સેવાનો પુરવઠો અને ચીજવસ્તુઓની આયાત પર છે. કેન્દ્ર સરકાર અનુસાર આ આક્ષેપિત અધિસૂચનાઓ પાછળનો તર્ક એ છે કે ભારતીય અને વિદેશી શિપિંગ લાઇન્સ વચ્ચેની અસમાનતા દૂર કરવી, કારણ કે ભારતીય કંપનીઓ તેમના પરિવહન ખર્ચનો હિસ્સો હોય તેવા ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટનો દાવો કરી શકતી નથી, કારણ કે અત્યાર સુધી ચીજવસ્તુઓનો પૂરવઠો સેવા કરમાંથી મુક્ત હતો. ભારત સરકારના જણાવ્યા અનુસાર સંકલિત કરવેરાની વસુલાત આયાતકારો પર વધારાનો ખર્ચ લાદતી નથી, કારણ કે ચીજવસ્તુઓના આંતરિક પરિવહન અને આયાત નુર /ભાડું સેવાઓ પર ચુકવવામાં આવતો ખર્ચ તેમને આઇ.ટી.સી. તરીકે ઉપલબ્ધ છે.

૮. વર્તમાન જીએસટી વ્યવસ્થા હેઠળ (હાલમાં પડકાર હેઠળ છે) વિવિધ પરિસ્થિતિઓમાં દરિયાઈ પરિવહનના નૂર /ભાડાની કરવેરાની ક્ષમતા નીચે દર્શાવ્યા અનુસાર છેઃ

ક્રમાંક	**૧**
ઉપલબ્ધ સેવા	આયાત
પરિવહન કંપની	ભારતીય

કાયદાકીય જોગવાઈ	આઈજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૨ (૮) – સેવાઓના પુરવઠાનું સ્થાન પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન હશે.
અસરો	વ્યવહારો કરવેરા માટે જવાબદાર હશે. આયાતકાર ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ તરીકે ચૂકવવામાં આવેલી રકમનો દાવો કરી શકે છે.
ક્રમાંક	**૨**
ઉપલબ્ધ સેવા	નિકાસ
પરિવહન કંપની	ભારતીય
કાયદાકીય જોગવાઈ	આઈજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૨ (૮) – સેવાઓના પુરવઠાનું સ્થાન પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન હશે.
અસરો	વ્યવહારો કરવેરા માટે જવાબદાર હશે. નિકાસકાર ઈનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ તરીકે નિકાસ હેઠળ ચૂકવવામાં આવેલી રકમને પરત મેળવી શકે છે.
ક્રમાંક	**૩**
ઉપલબ્ધ સેવા	આયાત
પરિવહન કંપની	વિદેશી
કાયદાકીય જોગવાઈ	આઈજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૩ (૯) – પુરવઠા પરિવહન સેવાઓનું સ્થાન એ માલસામાનના પરિવહનનું ગંતવ્ય સ્થાન હશે.
અસરો	વ્યવહારો કરવેરા માટે જવાબદાર હશે કારણ કે પુરવઠાનું સ્થાન ભારત છે. રીવર્સ ચાર્જ હેઠળ કર ભરવાપાત્ર રહેશે અને ઈનપુટ ટેક્ષ ક્રેડીટ તરીકે રકમનો દાવો કરી શકે છે.
ક્રમાંક	**૪**
ઉપલબ્ધ સેવા	નિકાસ
પરિવહન કંપની	વિદેશી
કાયદાકીય જોગવાઈ	આઈજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૩ (૯) – પુરવઠા પરિવહન સેવાઓનું સ્થાન એ માલસામાનના પરિવહનનું ગંતવ્ય સ્થાન હશે.
અસરો	પુરવઠાનું સ્થાન ભારત બહાર હોવાથી, વ્યવહારો કરવેરા માટે જવાબદાર નથી.

૯. ગુજરાત હાઈકોર્ટની ડિવિઝન બેન્ચે માન્ય રાખ્યું હતું કે, આક્ષેપિત અધિસૂચનાઓ આઈજીએસટી અધિનિયમ અને સીજીએસટી અધિનિયમ દ્વારા અપાયેલા અધિકારક્ષેત્રથી વધુ હોવા માટે ગેરબંધારણીય છે. હાઈકોર્ટ દ્વારા ઠરાવાયેલ કે;

(i) સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨ (૯૩) મુજબ માલસામાનના સીઆઈએફ મુજબના આયાતકાર એ પરિવહન સેવાના પ્રાપ્તકર્તા નથી, કારણ કે સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨ (૯૩) અંતર્ગત 'સેવાના પ્રાપ્તકર્તા' તરીકે તેઓને પરિભાષિત કરવામાં આવ્યા છે કે જે સેવા લીધા બદલ ચુકવણુ કરે; આ કિસ્સામાં તે વિદેશી નિકાસકાર છે.

(ii) આઈજીએસટી કાયદાની કલમ ૫(૩) સરકારને પૂરવઠાની કેટેગરીઓ નક્કી કરવા સક્ષમ બનાવે છે, આ પ્રકારનાં પૂરવઠાના પ્રાપ્તકર્તા તરીકે ત્રીજા પક્ષકારને નિર્દિષ્ટ કરતી નથી;

(iii) કરવેરા માટે કોઈ પ્રાદેશિક સાંઠગાંઠ નથી કારણ કે માલસામાનના પરિવહનની સેવાનો પુરવઠો કોઈ વ્યક્તિ દ્વારા કરપાત્ર ન હોય તેવા સ્થળેથી ભારતની બહારના કરપાત્ર ન હોય તેવા વિસ્તારમાંની વ્યક્તિને, ભારતીય કસ્ટમ ક્લીઅરન્સ સ્ટેશન સુધી કરવામાં આવે છે અને આ કોઈ આંતર–રાજ્ય કે રાજ્યની અંદરના પૂરવઠા નથી;

(iv) આઈજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૧૧) માં 'સેવાની આયાત'નો અર્થ એ થાય છે કે જ્યાં સેવાનો સપ્લાયર ભારતની બહાર સ્થિત હોય, સેવાનો પ્રાપ્તકર્તા ભારતમાં હોય અને સેવાનો પુરવઠો ભારતમાં હોય.

(v) આ કિસ્સામાં, ચીજવસ્તુઓનું પરિવહન સીઆઈએફ ધોરણે કરવામાં આવે છે, એટલે સેવાના પ્રાપ્તકર્તા વિદેશી નિકાસકાર છે, જે ભારતની બહાર છે

(vi) આંતર–રાજ્ય પુરવઠા સાથે સંબંધિત આઈજીએસટી કાયદાની કલમ ૭ (૫) (ક) ને એટલી વ્યાપક રીતે વાંચી શકાતી નથી કે તે કરપાત્ર વિસ્તારમાં ચીજવસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાને 'પૂરવઠાના સ્થળે' સંકલિત કરે છે;

(vii) આઈજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૨ અને ૧૩ પુરવઠાનું સ્થાન નક્કી કરવા સાથે સંબંધિત છે. જો સર્વિસ સપ્લાયર અને રિસીવર બંને ભારતની બહાર રહેતા હોય

તો બંનેમાંથી કોઈપણ કાયદાકીય જોગવાઇ લાગુ નહીં પડે. માત્ર એ હકિકતે કે આ સેવા ભારતમાં સમાપ્ત થાય છે, એનો અર્થ એ નથી થતો કે ભારતમાં પરિવહનની સેવા પ્રદાન કરવામા આવેલ હોય.

(viii) આઈજીએસટી એક્ટની કલમ ૨૦ અનુસાર અને આઈજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૩ ને લાગુ થતી સેવાઓના પૂરવઠાના સમય સંબંધિત જોગવાઈઓ, કે જે સેવા પુરવઠા સાથે સંબંધિત છે, તે સાથે–સાથે સેવા પૂરવઠાના વાસ્તવિક પ્રાપ્તકર્તા પર જ લાગુ પડે છે, કે જે આ કિસ્સામાં વિદેશી નિકાસકાર છે.

(ix) સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૫ (૧) માત્ર વાસ્તવિક સપ્લાયર અને સેવા પ્રાપ્ત કરનાર વચ્ચે જ પુરવઠાનું મૂલ્ય નક્કી કરવા સક્ષમ બનાવે છે

(x) આયાતકાર સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨(૯૩) હેઠળ સેવાનો 'પ્રાપ્તકર્તા' નથી એટલે તે સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૬(૧) અને ભાગ બી ૧૨ હેઠળ આઇટીસીનો લાભ લેવાની સ્થિતિમાં નહીં હોય; અને

(xi) આયાતકાર દરિયાઇ પરિવહનના નૂર/ભાડાનું મૂલ્ય ધરાવતી ચીજવસ્તુઓ પર કસ્ટમ ડ્યુટીની ચૂકવણી કરે છે એટલે આક્ષેપિત અધિસૂચનાઓ પ્રતિનિધિ કાયદા મારફતે બેવડા કરવેરા લાદે છે, જે અસ્વીકાર્ય છે.

બી. – નિવેદનો

બી.૧ – ભારત સંઘ

૧૦. અપીલકર્તા–ભારત સરકાર તરફથી શ્રી એન. વેંકટરામન, એડિશનલ સોલિસિટર જનરલ(એ.એસ.જી.) એ નીચે મુજબની રજૂઆતો કરી હતીઃ

– આઈ.જી.એસ.ટી. નું બંધારણીય માળખું

(i) અનુચ્છેદ ૨૮૬(૨) હેઠળ સંસદને અન્ય બાબતોની સાથે સાથે એ સિદ્ધાંતો ઘડવા માટેની સત્તા આપવામાં આવી છે કે ચીજવસ્તુઓ કે સેવાઓનો પુરવઠો અનુચ્છેદ ૨૮૬(૧) માં ઉલ્લેખીત કોઈ પણ રીતે ક્યારે પૂરો પાડવામાં આવે છે, જેમાં આયાત સામેલ છે.

(ii) અનુચ્છેદ ૨૬૯–એ કેન્દ્ર સરકારને આંતર–રાજ્ય પુરવઠા પર જીએસટી લાદવા

માટે સક્ષમ બનાવે છે. કલમ ૨૬૯–એ(૧) ની સ્પષ્ટતા એવી કાલ્પનિક માન્યતા ઉભી કરે છે કે આયાત દરમિયાન ચીજવસ્તુઓ અથવા સેવાઓના પુરવઠાને આંતરરાજ્ય વેપાર દરમિયાન ચીજવસ્તુઓ અથવા સેવાઓના પુરવઠાના અથવા બંનેના પુરવઠાના રૂપમાં ગણવામાં આવે છે;

(iii) અનુચ્છેદ ૨૬૯–એ(૫) સંસદને પુરવઠાનું સ્થાન નક્કી કરવા માટે સિદ્ધાંતો ઘડવા માટે અને જ્યારે ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓનો પુરવઠો અથવા બંનેનો પુરવઠો આંતર–રાજ્ય વેપાર કે વાણિજ્ય દરમિયાન થાય છે તે નક્કી કરવા સક્ષમ બનાવે છે. આ બંધારણીય જનાદેશ આઇજીએસટી કાયદામાં કાયદેસર અસર ધરાવે છે;

(iv) અનુચ્છેદ ૨૮૬(૨) ની સાથે વાંચવામાં આવેલા અનુચ્છેદ ૨૬૯–એ(૧) ની જોગવાઈ મુજબ, આઇજીએસટી કાયદો

સંકલિત કરવેરા લાદવા અને વસુલાત કરવા (કલમ ૫ (૧)),

ચીજવસ્તુઓની નિકાસ (કલમ ૨ (૫)),

સેવાઓની નિકાસ (કલમ ૨ (૬)),

ચીજવસ્તુઓની આયાત (કલમ ૨ (૧૦)),

સેવાઓની આયાત (કલમ ૨ (૧૧)),

સેવાઓ પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન (કલમ ૨ (૧૪)) અને

સેવાઓ પ્રદાનકર્તાનું સ્થાન (કલમ ૨ (૧૫))

.....માટેની જોગવાઈઓ પ્રદાન કરે છે;

(v) અનુચ્છેદ ૨૬૯–એ(૫) ના સંદર્ભમાં, આઇજીએસટી કાયદો આંતર–રાજ્ય પુરવઠાનુ સ્વરુપ નક્કી કરવા સંબંધિત (કલમ–૭), પ્રાદેશિક જળવિસ્તાર દ્વારા ચીજવસ્તુઓનો પુરવઠો (કલમ ૯), પુરવઠાની જગ્યા કે જયાં ભારતમાં આયાત કરેલ હોય કે ભારતમાથી નિકાસ કરેલ હોય (કલમ ૧૧), સેવા પુરવઠાની જગ્યા કે જયાં સેવા પુરી પાડનાર અને સેવા પ્રાપ્ત કરનાર ની જગ્યા

ભારતમાં હોય (કલમ ૧૨), સેવા પુરવઠાની જગ્યા કે જયાં સેવા પુરી પાડનાર અને સેવા પ્રાપ્ત કરનાર ની જગ્યા ભારતની બહાર હોય (કલમ ૧૩) ની જોગવાઈઓ પ્રદાન કરે છે.

બી. – ચાર્જિંગ સેક્શન

(vi) આઈજીએસટી એક્ટની કલમ ૫(૧) દ્વારા ઊભો કરવામાં આવેલો ચાર્જ દરિયાઈ નૂર/ભાડાના વ્યવહાર પર લાગુ થઈ શકે છે, જેના પર આયાતકારોના હાથમાં કરવેરો લાદવો પડે છે. આ ચાર્જ, કરના આવશ્યક ઘટકોના અનુપાલન માટે ઉભો કરાયેલ છે કે જેનું **મથુરામ અગ્રવાલ વિ. મધ્ય પ્રદેશ રાજ્ય**ના કેસ માં બંન્ધારણીય બેન્ચ દ્વારા અવલોકન કરવામાં આવેલ છે અને જેનુ **ગોબિંદ સરન ગંગા સરન વિ. કમિશ્નર ઓફ સેલ્સ ટેક્ષના** કેસ માં વધુ અર્થઘટન કરવામાં આવેલ છે.

(vii) કરવેરા અધિનિયમના ચાર મૂળભૂત સિદ્ધાંતો છેઃ કરપાત્ર ઘટના, જે વ્યક્તિ પર કર લાદવામાં આવેલ છે, જે દર પર કર લાદવામાં આવેલ છે અને જે માપદંડ અથવા મૂલ્ય પર દર લાગુ કરવામાં આવશે.

(viii) કલમ ૫ (૧) કરવેરાના ઉપરોક્ત ઘટકોને પૂર્ણ કરે છેઃ

- **કરપાત્ર ઘટના** – "માનવ વપરાશ માટેના આલ્કોહોલન પૂરવઠા સિવાયની ચીજવસ્તુઓ અથવા સેવાઓના તમામ આંતર–રાજ્ય પુરવઠા પર સંકલિત વસ્તુ અને સેવા કર તરીકે ઓળખાતા કરવેરા લાદવામાં આવશે.".
- **"કરપાત્ર મૂલ્ય** – "સી.જી.એસ.ટી. એક્ટની કલમ ૧૫ હેઠળ નિર્ધારિત મૂલ્ય પર કરપાત્ર મૂલ્ય"
- **"કરપાત્ર દર"** – "૪૦% થી વધુ ન હોય તેવા દર કે જે સરકાર દ્વારા કાઉન્સિલની ભલામણો પર સૂચિત કરવામાં આવે અને નિર્ધારિત કરવામાં આવે તેવી રીતે એકત્ર કરવામાં આવે"

– **"કરપાત્ર વ્યક્તિ"** – "કરપાત્ર વ્યક્તિ દ્વારા ચુકવણી કરવામાં આવશે"

સી. – રિવર્સ ચાર્જની વિભાવના

(ix) સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૯૮) રિવર્સ ચાર્જને પરિભાષિત કરે છે; જેનો અર્થ એ થાય છે કે, ચીજવસ્તુઓ અથવા સેવાઓના પુરવઠાના અથવા બન્નેના સપ્પ્લાયરના બદલે આ ચીજવસ્તુઓ અથવા સેવાઓના પુરવઠાના અથવા બન્નેના પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૯ ની પેટા–કલમ (૨) અથવા પેટા–કલમ (૪) અથવા આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ–૫ ની પેટા–કલમ (૩) અથવા પેટા–કલમ (૪) હેઠળ કરવેરો ભરવાની જવાબદારી.

(x) રિવર્સ ચાર્જ વડે આવરી લેવામાં આવેલી વ્યક્તિ સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦૭), સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨૪ (૩) સાથે વાંચતા; ની દ્રષ્ટિએ કરપાત્ર વ્યક્તિ બની જાય છે. સીજીએસટી કાયદાની કમલ–૨૪(૩) માં યથાર્થરુપે જોગવાઈ કરવામાં આવેલ છે કે: 'વ્યક્તિઓ કે જે રીવર્સ ચાર્જ હેઠળ કર ભરવા જવાબદાર છે,' નહિ કે 'વ્યક્તિઓ કે જે સીજીએસટી કાયદા ૨૦૧૭ની કલમ ૨(૯૩) હેઠળ સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તા છે.'

(xi) આઇજીએસટી એક્ટની કલમ ૫(૩) અને સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૯(૩) સરકારને જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલની ભલામણ પર ચીજવસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેની કેટેગરીઓ નિર્દિષ્ટ કરવાની મંજૂરી આપે છે, જેના માટે કર આ પ્રકારની ચીજવસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા રિવર્સ ચાર્જના આધારે ચૂકવવામાં આવશે;

(xii) વર્તમાન સમયમાં ન તો જોગવાઈઓ કે નિયમોએ રિવર્સ ચાર્જ માટે કરપાત્ર વ્યક્તિઓની ઓળખ કરી છે. આથી, આક્ષેપિત અધિસૂચનાઓ એ ડેલીગેટેડ લેજીસ્લેશન હેઠળની કવાયત છે. અધિસૂચના ૧૦/૨૦૧૭ રિવર્સ ચાર્જના હેતુથી આયાતકારોને પ્રાપ્તકર્તા તરીકે ઓળખે છે. આ પ્રકારની અધિસૂચના બહાર

પાડવાની સત્તા આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૫ (૩) અને ૫ (૪) માં શોધી શકાય છે;

ડી. – આંતર રાજ્ય પુરવઠો અને પુરવઠાનું સ્થળ

(xiii) આ કિસ્સામાં સેવાની આયાત આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૩(૧) અને ૧૩ (૯) સાથે વાંચવામાં આવેલી કલમ ૭(૪) ની દ્રષ્ટિએ આંતર–રાજ્ય પુરવઠો છે. કરારકર્તા પક્ષો ભલે વિદેશી હોય, પણ ઊપયોગી વ્યવહાર કરપાત્ર વિસ્તારમાં થયેલ છે, કે જે ભારતમા થયેલ છે. એટલે આ ટ્રાન્ઝેક્શન આઇજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૫)(સી), કલમ ૧૩(૧) અને કલમ ૧૩ (૯) હેઠળ પણ આવી શકે છે;

(xiv) આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૩(૯) માં જણાવવામાં આવ્યું છે કે આ પ્રકારની ચીજવસ્તુઓના ગંતવ્ય સ્થાન તરીકે, મેઇલ અથવા કુરિયર દ્વારા દ્વારા મોકલાવેલ સિવાયની, ચીજવસ્તુઓના પરિવહનની સેવાઓના પરિવહનનું સ્થાન રહેશે. ભલે કરાર કરનાર પક્ષો – વિદેશી શિપિંગ લાઇન અને વિદેશી નિકાસકાર – ભારતના ક્ષેત્રની બહાર છે, પરંતુ સેવાની જોગવાઈ ભારતીય આયાતકાર માટે છે અને પરિણામે વાણિજ્યિક અને કાનૂની એમ બંને રીતે મહત્ત્વપૂર્ણ અંગ ધરાવતી સેવાનો વપરાશ અને સમાપ્તિ માત્ર ભારતીય આયાતકારોના હાથમાં જ થાય છે;

ઈ. – પુરવઠો પૂરો પાડવાનો સમય

(xv) સી.જી.એસ.ટી. કાયદાની કલમ ૧૩(૫) માં કરવેરાની ચૂકવણી માટે પૂરવઠાનો સમય નક્કી કરવા માટેની શેષ જોગવાઈ સામેલ છે, કે જે કર ચુકવવાની તારીખ છે. કલમ ૧૩ની અન્ય પેટાકલમો પૂરવઠાનો સમય નક્કી કરવા માટે લાગુ પડતી નથી એટલે સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૩(૫) લાગુ પડશે;

એફ – નૂર /ભાડા – કોમ્પોઝિટ સપ્લાય

(xvi) સીઆઈએફ ટ્રાન્ઝેક્શન અને દરિયાઈ નુર/ભાડા પર આઈજીએસટી બે સ્વતંત્ર વ્યવહાર છે, જે સ્વતંત્ર રીતે કરપાત્રતા ધરાવે છે અને સી.જી.એસ.ટી. ની કલમ ૨(૩૦) હેઠળ કોમ્પોઝિટ સપ્લાય તરીકે પાત્રતા ધરાવતા નથી;

(xvii) જી.એસ.ટી. અને કસ્ટમ્સ ડ્યુટી કરવેરાનું એકમાત્ર માધ્યમ નથી. જીએસટી એક ગંતવ્ય આધારિત ટેક્સ છે. સંકલિત કરવેરો માલ પર નહીં પરંતુ સેવાના પુરવઠા પર લગાવવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવી રહ્યો છે. અલગ અલગ પાસાઓ પર કરવેરો લાદવામાં આવે છે, એટલે તેને ઓવરલેપિંગ ન કહી શકાય. વધુમાં, કરવેરો માલસામાનની કિંમત પર છે, પરિવહનની કિંમત પર નથી. અગાઉના તબક્કે ચૂકવવામાં આવતો વેરો, જો તેને એકંદર મૂલ્ય સંપતિમાં સામેલ કરવામાં આવે; તો તે બમણો કરવેરો નથી હોતો.

(xviii) રિવર્સ ચાર્જ કરવેરાની ચુકવણી બે સ્વતંત્ર કરારોને સંયુક્ત કરાર નથી બનાવતી. વિદેશી શિપિંગ લાઇન અને વિદેશી નિકાસકાર વચ્ચેનો કરાર વિદેશી નિકાસકાર અને ભારતીય આયાતકાર વચ્ચેના કરારથી અલગ અને સ્વતંત્ર છે. તેમની સહભાગિતા તેમને સંયુક્ત બનાવતી નથી.

(xix) કસ્ટમ્સ ટેરિફ અધિનિયમની કલમ ૩ (૭) અને ૩ (૮) સાથે વાંચવામાં આવેલી પરંતુક ૫ (૧) ની જોગવાઈઓ મુજબ, સીઆઈએફ મૂલ્યના આધારે ચીજવસ્તુઓના પુરવઠા પર કરવેરો લાદવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવે છે. જ્યારે સી.જી.એસ.ટી. કાયદાની કલમ ૫(૧) સાથે વાંચતા કલમ ૨૪(૩) અને આઈજીએસટી કાયદાની કલમ ૫(૩) અને પ્રશ્ન હેઠળના અધિસુચનો હેઠળની સત્તાઓ દ્વારા આઈજીએસટી કાયદા હેઠળ રીવર્સ ચાર્જ લાદવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવેલ છે.

(xx) **મેકડોવેલ એન્ડ કંપની લિમિટેડ વિરુદ્ધ કોમર્શીયલ ટેક્સ ઓફીસર (૧૯૮૫(૩) એસ.સી.સી. ૨૩૦["McDowell"])** ના કેસમાં, આ કોર્ટની બંધારણીય ખંડપીઠે ઠરાવેલ છે કે એક જ તત્વ કર લાદવાનો આધાર બની શકે

છે અને અન્ય લેવડ–દેવડ માટે મૂલ્યનો ભાગ પણ બની શકે છે. તેને ડબલ ટેક્સેશન ન કહી શકાય.

જી. – એક્સ્ટ્રા–ટેરિટોરિયલિટી

(xxi) કરવેરાનાં ઉદ્દેશ માટે પર્યાપ્ત પ્રાદેશિક જોડાણ છે, કારણ કે આયાતકાર ભારતમાં કસ્ટમ ક્લીઅરન્સનાં સ્ટેશન સુધી પરિવહનનાં માધ્યમથી વિદેશી શિપિંગ લાઇન દ્વારા પ્રદાન કરવામાં આવેલી સેવાનો અંતિમ લાભાર્થી છે. વિદેશી નિકાસકાર અને વિદેશી શિપિંગ લાઇન વચ્ચેના વ્યવહારો ભારતના કરપાત્ર વિસ્તાર સાથે જોડાયેલા છે. નિકાસના સમયે આયાતકાર સામાનનો લાભાર્થી માલિક હોય છે. અપીલકર્તા **મેસર્સ ઇલેક્ટ્રોનિક કોર્પોરેશન ઓફ ઇન્ડિયા વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ (૧૯૮૯ એસ.યુ.પી.પી. ૨ એસ.સી.સી. ૬૪૨) અને જીવીકે ઇન્ડસ્ટ્રીઝ વી. ઇન્કમ ટેક્સ ઓફિસર્સ (૨૦૧૧(૪) એસ.સી.સી. ૩૬ [જીવીકે ઇન્ડસ્ટ્રીઝ])** ના કેસમાં આ કોર્ટના નિર્ણયો પર આધાર રાખે છે, જ્યાં આ અદાલતે ભારત સાથે પ્રાદેશિક જોડાણ ધરાવતા કરવેરા કાયદાઓને માન્ય ઠેરવ્યા છે.

એચ. – સેવા પ્રાપ્તકર્તા

(xxii) ભારતીય આયાતકારને સેવાના પ્રાપ્તકર્તા તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરવા માટેના છ કારણો છેઃ

(એ) સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૯૩)(સી) અમૂર્ત સેવાના પ્રાપ્તકર્તાની એવી વિચારણા કરે છે જેમાં અવેજ ચુકવવામાં આવતો નથી. સીઆઈએફ વ્યવહારોમાં ભારતીય આયાતકાર દરિયાઈ નુર/ભાડું માટે ચૂકવણી કરતો નથી અને તેમ છતાં પરિવહન સુવિધાનો લાભ મેળવે છે;

(બી) સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨ની પ્રસ્તાવના "આ અધિનિયમમાં, જ્યાં સુધી સંદર્ભની અન્યથા જરૂરિયાત ન હોય ત્યાં સુધી," કરવામાં આવી છે, જેમાં કાયદેસર વ્યાખ્યાઓનું વ્યાપક અર્થઘટન કરવાની જરૂર છે;

(સી) કલમ–૨૪(iii) ને સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૯૮) અને આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૩) સાથે વાંચતા, વાદગ્રસ્ત અધિસૂચનાઓ તે અંતર્ગત બહાર પાડવામાં આવે છે, જે કોઈ પણ વ્યક્તિને કરપાત્ર વ્યક્તિ બનવાની મંજૂરી આપે છે અને આવી કરપાત્ર વ્યક્તિ ચીજવસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો પુરવઠો મેળવનાર વ્યક્તિ બને છે. એકવાર સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૯૮) હેઠળ રિવર્સ ચાર્જની પરિભાષામાં નિશ્ચિતપણે આઇજીએસટી અધિનિયમની ૫ (૩) હેઠળ જાહેર કરવામાં આવેલી જાહેરનામા હેઠળ રિવર્સ ચાર્જ માટે કોઇ વ્યક્તિની કરપાત્ર વ્યક્તિ તરીકે ઓળખવામાં આવે છે તો રિવર્સ ચાર્જ પર આવી કરપાત્ર વ્યક્તિ સેવા પ્રાપ્તકર્તા બની જાય છે.

(ડી) આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૩) સ્પષ્ટ રીતે સેવા પ્રાપ્તકર્તાઓની ઓળખ કરવા સક્ષમ બનાવે છે, માત્ર વસ્તુઓ અથવા સેવાઓની કેટેગરીઓ અથવા બંને નહીં. કોઈ પણ વિરોધાભાસી અર્થઘટન કાયદાકીય હેતુની વિરુદ્ધ હશે. સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૯૩) સાથે આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૩) ના સંયુક્ત વાંચન પર, નોટિફિકેશન દ્વારા સેવા પ્રાપ્તકર્તાની ઓળખ કરી શકાય છે;

(ઈ) સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૭(સી) હેઠળ વિચારણા કર્યા વગર 'સપ્લાય'ની પરિભાષા સંપૂર્ણ પરિભાષા નથી. વધુમાં, સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૩૧) 'વિચારણા'ને પરિભાષિત કરે છે અને આ પ્રકારની ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓના માલિક સુધી જ તેની ચુકવણી મર્યાદિત નથી; અને

(એફ) સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૯૩)(સી) આ પ્રમાણે વાંચે છે– "...અને પૂરવઠો પહોંચાડનાર કોઇપણ વ્યક્તિનો સંદર્ભ સપ્લાય મેળવનાર વ્યક્તિના સંદર્ભ તરીકે ગણવામાં આવશે...."'વ્યક્તિ', 'નોંધણીકૃત વ્યક્તિ'

અને 'કરપાત્ર વ્યક્તિ'ને પુરવઠો પૂરો પાડી શકાય છે અને આ પુરવઠો પ્રાપ્તકર્તાને આપવામાં આવેલો પુરવઠો ગણાશે. ભારતીય આયાતકાર ઉપરોક્ત તમામ કેટેગરીઓ હેઠળ લાયકાત ધરાવે છે એટલે તેને સેવાના પ્રાપ્તકર્તા તરીકે ગણાવી શકાય.

<u>આઇ. – આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૪) ની ઉપયોગિતા</u>

(xxiii) વૈકલ્પિક રીતે, વાદગ્રસ્ત જાહેરનામાઓ આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૪) દ્વારા બચાવી શકાશે, જે જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો પર કેન્દ્ર સરકારને રજીસ્ટર્ડ વ્યક્તિઓનો એક વર્ગ નિર્દિષ્ટ કરવાની છૂટ આપે છે, જે નોંધણી વગરના સપ્લાયર પાસેથી પ્રાપ્ત ચોક્કસ કેટેગરીની ચીજવસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સંબંધમાં પ્રાપ્તકર્તા તરીકે રિવર્સ ચાર્જના આધારે કર ચુકવશે અને કાયદાની તમામ જોગવાઇઓ આવા પ્રાપ્તકર્તાને લાગુ પડશે;

(xxiv) એવું સ્વીકારવામાં આવ્યું છે કે, વાદગ્રસ્ત જાહેરનામા આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૪)ના સંદર્ભ આપતી નથી. જોકે, એવો પ્રસ્થાપિત કાયદો છે કે, એકવાર કરપાત્ર વ્યક્તિને મંજૂરી આપવા કે ઓળખી કાઢવાની સત્તા મળી જાય, તો કરપાત્ર ઘટના, દર અને માપદંડ અને શક્તિના સ્રોતનો સંદર્ભ ન લેવાથી તેની કામગીરી અને અમલીકરણને કોઈ અસર કરશે નહીં.

<u>જે – સંસદીય કાયદો વિ. અધિક સત્તાસોંપણી</u>

(xxv) આ અદાલતે મ્યુનિસિપલ **કોર્પોરેશન ઓફ દિલ્હી વિ. બિરલા કોટન સ્પિનિંગ અેન્ડ વીવિંગ મિલ્સ (૧૯૬૮(૩) SCR ૨૫૧) અને અવિન્દર સિંહ વિ. પંજાબ રાજ્ય (૧૯૭૯ (૧) SCC** ૪૪૧) માં ચુકાદો આપ્યો છે કે સંસદ અને રાજ્ય વિધાનમંડળો દ્વારા નીતિ માર્ગદર્શિકા અને માળખા જેવા માત્ર આવશ્યક કાયદાકીય કાર્યો કરવાની જરૂર છે. એકવાર આ સંપૂર્ણ સત્તાનો ઉપયોગ કરીને ઉપલબ્ધ કરાવવામાં આવે તો બાકીની વિગતોમાં તે સત્તાધિકારનો ઉપયોગ કરીને બહાર આવી શકે છે.

(xxvi) અનુચ્છેદ ૨૬૯–એ અને ૨૮૬નો બંધારણીય આદેશ આઇજીએસટી અધિનિયમ હેઠળ અમલમાં આવે છે. આઇજીએસટી અધિનિયમ અને ખાસ કરીને તેમાં કલમ ૫(૧)માં કરવેરાની વિષય વસ્તુ (ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓનો આંતર–રાજ્ય પુરવઠો), સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦૭) અને કલમ ૨૪(iii) હેઠળ કરપાત્ર વ્યક્તિ, મહત્તમ ૪૦ ટકાની મર્યાદા અને સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૫ની દ્રષ્ટિએ કરપાત્ર મૂલ્યના નિર્ધારણને પરિભાષિત કરવામાં આવ્યું છે. કરપાત્ર વ્યક્તિની ઓળખ જ કેન્દ્ર સરકારને સુપરત કરવામાં આવે છે, જે જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણોના આધારે નિર્ણય લે છે;

<u>કે – જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો</u>

<u>– સહકારી સંઘવાદ અને સહયોગી સંઘવાદ</u>

(xxvii) જીએસટી એ વપરાશ વેરો છે અને કરવેરાની હકૂમત તે સ્થાન સુધી વિસ્તરે છે જ્યાં પુરવઠાનો વપરાશ થાય છે. વિદેશી શિપિંગ લાઇન અથવા વિદેશી નિકાસકારો કરપાત્ર ન હોય તેવા વિસ્તારમાં સ્થિત હોવાથી ભારતીય આયાતકારોએ રિવર્સ ચાર્જના આધારે કરવેરો ભરવો પડે છે, કારણ કે આ સેવાનો ભારતમાં ઉપયોગ થાય છે. તેનો ઉદ્દેશ ભારતીય શિપિંગ લાઇન્સને વિદેશી શિપિંગ લાઇન્સની જેમ સ્પર્ધાત્મક બનાવવાનો છે. આઇટીસી આયાતકાર માટે ઉપલબ્ધ છે અને આ પ્રકારના રિવર્સ ચાર્જ પર ચૂકવવામાં આવતા વેરાની ભરપાઈ આયાતકારની આઉટપુટ ટેક્સ લાયબિલિટીમાં થઈ શકે છે. આથી, આયાતકાર પર કોઈ વધારાનો બોજ પડતો નથી–તે વ્યવસ્થાતંત્રમાં માત્ર પરિવર્તન છે;

(xxviii) વિદેશી શિપિંગ લાઇનો અને ભારતીય શિપિંગ લાઇનો વચ્ચેની સમાનતા માટે સંકલિત કરવેરો આવશ્યક હતો, કારણ કે વિદેશી શિપિંગ લાઇનો દ્વારા સર્વિસ સપ્લાય પ્રાપ્ત કરનાર પાસેથી કોઈ પણ પ્રકારનો કર લેવાની જરૂર

નહોતી;

(xxix) સહકારી સંઘવાદની ભાવના જીએસટી કાઉન્સિલની કામગીરીને માર્ગદર્શન આપતી હોવી જોઈએ, જે અનુચ્છેદ ૨૭૯–એ (૬) માં દર્શાવવામાં આવી છે. આ અદાલતે **યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા વિરુદ્ધ વીકેસી ફૂટસ્ટેપ્સ ઈન્ડિયા પ્રાઈવેટ લિમિટેડ [(૨૦૨૨) ૨ એસસીસી ૬૦૩] (વી.કે.સી. ફૂટસ્ટેપ્સ)** માં તેનું સમર્થન કરી ઠરાવ્યુ હતું કે ગુડ્સ અને સર્વિસ ટેક્સના સુમેળભર્યા માળખાની જરૂર છે. જીએસટી કાઉન્સિલને જીએસટી કાયદાના દરેક પાસાઓ પર નિર્ણય લેવાનો અધિકાર છે. જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો કારોબારી અને ધારાસભાને બંધનકર્તા છે, જ્યારે તે અનુચ્છેદ ૨૪૬–એ હેઠળ મળેલી સત્તા દ્વારા જીએસટી સંબંધિત કાયદાઓ ઘડે છે;

(xxx) જીએસટી પરિષદ મતદાન માળખા મારફતે કાયદા, નિયમો અને અધિસૂચનાઓની ભલામણ કરે છે, જે અનુચ્છેદ ૨૭૯–એ(૬) અને અનુચ્છેદ ૨૭૯–એ (૭) માં કોરમની જરૂરિયાતોમાં સૂચિત કરવામાં આવી છે. દરેક વ્યવસ્થા એક સામાન્ય સ્ત્રોતમાંથી આવે છે;

(xxxi) જીએસટી કાઉન્સિલ એકમાત્ર બંધારણીય સંસ્થા છે, જે વસ્તુ અને સેવાઓ માટે સુસંગત રાષ્ટ્રીય બજાર વિકસાવવાની પ્રક્રિયામાં વસ્તુ અને સેવા કરનાં માળખામાં સંકલિત રીતે કામ કરવા બંને સંઘીય એકમો માટે સંકલિત બિંદુ અથવા પ્લેટફોર્મ તરીકે કામ કરે છે;

(xxxii) અનુચ્છેદ ૨૪૬–એ જણાવે છે કે જીએસટી કાયદો ઘડવાની સત્તા માત્ર ભારત સરકાર અને રાજ્યો પાસે છે. ના તો અનુચ્છેદ ૨૭૯–એ, ના તો અનુચ્છેદ ૨૪૬–એને ઓવરરાઇડ કરી શકે છે અને ના તો અનુચ્છેદ ૨૪૬–એને અનુચ્છેદ ૨૭૯–એને આધિન બનાવી શકાય છે. ન્યાયિક અર્થઘટનમાં સંવાદિતા હોવી જોઈએ કે જેથી સંસદ, રાજ્ય વિધાનસભાઓ અને જીએસટી કાઉન્સિલ એકતા અને સુમેળમાં કામ કરે; અને

(xxxiii) એટલે બંધારણીય યોજનામાં બે તબક્કાની પ્રક્રિયાનો વિચાર કરવામાં આવ્યો છે. જીએસટી કાઉન્સિલના પ્રથમ સ્તરે અનુચ્છેદ ૨૭૯–એ(૬) સહકારી સંઘવાદની કલ્પના કરે છે અને અનુચ્છેદ ૨૭૯–એ અથવા અનુચ્છેદ ૨૪૬–એમાં કોઈ 'કલેાઝ'ની ગેરહાજરીમાં, જરૂરિયાત એ છે કે કેન્દ્ર અને રાજ્ય એમ બંનેએ સહયોગાત્મક સંઘવાદની પ્રક્રિયા દ્વારા આ સહકારી સંઘવાદને ટેકો આપવો જોઈએ; અને

(xxxiv) આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૧) એ કાયદાકીય ઉદ્દેશ સિદ્ધ કરવા માટે જીએસટી કાઉન્સિલને અમુક કાર્યો સોંપવાનું પસંદ કરે છે. ભલે અનુચ્છેદ ૨૪૬–એ, અનુચ્છેદ ૨૭૯–એની અનુચ્છેદ ૨૪૬–એને આધિન નથી, પરંતુ કેન્દ્ર અને રાજ્યો અનુચ્છેદ ૨૪૬–એ(૧) હેઠળ તેમની કાયદાકીય સત્તા અને વિવેકાધિકારનો ઉપયોગ કરીને જીએસટી કાયદાના દરેક પાસામાં જ્યાં જરૂર હોય ત્યાં જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણોને અનુસરવા સંમત થયા છે.આ સહયોગાત્મક સંઘવાદની ભાવના છે, જેને વાદગ્રસ્ત અધિસૂચનાઓની બંધારણીય માન્યતાને જાળવી રાખીને સન્માન આપવું જોઈએ.

૧૧. વિદ્વાન એએસજીએ પ્રતિભાવ સ્વરૂપે નીચેની પૂરક રજૂઆતો કરવા વિનંતી કરી છે:

(i) સંકલિત કરવેરાનો ઉદ્દેશ વિદેશી શિપિંગ લાઇન્સ અને ભારતીય શિપિંગ લાઇન્સ વચ્ચે સમાન તક પૂરી પાડવાનો છે. એ પ્રસ્થાપિત સિદ્ધાંત છે કે એક વિષય પર કર લગાવવા માટે, આવકની દરેક વસ્તુ પર કર લગાડવો જરૂરી નથી;

(ii) સામાવાળાએ દલીલ કરી છે કે ભારતીય આયાતકાર પર કરવેરો રિવર્સ ચાર્જના આધારે છે અને તેથી આયાતકાર કરપાત્ર વ્યક્તિની પરિભાષામાં આવતો નથી. જોકે, સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ–૨(૧૦૭) કરપાત્ર વ્યક્તિને સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨૨ અથવા કલમ ૨૪ હેઠળ નોંધાયેલી અથવા નોંધણી કરાવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરે છે. કલમ ૨૪

ફરજિયાત નોંધણી માટે જવાબદાર વ્યક્તિઓનું વર્ગીકરણ કરે છે અને કલમ ૨૪ (iii) માં રિવર્સ ચાર્જ મિકેનિઝમ દ્વારા સંચાલિત વ્યક્તિઓનો સમાવેશ થાય છે.

(iii) લઘુ **ઉદ્યોગ ભારતી વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા [૧૯૯૯** (૬) SCC ૪૧૮ (લઘુ ઉદ્યોગ)] માં, આ અદાલતે રિવર્સ ચાર્જના આધારે સર્વિસ ટેક્સ લાદવાનો નિર્ણય રદ કર્યો હતો કારણ કે વિધાનમંડળ એ વ્યક્તિઓની ઓળખ કરવામાં નિષ્ફળ ગયું હતું જેના પર સર્વિસ ટેક્સ લાદી શકાય છે, લાગુ કરી શકાય છે અને વસુલી શકાય છે.જોકે, સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨૪(iii) સાથે વાંચેલી કલમ ૨(૧૦૭) ચોક્કસ રીતે આયાતકારને કરપાત્ર વ્યક્તિ તરીકે ઓળખાવે છે, જે રિવર્સ ચાર્જના આધારે કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર છે.સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨૪(iii) રિવર્સ ચાર્જ પર કરપાત્ર વ્યક્તિઓને કરપાત્ર વ્યક્તિ તરીકે પરિભાષિત કરે છે;

(iv) સામાવાળાઓએ દલીલ કરી હતી કે, આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૧) હેઠળ કરપાત્ર મૂલ્ય માત્ર સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૫ અને તેના સંબંધિત નિયમો દ્વારા જ નક્કી કરી શકાય છે. એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે જાહેરનામું ૮/૨૦૧૭ પ્રથમ વખત સીઆઈએફ મૂલ્યના ૧૦ ટકા મૂલ્યનું મૂલ્યાંકન સૂચવે છે, જે આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૧)નું ઉલ્લંઘન કરે છે. અપીલકર્તાએ જણાવ્યું હતું કે, સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૫(૪) અને કલમ ૧૫(૫)ની દ્રષ્ટિએ, સેન્ટ્રલ ગૂડ્સ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ રૂલ્સ,૨૦૧૭ (સીજીએસટી રૂલ્સ)ના નિંયમો ૨૭ થી ૩૧ ઘડવામા આવ્યા છે. મહેસૂલ પણ સીજીએસટી અધિનિયમના નિયમ ૩૧ હેઠળ સૂચિત અવશેષ પદ્ધતિની મદદ લઈને વ્યવહારનું મૂલ્યાંકન કરી શકે છે. અર્ધ–ન્યાયિક સત્તામંડળોમાં નિહિત કોઈ પણ વિવેકાધિકારનું નિયમન કરવું આવશ્યક છે.૩૦ જૂન, ૨૦૧૮ના રોજ જાહેરનામું ૮/૨૦૧૭માં સુધારો કરવામાં આવ્યો હતો અને મૂલ્યાંકન નક્કી કરવા માટેની પદ્ધતિ નક્કી કરવામાં આવી હતી, જેને આકારણી પ્રક્રિયાઓમાં

નબળાઈઓ સાથે વ્યવહાર કરવા માટે માર્ગદર્શિકા તરીકે વાંચી શકાય છે. તે મૂલ્યાંકન કરવા માટે માત્ર એક સંદર્ભ અથવા માર્ગદર્શિકા છે. જો તે અમાન્ય હોય તો પણ મહેસૂલ સીજીએસટી નિયમોના નિયમ ૩૧ હેઠળ વ્યવહારનું મૂલ્યાંકન કરી શકે છે. એટલે જાહેરનામું ૮/૨૦૧૭ સીજીએસટી નિયમોના નિયમ ૩૧ને અસર કરતું નથી પરંતુ માત્ર એકરૂપતા જાળવવામાં મદદ કરે છે;

(v) સામાવાળાઓ સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૮૭) અને આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ–૫ પર આધાર રાખે છે અને દલીલ કરે છે કે નિર્દેશ માત્ર નિયમો મારફતે જ આપી શકાય છે, જાહેરનામા મારફતે નહીં. જોકે, આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૫(૧), (૨) અને (૩) મૂલ્ય સૂચવે છે. આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૫(૪) અને ૧૫(૫) એવા કેસો સાથે સંબંધિત છે, જેમાં કલમ ૧૫(૧) હેઠળ મૂલ્યાંકન નક્કી ન થઈ શકે. સીજીએસટી અધિનિયમોનો નિયમ ૩૧ પણ મૂલ્યાંકનને "વ્યાજબી માધ્યમો" દ્વારા હાથ ધરવા માટે સક્ષમ બનાવે છે.આમ, વૈધાનિક પદ્ધતિમાં પ્રતિનિધિમંડળની કલ્પના કરવામાં આવી છે;

(vi) જો 'પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા 'શબ્દને સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૯૩) હેઠળ આવતા અર્થમાં સ્થિર અર્થ આપવામાં આવે છે, તો પછી કોઈ વ્યક્તિ સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨૪(iii) સાથે વાંચેલા આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૧) અને ૫(૩) હેઠળ રિવર્સ ચાર્જ માટે વ્યક્તિઓને સૂચિત કરવાની સત્તાને નકારશે.

(vii) વૈકલ્પિક રીતે, રિવર્સ ચાર્જ અને રિવર્સ ચાર્જ માટે જવાબદાર વ્યક્તિઓને સૂચિત કરવાનો ખ્યાલ વૈધાનિક પદ્ધતિમાં આપવામાં આવ્યો છે. સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૯૮) રિવર્સ ચાર્જને "ફક્ત પ્રાપ્તકર્તા પર" લાદવામાં આવે છે તે રીતે વ્યાખ્યાયિત કરે છે. સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૯૩) 'પ્રાપ્તકર્તા'ને પરિભાષિત કરે છે. ભારતીય આયાતકાર છ રીતે પ્રાપ્તકર્તા બની

શકે છે જે રજુઅઆતમાં વિસ્તૃત રીતે દર્શાવવામાં આવ્યા છે.ભારતીય આયાતકાર સીઆઈએફ આયાતમાં સેવાને ધ્યાનમાં લેતો નથી કારણ કે વિદેશી નિકાસકાર દ્વારા તેની ચુકવણી કરવામાં આવે છે. કલમ ૨ દૃષ્ટાંતરૂપ છે અને કડક નથી. જો કોઈ વ્યક્તિ સીજીએસટી અધિનિયમની ૨(૯૩) ની શરતો પૂર્ણ કરે છે, તો કલમ ૨(૮૪) માં પરિભાષિત 'વ્યક્તિ' એ સેવાના પ્રાપ્તકર્તા તરીકે ગણવામાં આવે છે. આઈજીએસટી અધિનિયમ કલમ ૫(૩) માં પ્રાપ્તકર્તાને કાયદાની તમામ જોગવાઈઓ લાગુ કરવાની કલ્પના કરવામાં આવી છે. હકીકત એ છે કે વિદેશી શિપિંગ લાઇનને વિદેશી નિકાસકાર દ્વારા ચુકવવામાં આવતી રકમ આઇજીએસટી અધિનિયમની યોજનાને નુકસાન પહોંચાડતી નથી, જે રિવર્સ ચાર્જને આધારે કરવેરાની ચુકવણી કરવા સક્ષમ બનાવે છે;

(viii) આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૩(૯) જણાવે છે કે ચીજવસ્તુઓનું ગંતવ્ય ભારતીય ક્ષેત્રમાં પુરવઠાનું સ્થળ હશે. **યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા વિ. જલ્યાણ ઉદ્યોગ** [1994(1) SCC 318] માં આ અદાલતે એવું ઠરાવ્યું છે કે કારોબારી દ્વારા પણ, એટલે કે પ્રતિનિધિ કાયદા દ્વારા પણ કાલ્પનિક કલ્પનાઓ બનાવી શકાય છે.

(ix) વિદેશી નિકાસકાર અને વિદેશી શિપિંગ લાઇનના કિસ્સામાં ભારત સાથે જોડાણ છે કારણ કે આયાતકાર ભારતીય હશે. ડાયરેક્ટ ટેક્સમાં ફોરવર્ડ ચાર્જ ટેક્સેશનની કલ્પના કરવામાં આવી છે. આવકવેરા અધિનિયમ, ૧૯૬૧ની કલમ ૯(૧)(૬) મુજબ, ભારતની બહાર રહેતા બિન-નિવાસી ભારતીયો પર કર લાવે છે કારણ કે આવક ભારતમાં પેદા થાય છે;

(x) **બીએસએનએલ વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા** [૨૦૦૬(૩) એસસીસી ૧ **(બીએસએનએલ)] માં** બેવડા કરવેરા અંગે આ અદાલતનો નિર્ણય આ કેસને લાગુ પડતો નથી કારણ કે તે જીએસટી પહેલાની વ્યવસ્થામાં વેટ અને સર્વિસ ટેક્સના ઓવરલેપના પ્રશ્ન પર હતો અને એન્ટ્રી ૯૭, લિસ્ટ ૧ અને ઇક્વિટી

હેઠળ સર્વિસ ટેક્સ લાદવાનો નિર્ણય યુનિયનના એક્સક્લુઝિવ ડોમેન પર પ્રતિબંધના આધાર પર લેવામાં આવ્યો હતો;

(xi) વૈકલ્પિક રીતે, સંકલિત કરવેરાનો અધિકાર આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૪)માંથી સત્તા પ્રાપ્ત કરે છે, જે સરકારને નોંધાયેલ વ્યક્તિઓના વર્ગને નિર્દિષ્ટ કરવાની મંજૂરી આપે છે જેઓ વણનોંધાયેલ સપ્લાયર પાસેથી માલ અથવા પુરવઠો મેળવે છે, જે રિવર્સ ચાર્જના આધારે પ્રાપ્તકર્તા તરીકે ટેક્સ ચૂકવશે. જો આ કલમ લાગુ થશે તો આયાતકારોને ૧ ફેબ્રુઆરી, ૨૦૧૯થી કરવેરો ભરવો પડશે, જોકે ૧૩ ઓક્ટોબર, ૨૦૧૭થી ૩૧ જાન્યુઆરી, ૨૦૧૯ સુધીના સમયગાળા માટે કરવેરામાંથી મુક્તિ આપવામાં આવી છે;

(xii) અનુચ્છેદ ૨૭૯–એ હેઠળ જીએસટી કાઉન્સિલની રચના સહયોગાત્મક સંઘવાદની ભાવનાને મૂર્ત સ્વરૂપ આપે છે. જીએસટી કાઉન્સિલ બંધારણીય રીતે ફરજિયાત છે, ખાસ કરીને અનુચ્છેદ ૨૭૯–એ(૬) હેઠળ સંઘીય ભાગીદારો વચ્ચે સંવાદિતા અને સાતત્યતાને પ્રોત્સાહન આપવા માટે;

(xiii) અનુચ્છેદ ૨૭૯–એ(૪) હેઠળ જીએસટી કાઉન્સિલના નિર્ણયો સંઘો અને રાજ્યોને ભલામણ કરવામા આવે છે. જીએસટી કાઉન્સિલ એકમાત્ર બંધારણીય સંસ્થા છે, જે સંઘીય એકમોને સંવાદિતા સાથે કામ કરવા માટે એક મંચ તરીકે કામ કરે છે. જીએસટી પરિષદનું મુખ્ય કાર્ય નિર્ણયો લેવાનું છે, જેને ભલામણો તરીકે સૂચવવામાં આવે છે. આ ભલામણો એક અનોખો બંધારણીય દરજ્જો ધરાવે છે અને અપવાદરૂપ સંજોગોમાં તેને ઓવરરાઇડ કરવામાં આવે છે;

(xiv) સામાવાળાઓ દ્વારા એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે ઈનપુટ ટેક્સ મિકેનિઝમને સુધારવાને બદલે, રેવન્યુ એ ભારતીય આયાતકાર પર રિવર્સ ચાર્જ પર ટેક્સ લાદવાનું પસંદ કર્યું છે. આ એક અવધારણાત્મક મુદ્દો કરતાં વધુ એક નીતિ છે. જ્યાં સુધી કરવેરો કાયદેસર અને માન્ય છે, ત્યાં સુધી કરવેરાની રીત અને પદ્ધતિ પર સવાલ ઉઠાવવાની જરૂર નથી. વધુ સારી રીત અને પદ્ધતિના

પરિણામે કાયદાકીય વિવેકાધિકારનો ઉપયોગ અમાન્ય અથવા ગેરકાયદેસર જાહેર કરવામાં આવશે નહીં; અને

(xv) વિદેશી અને ભારતીય શિપિંગ લાઇન્સ વચ્ચે સમાનતા સુનિશ્ચિત કરવા માટે આ સંકલિત કરવેરો લાગુ કરવામાં આવ્યો હતો. બંધારણીયતા નક્કી કરતી વખતે આ ઉદ્દેશ્યની પ્રશંસા કરવી જોઈએ.

બી. ૨ સામાવાળા–કરદાતાઓ

૧૨. શ્રી વી શ્રીધરન, સામાવાળાઓ વતી હાજર થયેલા વિદ્વાન વરિષ્ઠ વકીલ [એસએલપી (સી) નં. ૩૦૮૧/૨૦૨૧, એસએલપી (સી) નં. ૧૬૨૫/૨૦૨૧ અને એસએલપી (સી) નં.૩૭૬૦/૨૦૨૧માં] એ નીચેની રજૂઆતો કરવા વિનંતી કરી છેઃ

(i) આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૪) હેઠળ સરકાર રિવર્સ ચાર્જના આધારે સર્વિસ ટેક્સ ભરવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિને નિર્દિષ્ટ કરી શકતી નથીઃ

(એ) આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૩) એ જોગવાઈ કરે છે કે સરકાર સામાન અથવા સેવાઓના પુરવઠાની શ્રેણીઓ અથવા બંનેનો ઉલ્લેખ કરી શકે છે કે જેના પર માલ અથવા સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા રિવર્સ ચાર્જના આધારે ટેક્સ ચૂકવવામાં આવશે. આમ, કલમ ૫(૩) હેઠળની સત્તા માત્ર પુરવઠાની શ્રેણીઓને સ્પષ્ટ કરવાની છે, જ્યારે કર ચૂકવવાની જવાબદારી પ્રાપ્તકર્તા પર નિર્ધારિત છે. સરકાર કલમ ૫(૩) હેઠળ રિવર્સ ચાર્જના આધારે કરવેરાની ચૂકવણી કરવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિનો ઉલ્લેખ કરી શકે નહીં;

(બી) આઇજીએસટી અધિનિયમ કલમ ૫(૩) હેઠળ જાહેરનામું ૧૦/૨૦૧૭ જારી કરવામાં આવ્યું છે. કલમ ૫(૩) હેઠળ અપાયેલ સતા અનુસાર, સરકાર જાહેરનામું બહાર પાડીને માત્ર 'પુરવઠાની કેટેગરીઓ' નિર્દિષ્ટ કરી શકે છે, કારણ કે કરવેરાની જવાબદારી સંસદ દ્વારા નક્કી કરવામાં આવી છે;

(સી) કલમ ૫(૩) થી વિપરીત, જીએસટી લાગુ થયા અગાઉ, વિત્ત અધિનિયમ ૧૯૯૪ની કલમ ૬૮(૨) માં જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી કે સેવા કર "આવી

વ્યક્તિ દ્વારા.... નિર્ધારિત કરવામાં આવે તેવો સર્વિસ ટેક્સ ભરવાને। રહેશે." તે કિસ્સામાં, કરની જવાબદારી કાયદા દ્વારા નક્કી કરવામાં આવી ન હતી;

(ડી) સીજીએસટી અધિનિયમ અને આઇજીએસટી અધિનિયમ હેઠળ, જ્યાં સપ્લાયર કે પ્રાપ્તકર્તા સિવાયની વ્યક્તિને આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૫) હેઠળ કરવેરો ચૂકવવો પડે છે, જ્યાં ઇલેક્ટ્રોનિક કોમર્સ ઓપરેટર કે જેના। મારફતે પુરવઠો પૂરો પાડવામાં આવે છે, તેના। પર કરવેરો લાગે છે; અને

(ઈ) જો સંસદ સપ્લાયર કે પ્રાપ્તકર્તા સિવાયની કોઈ વ્યક્તિ પાસેથી કરવેરો વસૂલવાની ઇચ્છા। રાખતી હોય તો તે કાયદામાં સ્પષ્ટપણે જોગવાઈ કરી હોત. સંસદે કરવેરા। માટે જવાબદાર વ્યક્તિનો ઉલ્લેખ કર્યો હોવાથી, આ। કોઈ પ્રતિનિધિમંડળ દ્વારા। બનાવવામાં આવેલા। કાયદાથી સંચાલિત થતો મામલો નથી;

(ii) સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૯૮) 'રિવર્સ ચાર્જ'ને આવા। માલસામાન અથવા। સેવાઓ અથવા। બંનેના। સપ્લાયરને બદલે માલ અથવા। સેવાઓ અથવા। બંનેના। પુરવઠાના। પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા। કર ચૂકવવાની જવાબદારી તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરે છે. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, માત્ર પ્રાપ્તકર્તાને જ રિવર્સ ચાર્જના। આધારે કર ચૂકવવા। માટે જવાબદાર બનાવી શકાય છે અને રિવર્સ ચાર્જને સપ્લાયના। પ્રાપ્તકર્તા પાસેથી વિખેરી શકાય નહીં;

(iii) કલમ ૫(૩) સ્પષ્ટપણે જણાવે છે કે (i) કરવેરાની ચૂકવણી રિવર્સ ચાર્જના। આધારે કરવામાં આવશે અને (ii) કરવેરા। કરદાતા। દ્વારા। ચૂકવવામાં આવશે;

(iv) જીએસટી કાયદામાં એક પુરવઠા। માટે માત્ર એક જ ગ્રાહકનો વિચાર કરે છે:

(એ) એએસજીનું અર્થઘટન કે વિદેશી નિકાસકાર સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૯૩) ની જોગવાઈ (a) હેઠળ પ્રાપ્તકર્તા છે અને ભારતીય આયાતકાર સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૯૩) ની જોગવાઈ (સી) હેઠળ પ્રાપ્તકર્તા છે તે અર્થહીન છે ;

(બી) સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૯૩) હેઠળ 'પ્રાપ્તકર્તા'ને ત્રણ

પરિસ્થિતિઓના સંદર્ભમાં વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવે છે – (ક) જ્યાં ચીજવસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા માટે અવેજ ચૂકવવામાં આવે છે, (ખ) જ્યાં ચીજવસ્તુઓના પુરવઠા માટે કોઈ અવેજ ચૂકવવામાં આવતો નથી અને (ગ) જ્યાં કોઈ સેવાના પુરવઠા માટે કોઈ અવેજ ચૂકવવામાં આવતો નથી. કલમ ૨(૯૩) ના ક્લોઝ (એ), (બી) અને (સી) પરસ્પર અનન્ય છે અને એક સાથે લાગુ કરી શકાશે નહીં. જો વસ્તુ અથવા સેવાઓનો પુરવઠો વિચારણા માટે હોય, તો કલમ (એ) લાગુ પડે છે અને પ્રાપ્ત કરનાર વ્યક્તિ અવેજ ચૂકવવા માટે જવાબદાર છે;

(સી) પુરવઠાનો લાભાર્થી કોણ છે અથવા પુરવઠો કોને મળ્યો છે તે પ્રશ્ન સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૯૩) હેઠળ 'પ્રાપ્તકર્તા' નક્કી કરવા માટે અપ્રસ્તુત છે;

(ડી) સેવાનો પુરવઠો કલમ ૭(૩) હેઠળ ‘આંતર–રાજ્ય પુરવઠો’ છે કે આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૮(૨) હેઠળ ‘આંતર–રાજ્ય પુરવઠો’ છે તે પુરવઠાના સ્થાન અને પુરવઠાના સ્થળ પર આધારિત છે. એએસજીની દલીલ મુજબ, એક જ પુરવઠાના બે ગ્રાહકો હોય તો, વ્યવહાર આંતરરાજ્ય તેમજ રાજ્યની અંદર પણ થઈ શકે છે. સંસદ દ્વારા આવી સ્થિતિની કલ્પના કરવામાં આવી નથી;

(ઈ) માત્ર સપ્લાય મેળવનાર જ ઇનપુટ ટેક્સ ક્રેડિટ મેળવવા માટે હકદાર છે. જો એક જ પુરવઠાના બે પ્રાપ્તકર્તાઓ હોય, તો સપ્લાયર દ્વારા બે વ્યક્તિઓને કરની ક્રેડિટ મેળવવાની મંજૂરી આપવામાં આવશે;

(એફ) કરવેરાનો દર ઘણીવાર પુરવઠાના પ્રાપ્તકર્તા પર આધારિત હોય છે. ઉદાહરણ તરીકે, સરકાર, સ્થાનિક સત્તામંડળો અથવા સખાવતી સંસ્થાઓને પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓને કરવેરામાંથી મુક્તિ આપવામાં આવી છે અથવા તો તેમને કરવેરામાં નીચા દર આપવાનો રહેશે. જો ત્યાં બે પ્રાપ્તકર્તાઓ છે, તો આ એક વિસંગતતામાં પરિણમશે; અને

(જી) માલના પુરવઠા સાથે સંકળાયેલા ત્રણ પક્ષના વ્યવહારના કિસ્સામાં પણ

આઇજીએસટી અધિનિયમ કાયદાની કલમ ૧૦(૧) (બી) એ જોગવાઈ કરે છે કે માલનો પુરવઠાનું સ્થાન એ પ્રાપ્તકર્તાના વ્યવસાયનું મુખ્ય સ્થળ છે, અને તે વ્યક્તિ નહીં કે જેને માલ પહોંચાડવામાં આવે છે;

(v) સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૯૩) નો છેલ્લો તબક્કો પ્રાપ્તકર્તાની એક અલગ કેટેગરી બનાવતો નથીઃ

(એ) કલમ ૨(૯૩)માં પ્રાપ્તકર્તાઓની ત્રણ કેટેગરીની જોગવાઈ કરવામાં આવી છે, જેમાં જ્યાં માલસામાન અથવા સેવાઓના પુરવઠાની ચુકવણી માટે વળતર ચૂકવવામાં આવે છે અને જ્યાં માલસામાનના પુરવઠાની ચુકવણી માટે કોઈ વળતર ચુકવવામાં આવતું નથી અને જ્યાં સેવાઓના પુરવઠાની ચુકવણી માટે કોઈ વળતર ચુકવવામાં આવતું નથી;

(બી) કલમ ૨(૯૩) એ પણ જોગવાઈ કરે છે કે જે વ્યક્તિને સપ્લાય કરવામાં આવે છે તેના સંદર્ભનો અર્થ સપ્લાયના પ્રાપ્તકર્તાના સંદર્ભ તરીકે કરવામાં આવશે અને તેમાં પ્રાપ્તકર્તા વતી કામ કરતા એજન્ટનો સમાવેશ થશે; અને

(સી) ઉપરોક્ત જોગવાઈ સૂચવે છે કે, જો અધિનિયમ 'પ્રાપ્તકર્તા' શબ્દનો ઉપયોગ કરતું નથી પરંતુ જે વ્યક્તિને સપ્લાય કરવામાં આવે છે તેનો સંદર્ભ આપે છે, તો તે 'પ્રાપ્તકર્તા' તરીકે ગણવામાં આવશે.જોકે, તે પ્રાપ્તકર્તાની નવી કેટેગરી બનાવતી નથી.

(vi) જીએસટી વસૂલવા માટેની કરપાત્ર ઘટના એ માલ અથવા સેવાનો 'સપ્લાય' છે. પૂરવઠાની ગેરહાજરીમાં આઇજીએસટી, સીજીએસટી કે રાજ્ય ગૂડ્સ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ એક્ટ (એસજીએસટી) હેઠળ કોઈ કરવેરો લાદી શકાતો નથીઃ

(એ) બંધારણના અનુચ્છેદ ૩૬૬(૧૨–એ) 'ગૂડ્સ એન્ડ સર્વિસીસ ટેક્સ'ને વસ્તુ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના 'સપ્લાય' પરના કર તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરે છે;

(બી) આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫ કે જે કરવેરાની વસૂલાત માટે ચાર્જિંગ સેક્શન છે, તેમાં એમ પણ જણાવવામાં આવ્યું છે કે તમામ આંતર–રાજ્ય

ચીજવસ્તુઓ કે સેવાઓ અથવા બંને પર આઇજીએસટી લાગુ કરવામાં આવશે; અને

(સી) દરેક વ્યવહારનું તેની કરપાત્રતા નક્કી કરવા માટે સ્વતંત્ર રીતે મૂલ્યાંકન કરવું પડશે. પુરવઠાનો વ્યવહાર કરાર કરનાર પક્ષો વચ્ચે થાય છે, એટલે કે, જેમના કહેવા પર સપ્લાય કરવામાં આવે છે;

(vii) સીજીએસટી અધિનિયમ શિડ્યુલ–I માં નિર્દિષ્ટ સિવાયના કરપાત્ર પુરવઠાની કલ્પના કરવામાં આવી નથીઃ

(એ) સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૭(૧) ની ક્લોઝ (એ) 'સપ્લાય' શબ્દને વ્યવસાય દરમિયાન અથવા આગળ વધારવામાં વિચારણા માટે બનાવેલ માલસામાન અથવા સેવાઓના પુરવઠાના તમામ સ્વરૂપો તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરે છે. સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૭(૧) ની ક્લોઝ (બી) માં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે, 'સપ્લાય' શબ્દમાં વિચારણા માટે સેવાની આયાતને સામેલ કરવામાં આવશે, ભલે તે વ્યવસાય દરમિયાન કે વ્યવસાયને આગળ વધારવા માટે ન કરવામાં આવે. ક્લોઝ(સી) માં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે, શિડ્યુલ–I માં ઉલ્લેખિત પ્રવૃત્તિઓને 'સપ્લાય' શબ્દમાં સમાવિષ્ટ કરવામાં આવશે, પછી ભલે તે વિચારણા વિના કરવામાં આવે;

(બી) ક્લોઝ (એ) માટે બે શરતોનું પાલન કરવાની જરૂર છેઃ(i) કે પ્રવૃત્તિ વ્યવસાયને આગળ વધારવામાં કરવામાં આવી છે અને (ii) તે વિચારણા માટે કરવામાં આવી છે. ક્લોઝ (બી) માં વ્યવસાય દરમિયાન કરવામાં આવતા પુરવઠાની સ્થિતિ ગેરહાજર છે અને ક્લોઝ (c) માં વિચારણા માટે પુરવઠાની શરતનો સમાવેશ કરવામાં આવ્યો નથી પરંતુ આ ફક્ત શિડ્યુલ–I માં પૂરી પાડવામાં આવેલ પ્રવૃત્તિઓ માટે છે; અને

(સી) શિડ્યુલ–I માં નિર્દિષ્ટ પ્રવૃત્તિઓ સિવાયની અન્ય પ્રવૃત્તિઓ માટે વિચારણા કર્યા વગર પુરવઠો પૂરો પાડવાની દલીલ કલમ ૭(૧) ની ક્લોઝ(સી) ને

બિનજરૂરી બનાવશે.

(viii) જાહેરનામું ૧૦/૨૦૧૭ આઇજીએસટી અધિનિયનની કલમ ૫(૪) હેઠળ ટકી શકશે નહી:

(એ) આઇજીએસટી અધિનિયમની અસંશોધિત કલમ ૫(૪) એવી જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે વણનોંધાયેલ સપ્લાયર દ્વારા નોંધાયેલ વ્યક્તિને કરાયેલા પુરવઠાના સંદર્ભમાં સંકલિત કર આવી વ્યક્તિ દ્વારા રિવર્સ ચાર્જના ધોરણે પુરવઠાના પ્રાપ્તકર્તા તરીકે ચૂકવવામાં આવશે;

(બી) આ વિભાગ એક સ્વતંત્ર વિભાગ હતો, જે પોતાની રીતે કામ કરતો હતો અને તેને જાહેરનામા દ્વારા નિર્દિષ્ટ કરવાની કોઈ જરૂર નહોતી. એટલે જાહેરનામું ૧૦/૨૦૧૭ને કલમ ૫(૪) હેઠળ ટકી શકે તેમ નથી;

(સી) ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ (સુધારા) અધિનિયમ, ૨૦૧૮ અનુસાર કલમ ૫(૪) માં ૧ ફેબ્રુઆરી, ૨૦૧૯થી સુધારો કરવામાં આવ્યો છે, જેથી જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણોના આધારે સરકાર જાહેરનામું બહાર પાડીને નોંધણી કરાવેલી વ્યક્તિઓનો એક વર્ગ નિર્દિષ્ટ કરી શકે, જે નોંધણી કરાવ્યા વગરના સપ્લાયર પાસેથી ચોક્કસ કેટેગરીની ચીજવસ્તુઓ કે સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાના સંબંધમાં રિવર્સ ચાર્જના આધારે ટેક્સ ચૂકવશે;

(ડી) જાહેરનામું ૧૦/૨૦૧૭ને યોગ્ય ઠેરવવા માટે આઇજીએસટી અધિનિયમની સુધારેલી કલમ ૫(૪) પર સરકાર દ્વારા મૂકવામાં આવેલી નિર્ભરતા આ રીતે ભૂલભરેલી છે:

- જ્યારે ૨૮ જૂન, ૨૦૧૭નાં રોજ વાદગ્રસ્ત જાહેરનામું બહાર પાડવામાં આવ્યું હતું, ત્યારે કલમ ૫(૪) હેઠળ રિવર્સ ચાર્જ આધારે કરવેરાની ચૂકવણી કરવા માટે જવાબદાર રજિસ્ટર્ડ વ્યક્તિનાં વર્ગને નિર્દિષ્ટ કરવાની કોઈ સત્તા નહોતી. ૧ ફેબ્રુઆરી, ૨૦૧૯ થી અમલમાં મુકવામાં આવેલા સુધારા દ્વારા આ સત્તા આપવામાં આવી છે;

- સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૯૩) માં એવી જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે, જે વ્યક્તિને પુરવઠો પૂરો પાડવામાં આવે છે તે વ્યક્તિનો સંદર્ભ સપ્લાય મેળવનાર વ્યક્તિના સંદર્ભ તરીકે ગણવામાં આવશે. આમ, કલમ ૫(૪) હેઠળ જે વ્યક્તિને પૂરવઠો મળ્યો છે તે જ પૂરવઠો મેળવનાર છે. કલમ ૫(૪) માં સુધારો કર્યા પછી પણ માત્ર પ્રાપ્તકર્તાને કરવેરા ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ તરીકે નિર્દિષ્ટ કરી શકાય છે; અને
- સીજીએસટી અધિનિયમનીની કલમ ૨(૯૮) 'રિવર્સ ચાર્જ'ને સપ્લાયરને બદલે સપ્લાયના પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા કર ચૂકવવાની જવાબદારી તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરે છે. આમ, માત્ર પ્રાપ્તકર્તાને જ રિવર્સ ચાર્જના આધારે કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર બનાવી શકાય છે;

(ix) આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૩(૯) માત્ર સપ્લાયનું સ્થાન નક્કી કરવા માટે જ પ્રસ્તુત છે, સપ્લાયના પ્રાપ્તકર્તા માટે નહીં. શું સેવાનો પુરવઠો આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૬)(એ) હેઠળ સેવાઓની નિકાસ છે કે આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૭(૪) સાથે વાંચીને કલમ ૨(૧૧) હેઠળ સેવાઓની આયાત છે કે સેવાનો આંતર–રાજ્ય પુરવઠો છે તે કલમ ૧૩(૯) દ્વારા નિર્ધારિત થતું નથી;

(x) જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણ પર અધિસૂચના ૧૦/૨૦૧૭ આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૩) હેઠળ બહાર પાડવામાં આવી છે, નહીં કે બંધારણના અનુચ્છેદ– ૨૭૯(ક) હેઠળ. જો જીએસટી કાઉન્સિલ આયાતકારને પુરવઠો મેળવનાર તરીકે માનવાની ભલામણ કરવાનો ઇરાદો ધરાવતી હોત તો તેના અમલીકરણનો ઉચિત માર્ગ આઇજીએસટી અધિનિયમમાં સુધારો કરવાનો અને સંસદની મંજૂરી મેળવવાનો રહ્યો હોત;

(xi) કર અથવા તેને લાદવાનો ઉદ્દેશ સત્તા બહાર તેને લાદવાની માન્યતા આપી શકે નહીં:

(ક) સરકારે દલીલ કરી છે કે કરપાત્ર ન હોય તેવા વિસ્તારમાંના કોઈ વ્યક્તિ દ્વારા કરપાત્ર ન હોય તેવા વિસ્તારમાંના કોઈ વ્યક્તિને પ્રદાન કરવામાં આવેલી ચીજવસ્તુઓના ભારતમાં પરિવહનની સેવાઓ પર કરવેરો વિદેશી શિપિંગ કંપનીઓ સાથે સમાનતા ઊભી કરવા માટે દાખલ કરવામાં આવ્યો છે;

(ખ) વિત્ત અધિનિયમ, ૧૯૯૪ની કલમ ૬૮ (૨)થી ઉલ્ટુ, લેવી અને રિવર્સ ચાર્જ માટેની અધિસૂચના આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૩)ની ભાષામાં ફેરફારો પર વિચાર કર્યા વગર અગાઉની સેવા કર વ્યવસ્થામાંથી ઉઠાવી લઈને જીએસટી વ્યવસ્થામાં લેવામાં આવી છે. આમ, આ અધિસૂચના આ અધિનિયમની સત્તા બહાર છે;

(xii) આઇજીએસટી અધિનિયમની યોજનામાં પુરવઠો મોકલનાર કે મેળવનાર સિવાય અન્ય કોઈ વ્યક્તિને કર ભરવા માટે જવાબદાર માનવામાં આવતો નથી.

(ક) સેવાઓ પૂરી પાડવાનો સમય આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨૦ તેમજ સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૨ અને ૧૩ અનુસાર નક્કી કરવામાં આવે છે. કલમ ૧૨ માલસામાન પૂરો પાડવાના સમય સાથે અને કલમ ૧૩ સેવાઓ પૂરી પાડવાના સમય સાથે સંબંધિત છે.

(ખ) કલમ૧૩(૧)માં જણાવવામાં આવ્યું છે કે સેવાઓ પર કરવેરો ચૂકવવાની જવાબદારી સેવાઓ પૂરી પાડવાના સમયે ઉભી થાય છે. પેટા–કલમ (૨) ફોરવર્ડ ચાર્જના આધારે પુરુ પાડવાનો સમય નક્કી કરે છે. પેટા–કલમ (૩) પુરુ પાડવાના સમય સાથે સંબંધિત છે જ્યારે રિવર્સ ચાર્જના આધારે કરવેરો ચુકવવાનો થાય છે. આ પેટા–કલમ હેઠળ સેવાઓના પુરવઠાનો સમય પ્રાપ્તકર્તાના હિસાબી ચોપડામાં જમા થયેલી ચુકવણીની વહેલામાં વહેલી તારીખ અથવા બેંક ખાતામાં ઉધારવાની તારીખ અથવા પુરવઠો મોકલનાર દ્વારા છેલ્લે આપવામાં આવેલ ઇનવોઇસની તારીખથી ૬૦ દિવસનો છે. આમ, પ્રાપ્તકર્તા સિવાયની કોઈ વ્યક્તિ પુરવઠાનો સમય નક્કી કરી

શકતી નથી;

(ગ) સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૩ (૫) માત્ર ગુપ્ત પુરવઠાના અથવા કરચોરીના કિસ્સામાં જ પુરવઠાનો સમય નક્કી કરવા માટે પ્રસ્તુત છે અને તેનો ઉપયોગ દરિયાઈ નુર /ભાડું સેવાઓ માટે પૂરવઠાનો સમય નક્કી કરવા માટે થઈ શકશે નહીં;

(ઘ) રિટર્ન ફાઇલ કરવા સાથે સંબંધિત જોગવાઈઓ કોઈ વ્યક્તિ પુરવઠો પૂરો પાડનાર હોય કે પુરવઠો મેળવનાર હોય તેને લાગુ પડે છે અથવા તો માત્ર જાવક પુરવઠા અને આવક પુરવઠા પર જ લાગુ પડે છે.દરિયાઇ નુર /ભાડું સેવાનો પુરવઠો ન તો આવક પુરવઠો છે કે ન તો જાવક પુરવઠો છે;

(xiii)સીઆઈએફ કરારના કિસ્સામાં ગ્રાહક ગંતવ્યના બંદર પર ડિલિવરી થયેલી માલસામાનના પુરવઠા માટે કરાર કરે છે.માલસામાનના પરીવહન માટેનો કરાર વિદેશી નિકાસકાર અને વિદેશી જહાજી વેપારી દ્વારા કરવામાં આવે છે. આમ, વિદેશી જહાજી વેપારીને અવેજ ચુકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ વિદેશી નિકાસકાર છે. ભારતમાં માલસામાન આયાત કરનાર વ્યક્તિ અવેજ ચૂકવવા માટે જવાબદાર નથી અને આમ, તે સેવાનો 'પ્રાપ્તકર્તા' નથી;

(xiv)વિદેશી નિકાસકાર સાથે ભારતીય આયાતકારનો કરાર ડિલિવરી થયેલ માલસામાનના પૂરવઠા માટેનો છે.પરિવહનની સેવા એ સપ્લાયરના કાચા માલ જેવા માલસામાનનો પુરવઠો, ઉત્પાદન ખર્ચ અથવા કર્મચારી ખર્ચનો એક ઘટક છે.ખરીદનારને કાચા માલનો પુરવઠો મળ્યો છે અથવા કર્મચારીની સેવાઓ મળી છે એવી દલીલ કરવી તાર્કિક નથી.એ જ રીતે ભારતીય આયાતકારને પરિવહન સેવાઓ મળી છે તેવી દલીલ અતાર્કિક છે; અને

(xv) પેરા ૪ સાથે વાંચતા જાહેરનામા ૮/૨૦૧૭ના અનુક્રમાંક ૯(ii)માં અને તારીખ ૨૮ જૂન, ૨૦૧૯ના જાહેરનામા નંબર.૯/૨૦૧૭– સંકલિત કર (૬૨)ના અનુક્રમાંક ૧૦માં બિનવેરાપાત્ર વિસ્તારમાં સ્થિત વ્યક્તિને બિનવેરાપાત્ર

વિસ્તારમાં સ્થિત વ્યક્તિ દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓનું વર્ણન કરવામાં આવ્યું છે.આ જાહેરનામા નિકાસકારોને દરિયાઈ નુર /ભાડું સેવાના પ્રાપ્તકર્તા તરીકે માન્યતા આપે છે

(xvi) એએસજીની એવી દલીલ કે આયાત સમયે માલસામાન પર ચુકવવામાં આવેલો આઇજીએસટી એક સીમાશુલ્ક છે, નહિં કે કર અને તેથી નિકાસકાર પાસેથી દરિયાઈ નુર /ભાડું પર કોઈ બેવડો કર વસૂલવામાં આવતો નથી એ ભુલભરેલી છે:

(ક) હાલના કેસમાં માલસામાનની સીધી ખરીદીનો સમાવેશ થાય છે અને એટલે તે જીએસટી હેઠળ માલસામાનનો પુરવઠો છે અને કસ્ટમ્સ કાયદા અનુસાર માલસામાનની આયાત છે.મુદ્દો એ છે કે આ વ્યવહાર સીમાશુલ્ક કાયદા હેઠળ માલસામાનની આયાત છે કે જીએસટી કાયદા અંતર્ગત સેવાઓનો પુરવઠો છે;

(ખ) આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૧) ચાર્જિંગ કલમ છે. કલમ ૫(૧)ના પરંતુકમાં જણાવવામાં આવ્યું છે કે ભારતમાં આયાત કરવામાં આવતા માલસામાન પર સંકલિત કરવેરો કસ્ટમ્સ ટેરિફ અધિનિયમ હેઠળ નક્કી કરવામાં આવેલા મૂલ્ય પર કસ્ટમ્સ ટેરિફ અધિનિયમની કલમ ૩ અનુસાર અને જ્યારે કસ્ટમ્સ અધિનિયમની કલમ ૧૨ હેઠળ સીમાશુલ્ક લગાવવામાં આવે છે ત્યારે વસૂલવામાં આવશે;

(ગ) કસ્ટમ્સ ટેરિફ અધિનિયમની કલમ ૩ (૭)માં જોગવાઈ કરવામાં આવીછે કે, આ ઉપરાંત, ભારતમાં આયાત કરવામાં આવતી કોઇપણ ચીજવસ્તુ સંકલિત કરવેરાપાત્ર હશે;

(ઘ) આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૧) અને કસ્ટમ્સ ટેરિફ અધિનિયમની કલમ ૩(૭)ના બંને પરંતુક જોગવાઈ કરે છે કે ભારતમાં આયાત થતા માલસામાન સંકલિત કરવેરાપાત્ર હશે;

(ચ) આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૧)ના પરંતુકમાં 'પુરવઠો'શબ્દ સામેલ

નથી, અને તેથી આવો વ્યવહાર પુરવઠો છે કે નહિં તે લક્ષમાં લીધા વિના માલસામાનની આયાત પર કરવેરો લાદવામાં આવે છે એવી દલીલ ભૂલભરેલી છે.

(છ) પરંતુકમાં 'પુરવઠો' શબ્દની ગેરહાજરી માલસામાનની આયાતનો વ્યવહાર આઇજીએસટી કરપાત્ર બનશે તેવા આત્યંતિક પરીણામ તરફ લઈ જશે નહિં, પછી ભલે તે પુરવઠો ન હોય;

(જ) સીજીએસટી અધિનિયમમાં વિવિધ કિસ્સાઓમાં જેમ કે કલમ ૧૧ (૧), કલમ ૧૨ (૧), કલમ ૧૩ (૧) અને કલમ ૪૯ (૯)માં 'પુરવઠો' શબ્દ દૂર કરવામાં આવ્યો છે અને માત્ર માલસામાન અથવા સેવાઓ પર કરવેરો ભરવાની જવાબદારીનો ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો છે

(ઝ) કસ્ટમ્સ ટેરિફ અધિનિયમની કલમ ૩(૭) સાથે વાંચતા આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૧) હેઠળના પરંતુકનો અર્થ એવો થાય છે કે માત્ર ભારતમાં આયાત કરેલા માલસામાનનો પુરવઠો જ કરપાત્ર છે;

(ટ) માલસામાનની આયાત પર આઇજીએસટી સ્વરૂપે સંચિત થયેલી રકમની બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૬૯–ક, કે જે માલસામાન અથવા સેવાઓના આંતરરાજ્ય પુરવઠા પર જીએસટીના વિભાજનની જોગવાઈ કરે છે, અનુસાર કેન્દ્ર અને રાજ્યો વચ્ચે વહેંચણી કરવામાં આવે છે.જો આયાત આઇજીએસટી એક સીમાશુલ્ક હોત તો મહેસુલી આવકનું બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૭૦ મુજબ વિતરણ કરવામાં આવ્યું હોત.

(ઠ) જીએસટીની શરૂઆત સમયે સરકારની સમજણ ઉપરોક્ત કાયદાકીય સ્થિતિને અનુર /ભાડું ૂપ હતી અને તે મુજબ સરકારે એક જાહેરનામું બહાર પાડ્યું, જેમાં આઇજીએસટી અધિનિયમ અંતર્ગત વિશેષ આર્થિક ક્ષેત્ર એકમ અથવા વિકાસકર્તા પાસેથી આયાત કરવામાં આવતા માલસામાન અને સેવાઓને મુક્તિ આપવામાં આવી. ત્યારબાદ સરકારે ઉપરોક્ત મુક્તિ અધિસૂચનાઓ રદ કરી

અને કસ્ટમ્સ અધિનિયમ અને આઇજીએસટી અધિનિયમ હેઠળ અલગ–અલગ અધિસૂચનાઓ બહાર પાડી; અને

(ડ) સરકારે ભાડાપટ્ટે કે કામચલાઉ આયાતના આધારે માલસામાનની આયાતના કિસ્સામાં આઇજીએસટીની ચુકવણીમાંથી મુક્તિ આપતી વિવિધ અધિસૂચનાઓ પણ બહાર પાડી છે.સરકારનો આશય પુરવઠો પૂરો પાડતા નથી એવા માલસામાનની આયાતના કિસ્સામાં આઇજીએસટી લાગુ કરવાનો નથી.

૧૩. વિદ્વાન વરિષ્ઠ ધારાશાસ્ત્રી શ્રી હરીશ સાલ્વેએ સામાવાળા (સી.એ. નંબર ૧૩૯૫૮/૨૦૨૦) તરફથી રજૂઆત કરી છેઃ

(I) સીઆઇએફ કરાર એ માલસામાનની કિંમત, વીમો અને કરારમાં નિર્દિષ્ટ ગંતવ્ય સ્થળે માલસામાનની હેરફેર માટે ચુકવવામાં આવતા ખર્ચને આવરી લેતો એક સર્વસમાવેશક ભાવ છે.આ કરારનો સાર એ છે કે વિક્રેતાએ કરાર અનુસાર માલ મોકલ્યો હોય તો તે ખરીદનારને યોગ્ય શિપિંગ દસ્તાવેજો સોંપીને સોદાની પોતાના ભાગની શરતો પૂર્ણ કરી શકે છે.જો તે આમ કરે છે તો આવી સોંપણી પહેલાં પણ જો માલસામાન ખોવાય જાય તો પણ તે ભંગ કરતો નથી.ખોટની સ્થિતિમાં ખરીદદારેદસ્તાવેજો પુરા પાડવા પર કિંમત ચૂકવવી પડશે અને તેના ઇલાજો વાહક સામે હોય છે પરંતુ વેચનાર સામે નહીં;

(ii) સીઆઇએફ કરારના બે ભાગ હોય છેઃ(i) માલવહન માટે કિંમત ચૂકવવામાં આવે છે અને (ii) ખરીદનાર ક્યારેય તેની ચૂકવણી કરવા માટે બાધ્ય નથી.માલસામાનના વહનનો કરાર કરનાર જહાજના માલિકને માલના સપ્લાયર સાથે કરાર કરવાનો અધિકાર છે અને તે સપ્લાયરને સેવા પૂરી પાડે છે. જો સેવા પ્રાપ્ત ન થાય તો ઉલટ ખર્ચનો પ્રશ્ન ઉત્પન્ન થતો નથી;

(iii) આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૩) અને ૫(૪) કર વસૂલાવવા માટેની માત્ર તાંત્રિક જોગવાઈ છે, નહિં કે કર લગાવવા માટેની જોગવાઈ:

(ક) કલમ ૫(૧) કર લગાવતી કલમ છે જે આઇજીએસટી વસૂલે છે. દરિયાઈ નુર

/ભાડું પર કલમ ૫(૧) હેઠળ અલગથી કોઈ વસૂલાત થતી ન હોવાથી ઉલટ ખર્ચનો પ્રશ્ન પેદા થતો નથી, કારણ કે આ એવા માલસામાનની આયાત છે કે જેને સીઆઈએફ મૂલ્ય પર આઈજીએસટીનો ચૂકવવો પડે છે;

(ખ) કલમ ૫(૧)ની જોગવાઈમાં સ્પષ્ટતા કરવામાં આવી છે કે 'નિર્ધારિત મૂલ્ય' માત્ર કરવેરાનું માપ છે અને કરવેરાનો વિષય નથી; અને

(ગ) કલમ ૫(૩)ને કર લગાવતી કલમ ન ગણી શકાય, કારણ કે તેનાથી સરકાર માટે કલમ ૫(૧) અને ૫(૩) હેઠળ અલગથી કરવેરો લાદવો અને બંને છેડે સેવાઓ માટે ખર્ચ વસૂલવો શક્ય બનશે;

(iv) સીઆઈએફ કરારમાં આઈજીએસટી અધિનિયમ હેઠળ ચિંતન કરાયેલા પ્રકારની કરપાત્ર ઘટના હોવી જોઈએ. જો આવી કોઈ ઘટના ન હોય તો જીએસટી કાઉન્સિલ દ્વારા પ્રત્યાયુક્ત વિધાનના માધ્યમથી તેનું નિર્માણ થઈ શકે નહિં. એવી કોઇ વૈધાનિક કલ્પના નથી કે જેના દ્વારા સીઆઈએફ કરારને માલસામાન અને સેવાઓના પુરવઠાના કરારમાં વિભાજીત કરી શકાય અને કલ્પનાનું બીજુ સ્તર ઊભું કરી શકાય છે, જેના દ્વારા જહાજી વેપારી માલસામાનના સપ્લાયરને સેવા આપે છે.આથી, જીએસટી કાઉન્સિલ દ્વારા કરવેરો લાદવાનો પ્રશ્ન ઉત્પન્ન થતો નથી;

(v) હાલના કિસ્સામાં સીઆઈએફ ધોરણે કોલસાની આયાતના વ્યવહારમાં પ્રાપ્તકર્તા સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૯૩)ના ખંડ (ક) હેઠળ આવશે કારણ કે શિપિંગની સેવા માટે અવેજ ચુકવવું પડશે.માત્ર એ હકિકત કે પ્રાપ્તકર્તા એક ભારતીય છે, ભારતીય પ્રાપ્તકર્તાને કરારની જોગવાઈ અંતર્ગત અલગથી ચુકવણી કરવા દોરી નહીં જાય.ભારતીય પ્રાપ્તકર્તા માત્ર માલસામાનનો પ્રાપ્તકર્તા છે, સેવાનો નહીં;

(vi) આ કાયદો કલમ ૨(૩૦) સાથે વાંચતા કલમ ૨(૯૩) અને કલમ ૮ હેઠળ સીઆઈએફ કરારની અખંડિતતાને માન્યતા આપે છે અને તેને જાળવી રાખે

છે.આ કલમો સંયુક્ત કરારની અખંડિતતા જાળવે છે અને જોગવાઇ કરે છે કે જ્યાં માલસામાન વીમો અને નુર /ભાડું સાથે આવે છે, ત્યાં કરવેરો માત્ર માલસામાનના પુરવઠા પર જ લાદવામાં આવે છે

(vii) ઉચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યું છે કે, પડકારવામાં આવેલી અધિસૂચનાઓ સત્તા બહારની હતી.સરકારે એવો આગ્રહ કર્યો નથી કે આમાંથી કોઈ પણ નિષ્કર્ષ ખોટો છે અને માત્ર એવો દાવો કર્યો છે કે આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૧) કાયદેસર કરવેરાના કાયદાના તમામ ઘટકોને સંતુષ્ટ કરે છે;

(viii)અધિસૂચના ૮/૨૦૧૭ આઇજીએસટી અધિનિયમની સત્તાથી બહાર છે. આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૧) માત્ર દરો માટે અધિસૂચના બહાર પાડવાની સત્તા આપે છે અને તેના દ્વારા અન્ય જોગવાઈઓ સૂચિત કરવાની જરૂર રહે છે.કલમ ૫(૧) સરકારને 'સેવાનું વર્ણન' વ્યાખ્યાયિત કરવાની સત્તા આપતી નથી, જે એક આવશ્યક વૈધાનિક કાર્ય છે;

(ix) અધિસૂચના ૮/૨૦૧૭ની નોંધ ૯(ii) માલસામાનની આયાતમાં દરિયાઈ નુર /ભાડું પર કરવેરો લાદે છે.જોકે, આ પ્રકારની શક્તિ કાયદામાં આપવામાં આવી નથી;

(x) અધિસૂચના ૮/૨૦૧૭ના પરિચ્છેદ ૪માં 'સેવાનું મૂલ્ય' સીઆઈએફ મૂલ્યના ૧૦ ટકા તરીકે નક્કી કરવામાં આવ્યું છે, જે સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૫(૧)થી વિપરીત છે, કે જેમાં 'વ્યવહાર મૂલ્ય'દર્શાવવામાં આવ્યું છે;

(xi) અનુચ્છેદ ૩૬૬ (૧૨ક)માં વસ્તુ અને સેવા કરની પરિભાષા માત્ર માલસામાન અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાને આવરી લેનાર તરીકે કરવામાં આવી છે.આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૭ માં માલસામાનના સ્વતંત્ર પૂરવઠા, સેવાઓના સ્વતંત્ર પૂરવઠા અને 'માલસામાન અથવા સેવાઓ અથવા બંને'ના સ્વતંત્ર પૂરવઠા વચ્ચે સ્પષ્ટ તફાવત કરવામાં આવ્યો છે.કલમ ૭(૪)માં ભારતમાં આયાત કરવામાં આવતી સ્વતંત્ર સેવાઓને આંતર–રાજ્ય પૂરવઠા

તરીકે જોવામાં આવે છે અને તેમાં માલસામાનની આયાતના વ્યવહારમાં દરિયાઈ નુર /ભાડુંની ધારણા કરીને કૃત્રિમ રીતે વહેંચણી કરવામાં આવતી નથી;

(xii) જે કેસ માલસામાનની આયાત સાથે સંબંધિત છે અને સ્વતંત્ર સેવાઓ સાથે નહીં તેમાં આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૩નો કોઈ ઉપયોગ નથી.કલમ ૧૩ સ્વતંત્ર સેવાઓનો ઉલ્લેખ કરીને સેવાઓના પુરવઠાના સ્થળને લાગુ પડે છે, અને માલસામાન અથવા સેવાઓના પુરવઠાને લાગુ કરવા માટે 'બંને' શબ્દનો ઉપયોગ કરતી નથી; અને

(xiii) આઈજીએસટી અધિનિયમ રાજ્યક્ષેત્રાતીત લાગુ પડતો નથી કારણ કે આ કાયદો સમગ્ર ભારતમાં લાગુ પડે છે.સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦૯) હેઠળ કરપાત્ર ક્ષેત્ર એટલે એવો પ્રદેશ છે કે જેને આ કાયદો લાગુપડે છે.વધુમાં, જીવીકે ઇન્ડસ્ટ્રીઝ (સુપ્રા) જણાવે છે કે સંસદ રાજ્યક્ષેત્રાતીત પાસાના સંદર્ભમાં પોતાની સત્તાઓનો ઉપયોગ કરી શકે છે જ્યારે તે ભારત સાથે સંબંધિત હોય.જોકે, તે આ પ્રકારની સત્તાનો ઉપયોગ કરવા માટે પ્રત્યાયુક્ત વિધાનનો અધિકાર આપતું નથી.આમ, વાદગ્રસ્ત અધિસૂચનાઓ દ્વારા કર માળખામાં લાવવામાં આવેલી પ્રવૃત્તિ આઈજીએસટી અધિનિયમથી વિપરીત છે.

૧૪. સામાવાળા(એસએલપી (સી) નં. ૩૪૬૨/૨૦૨૧) તરફે હાજર વિદ્વાન વરિષ્ઠ વકીલ શ્રી અરવિંદ દાતાર નીચે મુજબ રજૂઆત કરે છેઃ

(I) અધિસૂચના ક્રમાંક ૧૦/૨૦૧૭ – ઈન્ટિગ્રેટેડ ટેક્સ (રેટ)ના માધ્યમથી દરિયાઈ નુર /ભાડું પર આઈજીએસટી લગાવવો એ રાજ્યક્ષેત્રાતીત છે અને આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧ સાથે વાંચતા કલમ ૨ (૨૨)ની સત્તાથી બહાર છેઃ

(ક) લાદવામાં આવેલો કર શિપિંગ લાઈન દ્વારા ભારતીય પ્રદેશની બહારના એટલે કે જે કરપાત્ર ક્ષેત્રની બહાર હોય એવા વિદેશી વિક્રેતા/નિકાસકારોને માલસામાનના પરિવહનની પૂરી પાડવામાં આવેલી સેવા પર હોય છે;

(ખ) ભારત સાથે સેવાનું જોડાણ એટલું જ છે કે આ સેવા ભારતમાં માલસામાનની આયાતમાં પરિણમે છે.જોકે, આ કામગીરી મૂળ રીતે જ આઇજીએસટી અધિનિયમ હેઠળ આઇજીએસટી અને કસ્ટમ્સ અધિનિયમ હેઠળ સીમાશુલ્કને આધિન છે;

(ગ) આઇજીએસટી અધિનિયમ હેઠળ કર લાદવા માટે આ સેવા સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૭ સાથે વાંચતા આઇજીએસટી અધિનિયમની જોગવાઈઓ હેઠળ 'પુરવઠો' હોવી જોઈએ. જો કે, સીજીએસટી અધિનિયમ અને આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ–૧ ભારતીય પ્રદેશ સુધી મર્યાદિત છે.આમ, ભારતીય ક્ષેત્રની બહાર પ્રાપ્ત થતી કોઈ પણ સેવાને આઇજીએસટી અધિનિયમ કે સીજીએસટી અધિનિયમ હેઠળ 'પુરવઠો' ગણી શકાય નહીં;

(ઘ) રાજ્યક્ષેત્રાતીત સેવા પર કર લાદવા માટે કાયદેસર જોગવાઈના રૂપમાં એક કાલ્પનિક માન્યતા હોવી જોઈએ, જે બિન–નિવાસી નિકાસકારને વહાણ દ્વારા પરિવહનનો પુરવઠો માને.આ કિસ્સામાં, આવી કાલ્પનિક માન્યતા અસ્તિત્વમાં નથી.આમ, પરિવહન સેવાને આઇજીએસટી અધિનિયમ હેઠળ 'પુરવઠો' ન માની શકાય;

(ચ) એકવાર ભારતીય રાજ્યક્ષેત્રની બહાર પૂરી પાડવામાં આવેલી સેવાને કાયદાકીય રીતે 'પુરવઠા' તરીકે ગણવામાં આવે તો જ સપ્લાયર અને રિસીવર બંનેનો નિર્ણય થઈ શકે છે.

(છ) વાદગ્રસ્ત અધિસૂચના મારફતે વિદેશમાં થનાર માલવહન ખર્ચ પર ભારતમાં એ આધારે કરવેરો લાદવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવે છે કે સેવા પ્રાપ્ત કરનાર ભારતમાં છે.જો આ દલીલ સ્વીકારવામાં આવે તો વિદેશમાં આપવામાં આવેલી કોઈ પણ સેવા (જેવી કે વીમા અથવા આકસ્મિક સેવાઓ) પર એવા આધારે ભારતમાં કરવેરો લાદી શકાય છે કે પ્રાપ્તકર્તા ભારતમાં છે.આ પદ્ધતિ આંતરરાષ્ટ્રીય કરવેરા કાયદાથી વિરૂદ્ધ છે અને તેનાથી ભારતીય આયાતકારોને મુશ્કેલી પડશે;

(જ) બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૪૫ (૨)માં જણાવવામાં આવ્યું છે કે સંસદ દ્વારા બનાવેલો કાયદો એ આધાર પર ગેરકાયદેસર ગણાશે નહીં કે તે રાજ્યક્ષેત્રાતીત કામગીરી ધરાવે છે.જોકે, 'સંસદ દ્વારા બનાવેલો કાયદો' અભિવ્યક્તિમાં કારોબારી અધિસૂચનાઓ સામેલ નથી, પછી ભલે તે જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો પર કરવામાં આવી હોય; અને

(ઝ) ભારતીય પ્રદેશની બહાર પ્રાથમિક કાયદા દ્વારા કરવેરો લાદી શકાય છે.ઉદાહરણ તરીકે ટેરિટોરિયલ વૉટર્સ, કોન્ટિનેન્ટલ શેલ્ફ, એક્સક્લુઝિવ ઇકોનોમિક ઝોન એન્ડ અધર મેરીટાઇમ ઝોન એક્ટ, ૧૯૭૬ની કલમ ૬ અને ૭ હેઠળ એક કાયદાકીય કલ્પના ઉભી કરવામાં આવી છે જેના દ્વારા ભારતને અનન્ય આર્થિક ક્ષેત્ર અને ખંડીય છાજલી વિસ્તારમાં કરવેરો લાદવાની સત્તા છે.આ કલ્પનાને અનુલક્ષીને ખંડીય છાજલી વિસ્તારમાં ઓઇલ ડ્રિલિંગ રિગને મોકલવામાં આવતા પુરવઠા પર સીમાશુલ્ક લાદતી અધિસૂચનાઓ બહાર પાડવામાં આવી છે.આ અસરના પ્રાથમિક કાયદા કે કાયદાકીય જોગવાઈની ગેરહાજરીમાં અધિસૂચનાઓ ભારતની બહાર થતી પ્રવૃત્તિઓ પર શુલ્ક લાદી શકે નહીં;

(ii) સીઆઈએફ કરારનું મૂલ્ય અવિભાજ્ય છે, જેનાથી આવા કરાર પર કરવેરાની ગણતરી અશક્ય બની જાય છેઃ

(ક) સીઆઈએફ કરારના મૂલ્યને કૃત્રિમ રીતે છૂટા પાડવાનો એકમાત્ર રસ્તો કાયદો છે, જે આ કેસમાં ગેરહાજર છે;

(ખ) જો આ પ્રકારના વિભાજનને મંજૂરી આપવામાં આવે તો સરકાર માત્ર દરિયાઈ નુર /ભાડું પર જ નહીં, પરંતુ વીમા સેવાઓ પર પણ કરવેરો લાદી શકશે; અને

(ગ) સીઆઈએફ આધારીત કરારો પર કરથી ભારતીય પ્રાપ્તકર્તાઓ માટે મુશ્કેલી ઊભી થશે.સીઆઈએફ કરાર કરવાનો ફાયદો એ ખાતરી કરવાનો છે કે વિદેશી પુરવઠાકાર પરિવહન અને વીમાની વ્યવસ્થાકરવા માટે જવાબદાર છે.જો કે, જો સીઆઈએફ કરાર જીએસટીને આધિન કરવામાં આવે તો ભારતીય આયાતકારોએ

માલસામાનના પરીવહન માટે પોતાની વ્યવસ્થા કરવી પડશે, વીમા પોલિસી નોંધાવવી પડશે અને શિપિંગ માટે વ્યવસ્થા કરવી પડશે.

(iii) દરિયાઈ નુર /ભાડું પર જીએસટીની વસૂલાતની ભારતમાં થતી આવક પર આવકવેરો લાદવા સાથે અથવા ભારતમાં આયાત થતા માલસામાન પર સીમાશુલ્ક લાદવા સાથે સરખામણી કરીને તેને યોગ્ય ઠરાવવા માટે નેક્સસ થિયરી પર એએસજીની નિર્ભરતા ભૂલભરેલી છેઃ

(ક) આવકવેરો લાદવાના કિસ્સામાં આવકવેરા અધીનિયમ, ૧૯૬૧ની કલમ ૫(૨) હેઠળ કાલ્પનિક માન્યતા દ્વારા સંબંધ પૂરો પાડવામાં આવે છે, જ્યાં કોઈ બિનનિવાસી માત્ર ત્યારે જ કરપાત્ર છે જ્યારે આવક ભારતમાં ઉપાર્જિત થાય છે અથવા ઉભી થાય છે;

(ખ) સીમાશુલ્કના કિસ્સામાં કરવેરો વસૂલવાની ઘટના ભારતીય પ્રદેશમાં પ્રવેશતો માલસામાન છે; અને

(ગ) આ પ્રકારની જોગવાઈના અભાવે ભારતની બહાર આપવામાં આવતી માલવહન સેવાઓ માત્ર એ કારણસર ભારતમાં પ્રાપ્ત થતી હોવાનું માની શકાશે નહીં કે ગ્રાહક ભારતમાં સ્થિત છે .

(iv) સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૯૩) હેઠળ આયાતકાર સેવાઓનો 'પ્રાપ્તકર્તા' નથીઃ

(ક) કલમ ૨(૯૩)ના ખંડ (ક) હેઠળ જ્યારે સેવાઓ પૂરી પાડવા માટે કોઇ અવેજ ચૂકવવાનું ન હોય ત્યારે જે વ્યક્તિને સેવાઓ પૂરી પાડવામાં આવે છે તે સેવા પ્રાપ્ત કરનાર છે.જો કે, આ કિસ્સામાં આયાતકાર એ સેવા પ્રાપ્ત કરનાર નથી કારણ કે આયાતકાર અવેજ ચુકવતો નથી કે સેવાઓ પ્રાપ્ત કરતો નથી;

(ખ)એએસજીની એવી દલીલ, કે આયાતકાર 'પ્રાપ્તકર્તા' છે કારણ કે તેઓ અંતિમ લાભાર્થી છે, કાયદામાં ગેરહાજર શબ્દો ઉમેરીને કલમ ૨(૯૩)નો વ્યાપ વધારી દે છે;

(ગ) જો અંતિમ લાભાર્થીને પ્રાપ્તકર્તા ગણવામાં આવે તો પણ આયાતકાર માલ પરિવહનની સેવાનો લાભાર્થી નથી.સીઆઈએફ કરારની શરતો અંતર્ગત વિદેશી વિક્રેતા માલસામાનના પરિવહનની વ્યવસ્થા કરવાની જવાબદારી ધરાવે છે જેના માટે તે શિપિંગ લાઇનની સેવાઓ લે છે.આમ, વિદેશી વિક્રેતા અંતિમ લાભાર્થી છે;

(ઘ) આયાતકાર માત્ર આયાતી માલસામાનનો લાભાર્થી હોય છે, જેનું મૂલ્ય કસ્ટમ્સ ટેરિફ અધિનિયમ તેમજ આઇજીએસટી અધિનિયમ અન્વયે સીમાશુલ્ક તરીકે કરપાત્ર છે; અને

(ચ) વધુમાં, કલમ ૨(૯૩)ના ખંડ (ક) પર મદાર રાખી શકાય નહીં કારણ કે તે માત્ર એ જ પુરવઠાનો ઉલ્લેખ કરે છે કે જેના માટે સીજીએસટી અધિનિયમની અનુસૂચિ – Iમાં દર્શાવેલ રીતે અવેજ ચુકવવામાં આવતો નથી. અવેજ વગરના પૂરવઠા તરીકે માનવામાં આવતી પ્રવૃત્તિઓને આ અનુસૂચિમાં ગણવામાં આવી છે.

(v) દરિયાઈ નુર /ભાડું પર આઇજીએસટી લગાવવાથી બેવડો કરવેરો લાગશે:

(ક) કસ્ટમ્સ ટેરિફ અધિનિયમની કલમ ૩(૭)માં જણાવવામાં આવ્યું છે કે ભારતમાં આયાત કરવામાં આવતો માલસામાન આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫ હેઠળ કલમ ૩(૮) અને કલમ ૩(૮)(ક) દ્વારા નિર્ધારિત મૂલ્ય પર આઇજીએસટીને આધિન રહેશે; અનેકલમ ૩(૮) હેઠળ મૂલ્યમાં માલભાડાનું મૂલ્ય સામેલ છે; અને

(ખ) કસ્ટમ્સ વેલ્યુએશન (ડીટર્મિનેશન ઑફ વૅલ્યુ ઑફ ઇમ્પોર્ટેડ ગુડ્ઝ) રુલ્સ, ૨૦૦૭ના નિયમ ૧૦માં માલસામાનના મૂલ્યમાં પરિવહન અને વીમાના ખર્ચનો સમાવેશ થાય છે, જે આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫ના પરંતુક હેઠળ આઇજીએસટી લાદવાનો આધાર છે. આમ, દરિયાઈ નુર /ભાડું પર વાદગ્રસ્ત આઇજીએસટી લેવીથી એક જ વ્યવહાર પર બેવડો કરવેરો થશે;

(vi) વાદગ્રસ્ત લેવીને યોગ્ય ઠેરવવા માટે એએસજીની 'એસ્પેક્ટ થિયરી' પર

નિર્ભરતા ભુલભરેલી છેઃ

(ક) એએસજીએ 'એસ્પેક્ટ થિયરી' પર આધાર રાખીને રજુઆત કરી હતી કે વાદગ્રસ્ત અધિસૂચના દરિયાઈ નુર /ભાડુંના 'સેવા' ઘટક પર કરવેરો લાદે છે, જ્યારે 'માલસામાન' ઘટક પર આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ પના પરંતુક હેઠળ કરવેરો લાદવામાં આવે છે. જો કે, બીએસએનએલ (સુપ્રા)માં આ કોર્ટના નિર્ણય અનુસાર આવો અભિગમ અસ્વીકાર્ય છે;

(ખ) એસ્પેક્ટ થિયરી લાગુ પડતી નથી કારણ કે નુર/ભાડું તત્ત્વ આઇજીએસટી લાદવાથી સામેલ થાય છે; અને

(ગ) ભારતમાં એસ્પેક્ટ થિયરી વ્યવહારના બે જુદાજુદા પાસાઓ અથવા લાક્ષણિકતાઓના કરવેરાને મંજૂરી આપે છે.ઉદાહરણ તરીકે ભોજન વ્યવસ્થાના કરારમાં ભોજનનો પુરવઠો મૂલ્યવર્ધિત કરને આધિન હતો અને સેવાનું પાસું સેવા કરને આધિન હતું.જોકે, એસ્પેક્ટ થિયરી સમાન રકમ કે મૂલ્યના બેવડા કરને મંજૂરી આપતી નથી.

(vii) બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૭૯–ક દ્વારા રચવામાં આવેલી જીએસટી પરિષદ એક ભલામણ કરતી સંસ્થા છે, જેની ભલામણોનો અમલ સીજીએસટી અધિનિયમ અથવા આઇજીએસટી અધિનિયમમાં સુધારો કરીને અથવા અધિસૂચના બહાર પાડીને કરી શકાય છે.જો કે, બહાર પાડવામાં આવેલી અધિસૂચનાઓ મૂળ કાયદાના અધિકારની બહાર હોઈ શકે નહિં.

(viii)આ કેસમાં સહકારી સંઘવાદના સિદ્ધાંતો પ્રાસંગિક નથી કારણ કે તેમનો નિર્ણય ઉચ્ચ ન્યાયાલય સમક્ષ કરવામાં આવ્યો ન હતો.અપીલે વાદગ્રસ્ત ચુકાદાની ખરાઈની તેનો વ્યાપ વધાર્યા વગર કસોટી કરવી જોઈએ; અને

(ix) બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૭૯–ક નું અર્થઘટન ઉચ્ચ ન્યાયાલય સમક્ષ મુદ્દો ન હતો અને હાલની અપીલ વાદગ્રસ્ત અધિસૂચનાની માન્યતા પૂરતી મર્યાદિત હોવી જોઈએ.

૧૫. ઉપરોક્ત જણાવ્યા ઉપરાંત, સામાવાળા (એસએલપી (સી) ક્રમાંક ૮૪૩/૨૦૨૧) તરફે હાજર રહેલ વિદ્વાન વરિષ્ઠ વકીલ શ્રી વિક્રમ નાનકાણીએ નીચેની રજૂઆતો કરી હતીઃ

(I) આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૭(૪) જોગવાઈ કરે છે કે ભારતીય પ્રદેશમાં આયાત કરાયેલી સેવાઓનો પુરવઠો આંતર-રાજ્ય વેપાર કે વાણિજ્ય દરમિયાનની સેવાઓના પુરવઠો તરીકે ગણવામાં આવશે.આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨(૧૧) "સેવાઓની આયાત"ને એ રીતે પરિભાષિત કરે છે જ્યારે સેવા પૂરી પાડનાર ભારતની બહાર સ્થિત હોય, સેવા મેળવનાર ભારતમાં સ્થિત હોય અને સેવાના પુરવઠાનું સ્થળ ભારતમાં હોય.જ્યારે આ જોગવાઈઓને એક સાથે વાંચવામાં આવે છે ત્યારે તેનો અર્થ એ થાય છે કે ભારતીય પ્રદેશમાં સેવાઓની આયાતના કિસ્સામાં સેવાઓ પૂરી પાડનારનું સ્થાન ભારતની બહાર છે અને પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન ભારતમાં છે.આમ, આઈજીએસટી અધિનિયમમાં માલસામાનની આયાત અથવા સેવાઓની આયાતને આવરી લેવામાં આવી છે અને ભારતમાં આયાત કરવામાં આવતા માલસામાનના મૂલ્યમાં સમાવી લેવામાં આવેલી સેવાઓને આવરી લેવામાં આવી નથી;

(ii) આઈજીએસટી અધિનિયમ સીઆઈએફ ધોરણે માલસામાન આયાત કરતા લોકોને લાગુ પાડવાનો ક્યારેય ઈરાદો ન હતો કારણ કે માલસામાન ભારતમાં પહોંચે તે પહેલાં જ સેવાઓ પૂરી પાડવામાં આવે છે અને તેનો વપરાશ થાય છે અને ભારતીય આયાતકારો સાથે તેનો કોઈ સંબંધ હોતો નથી;

(iii) ભારત બહાર રહેલા બે વ્યક્તિઓ વચ્ચેના વ્યવહારો પર આઈજીએસટી અધિનિયમની પરંતુક સાથે વાંચતા કલમ ૫(૧) અને કલમ ૨(૧૧) સાથે વાંચતા કલમ ૭(૪) હેઠળ ચાર્જ લેવામાં આવતો નથી. આમ, અધિસૂચના ૮/૨૦૧૭ સત્તા બહારની છે અને રિવર્સ ચાર્જની જોગવાઈ કરતી અધિસૂચના ૧૦/૨૦૧૭ પણ આઈજીએસટી અધિનિયમની સત્તા બહાર છે;

(iv) આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૧૩ (૯)ને અલાયદી વાંચી શકાય નહીં જેમાં જણાવવામાં આવ્યું છે કે માલસામાનના પરિવહનની સેવાના પુરવઠાનું સ્થાન એ માલસામાનનું ગંતવ્ય સ્થાન છે.આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૭(૪) સાથે વાંચવામાં આવે તો એનો અર્થ એ થાય છે કે સેવાઓની આયાતના કિસ્સામાં, પુરવઠાકાર ભારતની બહાર હોવો જોઈએ, જ્યારે પ્રાપ્તકર્તા ભારતમાં હોવો જોઈએ; અને

(v) એએસજી જેના પર આધાર રાખે છે તે 'અંતિમ લાભાર્થી'ની કસોટીને વૈધાનિક સમર્થન મળતું નથી, કારણ કે ચાર્જિંગ કલમ, એટલે કે કલમ ૫, સેવાઓ પ્રાપ્ત કરનારને કરવેરાની ચૂકવણી માટે જવાબદાર માને છે.ભારતીય આયાતકાર વિદેશી નિકાસકાર અને શિપિંગ લાઇન વચ્ચેના સીઆઇએફ કરારનો ભાગ નથી.

૧૬. સામાવાળાઓ [એસએલપી (સી) ક્રમાંક. ૩૫૪૦/૨૦૨૧,
એસએલપી (સી) ક્રમાંક.૧૨૮૧/૨૦૨૧,
એસએલપી (સી) ક્રમાંક.૧૨૭૭/૨૦૨૧,
એસએલપી (સી) ક્રમાંક. ૨૨૪૨/૨૦૨૧,
એસએલપી (સી) ક્રમાંક. ૨૧૯૮/૨૦૨૧,
એસએલપી (સી) ક્રમાંક.૨૭૩૬/૨૦૨૧]
.....તરફે હાજર રહેલ વકીલ શ્રી ઉચિત શેઠ રજુઆત કરે છે કે:

(I) સીઆઇએફ કરારમાં આયાતકારોને પરિવહન સેવાના સપ્લાયર સાથે કોઈ પણ પ્રકારનો કરાર સંબંધ હોતો નથી કારણ કે ન તેઓ સેવા પૂરી પાડનારને અવેજની ચુકવણી કરે છે કે ન તો કોઈ પણ સેવાનો લાભ લે છે.આયાતકારો માત્ર માલસામાનની ખરીદી અને આયાત જ કરે છે;

(ii) વાદગ્રસ્ત કર આઈજીએસટી અધિનિયમના હેતુ અને ઉદ્દેશની વિપરીત છે. આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫માં સ્પષ્ટતા કરવામાં આવી છે કે, જ્યાં સુધી આયાતી માલસામાનનો સંબંધ છે ત્યાં સુધી ઘરવપરાશ માટે માલસામાનની મંજૂરીના તબક્કે અને કુલ મૂલ્ય (તે તબક્કા સુધીના મૂલ્યવર્ધન

સહિત) પર આઇજીએસટી લાગુ કરવામાં આવે છે.આ બાબત સેન્ટ્રલ બૉર્ડ ઑફ ઇન્ડાયરેક્ટ ટેક્ષિસ એન્ડ કસ્ટમ્સ દ્વારા ૨૫ મે, ૨૦૧૮ના રોજ બહાર પાડવામાં આવેલા પરિપત્ર ક્રમાંક ૩/૧/૨૦૧૮– આઇજીએસટી દ્વારા પણ સ્પષ્ટ કરવામાં આવી હતી.સીઆઇએફ કરાર અને હાઇસીઝ પર્ચેઝ કરારના નુર /ભાડું તત્ત્વ પર વાદગ્રસ્ત આઇજીએસટી લેવી સત્તા બહાર છે કારણ કે આઇજીએસટી માલસામાનની કુલ કિંમત પર ચુકવવામાં આવે છે;

(iii) **ઇસ્પાત ઇન્ડસ્ટ્રીઝ લિમિટેડ વિ. કમિશનર ઑફ કસ્ટમ્સ** [(૨૦૦૬)૧૨ એસસીસી ૫૮૩] કેસમાં સીમાશુલ્ક લાદવાના સંદર્ભમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે, સીઆઇએફ કરારમાં નુર /ભાડું એ વિક્રેતાને ચૂકવવામાં આવેલી કિંમતનો હિસ્સો છે અને તેમાં પરિવહન ખર્ચનો ઉમેરો કરવો કાયદેસર જોગવાઇઓથી વિરુદ્ધ છે; અને

(iv) **યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા વિ. જલયાન ઉદ્યોગ** [(૧૯૯૪) ૧ એસસીસી ૩૧૮]માં આ અદાલતના ચુકાદો લાગુ પડતો નથી, કે જેમાં જણાવવામાં આવ્યું છે કે કોઈ કાયદાકીય કલ્પનાનું સર્જન પ્રત્યાયુક્ત વિધાન દ્વારા પણ થઈ શકે છે, કારણ કે તે કેસમાં સર્જાયેલી કલ્પના મૂળ જોગવાઈના માપદંડોની અંદર હતી.આ કિસ્સામાં આ કલ્પના આઇજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫ (૩)નું ઉલ્લંઘન કરે છે.

૧૭. એસએલપી(સી) નં.૧૩૯૫૮/૨૦૨૦માં હસ્તક્ષેપકર્તા (એસએલપી (સી) ક્રમાંકમાં આઇએ ક્રમાંક.૧૧૮૭૫૪/૨૦૨૧) તરફથી હાજર રહેલ વિદ્વાન વકીલ શ્રી રાજેશ કુમાર ગૌતમે રજુઆત કરી છે કે એએસજીની એવી દલીલ કે આ કર એક સમાન સ્થિતિનું સર્જન કરવા માટે દાખલ કરવામાં આવ્યો છે ભ્રામક છે કેમ કે:

(I) વર્ષ ૨૦૧૬ અગાઉ તમામ આયાત પરિવહન, પછી તે ભારતીય દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલ હોય કે વિદેશી શિપિંગ લાઇન્સ દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલ હોય, તે કરના કાર્યક્ષેત્રની બહાર હતા.ભારતીય શિપિંગ લાઇન્સ દ્વારા હાથ

ધરવામાં આવેલા આયાત વ્યવહારો પર માત્ર એટલા માટે સેવા કર લાદવામાં આવ્યો હતો કે જેથી તેઓ સેનવેટ શાખ મેળવી શકે.નિકાસ પરિવહન પર કોઈ સેવા કર ન હોવા છતાં આ શાખ સુરક્ષિત રાખવામાં આવી હતી.આ ઉપરાંત, વિદેશી શિપિંગ લાઇન્સની સેવાઓનો લાભ લેનારા ભારતીય આયાતકારોને રિવર્સ ચાર્જ હેઠળ સેવા કર ચૂકવવો પડતો હતો.આ સ્થિતિ જીએસટી વ્યવસ્થા હેઠળ પણ જળવાઈ રહી હતી અને તેની બહાર એકમાત્ર વ્યવહાર એ હતો કે જ્યારે વિદેશી નિકાસકારે ભારતમાં માલસામાનનું પરિવહન કરવા માટે વિદેશી શિપિંગ લાઇનની સેવાઓનો લાભ લીધો હોય; અને

(ii) આયાત વ્યવહરો પર સેવા કર અથવા જીએસટીનો અમલ ભારતીય શિપિંગ લાઇન માટે પ્રોત્સાહન સ્વરૂપે હતો.આમ, એવી દલિલ કરી શકાય નહીં કે આ કરને કારણે સમાન સ્થિતિ પ્રભાવિત થઇ છે.

૧૮. ડૉ. સી. મણિકમ (એસએલપી (સી) ક્રમાંક.૩૬૮૦/૨૦૨૧માં સામાવાળા તરફે હાજર રહેલ), શ્રી શશાંક શેખર (એસએલપી (સી) ક્રમાંક.૧૭૯૮/૨૦૨૧માં સામાવાળા તરફે હાજર રહેલ) અને શ્રી અભિષેક એ. રસ્તોગી (એસએલપી (સી) ક્રમાંક.૧૩૯૫૮/૨૦૨૦માં આઇએ ક્રમાંક.૭૪૧૦૮/૨૦૨૧માં હસ્તક્ષેપકર્તા તરફે હાજર રહેલ) દ્વારા પણ આવી જ રજૂઆતો કરવામાં આવી છે, જેને આપણે સંક્ષેપ ખાતર અલગથી નોંધી નથી.

૧૯ હવે હરીફ રજૂઆતોનું વિશ્લેષણ કરવામાં આવશે.

<u>સી. – જી.એસ.ટી. નું બંધારણીય માળખું</u>

૨૦. અમે વાદગ્રસ્ત અધિસૂચનાઓના અધિકારક્ષેત્રનું વિશ્લેષણ કરવા આગળ વધીએ તે પહેલાં, જીએસટીના બંધારણીય માળખાને સંદર્ભમાં લેવું ઉચિત છે. બંધારણ (૧૦૧મો સુધારો) અધિનિયમ, ૨૦૧૬ ("બંધારણીય સુધારા અધિનિયમ ૨૦૧૬"), અનુચ્છેદ–૨૪૬એ અને ૨૬૯એ દાખલ કરીને તા.૮ સપ્ટેમ્બર ૨૦૧૬ના રોજ ઘડવામાં

આવ્યો હતો. અનુચ્છેદ–૨૪૬એ નિયત કરે છે કે, સંસદ અને રાજ્ય વિધાનમંડળ, બંને પાસે જીએસટી પર કાયદો ઘડવાની સત્તા છે:

"૨૪૬એ. વસ્તુ અને સેવા કર અંગે વિશેષ જોગવાઈઓ–

૧) અનુચ્છેદ ૨૪૬ અને ૨૫૪માં ગમે તે મજકૂર હોય તેમ છતાં, સંસદ, અને ખંડ (૨)ને અધીન રહીને દરેક રાજ્યના વિધાનમંડળને, કેન્દ્ર અથવા તેવા રાજ્ય દ્વારા લાદવામાં આવેલા વસ્તુ અને સેવા કર અંગે કાયદા બનાવવાની સત્તા રહેશે.

૨) આંતર–રાજ્ય વેપાર કે વાણિજ્ય દરમિયાન, માલનો અથવા સેવાઓનો અથવા બંનેનો પુરવઠો પૂરો પાડવામાં આવે ત્યારે,, સંસદને વસ્તુ અને સેવા કર અંગે કાયદો બનાવવાની વિશિષ્ટ સત્તા છે.

સમજૂતી: આ અનુચ્છેદની જોગવાઈઓ, અનુચ્છેદ–૨૭૯એના ખંડ (૫)માં ઉલ્લેખિત વસ્તુ અને સેવા કરના સંદર્ભમાં, વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદ દ્વારા ભલામણ કરાયેલ તારીખથી અમલમાં આવશે."

અનુચ્છેદ–૨૭૯એ જીએસટી કાઉન્સિલની રચના કરે છે, જે જીએસટી સંબંધિત વિષયોની વિશાળ શ્રેણી પર કેન્દ્ર અને રાજ્યોને ભલામણો કરશે:

"૨૭૯એ.૧) બંધારણ (૧૦૧મો સુધારો) અધિનિયમ, ૨૦૧૬ના અમલની તારીખથી ૬૦ દિવસની અંદર, રાષ્ટ્રપતિ, હુકમ દ્વારા વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદ તરીકે ઓળખાતી એક કાઉન્સિલની રચના કરશે.

૨) વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદમાં નિમ્નલિખિત સભ્યોનો સમાવેશ થશે:–

(ક) કેન્દ્રીય નાણાંમંત્રી ..... અધ્યક્ષ

(ખ) મહેસૂલ અથવા નાણાના પ્રભારી કેન્દ્રીય રાજ્ય મંત્રી ..... સભ્ય

(ગ) નાણા અથવા કરવેરાનાં પ્રભારી મંત્રી અથવા દરેક રાજ્ય સરકારે નિયુક્ત કરેલા અન્ય કોઈ મંત્રી ..... સભ્યો

૩) ખંડ (૨) ના પેટા–ખંડ (ગ) માં ઉલ્લેખિત વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદના સભ્યો, શક્ય તેટલી વહેલી તકે, પોતાનામાંથી એકને, તેઓ નક્કી કરે તે સમયગાળા માટે કાઉન્સિલના ઉપાધ્યક્ષ તરીકે પસંદ કરશે.

૪) વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદ, કેન્દ્ર અને રાજ્યોને નીચે મુજબની ભલામણો કરશે:

(ક) કેન્દ્ર, રાજ્યો અને સ્થાનિક સંસ્થાઓ દ્વારા લાદવામાં આવતા કર, ઉપકર અને સરચાર્જ કે જેને વસ્તુ અને સેવા કરમાં સમાવી શકાય;

(ખ) એવા માલ અને સેવાઓ કે જે વસ્તુ અને સેવા કરને અધીન બની શકે અથવા જેને વસ્તુ અને સેવા કરમાંથી મુક્તિ આપી શકાય;

(ગ) આદર્શ વસ્તુ અને સેવા કરના કાયદા, વસૂલાતના સિદ્ધાંતો અને અનુચ્છેદ–૨૬૯એ હેઠળ આંતર–રાજ્ય વેપાર કે વાણિજ્ય દરમિયાન પુરવઠો પૂરો પાડવા પર લાદવામાં આવતા વસ્તુ અને સેવા કરની વહેંચણી તથા પુરવઠાના સ્થળનું સંચાલન કરતા સિદ્ધાંતો;

(ઘ) ટર્નઓવરની થ્રેશહોલ્ડ લિમિટ કે જેનાથી નીચેની વસ્તુઓ અને સેવાઓને વસ્તુ અને સેવા કરમાંથી મુક્તિ આપી શકાય;

(ચ) વસ્તુ અને સેવા કરના બેન્ડ સાથેના ફ્લોર રેટ સહિત દરો;

(છ) કોઈ કુદરતી આફત કે આપત્તિ દરમિયાન વધારાના સંસાધનો ઊભા કરવા માટે, ચોક્કસ સમયગાળા માટે કોઈ વિશેષ દર કે દરો;

(જ) અરૂણાચલ પ્રદેશ, આસામ, જમ્મુ અને કાશ્મીર, મણિપુર, મેઘાલય, મિઝોરમ, નાગાલેન્ડ, સિક્કિમ, ત્રિપુરા, હિમાચલ પ્રદેશ અને ઉત્તરાખંડ રાજ્યો માટે વિશેષ જોગવાઈ; અને

(ઝ) કાઉન્સિલ નક્કી કરે તે મુજબ, વસ્તુ અને સેવા કર સંબંધી અન્ય કોઈ પણ બાબત.

૫) પેટ્રોલિયમ ક્રૂડ, હાઈ સ્પીડ ડીઝલ, મોટર સ્પિરિટ (જે સામાન્ય રીતે પેટ્રોલ તરીકે ઓળખાય છે), નેચરલ ગેસ અને એવિએશન ટર્બાઈન ફ્યુઅલ ઉપર જે તારીખે વસ્તુ અને સેવા કર લાદવાનો હોય, તે તારીખની વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદ ભલામણ કરશે.

૬) આ અનુચ્છેદ મારફત સોંપવામાં આવેલા કાર્યો નિભાવતી વખતે, વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદ, વસ્તુ અને સેવા કરના સંવાદી માળખા દ્વારા અને વસ્તુઓ અને સેવાઓ માટે સુમેળ ધરાવતા રાષ્ટ્રીય બજારના વિકાસની જરૂરિયાત દ્વારા માર્ગદર્શિત થશે.

૭) વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદની બેઠકોમાં તેના સભ્યોની કુલ સંખ્યાના અડધા સભ્યો કોરમની રચના કરશે.

૮) વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદ પોતાના કાર્યો બજાવવા માટેની કાર્યરીતિ નક્કી કરશે.

૯) વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદનો દરેક નિર્ણય નીચેના સિદ્ધાંતો અનુસાર, હાજર રહેલા અને મતદાન કરનારા સભ્યોના ભારિત મતના ત્રણ–ચતુર્થાંશથી ઓછા ન હોય તેવી બહુમતી દ્વારા, બેઠકમાં લેવામાં આવશે:–

(ક) કેન્દ્ર સરકારના મતનું વેઈટેજ કુલ પડેલા મતના એક તૃતીયાંશ ભાગનું રહેશે, અને

(ખ) તમામ રાજ્ય સરકારોના મતને એક સાથે ગણતા તેનું વેઈટેજ, તે બેઠકમાં પડેલા કુલ મતના બે તૃતીયાંશ ભાગનું રહેશે.

૧૦) વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદનું કોઈ કૃત્ય અથવા કાર્યવાહી માત્ર નીચેના કારણોસર અમાન્ય ગણાશે નહીં–

(ક) કાઉન્સિલના બંધારણમાં કોઈપણ ખાલી જગ્યા અથવા તેમાં કોઈ ખામી; અથવા

(ખ) કાઉન્સિલના સભ્ય તરીકે વ્યક્તિની નિમણૂકમાં કોઈપણ ખામી; અથવા

(ગ) કાઉન્સિલની કોઈ પ્રક્રિયાગત અનિયમિતતા કે જે કેસના ગુણદોષને અસર કરતી ન હોય.

૧૧) વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદ, નિમ્નલિખિત કોઈ પણ વિવાદનો નિર્ણય કરવા માટે એક વ્યવસ્થા બનાવશે –

(ક) ભારત સરકાર અને એક કે વધારે રાજ્યો વચ્ચે; અથવા

(ખ) એક તરફ ભારત સરકાર તથા કોઈ રાજ્ય અથવા રાજ્યો અને બીજી તરફ એક અથવા વધુ રાજ્યો વચ્ચે; અથવા

(ગ) કાઉન્સિલની ભલામણો અથવા તેના અમલીકરણમાંથી ઉદ્ભવતા, બે કે વધુ રાજ્યો વચ્ચેના વિવાદો."

૨૧. કેન્દ્ર સરકારે દલીલ કરી છે કે, જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો વિધાનમંડળ અને કારોબારી માટે બંધનકર્તા છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે, ભલામણો બંધનકર્તા હોવાના કારણે, આઇજીએસટી એક્ટ અને સીજીએસટી એક્ટની જોગવાઈઓ હેઠળની સરકારની નિયમ બનાવવાની સત્તા કે જેનો ઉપયોગ જીએસટી કાઉન્સિલની 'ભલામણો' પર કરી શકાય, તે ખૂબ જ વ્યાપક છે. કેન્દ્ર સરકારની દલીલો નીચે મુજબ છેઃ

(૧) અનુચ્છેદ–૨૪૬એ અને ૨૭૯એ, બંનેના સંયુક્ત વાંચનથી સ્પષ્ટ થાય છે કે, જીએસટી કાયદો ઘડવામાં જીએસટી કાઉન્સિલ અંતિમ નિર્ણય લેનારી સંસ્થા છે, કારણ કે તે એક બંધારણીય સંસ્થા છે જે કેન્દ્ર અને રાજ્ય એમ બંને માટે સંકલિત મંચ તરીકે કામ કરે છે;

(૨) જીએસટી કાઉન્સિલના કાર્યો અને ભૂમિકા અન્ય બંધારણીય સંસ્થાઓની તુલનામાં અનન્ય અને અતુલ્ય છે. તેથી, જીએસટી કાઉન્સિલની ભૂમિકાનું અર્થઘટન કરતી વખતે બંધારણની અન્ય જોગવાઈઓના અર્થઘટનનું કોઈ પૂર્વવર્તી મૂલ્ય નથી;

(૩) અનુચ્છેદ–૨૪૬એ હેઠળ સંસદ અને રાજ્ય વિધાનમંડળની સત્તા અને અનુચ્છેદ–૨૭૯એ હેઠળ જીએસટી કાઉન્સિલની સત્તા સંતુલન અને સંવાદિતા ધરાવતી હોવી જોઈએ, જેથી બેમાંથી કોઈ, બીજાને ઓવરરાઇડ ન કરે:

(ક) અનુચ્છેદ–૨૭૯એ, અનુચ્છેદ–૨૪૬એને ઓવરરાઇડ કરતા કોઈ

સર્વોપરી ખંડથી શરૂ થતું ન હોવા છતાં, અનુચ્છેદ–૨૪૬એ, અનુચ્છેદ–૨૭૯એને ઓવરરાઇડ કરશે નહિં. અનુચ્છેદ–૨૭૯(૬)માંથી ઉદ્ભવતો હોવાને લીધે, જીએસટી કાયદાના મુખ્ય વિષયવસ્તુ છે – સહયોગ અને સંવાદિતા. સહકાર પર આધારિત વ્યવસ્થા પરસ્પર સર્વોપરિતા પ્રદાન કરી શકે નહીં. તેથી, અનુચ્છેદ–૨૭૯એને યોગ્ય રીતે જ અનુચ્છેદ–૨૪૬એ પર ઓવરરાઇડિંગ ઇફેક્ટ આપવામાં આવેલ નથી.

(ખ) અનુચ્છેદ–૨૪૬એ સંસદ અને રાજ્ય વિધાનમંડળોને જીએસટી પર કાયદો બનાવવાની સત્તા આપે છે. જો આ કાર્યની સોંપણી કરવામાં આવે તો, તે સંસદના બંધારણીય કાર્યનો ત્યાગ કરવા સમાન ગણાય. તેથી, અનુચ્છેદ–૨૪૬એને અનુચ્છેદ–૨૭૯એના આધિન બનાવી શકાય નહીં.

(૪) કાનૂન ઘડવા માટે સામાન્ય ધારાકીય પ્રક્રિયા એ છે કે, વિધાનમંડળ દ્વારા વિધેયકો રજૂ કરી, તેના પર મતદાન કરવામાં આવે છે. જોકે, અનુચ્છેદ–૨૬૪એ તેનાથી અલગ છે, કારણ કે નીતિ ઘડવાની, નીતિ પર ચર્ચા કરવાની અને નિર્ણય લેવાની જવાબદારી જીએસટી કાઉન્સિલની છે. સંસદ અથવા રાજ્ય વિધાનમંડળ, જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો વગર સ્વતંત્ર રીતે અનુચ્છેદ–૨૪૬એ હેઠળ જીએસટી પર કાયદો બનાવી શકે નહીં. આઈજીએસટી એક્ટની કલમ–૫, ૬ અને ૨૨નું વાંચન સૂચવે છે કે, વિધાનમંડળ અને કારોબારી, જીએસટી કાઉન્સિલની ત્રણ પ્રાથમિક જોગવાઈઓ – ચાર્જ, મુક્તિ અને નિયમ બનાવવાની સત્તા – પરની ભલામણોથી બંધાયેલા છે. તેથી, સંસદે આઈજીએસટી એક્ટ અને સીજીએસટી એક્ટ ઘડીને જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણોને પોતાના માટે બંધનકર્તા બનાવેલ છે; અને

(૫) અનુચ્છેદ–૨૭૯એ, આઈજીએસટી એક્ટ, ૨૦૧૭ની કલમ ૫, ૬ અને ૨૨ તથા સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૯, ૧૧ અને ૧૬૪ના સંયુક્ત વાંચન પર, જીએસટી

કાઉન્સિલની ભલામણો કાયદામાં પરિવર્તિત થાય છે.

<u>સી.૧ –– બંધારણીય સુધારા અધિનિયમ, ૨૦૧૬નો ધારાકીય ઈતિહાસ હેતુ તથા ઉદ્દેશોનું નિરુપણ</u>

૨૨. વર્ષ ૨૦૦૪ની શરૂઆતમાં, ફિસ્કલ રિસ્પોન્સિબિલિટી એન્ડ બજેટ મેનેજમેન્ટ એક્ટ, ૨૦૦૩ના અમલીકરણ પરના ટાસ્ક ફોર્સે, ઉત્પાદનમાં કાર્યક્ષમતા વધારવા અને ભારતીય વસ્તુઓ અને સેવાઓની આંતરરાષ્ટ્રીય સ્પર્ધાત્મકતા વધારવા માટે, વપરાશ કર તરફ વળવાની ભલામણ કરી હતી. કરવેરા વ્યવસ્થામાં આટલા મોટા ફેરફારની જરૂરિયાત, કરવેરાની બહુવિધતા, કરપાત્ર ઘટનાઓ, અનુપાલનો અને સત્તામંડળો સંબંધિત ખામીઓથી પીડાતી તે સમયની પરોક્ષ કરવેરા વ્યવસ્થાની વિકૃતિઓને કારણે ઉદ્ભવેલ. ઉદાહરણ તરીકે, એક જ વસ્તુ પર વેચાણ વેરા અને મૂલ્ય વર્ધિત વેરાનો દર સમગ્ર ભારતમાં અલગ–અલગ હતો. કેટલાંક રાજ્યો વસ્તુઓ પોતાની સરહદોમાં પ્રવેશ કરે તે પહેલા તેના પર એન્ટ્રી ટેક્સ લગાવતા. એમ્પાવર્ડ કમિટી દ્વારા નવેમ્બર, ૨૦૦૯માં ભારતમાં બહાર પાડવામાં આવેલ વસ્તુ અને સેવા કર પરના પ્રથમ ચર્ચા પત્રમાં જીએસટી વ્યવસ્થા શરૂ કરવા પાછળના તર્ક નીચે મુજબ સમજાવવામાં આવ્યા હતા. (એમ્પાવર્ડ કમિટી, વસ્તુ અને સેવા કર પર પ્રથમ ચર્ચા પત્ર, (૨૦૦૯) ફકરા ૧.૧૩–૧.૧૪) :

> "કેન્દ્રીય સ્તરે જીએસટીની શરૂઆત, માત્ર વ્યાપક રીતે વધુ પરોક્ષ સેન્ટ્રલ ટેક્ષ અને સેટ–ઓફ રાહતનાં ઉદ્દેશ માટે વસ્તુ અને સેવા કરના સંકલનનો સમાવેશ નહિં કરે, પરંતુ વિતરણ વેપારમાં મૂલ્ય વર્ધિત ઉમેરો કરી ડીલરોનો વ્યાપ વધારીને અને અનુપાલન વધારીને, કેન્દ્ર માટે આવકમાં વધારો પણ કરી શકે છે. હાલના રાજ્ય સ્તરના વેટ (વીએટી) માળખામાં પણ કેટલીક ખામીઓ છે, જે નીચે મુજબ છે. દાખલા તરીકે, અત્યારે પણ એવા કેટલાંક કરવેરા છે, જે વસ્તુઓ અને સેવાઓ પર પરોક્ષ કરવેરા સ્વરૂપે છે, જેમ કે લક્ઝરી ટેક્સ, મનોરંજન ટેક્સ વગેરે, અને જે હજી સુધી વેટમાં સમાવવામાં આવ્યા નથી. વધુમાં, હાલની રાજ્યસ્તરીય વેટ સ્કીમમાં, વસ્તુ પરનો સેનવેટ (સીઇએનવીએટી) લોડ રાજ્ય વેટ હેઠળ લાદવામાં આવતા કર માટે ગણતરીમાં લેવાતા મૂલ્યમાં સમાવિષ્ટ રહે છે, અને તે હદ સુધી, સેનવેટ ઘટકના કારણે એક કાસ્કેડિંગ અસરમાં ફાળો આપે છે. સેન્વેટનો આ બોજ દૂર કરવાની જરૂર છે.
>
> [...]

જોકે, આ જીએસટી રાજ્ય સ્તરે લાગુ કરવા માટે, રાજ્યોને તમામ સેવાઓ પર કરવેરા લાદવાની સત્તા આપવી જરૂરી છે. સર્વિસ ટેક્સ લાદવાની આ સત્તા લાંબા સમયથી માત્ર કેન્દ્ર પાસે જ રહી છે. રાજ્યોને પણ આ સત્તા આપવા માટે બંધારણીય સુધારો કરવામાં આવશે. આ ઉપરાંત, જીએસટીની શરૂઆતથી, સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ (સીએસટી) નો બોજ પણ દૂર થશે. તેથી, રાજ્ય સ્તરે જીએસટી જે બાબતો માટે વાજબી છે, તે છે – (ક) રાજ્યો માટે સેવાઓના કરવેરા લાદવાની વધારાની સત્તા, (ખ) સેનવેટ અને સેવાઓના કરવેરાનું ભારણ ઘટાડવા માટે સેટઓફ સહિત વ્યાપક સેટ–ઓફ રાહતની વ્યવસ્થા, (ગ) જીએસટીમાં કેટલાંક કરવેરાનું સમાયોજન અને (ઘ) સીએસટીનું ભારણ દૂર કરવું. જીએસટીમાં કરો દૂર થવાને કારણે, જીએસટી હેઠળ વસ્તુઓ પરના કરનો બોજ સામાન્ય સ્વરૂપમાં ઘટશે."

૨૩. સંસદમાં રજૂ કરવામાં આવેલ બંધારણ (૧૧૫મો સુધારો) વિધેયક, ૨૦૧૧ ("૨૦૧૧ સુધારા વિધેયક")માં જીએસટી વ્યવસ્થા શરૂ કરવા બંધારણની જોગવાઈઓમાં સુધારો કરવાની વાત કરવામાં આવી હતી. લોકસભાના અધ્યક્ષે સુધારા વિધેયક, ૨૦૧૧ને નાણાકીય બાબતોની સંસદીય સ્થાયી સમિતિને મોકલી દીધેલ. બંધારણ (૧૨૨મો સુધારો) વિધેયક, ૨૦૧૪ ("૨૦૧૪ સુધારા વિધેયક") સ્થાયી સમિતિની ભલામણોનો સમાવેશ કર્યા બાદ રજૂ કરવામાં આવેલ. બહુવિધ કરવેરાની કાસ્કેડિંગ અસરને નાબૂદ કરવા અને સામાન્ય રાષ્ટ્રીય બજાર ઉપલબ્ધ કરાવવા, રાજ્ય સરકારો અને કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા લાદવામાં આવેલા લગભગ તમામ પરોક્ષ કરવેરાનાં સ્થાને એક વિશિષ્ટ કરવેરા વ્યવસ્થા લાવવા માટે સુધારા વિધેયક, ૨૦૧૪ રજૂ કરવામાં આવેલ. સુધારા વિધેયક, ૨૦૧૪ના હેતુ તથા ઉદ્દેશોનું નિરુપણ નીચે મુજબ છેઃ

"વસ્તુ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો પુરવઠો પૂરા પાડવાના દરેક વ્યવહારો પર વસ્તુ અને સેવા કર વસૂલવા માટે કાયદો બનાવવા, કેન્દ્ર તેમજ વિધાનમંડળ ધરાવતા કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશ સહિત રાજ્યોને સમવર્તી કરવેરાની સત્તા આપવા માટે વસ્તુ અને સેવા કર શરૂ કરવા માટે બંધારણમાં સુધારો કરવાની દરખાસ્ત કરવામાં આવેલ છે. **વસ્તુ અને સેવા કર, કેન્દ્ર અને રાજ્ય સરકારો દ્વારા વસૂલવામાં આવતા સંખ્યાબંધ પરોક્ષ કરોનું સ્થાન લેશે અને તેનો હેતુ ટેક્સની કાસ્કેડિંગ અસરને દૂર કરવા તથા વસ્તુ અને સેવાઓ માટે એક સામાન્ય રાષ્ટ્રીય બજાર પ્રદાન કરવાનો છે.** પ્રસ્તાવિત કેન્દ્રીય અને રાજ્ય વસ્તુ અને સેવા કર, વસ્તુ અને સેવાઓનો પુરવઠો પૂરા પાડવાના તમામ વ્યવહારો પર વસૂલવામાં આવશે, સિવાય કે જે વસ્તુ અને સેવાઓ ટેક્સના દાયરામાંથી બાકાત રાખવામાં આવ્યા હોય."

(ભારપૂર્વક જણાવેલ છે.)

૨૪. નાણાં મંત્રીએ સંસદમાં સુધારા વિધેયક, ૨૦૧૪ રજૂ કરતી વખતે નોંધ્યું હતું કે, તે બંધારણીય સુધારાનો ઉદ્દેશ્ય *"આ કરો વચ્ચે ચોક્કસ પ્રમાણમાં સંકલન લાવવાનો છે કે જેથી કરવેરા પદ્ધતિ અત્યંત સરળ બને"* (૨૪.૪.૨૦૧૫ના રોજ લોકસભામાં અરુણ જેટલીનું ભાષણ; તરુણ જૈન, *ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ: કન્સ્ટીટ્યુશનલ લો એન્ડ પોલિસી* (ઇબીસી ૨૦૧૮) ૧૬). તેમણે એ હકીકત પર પણ પ્રકાશ પાડ્યો હતો કે, રાજ્યોમાં કરવેરાના દર અને માળખામાં કોઈ એકરૂપતા નથી. હેતુ તથા ઉદ્દેશોનું નિરુપણ અને વિધાનસભામાં થયેલ ચર્ચાઓ અને ભાષણો, આ વિધેયકને રજૂ કરવા પાછળના હેતુને દર્શાવે છે (અભિરામ સિંહ વિરુદ્ધ સીડી કોમાચેન, (૨૦૧૭) ૨ એસસીસી ૬૨૯). ધારાકીય ઈતિહાસ, વિધેયકના હેતુ તથા ઉદ્દેશોનું નિરુપણ અને વિધેયક રજૂ કરવામાં આવ્યો ત્યારે આપેલું ભાષણ, બંધારણના અનુચ્છેદ–૨૪૬એ અને ૨૬૯–એની એ ખામી દર્શાવે છે, જેનું સમાધાન કરવેરાની બહુવિધતામાં રહેલી જટિલતાઓ અને તેની કાસ્કેડિંગ અસરને રોકવા માટે પરોક્ષ કરવેરા વ્યવસ્થાને સરળ બનાવવાનું છે.

<u>એક સાથે ધારાકીય સત્તાની વહેંચણી</u>

૨૫. અનુચ્છેદ–૨૪૬, સાથે વાંચતા સાતમી અનુસૂચિ, સંસદ અને રાજ્ય વિધાનમંડળોમાં, બંધારણની સાતમી અનુસૂચિમાં સૂચિબદ્ધ વિષયો પર કાયદા બનાવવાની સત્તા નિહિત કરે છે. બંધારણીય સુધારા અધિનિયમ, ૨૦૧૬ દ્વારા અનુચ્છેદ–૨૪૬એ અને ૨૬૯એ ઉમેરવામાં આવ્યા તે અગાઉ, કેન્દ્ર અને રાજ્યોની કરવેરા અંગે કાયદો ઘડવાની સત્તાઓ વિશિષ્ટ હતી. કાયદાના સામાન્ય વિષયો, સંઘ યાદી (એન્ટ્રી ૧ થી ૮૧) અને રાજ્ય યાદી (એન્ટ્રી ૧ થી ૬૬) માં એક જૂથની રચના કરે છે. કરવેરા સાથે સંબંધિત વિષયોને કેન્દ્ર અને રાજ્ય એમ બંને યાદીઓમાં એક સાથે જોડવામાં આવેલ છે (સંઘ યાદીમાં એન્ટ્રી ૮૨ થી ૯૨બી અને રાજ્ય યાદીમાં એન્ટ્રી ૫૫ થી ૬૩). સમવર્તી યાદીમાં કરવેરા સાથે સંબંધિત કોઈ પણ એન્ટ્રી સમાવિષ્ટ નથી.

(સમવર્તી યાદીની એન્ટ્રી ૪૭માં ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો છે કે, "આ યાદીમાંની કોઈ પણ બાબત અંગે ફી, પણ તેમાં કોઈ ન્યાયાલયોમાં લેવાતી ફીનો સમાવેશ થતો નથી.") ઉદાહરણ તરીકે, કેન્દ્ર પાસે મુખ્યત્વે ખેતીની આવક સિવાયની આવક ઉપર (યાદી ૧ની એન્ટ્રી ૮૨) આવકવેરો લાદવાની સત્તા છે, જ્યારે રાજ્ય પાસે ખેતીની આવક (યાદી ૨ની એન્ટ્રી ૪૬) પર કર લાદવાની સત્તા છે. આમ, કેન્દ્ર અને રાજ્યો બંનેનું કરવેરાના ચોક્કસ વિષયો માટે અલગ અને વિશિષ્ટ ક્ષેત્ર હતું. સમવર્તી યાદીમાં કરવેરાની એન્ટ્રી સામેલ ન હોવાથી કેન્દ્ર અને રાજ્ય એક જ વિષય હેઠળ કરવેરો લાદી શકતા નહોતા. આ કોર્ટે **હોએસ્ટ ફાર્માસ્યુટિકલ્સ લિમિટેડ** વિ. **બિહાર રાજ્ય** ((૧૯૮૩) ૪ એસસીસી ૪૫)ના કેસમાં તેના ચુકાદામાં, કરવેરા બાબતે કેન્દ્ર અને રાજ્ય પાસે રહેલી વિશિષ્ટ સત્તાઓને માન્યતા આપી હતી. ત્રણ ન્યાયાધીશોની ખંડપીઠે નોંધ્યું હતું કે:

> "૭૫. અનુસૂચિ–૭ની ત્રણ યાદીઓના સંદર્ભમાં કેન્દ્ર અને રાજ્યો વચ્ચેના ધારાકીય સંબંધોને તે યાદીઓમાં સમાવિષ્ટ એન્ટ્રીઓ દ્વારા દર્શાવાયેલ સામાન્ય લાક્ષણિકતાઓની તપાસ કર્યા વિના સંપૂર્ણપણે સમજી શકાય નહીંઃ સેરવાઈ, *કન્સ્ટીટ્યુશનલ લો ઓફ ઈન્ડિયા*, ૩જી આવૃત્તિ, સંસ્કરણ ૧, પૃષ્ઠ સં.૮૧–૮૨. સાતમી અનુસૂચિની યાદી ૧ અને ૨ની ચકાસણીથી જાણવા મળશે કે, કરવેરાની સત્તામાં ક્યાંય પણ ઓવરલેપિંગ નથી અને બંધારણ, કેન્દ્ર અને રાજ્યોને કરવેરાના સ્વતંત્ર સ્રોતો આપે છે. ગવર્નમેન્ટ ઓફ ઇન્ડિયા એક્ટ, ૧૯૩૫ની યોજનાને અનુસરીને, બંધારણમાં કેન્દ્ર અને રાજ્યોની કરવેરાની સત્તાને પારસ્પરિક રીતે અનન્ય બનાવવામાં આવી છે અને આ રીતે અન્ય કેટલાક સમવાયી બંધારણોમાં કરવેરાની ઓવરલેપિંગ સત્તાઓથી ઊભી થયેલી મુશ્કેલીઓ ટળી છે.
>
> ૭૬. તેથી એવું જણાશે કે, કાયદા અને કરવેરાના સામાન્ય વિષયો વચ્ચે તફાવત છે. કાયદાના સામાન્ય વિષયો અંગે એન્ટ્રીઓના એક જૂથમાં અને કરવેરાની સત્તા અંગે અલગ જૂથમાં ચર્ચા કરવામાં આવેલ છે. *એમ. પી. વી. સુંદરરામીયર એન્ડ કંપની વિ. આંધ્રપ્રદેશ રાજ્ય* [એઆઈઆર ૧૯૫૮ એસસી ૪૬૮: ૧૯૫૮ એસસીઆર ૧૪૨૨: (૧૯૫૮) ૯ એસટીસી ૨૯૮]ના કેસમાં, આ કોર્ટે કેન્દ્ર અને રાજ્યો વચ્ચે કરવેરાની સત્તાઓને પારસ્પરિક રીતે અનન્ય યાદીઓ દ્વારા અલગ કરવાની યોજના પર વિચાર કર્યો હતો. યાદી ૧માં, એન્ટ્રી ૧ થી ૮૧ કાયદાના સામાન્ય વિષયો સાથે સંબંધિત છે; એન્ટ્રી ૮૨ થી ૯૨એ કરવેરા સાથે સંબંધિત છે. યાદી ૨માં, એન્ટ્રી ૧ થી ૪૪ કાયદાના સામાન્ય વિષયો સાથે સંબંધિત છે; એન્ટ્રી ૪૫ થી ૬૩ કરવેરા સાથે સંબંધિત છે. આ પારસ્પરિક અનન્યતા એ હકીકતથી પણ બહાર આવે છે કે, યાદી ૩ –

સમવર્તી ધારાકીય યાદીમાં કરવેરા સાથે સંબંધિત કોઈ એન્ટ્રી નથી, પરંતુ તેમાં ફક્ત કોર્ટ ફી સિવાયની, તે યાદીમાં આપવામાં આવેલી બાબતોના સંબંધમાં ફી વસૂલવા સંબંધિત એન્ટ્રી છે. આમ, આપણાં બંધારણમાં, કેન્દ્ર અને રાજ્યોની કરવેરાની સત્તાઓ વચ્ચે સંઘર્ષ ઊભો થઈ શકે નહીં. આમ, એ રજૂઆતને સમજવી મુશ્કેલ છે કે, યાદી ૩ની એન્ટ્રી ૩૩ હેઠળ સંસદ દ્વારા બનાવેલા કાયદા દ્વારા, તે પ્રતિબંધિત ક્ષેત્રમાં અનાધિકૃતપ્રવેશ થઈ શકે છે કે, જે સાતમી અનુસૂચિની યાદી ૨ની એન્ટ્રી ૫૪ સાથે સંબંધિત ચીજવસ્તુઓના વેચાણ અથવા ખરીદી પર કરવેરો લાદવા અને લાગુ કરવાના સંબંધમાં કાયદો બનાવવાની રાજ્યની અનન્ય સત્તા છે. તે દર્શાવે છે કે, તે બે કાયદાઓ, એટલે કે, તે એક્ટની કલમ–૫ની પેટા–કલમ (૩) અને એસેન્શિયલ કોમોડિટીઝ એક્ટની કલમ–૩ની પેટા–કલમ (૧) હેઠળ કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા બહાર પાડવામાં આવેલા કંટ્રોલ ઓર્ડરની પેટા–કલમ ૨૧, બે અલગ–અલગ અને વિશિષ્ટ ક્ષેત્રોમાં કામ કરે છે અને બંનેનું પાલન કરવું શક્ય છે. બંને કાયદા વચ્ચે કોઈ ઘર્ષણ અને વિરોધાભાસનો સવાલ જ પેદા થતો નથી."

૨૬. જીએસટી પૂર્વેની વ્યવસ્થામાં, કેન્દ્રને ચીજવસ્તુઓના આંતર–રાજ્ય વેચાણ, કસ્ટમ ડ્યુટી, સર્વિસ ટેક્સ અને એક્સાઇઝ ડ્યુટી પર અપ્રત્યક્ષ કરવેરો લાદવાની વિશેષ સત્તા હતી. રાજ્યોને ચીજવસ્તુઓના આંતર–રાજ્ય વેચાણ, લક્ઝરી ટેક્સ, મનોરંજન કર, ખરીદી કર અને જુગાર અને સટ્ટાબાજી પર કરવેરો લાદવાનો અધિકાર હતો. જીએસટી વ્યવસ્થામાં તમામ પરોક્ષ કરવેરાને સમાવી લેવામાં આવ્યા છે. બંધારણીય સુધારા અધિનિયમ, ૨૦૧૬ દ્વારા દાખલ કરવામાં આવેલ અનુચ્છેદ–૨૪૬એ જીએસટીના સંબંધમાં કાયદો બનાવવાની સત્તા સંસદ અને રાજ્ય વિધાનમંડળોને આપે છે.

૨૭. સમવાયી એકમો– કેન્દ્ર અને રાજ્યો વચ્ચે ધારાકીય સત્તાની વહેંચણી સમવાયી બંધારણની સાર્વભૌમ ખાસિયતોમાંની એક છે. (એચ. એમ. સીરવાઇ, *કન્સ્ટીટ્યુશનલ લો ઓફ ઇન્ડિયા*, (એન. એમ. ત્રિપાઠિ પ્રાઇવેટ લિમિટેડ, ૪થી આવૃત્તિ, સંસ્કરણ ૧) ૨૮૯; એસ. આર. બોમ્મઈ વિ. ભારત સરકાર, (૧૯૯૪) ૩ એસ.સી.સી. ૧). બંધારણના અનુચ્છેદ–૨૪૬ અને ૨૫૪ ભારતીય બંધારણના સમવાયી સ્વરૂપ પર ચર્ચાના કેન્દ્રમાં રહ્યા છે. અનુચ્છેદ–૨૪૬એ એ "વસ્તુ અને સેવા કરના સંદર્ભમાં વિશેષ જોગવાઈ" છે અને તે અનુચ્છેદ–૨૪૬ અને ૨૫૪ને ઓવરરાઇડ

કરતા. સર્વોપરી ખંડથી શરૂ થાય છે. અનુચ્છેદ–૨૪૬માં સંસદ અને રાજ્ય વિધાનમંડળોની કાયદો ઘડવાની ક્ષમતાને વ્યાખ્યાયિત કરતી બંધારણીય રૂપરેખા નિર્ધારિત કરવામાં આવી છે. અનુચ્છેદ–૨૫૪ સમવર્તી યાદીમાં સમાવિષ્ટ બાબતો પર કેન્દ્ર અને રાજ્યના કાયદાઓ વચ્ચે અસંગતતા દૂર કરવા માટે માળખું પ્રદાન કરે છે. અનુચ્છેદ–૨૪૬એ સંસદ અને રાજ્ય વિધાનમંડળોને વસ્તુ અને સેવા કર પર કાયદો બનાવવાનો અધિકાર આપે છે. જોકે, રાજ્યોની સત્તા, આંતરરાજ્ય વેપાર અને વાણિજ્ય દરમિયાન જ્યાં વસ્તુ અથવા સેવાઓનો પુરવઠો પૂરો પાડવામાં આવે છે ત્યાં વસ્તુ અને સેવા કર વસૂલવા માટે સંસદને એક વિશિષ્ટ કાર્યક્ષેત્ર પ્રદાન કરવાને આધીન છે.

૨૮. **યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા** વિ. **મોહિત મિનરલ પ્રાઇવેટ લિમિટેડ** ((૨૦૧૯) ૨ એસસીસી ૫૯૯)ના કેસમાં, આ કોર્ટે જીએસટી (રાજ્યોને વળતર) અધિનિયમ, ૨૦૧૭ની બંધારણીય માન્યતાનો નિર્ણય કરતી વખતે નોંધ્યું હતું કે, બંધારણીય સુધારા અધિનિયમ, ૨૦૧૬માં પરોક્ષ કરવેરા સાથે સંબંધિત સંસદ અને રાજ્ય વિધાનમંડળની ધારાકીય સત્તાઓમાં ફેરફારો કરવામાં આવ્યા છે. તે નોંધવામાં આવ્યું હતું કે, આ સુધારાથી *"કેન્દ્ર અને રાજ્યોને વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનાં પુરવઠા પૂરા પાડવાનાં વ્યવહારો પર જીએસટી લાગુ કરવાની સમવર્તી કરવેરાની સત્તા પ્રાપ્ત થશે"*. **બાયકુ** વિરુદ્ધ **સ્ટેટ ટેક્સ ઓફિસર, જીએસટી** (૨૦૧૯ એસસીસી ઓનલાઇન કેઇઆર ૫૩૬૨)ના કેસમાં કેરળ વેલ્યુ એડેડ ટેક્સ એક્ટ ૨૦૦૩ (કેવીએટી એક્ટ) હેઠળ આકારણી વર્ષ ૨૦૧૦–૧૧ અને ૨૦૧૧–૧૨ માટે જારી કરવામાં આવેલી નોટિસો અને એસેસમેન્ટ ઓર્ડરની કાયદેસરતાને પડકારતી એક રિટ પિટિશન દાખલ કરવામાં આવી હતી. નોટિસો અને હુકમોને એ આધાર પર પડકારવામાં આવ્યા હતા કે, સત્તામંડળો પાસે તેમને જારી કરવાનું અધિકારક્ષેત્ર નથી, કારણ કે કેરળ ફાઇનાન્સ એક્ટ્સ ૨૦૧૭ અને ૨૦૧૮ દ્વારા કેવીએટી એક્ટની કલમ ૨૫(૧)માં દાખલ કરાયેલા સુધારાઓ પશ્ચાદવર્તી અસરથી કામ કરતા નથી. બંધારણમાં અનુચ્છેદ–૨૪૬એ દાખલ કર્યા પછી અને સુધારાને અનુસરીને કેવીએટી દૂર કર્યા પછી

કેવીએટી અધિનિયમમાં સુધારો કરવા માટે કેરળ રાજ્ય વિધાનમંડળ પાસે કાયદેસર ક્ષમતા હતી કે નહીં તે અંગે કેરળ હાઇકોર્ટે નિર્ણય લેવાનો હતો. કોર્ટે નોંધ્યું હતું કે, અનુચ્છેદ–૨૪૬એ દ્વારા દાખલ કરવામાં આવેલી વિશેષ સત્તા સંસદ અને રાજ્ય વિધાનમંડળોને 'એક સાથે' કાયદો બનાવવાની મંજૂરી આપે છે (ચુકાદાનો ફકરો ૧૯). ત્યારબાદ, સંસદ અને રાજ્ય વિધાનમંડળો પાસે રહેલી સત્તાના 'એકસાથે' સ્વરૂપને સમજાવતી વખતે, એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે, અનુચ્છેદ–૨૪૬એ હેઠળ મળેલી સત્તાનો ઉપયોગ રાજ્ય વિધાનમંડળ અને સંસદ એક સાથે કરી શકે છે અને બંનેમાંથી કોઈ પણ, કાયદો ઘડવાની 'એકપક્ષીય અથવા અનન્ય' સત્તા ધરાવતું નથી (ચુકાદાનો ફકરો ૨૨).

૨૯. **વીકેસી ફૂટસ્ટેપ્સ** (સુપ્રા)ના કેસમાં તેના નિર્ણયમાં, આ કોર્ટે અનુચ્છેદ–૨૪૬એ દ્વારા દાખલ કરવામાં આવેલી બંધારણીય યોજનામાં ફેરફારોને ધ્યાનમાં લીધા હતા. અમારામાંથી એકે (ડૉ. ડી. વાય. ચંદ્રચુડ), બે જજની બેન્ચ માટે લખતાં નોંધેલ કે:

"**૫૨.** અનુચ્છેદ–૨૪૬એ દ્વારા બંધારણીય યોજનામાં કેટલાક ફેરફારો કરવામાં આવ્યા છે:

૫૨.૧. *સૌ પ્રથમ*, અનુચ્છેદ–૨૪૬એ સત્તાના સ્ત્રોત તેમજ કાયદાના ક્ષેત્રને (વસ્તુ અને સેવા કરના સંદર્ભમાં) વ્યાખ્યાયિત કરે છે, જે સાતમી સૂચિમાં જવાની જરૂરિયાતને દૂર કરે છે.

૫૨.૨. *બીજું*, જ્યાં વસ્તુ અથવા સેવાઓનો પુરવઠો આંતર–રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન થાય છે, ત્યાં જીએસટી કાયદો ઘડવાની સંસદની વિશિષ્ટ સત્તા સિવાય, અનુચ્છેદ–૨૪૬એની જોગવાઈઓ સંસદ અને રાજ્ય વિધાનમંડળ બંને માટે ઉપલબ્ધ છે.

૫૨.૩. *ત્રીજું*, અનુચ્છેદ–૨૪૬એ **સંમતિના સિદ્ધાંતથી અલગ, એકસાથે વસૂલાતના બંધારણીય સિદ્ધાંતને મૂર્તિમંત કરે છે. સમવર્તી સૂચિના જૂથમાં કાર્યરત સંમતિ, અનુચ્છેદ–૨૫૪ દ્વારા નિયંત્રિત કરવામાં આવતી હતી.**"

(ભારપૂર્વક જણાવેલ છે)

૩૦. અનુચ્છેદ–૨૪૬એ સંસદને અને રાજ્ય વિધાનમંડળને જીએસટી પર કાયદો બનાવવાની સહવર્તી સત્તા આપે છે. અનુચ્છેદ–૨૪૬એ એક સર્વોપરી જોગવાઈ ધરાવે છે, જે અનુચ્છેદ–૨૫૪ને ઓવરરાઇડ કરે છે. અનુચ્છેદ–૨૪૬એ વિરોધાભાસી જોગવાઈ પ્રદાન કરતી નથી. અનુચ્છેદ–૨૫૪, જે જોગવાઈ કરે છે કે, સમવર્તી યાદીમાં સામેલ કોઈ પણ વિષય પર સંસદ દ્વારા બનાવેલો કાયદો રાજ્ય વિધાનમંડળો દ્વારા બનાવેલા વિરોધાભાસી કાયદાઓ પર ઉપરવટ રહેશે, તેનાથી વિપરીત, અનુચ્છેદ–૨૪૬એની બંધારણીય રચનામાં જીએસટી પર સંસદ અને રાજ્ય વિધાનમંડળો દ્વારા બનાવેલા કાયદાઓ વચ્ચે આ પ્રકારની અસંગતતાને કેવી રીતે ઉકેલી શકાય તેની જોગવાઈ નથી. અનુચ્છેદ–૨૪૬એ હેઠળ વિધાનમંડળો દ્વારા ઉપયોગમાં લેવાતી સમવર્તી સત્તાને, અનુચ્છેદ–૨૪૬ હેઠળ સમવર્તી સત્તાનો ઉપયોગ કરવા પર બંધારણીય રચનાથી અલગ પાડવા માટે, 'સમવર્તી સત્તા' તરીકે ઓળખવામાં આવે છે, જે અનુચ્છેદ–૨૫૪ હેઠળ વિપરિત જોગવાઈને આધિન છે. જીએસટી કાઉન્સિલની બંધારણીય ભૂમિકા અને કાર્યોને, સંસદને અને રાજ્ય વિધાનમંડળોને મળેલી કાયદેસર સત્તાના સંદર્ભમાં સમજવા જોઈએ. એ જ દ્રષ્ટિકોણથી જીએસટી કાઉન્સિલની ભૂમિકા સુસંગત બની જાય છે.

<u>જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલની ભૂમિકા</u>

૩૧ . તેરમા નાણાં પંચે જીએસટી પર ટાસ્ક ફોર્સની રચના કરી હતી. ટાસ્ક ફોર્સે ભલામણ કરી હતી કે, જીએસટીના અમલ બાદ, રાજ્યોના નાણાં મંત્રીઓની એમ્પાવર્ડ કમિટીને 'નાણાં મંત્રીઓની કાઉન્સિલ' તરીકે ઓળખાતી કાયમી બંધારણીય સંસ્થામાં રૂપાંતરિત કરી શકાય છે. ટાસ્ક ફોર્સે ભલામણ કરી હતી કેઃ

(૧) પરોક્ષ કરવેરા વ્યવસ્થાનું નિયમન કરતી બેવડા જીએસટીની ડિઝાઇનમાં સુધારો કરવા કાઉન્સિલ જવાબદાર રહેશે;

(૨) કાઉન્સિલ બહુમતીના સિદ્ધાંત પર નિર્ણય લેશે અને સર્વસંમતિથી નહીં.

પ્રારંભિક નિર્ણય કેન્દ્ર અને ત્રણ ચતુર્થાંશ રાજ્યો દ્વારા મંજૂર કરવામાં આવશે. નિર્ણયમાં અનુગામી ફેરફારો કેન્દ્ર અને બે તૃતીયાંશ રાજ્યોની સંમતિ પર થઈ શકશે;

(૩) આ સંસ્થા 'સમવાયી રાજકોષીય સત્તાઓનું વર્તમાન સંતુલન' જાળવી રાખશે, કારણ કે કેન્દ્ર અને રાજ્યો બંને જીએસટી વ્યવસ્થા તરફ વળવા માટે તેમની રાજકોષીય સ્વાયત્તતા છોડી દેશે. (તરુણ જૈન, *ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસિસ ટેક્સ: કન્સ્ટીટ્યુશનલ લો એન્ડ પોલિસી* (ઇબીસી ૨૦૧૮) ૧૧૭);

(૪) કેન્દ્ર અને રાજ્યો બંને માટે વસૂલાતનો આધાર, સહમતી સાથે સામાન્ય હોવો જોઈએ. તે ઓસ્ટ્રેલિયાના જીએસટી કાયદાની પદ્ધતિ મુજબ હોઈ શકે છે, જ્યાં જીએસટીના દર અથવા માળખામાં કોઈપણ ફેરફાર લાગુ કરતા પહેલાં કેન્દ્ર અને રાજ્યો બંનેએ સંમત થવું પડે; (તેરમું નાણાપંચ, જીએસટી પર ટાસ્ક ફોર્સનો અહેવાલ (૨૦૦૯) ફકરો ૧૦.૫) અને

(૫) જો રાજ્યો જીએસટીનાં દરો પર સહિયારી સંમતિ ધરાવતી સ્થિતિથી વિચલિત થાય, તો એક એવી વ્યવસ્થાની રચના કરવી જોઈએ, કે જેના દ્વારા ચૂકવણી ન કરનાર રાજ્ય દંડ ચૂકવે (એજન, ફકરો ૯.૮).

૩૨. સુધારા વિધેયક, ૨૦૧૧માં બંધારણના અનુચ્છેદ–૨૭૯એને સમાવવાની માંગ કરવામાં આવી હતી, જે જીએસટી કાઉન્સિલની રચના કરે છે. આ જોગવાઈમાં કાઉન્સિલની રચના, કાઉન્સિલની ભૂમિકા અને નિર્ણયો લેવા માટે જરૂરી કોરમની જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી:

"૨૭૯–એ. વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદ.–

(૧) બંધારણ (૧૦૧મો સુધારો) અધિનિયમ, ૨૦૧૬ના અમલની તારીખથી ૬૦ દિવસની અંદર, રાષ્ટ્રપતિ, હુકમ દ્વારા વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદ તરીકે ઓળખાતી એક કાઉન્સિલની રચના કરશે.

(૨) વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદમાં નિમ્નલિખિત સભ્યોનો સમાવેશ થશે:–

(ક) કેન્દ્રીય નાણાંમંત્રી – અધ્યક્ષ

(ખ) મહેસૂલ અથવા નાણાના પ્રભારી કેન્દ્રીય રાજ્ય મંત્રી – સભ્ય

(ગ) નાણા અથવા કરવેરાનાં પ્રભારી મંત્રી અથવા દરેક રાજ્ય સરકારે નિયુક્ત કરેલા અન્ય કોઈ મંત્રી – સભ્યો

૩) ખંડ (૨) ના પેટા–ખંડ (ગ) માં ઉલ્લેખિત વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદના સભ્યો, શક્ય તેટલી વહેલી તકે, પોતાનામાંથી એકને, તેઓ નક્કી કરે તે સમયગાળા માટે કાઉન્સિલના ઉપાધ્યક્ષ તરીકે પસંદ કરશે.

૪) વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદ, કેન્દ્ર અને રાજ્યોને નીચે મુજબની ભલામણો કરશેઃ

(ક) કેન્દ્ર, રાજ્યો અને સ્થાનિક સંસ્થાઓ દ્વારા લાદવામાં આવતા કર, ઉપકર અને સરચાર્જ કે જેને વસ્તુ અને સેવા કરમાં સમાવી શકાય;

(ખ) એવા માલ અને સેવાઓ કે જે વસ્તુ અને સેવા કરને અધીન બની શકે અથવા જેને વસ્તુ અને સેવા કરમાંથી મુક્તિ આપી શકાય;

(ગ) ટર્નઓવરની થ્રેશહોલ્ડ લિમિટ કે જેનાથી નીચેની વસ્તુ અને સેવાઓને વસ્તુ અને સેવા કરમાંથી મુક્તિ આપી શકાય;

(ઘ) વસ્તુ અને સેવા કરના દરો;

(ચ) કાઉન્સિલ નક્કી કરે તે પ્રમાણે, વસ્તુ અને સેવા કર સંબંધી અન્ય કોઈ પણ બાબત;

૫) આ અનુચ્છેદ મારફત સોંપવામાં આવેલા કાર્યો નિભાવતી વખતે, વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદ, વસ્તુ અને સેવા કરના સંવાદી માળખા દ્વારા અને વસ્તુઓ અને સેવાઓ માટે સુમેળ ધરાવતા રાષ્ટ્રીય બજારના વિકાસની જરૂરિયાત દ્વારા માર્ગદર્શિત થશે.

૬) વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદની બેઠકોમાં, તેના સભ્યોની કુલ સંખ્યાના એક તૃતીયાંશ સભ્યો કોરમની રચના કરશે.

૭) વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદ પોતાના કાર્યો બજાવવા માટેની કાર્યરીતિ નક્કી કરશે.

૮) વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદનો દરેક નિર્ણય બેઠકમાં હાજર રહેલા તમામ સભ્યોની સંમતિથી લેવામાં આવશે;

૯) વસ્તુ અને સેવા કર પરિષદનું કોઈ કૃત્ય અથવા કાર્યવાહી માત્ર નીચેના કારણોસર અમાન્ય ગણાશે નહીંઃ

(ક) કાઉન્સિલના બંધારણમાં કોઈપણ ખાલી જગ્યા અથવા તેમાં કોઈ ખામી; અથવા

(ખ) કાઉન્સિલના સભ્ય તરીકે વ્યક્તિની નિમણૂકમાં કોઈપણ ખામી; અથવા

(ગ) કાઉન્સિલની કોઈ પ્રક્રિયાગત અનિયમિતતા કે જે કેસના ગુણદોષને અસર કરતી ન હોય.

સમજૂતી– આ અનુચ્છેદના હેતુઓ માટે, "રાજ્ય"માં વિધાનમંડળ ધરાવતા કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશનો સમાવેશ થાય છે."

33. સુધારા વિધેયક, ૨૦૧૧ના અનુચ્છેદ–૨૭૯એના મુસદ્દા મુજબ, જીએસટી કાઉન્સિલનો દરેક નિર્ણય <u>બેઠકમાં ઉપસ્થિત તમામ સભ્યોની સર્વસંમતિથી</u> લેવાનો હતો. આ બિલમાં રાજ્ય સરકાર અથવા કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા કરવામાં આવેલ

કોઈપણ ફરિયાદ, જે કાઉન્સિલની કોઈપણ ભલામણોથી એવા વિચલનને કારણે ઊભી થયેલ હોય કે જેના પરિણામે રેવન્યુનું નુકશાન થયું હોય અથવા જીએસટીના સુમેળભર્યા માળખાને અસર થઈ હોય, તેના પર નિર્ણય લેવા માટે ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસિસ ટેક્સ ડિસ્પ્યુટ સેટલમેન્ટ ઓથોરિટીની રચના માટે પણ જોગવાઈ કરવામાં આવી છે. ડ્રાફ્ટમાં એવી પણ જોગવાઈ હતી કે, સંસદ, કાયદા દ્વારા એવી જોગવાઇ કરી શકે છે કે, સુપ્રીમ કોર્ટ સિવાયની કોઈપણ કોર્ટ વિવાદના સંદર્ભમાં અધિકારક્ષેત્રનો ઉપયોગ કરશે નહીં. સુધારા વિધેયક ૨૦૧૧ પ્રમાણે, અનુચ્છેદ ૨૭૯–બીનો મુસદ્દો નીચે મુજબ દર્શાવે છે:

"**૨૭૯–બી.**

(૧) સંસદ, કાયદા દ્વારા, રાજ્ય સરકાર અથવા ભારત સરકાર દ્વારા રીફર કરવામાં આવેલ અને અનુચ્છેદ–૨૭૯એ હેઠળ રચાયેલી ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસિસ ટેક્સ કાઉન્સિલની કોઈપણ ભલામણોમાંથી વિચલનને કારણે ઉદ્ભવતા એવા કોઈપણ વિવાદ અથવા ફરિયાદના નિકાલ માટે ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ ડિસ્પ્યુટ સેટલમેન્ટ ઓથોરિટીની રચના માટે જોગવાઈ કરી શકે છે, કે જેના પરિણામે રાજ્ય સરકાર અથવા ભારત સરકારને આવકનું નુકસાન થાય અથવા વસ્તુ અને સેવા કરના સુમેળભર્યા માળખાને અસર થાય.

(૨) ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ ડિસ્પ્યુટ સેટલમેન્ટ ઓથોરિટીમાં અધ્યક્ષ અને અન્ય બે સભ્યો રહેશે.

(૩) ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ ડિસ્પ્યુટ સેટલમેન્ટ ઓથોરિટીના અધ્યક્ષ એવી વ્યક્તિ રહેશે કે જે સુપ્રીમ કોર્ટના ન્યાયાધીશ અથવા ઉચ્ચ ન્યાયાલયના મુખ્ય ન્યાયાધીશ રહી ચૂક્યા હોય, જેની નિમણૂક ભારતના મુખ્ય ન્યાયાધીશની ભલામણ પર, રાષ્ટ્રપતિ દ્વારા કરવામાં આવશે.

(૪) ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસિસ ટેક્સ ડિસ્પ્યુટ સેટલમેન્ટ ઓથોરિટીના અન્ય બે સભ્યો કાયદા, અર્થશાસ્ત્ર અથવા જાહેર બાબતોના ક્ષેત્રમાં સિદ્ધ ક્ષમતા અને કુશળતા ધરાવતા વ્યક્તિઓ રહેશે, જે ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ કાઉન્સિલની ભલામણ પર રાષ્ટ્રપતિ દ્વારા નિયુક્ત કરવામાં આવશે.

(૫) ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસિસ ટેક્સ ડિસ્પ્યુટ સેટલમેન્ટ ઓથોરિટી વચગાળાના હુકમો સહિત જરુરી હુકમો પસાર કરશે.

(૬) ખંડ (૧) હેઠળ બનાવવામાં આવેલ કાયદો, ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસિસ ટેક્સ ડિસ્પ્યુટ સેટલમેન્ટ ઓથોરિટી દ્વારા વાપરવામાં આવતી સત્તાઓ નિર્દિષ્ટ કરી શકે છે અને તેના દ્વારા અનુસરવામાં આવતી પ્રક્રિયાની જોગવાઈ કરી શકે છે.

(૭) આ બંધારણમાં ગમે તે મજકૂર હોય તેમ છતાં, સંસદ, કાયદા દ્વારા જોગવાઈ કરી શકે છે કે, ખંડ(૧)માં ઉલ્લેખિત કોઈપણ ફેંસલા અથવા વિવાદ અથવા

ફરિયાદના સંદર્ભમાં, સુપ્રીમ કોર્ટ સિવાયની કોઈ પણ કોર્ટ અધિકારક્ષેત્રનો ઉપયોગ કરશે નહીં.

સમજૂતી.— આ અનુચ્છેદના હેતુ માટે, ''રાજ્ય''માં વિધાનમંડળ ધરાવતા કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશનો સમાવેશ થાય છે.”

૩૪. નાણાં મંત્રાલયની નાણાં અંગેની સ્થાયી સમિતિએ સુધારા વિધેયક, ૨૦૧૧ પરના તેના ૭૩મા અહેવાલમાં, જીએસટી વ્યવસ્થા દાખલ કરતા સુધારા વિધેયકની મુખ્ય ખાસિયતો સમજાવી હતી. (નાણાં અંગેની સ્થાયી સમિતિ, બંધારણ (૧૧૫મો સુધારો) ૨૦૧૧ (૭૩મો અહેવાલ, ૨૦૧૩)) એ બાબતની નોંધ લેવામાં આવી હતી કે, જીએસટી કાઉન્સિલ કેન્દ્ર અને રાજ્યો માટે જીએસટી સાથે સંબંધિત મુદ્દાઓ પર ચર્ચા કરવા માટે એક સંયુક્ત મંચ બનશે અને જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો, કેન્દ્ર અને રાજ્ય સરકારો માટે માપદંડ અને માર્ગદર્શક સાબિત થશે (એજન, ફકરો ૧૨). તે જ રીતે, એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે, વિધાનમંડળ, કાઉન્સિલે ભલામણ કરેલા તમામ મુદ્દાઓ પર પોતાની સત્તાનો ઉપયોગ કરવા માટે સ્વતંત્ર રહેશે: (એજન)

"(ગ) ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસિસ ટેક્સ કાઉન્સિલ (અનુચ્છેદ–૨૭૯એ)ની રચના કરવામાં આવશે, જે જીએસટી સંબંધિત મહત્વપૂર્ણ મુદ્દાઓ પર ચર્ચા કરવા માટે કેન્દ્ર અને રાજ્યો માટે એક સંયુક્ત મંચ બનશે, જેથી જીએસટી માટે સુસંવાદી માળખું તથા એક સુમેળભર્યું રાષ્ટ્રીય બજાર મેળવવાનો ઉદ્દેશ પ્રાપ્ત કરી શકાય. આ કાઉન્સિલ કેન્દ્રીય નાણા મંત્રીની અધ્યક્ષતા હેઠળ કાર્ય કરશે અને તેમાં સભ્યો તરીકે નાણાં/કરવેરાના પ્રભારી મંત્રી અથવા દરેક રાજ્યો અને વિધાનમંડળ ધરાવતાં કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશો દ્વારા નામાંકિત કરાયેલા મંત્રી રહેશે. કેન્દ્ર અને રાજ્યોને મહત્વના પરિમાણો જેવા કે દરો, મુક્તિની સૂચિ, થ્રેશહોલ્ડ મર્યાદાઓ વગેરે પર, આ કાઉન્સિલ ભલામણો કરશે. આ કાઉન્સિલ દ્વારા કરવામાં આવેલી ભલામણો કેન્દ્ર તેમજ રાજ્ય સરકારો માટે આધારચિહ્ન અથવા માર્ગદર્શન તરીકે કાર્ય કરશે. **કાઉન્સિલ દ્વારા ભલામણ કરાયેલ તમામ મુદ્દાઓ પર સંસદ અને રાજ્ય વિધાનસભાઓ તેમની સત્તાનો ઉપયોગ કરવા માટે સ્વતંત્ર રહેશે**. કાઉન્સિલના કુલ સભ્યોના એક તૃતીયાંશ સભ્યો જીએસટી કાઉન્સિલની કોરમ બનાવશે. વધુમાં એવી જોગવાઈ છે કે, જીએસટી કાઉન્સિલના નિર્ણયો બેઠકમાં હાજર તમામ સભ્યોની સર્વસંમતિથી લેવાશે. આ એટલા માટે છે કે, જ્યારે કાઉન્સિલ નિર્ણય લે, ત્યારે દરેક રાજ્ય અને કેન્દ્રના હિતોનું રક્ષણ થાય.

(ઘ) તેમની સત્તાઓનો ઉપયોગ કરતી વખતે, **આ ધારાકીય સંસ્થાઓ કાઉન્સિલની ભલામણોથી ચલિત થઈ શકે છે** અને એવી રીતે કાર્ય કરી શકે છે જે જીએસટીના સુમેળભર્યા કાર્ય માટે પ્રતિકૂળ હોય અથવા જે અન્ય રાજ્ય/કેન્દ્ર સરકારની આવક પર પ્રતિકૂળ અસર કરે. **જો સામાન્ય રાષ્ટ્રીય બજાર અને જીએસટીની સરળ કામગીરીનો ઉદ્દેશ હાંસલ કરવો હોય તો આવા વિચલનો અથવા કાર્યોને ન્યૂનતમ રાખવા જરૂરી છે.** તદનુસાર, ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસિસ ટેક્સ ડિસ્પ્યુટ સેટલમેન્ટ ઓથોરિટી (અનુચ્છેદ–૨૭૯બી)ની રચના કરવાની દરખાસ્ત કરવામાં આવી છે, જેનો સંપર્ક અસર પામેલ સરકાર (કેન્દ્ર કે રાજ્યો હોય), ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ કાઉન્સિલ દ્વારા કરવામાં આવેલ ભલામણોથી વિચલનને કારણે કોઈપણ કાર્યવાહીથી થયેલા નુકસાન માટે અથવા જીએસટીના સુમેળપૂર્ણ માળખા અને અમલીકરણને પ્રતિકૂળ અસર કરવા માટે, નિવારણની માંગ સાથે કરી શકે.

(ભારપૂર્વક રજુ કરેલ છે)

૩૫. સમિતિએ ડિપાર્ટમેન્ટ ઓફ લીગલ અફેર્સ મારફતે એટર્ની જનરલનો અભિપ્રાય પણ માંગ્યો હતો કે, શું જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો વિધાનમંડળની સત્તાને નબળી પાડશે. તેના જવાબમાં એટર્ની જનરલે જણાવ્યું હતું કે, જીએસટી કાઉન્સિલ પાસે ભલામણો કરવાની સત્તા હોવા છતાં, સંસદ અને રાજ્ય વિધાનમંડળો બંને પાસે તે ભલામણો સ્વીકારવાની અથવા નકારી કાઢવાની સત્તા છે (એજન, ફકરો ૬૩). એટર્ની જનરલે જણાવ્યું હતું કેઃ

> "આ એક મહત્વનો મુદ્દો છે, જે ઉઠાવવામાં આવ્યો છે અને તેનો ટૂંકો જવાબ એ છે કે કોઈ પણ ભલામણને મંજૂરી આપવા માટે સંસદ ખુલ્લી છે.જોકે, તેનો અર્થ એ નથી કે જીએસટીસીની ભલામણોનું કોઈ મૂલ્ય નથી.જીએસટીસીના બંધારણના સ્વરૂપને ધ્યાનમાં રાખીને, પરિષદે ભલામણો કરવામાં ઉપયોગી ભૂમિકા ભજવી હોત, પરંતુ આ પ્રકારની ભલામણો સ્વીકારવી કે નહીં તે અંગેનો અંતિમ અધિકાર માત્ર સંસદ અને રાજ્ય વિધાનમંડળોને જ હોવો જોઈએ.આ બાબતને ધ્યાનમાં રાખીને જીએસટીસીની સ્થાપના બાણાકીય બાબતો પર કાયદાકીય સત્તાનાં મૂળમાં પ્રહાર કરતી નથી.નાણાકીય બાબતો પર વિધાનસભાની સત્તા પવિત્ર છે અને જીએસટીસીની સ્થાપનાથી તેની કોઈ અસર થતી નથી.

૩૬. રાજ્યોએ આ આધાર પર જીએસટી વિવાદ સમાધાન સત્તામંડળની સ્થાપના પર ચિંતા વ્યક્ત કરી હતી કે, આ પ્રકારનાં સત્તામંડળને સંસદ અને રાજ્ય

વિધાનસભાઓની સર્વોપરિતા પર હાવી થવાનો અધિકાર હશે, કારણ કે જીએસટી પરિષદની ભલામણોમાંથી જો કોઈ કાયદો વિચલિત થાય તો કાયદો બંધારણીય હોવા છતાં રદ થઈ શકે છે.સમિતિએ, રાજ્યો દ્વારા ઉઠાવવામાં આવેલી ચિંતાઓને દૂર કરતી વખતે, ભલામણ કરી હતી કે જીએસટી વિવાદ સમાધાન સત્તામંડળની સ્થાપનાની જોગવાઈને દૂર કરવામાં આવે કારણ કે તેનાથી રાજ્યોની નાણાકીય સ્વાયત્તતાને અસર થશે.વધુમાં એવી ભલામણ કરવામાં આવી હતી કે જીએસટી કાઉન્સિલને તેની ભલામણોમાંથી પેદા થતા વિવાદોનું નિરાકરણ લાવવા માટે અધિકાર આપતી કલમ ૨૭૯–એમાં જ જોગવાઈ કરવામાં આવે:

> "૬૦. જીએસટી વિવાદ સમાધાન સત્તામંડળ અંગે રાજ્યોના નાણાં મંત્રીઓની અધિકાર પ્રાપ્ત સમિતિના ચેરમેને જણાવ્યું હતું કે મોટાભાગના રાજ્યોએ એવું મંતવ્ય વ્યક્ત કર્યું છે કે જીએસટી વિવાદ સમાધાન સત્તામંડળને લગતી જોગવાઈઓને દૂર કરવી જોઈએ કારણ કે આ સત્તામંડળને સંસદ અને રાજ્ય વિધાનસભાઓની સર્વોપરિતા પર હાવી રહેવાની સત્તા હશે.તેનાથી રાજ્યોની નાણાકીય સ્વાયત્તતા પર અસર પડશે.
>
> ૬૧. **બંધારણ સંસદ અને રાજ્ય વિધાનસભાઓને તેમને સોંપાયેલા ક્ષેત્રોમાં કાયદો ઘડવા માટે સ્વાયત્તતા આપે છે અને હકીકત એ છે કે એક સક્ષમ વિધાન મંડળ દ્વારા ઘડવામાં આવેલ કાયદાને, તે બંધારણીય હોવા છતાં, આવશ્યક કાર્યકારી સંસ્થાની ભલામણોમાંથી વિચલનોના આધારે પ્રશ્ન ઉઠાવી શકાય છે તેને ધારાસભાની સર્વોચ્ચતાને નબળી પાડે છે તરીકે સમજાય છે.રાજ્યોએ વ્યક્ત કરેલી ચિંતાઓને ધ્યાનમાં રાખીને અને જીએસટી વિવાદ સમાધાન સત્તામંડળની પ્રસ્તાવિત જોગવાઈથી સંસદ અને રાજ્ય વિધાનસભાઓની નાણાકીય સ્વાયત્તતાને અસર થશે તે હકીકતને ધ્યાનમાં રાખીને, જીએસટી વિવાદ સમાધાન સત્તામંડળ માટે પ્રસ્તાવિત કલમ ૨૭૯–બીને દૂર કરી શકાય છે.**
>
> જોકે, બહુવિધ ભાગીદારો સાથે સંકળાયેલી કોઈ પણ વ્યવસ્થાને વિવાદોને ઉકેલવા માટે એક તંત્રની જરૂર હોય છે.જીએસટી કાઉન્સિલને તેની ભલામણોથી ઉત્પન્ન થતા વિવાદોને ઉકેલવા માટે વ્યવસ્થા વિશે નિર્ણય લેવાની સત્તા આપતી જોગવાઈ અનુચ્છેદ ૨૭૯–એમાં જ કરી શકાય છે.
>
> **(ભારપૂર્વક જણાવેલ છે)**

૩૭. સમિતિએ પોતાના નિષ્કર્ષમાં પુનરોચ્ચાર કર્યો હતો કે જીએસટી પરિષદ વિધાનમંડળ સામે માત્ર 'રચનાત્મક અને સક્ષમ ભૂમિકા' ભજવશે અને વિધાનમંડળની

ભૂમિકાને અવગણશે નહીં. (૬૩ આઇબીડ, ફકરો ૧૫)

> "આ રીતે સમિતિ પ્રસ્તાવિત જીએસટી પરિષદને સહકારી સંઘવાદ અને લોકતાંત્રિક શાસનના સિદ્ધાંતોનું પાલન કરવાની અપેક્ષા રાખશે.આ એક રાજકીય અને ભલામણ કરનારી સંસ્થા હોવાથી તે વિધાનમંડળ સામે રચનાત્મક અને સક્ષમ ભૂમિકા ભજવવાની સ્થિતિમાં હશે, જેના પર ભાર મૂકવાની જરૂર નથી, જે કરવેરા સહિત કાયદાની બાબતોમાં સર્વોચ્ચ રહેશે.સમિતિના મતે બંધારણ (સુધારા) ખરડાની પ્રસ્તાવિત અનુચ્છેદ ૨૭૯એ અંતર્ગત જીએસટી પરિષદને સોંપવામાં આવેલ આદેશ, જ્યાં સુધી કેન્દ્ર અને રાજ્ય એમ બંને વિધાનમંડળનો સંબંધ છે ત્યાં સુધી,કોઈપણ રીતે હાલની બંધારણીય યોજનામાં ફેરફાર કરતું નથી."

૩૮. સ્થાયી સમિતિની ભલામણોને ધ્યાનમાં રાખીને, સંસદે ૨૦૧૪ સુધારા ખરડો રજૂ કર્યો હતો, જેમાં અનુચ્છેદ ૨૭૯બી દૂર કરવામાં આવી હતી અને જીએસટી પરિષદને અનુચ્છેદ ૨૭૯એ (૧૧) હેઠળ વિવાદના સમાધાનનું તંત્ર તૈયાર કરવાની સત્તા આપવામાં આવી હતી.જીએસટી પરિષદમાં કેન્દ્રીય નાણાં મંત્રી અધ્યક્ષ તરીકે, મહેસૂલ અથવા નાણાં વિભાગના પ્રભારી રાજ્ય મંત્રી અને નાણાં અથવા કરવેરા વિભાગના પ્રભારી મંત્રી અથવા રાજ્ય સરકાર દ્વારા નિયુક્ત કોઈ અન્ય મંત્રી સામેલ હોય છે.જીએસટી પરિષદની ભૂમિકા જીએસટી સાથે સંબંધિત સાત ચોક્કસ કેટેગરીઓ પર કેન્દ્ર અને રાજ્યોને ભલામણો કરવાની છે, જેમાં જીએસટીની વસૂલાત અને વિભાજનના સિદ્ધાંતોનો સમાવેશ થાય છે. અનુચ્છેદ ૨૭૯–એ(૧) નો ખંડ (એચ) કાઉન્સિલને સંપૂર્ણ સત્તા પણ પ્રદાન કરે છે જેના દ્વારા તે પરિષદ નક્કી કરી શકે તેમ 'જીએસટી સંબંધિત અન્ય કોઈપણ બાબત'ના સંદર્ભમાં ભલામણો કરી શકે છે.ખંડ (૬) માં જણાવવામાં આવેલ છે કે જીએસટી પરિષદની ભલામણો 'વસ્તુ અને સેવા કરવેરાનાં સુસંગત માળખાની જરૂરિયાત' દ્વારા માર્ગદર્શિત થશે. પરિષદ ની કુલ સભ્યોની સંખ્યાનો અડધો ભાગ બેઠકો માટે કોરમની રચના કરશે.ખંડ (૯) માં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે પરિષદે ઉપસ્થિત અને મત આપનારા ત્રણ ચતુર્થાંશ સભ્યોની બહુમતી સાથે નિર્ણય લેવો પડશે.કેન્દ્ર સરકારના મતને કુલ મતના એક તૃતિયાંશ વેઈટેજ આપવામાં આવે છે અને રાજ્ય સરકારોના મતને કુલ મતના બે

તૃતિયાંશ વેઇટેજ આપવામાં આવે છે.

<u>સંસદીય ચર્ચાઓ</u>

૩૯. વર્ષ ૨૦૧૪ના સુધારા ખરડામાં અનુચ્છેદ ૨૭૯–એ સામેલ કરવાથી સંસદમાં બે મહત્વપૂર્ણ ચિંતાઓ ઉભી થઈ હતી:પહેલું, જીએસટી પરિષદ સંસદ અને રાજ્ય વિધાનસભાઓની કાયદેસર સાર્વભૌમત્વને અસરકારક રીતે રદ કરી શકે છે અને બીજું, રાજ્યોની નાણાકીય સ્વાયત્તતા ઓછી થઈ જશે કારણ કે કેન્દ્ર પાસે તમામ રાજ્યો દ્વારા કરવામાં આવેલી સર્વસંમતિને અટકાવવાની શક્તિ છે.૫ મે, ૨૦૧૫ના રોજ તમિલનાડુના એક સાંસદે એવી ચિંતા વ્યક્ત કરી હતી કે જીએસટી પરિષદ રાજકોષીય નીતિમાં રાજ્યોની ભૂમિકામાં ઘટાડો કરશે: (૬૪ – લોકસભામાં ૦૫.૦૫.૨૦૧૫ના રોજ ટી. જી. વેંકટેશ બાબુનું ભાષણ)

> "સુધારામાં પ્રસ્તાવિત જીએસટી પરિષદ કરવેરા, સેસ અને સરચાર્જને જીએસટી હેઠળ સમાવવા, ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓ માટે મુક્તિ, મોડલ જીએસટી કાયદા વગેરે સાથે સંબંધિત તમામ મુદ્દાઓ પર ભલામણો કરશે. આ કરવેરાની બાબતોમાં કેન્દ્ર અને રાજ્યો બંનેમાં વિધાનસભાની સર્વોચ્ચતાને ઉપરવટ રહેશે. જીએસટી પરિષદમાં, મતદાનમાં કેન્દ્ર સરકારને એક તૃતિયાંશ વેઇટેજ છે અને મતદાનમાં માત્ર બે તૃતિયાંશ વેઇટેજ રાજ્યો અને કેન્દ્ર શાસિત પ્રદેશોને આપવામાં આવે છે. રાજ્યો અને કેન્દ્ર શાસિત પ્રદેશોના મતદાન અધિકારો તેમના કદને ધ્યાનમાં લીધા વિના સમાન છે. તેથી, અમે બંધારણીય સંસ્થા તરીકે જીએસટી પરિષદના વિચારના વિરોધમાં છીએ કારણ કે તે નાણાકીય બાબતો સહિત રાજ્યોની સ્વાયત્તતા સાથે સમાધાન કરે છે. "

તેના જવાબમાં, નાણાં મંત્રીએ કહ્યું હતું :

(૬૫ – તારીખ ૦૮.૦૮.૨૦૧૬ના રોજનું શ્રી અરૂણ જેટલીનું લોકસભામાં ભાષણ)

> "એકવાર તમે જીએસટીની પાઇપલાઇનમાં પ્રવેશો તો રાજ્યો અને કેન્દ્ર સરકારે સાથે મળીને વિચાર–વિમર્શ કરવો પડશે અને એકવાર તેઓ સાથે મળીને કામ કરશે તો તામિલનાડુ રાજ્ય રાજ્યો સાથે સંબંધિત નિર્ણયો લેવા અને નક્કી કરવામાં સામેલ થશે. એટલે આપણામાંથી કોઈ પણ પોતાની સત્તા કે સ્વાયત્તતા ગુમાવી નહીં શકે. આપણે બંને સાથે મળીને આપણા સાર્વભૌમત્વને એકત્ર કરવા જઈ રહ્યા છીએ જેથી આપણે એક નવી કરવેરાની વ્યવસ્થા ઊભી કરી શકીએ."

૪૦. રાજ્યસભાની પસંદગી સમિતિએ પ્રસ્તાવિત અનુચ્છેદ ૨૭૯– એ પર વિચાર કર્યો હતો.પસંદગી સમિતિ સમક્ષ એવું સૂચન કરવામાં આવ્યું હતું કે, જીએસટી પરિષદની ભલામણોનું પાલન ન થવાથી ઉત્પન્ન થતા વિવાદોનું નિરાકરણ લાવવા માટે એક 'વિવાદ સમાધાન સંસ્થા'ની રચના કરવી જોઈએ.[૬૬ પસંદગી સમિતિ, બંધારણ (૧૨૨મો સુધારો) વિધેયક, ૨૦૧૪ પર અહેવાલ (રાજ્યસભામાં રજૂ કરાયો)]બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, અનુચ્છેદ ૨૭૯–બી ને ફરીથી દાખલ કરવાનું સૂચન હતું કારણ કે તેને ૨૦૧૧ના સુધારા બિલમાં સ્થાન મળ્યું હતું.સરકારે રજુઆત કરેલ હતી કે, અનુચ્છેદ ૨૭૯–એ(૧૧) જીએસટી પરિષદ ને વિવાદનાં સમાધાનની પદ્ધતિઓ નક્કી કરવાની સત્તા આપે છે, જે વિવાદનાં સ્વરૂપને આધારે મધ્યસ્થતા, લવાદ અથવા તો ન્યાયિક ચુકાદાથી લઈને હોઈ શકે છે :

> "**૨.૭૧** વધુમાં ઉલ્લેખ કરી શકાય છે કે, અનુચ્છેદ ૨૭૯–એ(૧૧) માત્ર જોગવાઈ કરે છે કે જીએસટી પરિષદ તેની ભલામણોમાંથી ઉત્પન્ન થતા વિવાદોને ઉકેલવા માટે 'પદ્ધતિઓ' નક્કી કરી શકે છે. આ 'પદ્ધતિઓ'માં કોઈ પણ વિવાદ ઉકેલ તંત્રનો સમાવેશ થઈ શકે છે, જે બીજી બાબતોની સાથોસાથ વાટાઘાટો, મધ્યસ્થી, આર્બિટ્રેશન અથવા ન્યાયિક સત્તા હોઈ શકે છે જે જીએસટી પરિષદને તેની સમક્ષના વિવાદના સ્વરૂપને આધારે યોગ્ય લાગે તે. આમ, પ્રસ્તાવિત બિલ અનુસાર, જીએસટી પરિષદ પોતે વિવાદોનું સમાધાન નહીં કરે પરંતુ વિવાદોને ઉકેલવા માટેની પદ્ધતિઓ પર નિર્ણય કરશે. "

૪૧. સરકારે એવી પણ રજૂઆત કરેલ હતી કે, કેન્દ્ર અને રાજ્યો વચ્ચે મતદાનની પેટર્ન કોઈ પણ ઘટક એકમને અસમાન સત્તા પ્રદાન કરતી નથી.

> "**૨.૬૮** જીએસટી પરિષદ નું માળખું આ દેશમાં શાસનની સંઘીય પ્રકૃતિનું પ્રતિનિધિત્વ કરે છે.જાન્યુઆરી, ૨૦૧૩ માં ભુવનેશ્વરમાં બેઠક યોજાયા પછી અધિકાર પ્રાપ્ત સમિતિની ભલામણો અને સંસદીય સ્થાયી સમિતિની ભલામણો અનુસાર આ નિર્ણય લેવામાં આવ્યો છે.આ જોગવાઈ જીએસટી પરિષદ ની કામગીરીમાં સંઘીય સંતુલન સુનિશ્ચિત કરવા અને સહકારી સંઘવાદને વધારવા માટે પણ સભાનપણે અપનાવવામાં આવી છે.જીએસટી પરિષદમાં મતદાનશેરની હાલની પેટર્ન એ સુનિશ્ચિત કરે છે કે, પરિષદ દ્વારા કેન્દ્ર અથવા રાજ્યો પોતાની રીતે કાર્ય કરી શકે તે માટે કોઈ નિર્ણય લઈ શકે નહીં. તેથી, રાજ્યો અથવા

કેન્દ્ર એકલા હાથે પરિષદમાં નિર્ણય ન લઈ શકે.રાજ્યોને ૩/૪ વેઇટેજ આપવાથી કેન્દ્ર અને રાજ્યોની વચ્ચે સંઘીય સંતુલન બગડી જશે.હાલમાં, સમવર્તી સૂચિમાં, કેન્દ્ર અને રાજ્યના કાયદા વચ્ચે કોઈ તફાવત હોવાના કિસ્સામાં, કેન્દ્રીય કાયદો પ્રવર્તે છે.જીએસટી પરિષદમાં મતનું વર્તમાન ભારણ એ બાબતની ખાતરી કરશે કે કેન્દ્ર કે રાજ્યો એકબીજાના સમર્થન વિના નિર્ણય ન લઈ શકે.બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો બંનેને વીટોનો લાભ મળશે.

૨.૬૯ વધુમાં, કેન્દ્ર પાસે મતનો માત્ર એક તૃતીયાંશ હિસ્સો હોવાથી, કેન્દ્ર સરકારને ઠરાવ પસાર કરાવવા માટે ૨૦ રાજ્યો/કેન્દ્ર શાસિત પ્રદેશોના સમર્થનની જરૂર પડશે.આ બાબત દર્શાવે છે કે જીએસટી પરિષદમાં કોઈ પણ નિર્ણય લેવા માટે કેન્દ્રને રાજ્યોના સહયોગની જરૂર પડશે."

૪૨. કાયદાના અર્થઘટનનો પરંપરાગત દૃષ્ટિકોણ એ છે કે કાયદાના અર્થઘટનમાં કાયદાકીય ઈતિહાસનો સહેલાઈથી ઉપયોગ થતો નથી, પરંતુ આ વિષય પર વિચારવાના આધુનિક વલણે અદાલતોને કાયદાના ઈતિહાસમાં ઉપયોગમાં લેવાતા શબ્દોના સંપૂર્ણ અર્થને સમજવા માટે અને કાયદાથી સુધારવા માંગવામાં આવેલા ખોટા અર્થઘટનો અભ્યાસ કરવા માટે સક્ષમ બનાવ્યા છે. કે.પી. વર્ગીસ વિરુદ્ધ આઈટીઓ [(૧૯૮૧) ૪ એસસીસી ૧૭૩] માં આ અદાલતે એવું ઠરાવ્યું હતું કે, 'ખરડો રજૂ કરવા પાછળનું કારણ સમજાવતા બિલ રજૂ કરનાર વ્યક્તિએ આપેલા ભાષણનો સંદર્ભ ચોક્કસ રીતે કાયદો દ્વારા સુધારવા માંગવામાં આવેલી ખોટી બાબતોની ખાતરી કરવા અને કાયદો બનાવવાનો હેતુ અને ઉદ્દેશય નક્કી કરવા માટે લઈ શકાય છે. કલ્પના મહેતા વિરુદ્ધ ભારત સરકાર (૬૮ (૨૦૧૭) ૭ એસસીસી ૨૯૫) માં ચીફ જસ્ટીસ દીપક મિશ્રાએ ઠરાવ્યું હતું કે સંસદીય સમિતિઓના અહેવાલો અને સંસદમાં આપેલા ભાષણોને એવા સંજોગોને ઓળખવા માટે સંદર્ભિત કરી શકાય છે કે જેના કારણે કાયદો બનાવવામાં આવ્યો હતો:

"**૧૨૯.** અમે આ સત્તાવાળાઓને આ બાબત પર પ્રકાશ પાડવા માટે સંદર્ભ આપ્યો છે કે અહેવાલો અથવા ભાષણો તેમાં દર્શાવેલા હેતુઓ માટે સંદર્ભિત કરવામાં આવ્યા છે કે નહીં અને જ્યારે કાયદોનો અર્થ સ્પષ્ટ નથી અથવા અસ્પષ્ટ છે, ત્યારે કાયદો પસાર કરવા માટેના સંજોગો ધ્યાનમાં શકાય છે કે જેથી ધારાસભાના હેતુની ખાતરી કરી શકાય.કારણ કે આ અહેવાલો મહત્વ ધરાવે છે અને પ્રાસંગિક બની જાય છે, કારણ કે તે કાયદાની

રચનાની પ્રક્રિયા પહેલાં આવે છે."

૪૩. સંસદીય ચર્ચા અને બંધારણીય સુધારાનો કાયદાકીય ઇતિહાસ અને અનુચ્છેદ ૨૪૬એ અને ૨૭૯એ પર સમિતિના અહેવાલો દર્શાવે છે કેઃ

(i) જીએસટી પરિષદની ભલામણોમાંથી 'વિચલન'ને કારણે ઉત્પન્ન થતા કોઈ પણ વિવાદ પર નિર્ણય લેવા માટે જીએસટી વિવાદ સમાધાન સત્તામંડળની રચના કરવા માટે ૨૦૧૧ સુધારા ખરડામાં અનુચ્છેદ ૨૭૯–બી નો મુસદ્દો દૂર કરવામાં આવ્યો હતો.હાલના હાલ ૨૭૯એ(૧૧) માં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે જીએસટી પરિષદ પરિષદની ભલામણોમાંથી ઉત્પન્ન થતા કોઈ પણ વિવાદ પર નિર્ણય લેવા માટે એક વ્યવસ્થા તૈયાર કરશે.૨૦૧૪ સુધારા ખરડો રજૂ કરતી વખતે અનુચ્છેદ ૨૭૯–બી નો લોપ અને બંધારણનાં લખાણમાં અનુચ્છેદ ૨૭૯(૧૧) ના સમાવેશથી બે નોંધપાત્ર ફેરફારો થયા છે: એક, વિવાદ ઉકેલ સત્તામંડળની રચના કરવાને બદલે, પરિષદને વિવાદ ઉકેલ માટેની રીતો પર નિર્ણય લેવાની સત્તા આપવામાં આવી છે અને બીજુ, જ્યારે અનુચ્છેદ ૨૭૯બીમાં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે, સત્તામંડળ 'ભલામણોમાંથી વિચલનના કારણે ઉત્પન્ન થતા વિવાદો' પર નિર્ણય કરશે, અને કલમ ૨૭૯(૧૧) જણાવે છે કે ભલામણોમાંથી ઉત્પન્ન થતા વિવાદો ઉકેલવામાં આવશે.'વિચલન' શબ્દને દૂર કરવામાં આવ્યો છે.રાજ્યસભાની પસંદગી સમિતિ સમક્ષ સરકારે જણાવ્યું હતું કે, વિવાદોનું સમાધાન મધ્યસ્થતા અને આર્બિટ્રેશન સહિતની પદ્ધતિઓ દ્વારા કરવામાં આવશે.નાણાં મંત્રાલયની સ્થાયી સમિતિએ પોતાના અહેવાલમાં ખાસ કરીને અનુચ્છેદ ૨૭૯–બી ને દૂર કરવાની ભલામણ કરી હતી કારણ કે રાજ્યોએ આ અંગે ચિંતા વ્યક્ત કરી છે.

(ii) ૨૦૧૧ સુધારા બિલ હેઠળ, જીએસટી પરિષદ સર્વસંમતિથી નિર્ણય લેવાશે ત્યારે જ ભલામણ કરી શકે છે.જોકે, નાણાં મંત્રાલયની સ્થાયી સમિતિએ ભલામણ કરી હતી કે, રાજ્યો વચ્ચે સામાજિક–આર્થિક વિવિધતાના કારણે

સર્વસંમતિ મેળવવી મુશ્કેલ હોવાથી, સર્વસંમતિને બદલે બહુમતીથી ભલામણો કરવી જોઈએ.આ ભલામણ કરતી વખતે એવું જોવા મળ્યું હતું કે, જો જીએસટી પરિષદ વર્તમાન સશક્ત સમિતિની જેમ કામ કરશે, જેમાં મતભેદોને સંસ્થાગત સ્વરૂપે સૌહાર્દપૂર્ણ રીતે ઉકેલવામાં આવે છે, તો તે સહકારી સંઘવાદની ભાવનાને પ્રોત્સાહન આપશે.

<u>સી. ૨ – જી.એસ.ટી. પરિષદની ભલામણોનો પ્રકાર</u>

<u>ભારતીય સમવાયતંત્રઃ સહકારી સમવાયતંત્રનો સંવાદ</u>

૪૪. જીએસટી પરિષદની 'ભલામણો'ને બંધનકર્તા તરીકે વાંચવાની તરફેણમાં દલીલો બે ગણી છે. (આલોક પ્રસન્ના, પોટેજની ગરબડ માટે: રાજ્યોને મહેસૂલ વધારવાનું જીએસટીનું વચન બંધારણના સંઘીય માળખાની કિંમત પર આવે છે' નેશનલ લો સ્કૂલ ઓફ ઇન્ડિયા રિવ્યુ વોલ્યુમ ૨૮, નં. ૨ (૨૦૧૬), પીપી–૯૭–૧૧૩ : પહેલું, જો જીએસટી પરિષદ બંધનકર્તા ભલામણો ન કરી શકે તો જીએસટીનું સંપૂર્ણ માળખું તૂટી જશે, કારણ કે દરેક રાજ્ય વિરોધાભાસી વેરો અને સંગ્રહ વ્યવસ્થા લાદશે અને બીજું, જો ભલામણો બંધનકર્તા ન હોય, તો અનુચ્છેદ ૨૭૯ (૧૧) હેઠળ કોઈ વિવાદ ઉકેલવા માટે રહેશે નહીં કારણ કે રાજ્યો ભલામણોની અવગણના કરવા માટે સ્વતંત્ર હશે.જીએસટી પરિષદની 'ભલામણો'ને કેન્દ્ર અને રાજ્યોને બંધનકર્તા તરીકે અર્થઘટન કરવા સામેની દલીલો બે ગણી છે (અજિતેશ કીર, 'ભારતનો માલ અને સેવા કર: સહકારી સંઘવાદમાં અનોખો પ્રયોગ અને પ્રતીક્ષામાં બંધારણીય કટોકટી' કેનેડિયન ટેક્સ જર્નલ (૨૦૨૧) ૬૯:૨, ૩૯૧–૪૪૫):પહેલું, તે સંસદ અને રાજ્ય વિધાનસભાઓની સર્વોપરિતાનું ઉલ્લંઘન કરશે કારણ કે બંને પાસે જીએસટી પર કાયદો બનાવવાની એક સાથે સત્તા છે અને બીજું, તે રાજ્યોના રાજકોષીય સંઘવાદનું ઉલ્લંઘન કરશે કારણ કે કેન્દ્ર પાસે એક તૃતિયાંશ મત હિસ્સો છે અને રાજ્યો સામૂહિક રીતે બે તૃતિયાંશ મત હિસ્સો ધરાવે છે.તેથી ત્રણ ચતુર્થાંશ બહુમતીની ભલામણ કેન્દ્રની મંજૂરી વિના પસાર કરી શકાતી નથી.

૪૫. સંઘીય રાજતંત્રની એક મહત્વપૂર્ણ વિશેષતા એ છે કે કેન્દ્ર અને રાજ્યો વચ્ચે કાયદાકીય સત્તાની વહેંચણી થાય છે.શ્રી એચ. એમ. સીરવાઈએ ભારત એક સંઘીય દેશ છે એવી દલીલ કરતા, રાજ્યોને માત્ર ગૌણ બાબતો પર કાયદો બનાવવાની સત્તા જ આપવામાં આવી નથી એવું સ્થાપિત કરવા માટે રાજ્યો દ્વારા ધરાવવામાં આવેલ કરવેરાની વિશિષ્ટ સત્તાનો ઉલ્લેખ કર્યો છે.

> "જો" "ગૌણ" "નો અર્થ" "મહત્વપૂર્ણ નહીં" "થાય, તો સન્માનની દ્રષ્ટિએ વર્તમાન લેખક પ્રોફેસર વ્હીયરના અનન્ય રાજ્ય યાદીના મૂલ્યાંકન સાથે સંમત નથી."જાહેર વ્યવસ્થા, પોલીસ, ન્યાયનો વહીવટ, સ્થાનિક સરકાર, જાહેર આરોગ્ય અને સ્વચ્છતા જેવી કેટલીક બાબતો ખૂબ જ મહત્વની છે તેમજ કૃષિ, પાણી (આંતર રાજ્ય નદીઓના પાણીના નિયંત્રણને આધિન), જમીન અને માછીમારી જેવી બાબતો પણ ખૂબ જ મહત્વપૂર્ણ છે. ફરી એકવાર કેન્દ્ર અને રાજ્યો વચ્ચે કરવેરાની ફાળવણી પારસ્પરિક રીતે અનન્ય છે અને રાજ્યોને વિશેષ રીતે ફાળવવામાં આવેલા કરવેરા નગણ્ય નથી.આમ, વેચાણ વેરો ભારતમાં આવકનો વિસ્તૃત સ્ત્રોત છે, કારણ કે તે અનુગામી પંચવર્ષીય યોજનાઓ અંતર્ગત વધુને વધુ ઔદ્યોગિક બનતો જાય છે. ઔદ્યોગીકૃત રાજ્ય મહારાષ્ટ્રમાં ૧૯૭૧–૭૨ના વર્ષ માટે વેચાણ વેરાની આવક આશરે રૂ. ૧૫૮૦ મિલિયન હતી અને વર્ષ ૧૯૭૨–૯૩નો અંદાજ આશરે રૂ. ૧૭૮૦ મિલિયન હતો.
>
> [...]
>
> (કે) યાદી ૨ માં રાજ્યોને સોંપવામાં આવેલા ખૂબ જ મહત્વપૂર્ણ વિષયોને ધ્યાનમાં રાખીને બિનમહત્વપૂર્ણ બાબતો રાજ્યોને સોંપવામાં આવી હતી તે બાબત જાળવી શકાશે નહીં અને આ જ બાબત રાજ્યોની કરવેરાની સત્તાઓને લાગુ પડે છે, જેને પારસ્પરિક રીતે સંઘની કરવેરાની સત્તામાંથી બાકાત રાખવામાં આવી છે, જેથી સામાન્ય રીતે રાજ્યો પાસે પોતાની આવકનો સ્વતંત્ર સ્ત્રોત હોય.યાદી–II માં કરવેરા સાથે સંબંધિત કાયદાકીય નોંધણીઓ દર્શાવે છે કે રાજ્યોને ઉપલબ્ધ આવકના સ્ત્રોતો નોંધપાત્ર છે અને તે વધુને વધુ નોંધપાત્ર બનશે. રાજ્યોની અનન્ય કરવેરાની સત્તા ઉપરાંત, રાજ્યો કેન્દ્ર દ્વારા એકત્ર કરાયેલા યોગ્ય કરવેરા અથવા કેન્દ્ર દ્વારા એકત્ર કરાયેલા કરવેરામાં હિસ્સો મેળવવાનો અધિકાર ધરાવે છે."

ન્યાયમૂર્તિ પી. બી. સાવંત પોતાના વતી લખે છે અને ન્યાયમૂર્તિ કુલદીપ સિંઘે એસ. આર. બોમ્મઈ વિરુદ્ધ ભારત સંઘ [(૧૯૯૪) ૩ એસસીસી ૧)] માં ભારતીય બંધારણના સંઘીય સ્વરૂપ સ્થાપિત કરવા કરવેરાના વડાઓના વિશિષ્ટ અને સમાન કાનૂની વિતરણનો ઉલ્લેખ કર્યો હતો.[પ્રસન્ના (એન ૬૯)]તેથી, કરવેરાની બાબતોમાં

રાજ્યો અને કેન્દ્ર સરકાર પાસે રહેલી વિશેષ સત્તાઓને ભારતની સંઘીય રાજનીતિની એક મહત્વપૂર્ણ વિશેષતા માનવામાં આવતી હતી.બંધારણીય સુધારા કાયદો, ૨૦૧૬ સંસદ અને રાજ્ય વિધાનસભાઓને 'એક સાથે સત્તાઓ' પ્રદાન કરીને કેન્દ્ર અને રાજ્ય વચ્ચે પરોક્ષ કરવેરા અંગેના કાયદાકીય વિતરણમાં ફેરફાર કરે છે, જેનો વિરોધ કરવાની કોઈ જોગવાઈ નથી. તેથી, અનુચ્છેદ ૨૭૬–એ મુજબ, સંસદ અને રાજ્ય વિધાનસભા બંને પાસે જીએસટીના પાસાઓ પર કાયદો ઘડવાની સમાન સત્તા છે.સંઘની દલીલ એ છે કે જીએસટી પરિષદની ભલામણ સંસદ અને રાજ્ય વિધાનસભાઓને ચોક્કસપણે બંધનકર્તા હોવી જોઈએ કારણ કે બંને સંઘીય એકમોને સમાન સત્તા આપવામાં આવી છે. સંઘે દલીલ કરી છે કે જો ભલામણો બંધનકર્તા ન હોય, તો તે એક મડાગાંઠ તરફ દોરી જશે, જ્યાં કેન્દ્ર અને રાજ્યના જુદા જુદા કાયદા સમાન ક્ષેત્રમાં માર્ગદર્શન આપી શકે.

૪૬. અનુચ્છેદ ૨૭૬–એ સંસદ અને રાજ્ય વિધાનસભાઓને જીએસટી પર એક અનન્ય, એક સાથે કાયદો બનાવવાની સત્તા આપે છે.આ સંદર્ભમાં જીએસટી પરિષદની ભૂમિકા મહત્વની છે.જીએસટી પરિષદની ભલામણો સર્વસંમતિથી લેવાયેલા નિર્ણયના આધારે નથી, પરંતુ ઉપસ્થિત અને મતદાન કરતા સભ્યોના ત્રણ ચતુર્થાંશ બહુમતીના આધારે કરવામાં આવી છે, જ્યાં યુનિયનના મતની સંખ્યા એક તૃતિયાંશ છે, જ્યારે રાજ્યોના મતની સંખ્યા કુલ મતની બે તૃતિયાંશ છે.જીએસટી પરિષદમાં મતદાનની પ્રણાલીના બે મહત્વપૂર્ણ ગુણો છે.પહેલું, જીએસટી પરિષદ અસમાન મતદાન માળખું ધરાવે છે, જેમાં રાજ્યો સામૂહિક રીતે બે તૃતિયાંશ મતદાન હિસ્સો ધરાવે છે અને કેન્દ્ર પાસે એક તૃતિયાંશ મતદાન હિસ્સો છે. અને બીજું, ભારતમાં બહુપક્ષીય વ્યવસ્થા હોવાથી, શક્ય છે કે કેન્દ્રમાં સત્તામાં રહેલો પક્ષ વિવિધ રાજ્યોમાં સત્તામાં હોય કે ન હોય.તેથી, જીએસટી પરિષદ માત્ર સહકારી સંઘવાદની કવાયત માટે જ એક મંચ નથી પરંતુ તમામ પક્ષો વચ્ચે રાજકીય સ્પર્ધા માટે પણ એક મંચ છે.આમ, જીએસટી પરિષદની ચર્ચાઓ સંઘવાદ અને લોકશાહી બંનેને અસર કરે છે.બંધારણીય

સુધારા કાયદો, ૨૦૧૬ ની બંધારણીય રૂપરેખા એટલા માટે તૈયાર કરવામાં આવી છે કારણ કે તેમાં સંઘવાદની વિશિષ્ટ ખાસિયતો રજૂ કરવામાં આવી છે.અનુચ્છેદ ૨૪૬–એ જીએસટી પર કાયદો ઘડવાની એક સાથે કેન્દ્ર અને રાજ્યોને એકસમાન એકમો તરીકે જોડે છે. કાયદો ઘડવાની એક સાથે સત્તા આપીને કેન્દ્ર અને રાજ્યોને સમાન એકમો તરીકે ગણે છે.જીએસટી પરિષદની રચના કરતો અનુચ્છેદ ૨૭૯–એ એવી કલ્પના કરે છે કે કેન્દ્ર કે રાજ્ય એકબીજાથી સ્વતંત્ર રીતે કામ કરી શકે નહીં.

૪૭. બેવડા સંઘવાદ મોડલ અથવા સ્વાયત્તતા મોડલ કેન્દ્ર અને રાજ્યોના એકમોને સ્વાયત્ત, સ્વતંત્ર અને સ્પર્ધાત્મક એકમો તરીકે જુએ છે.આ મોડેલને સ્પર્ધાત્મક સંઘવાદ પણ કહેવામાં આવે છે, જ્યાં બંધારણીય એકમો એકબીજા સાથે સ્પર્ધા કરે છે.સહકારી સંઘવાદ મોડેલના સમર્થકો દલીલ કરે છે કે દરેક એકમને અલગ સ્વાયત્ત સંસ્થા તરીકે જોવું એ ભૂલ છે.સહકારી સંઘવાદના સિદ્ધાંત અનુસાર સંઘવાદનો ઉદ્દેશ સ્વાયત્તતા નહીં પરંતુ એકીકરણ છે. રોબર્ટ એ. સ્કેપિરો, 'જસ્ટીસ સ્ટીવન્સ થિયરી ઓફ ઇન્ટરેક્ટિવ ફેડરેલિઝમ' ૭૪ ફોર્ધામ એલ. રેવ. ૨૧૩૩ (૨૦૦૬)]જ્યારે બેવડા સંઘવાદને સત્તાનાં માળખાનાં નિરૂપણને કારણે ‘લેયર કેક સંઘવાદ’ તરીકે ઓળખવામાં આવે છે, ત્યારે સંઘીય એકમોનાં સંકલિત અભિગમને કારણે સહકારી સંઘવાદને ‘માર્બલ કેક સંઘવાદ’ તરીકે ઓળખવામાં આવે છે.(જેસિકા બુલમન–પોઝન અને હીથર કે. ગેરકેન, 'અસહયોગાત્મક સંઘવાદ' યેલ લો જર્નલ, વોલ્યુમ ૧૧૮.) નંબર ૭ (મે, ૨૦૦૯), પૃષ્ઠ ૧૨૫૬–૧૩૧૦)આ અદાલતે રાજ્ય (એનસીટી દિલ્હી) વિ. કેન્દ્ર સરકારના [૫ (૨૦૧૮) ૮ એસસીસી ૫૦૧] કેસમાં અવલોકન કર્યું હતું કે ભારત સહકારી સંઘવાદનાં મોડેલનું પાલન કરે છે, જેમાં કેન્દ્ર અને રાજ્ય સરકારોને વિકાસનાં માર્ગે ઊભા થતા મતભેદોને દૂર કરવાની જરૂર છે.મુખ્ય ન્યાયાધીશ દીપક મિશ્રાએ સહકારી સંઘવાદની અવધારણા પર ભાર મૂક્યો હતો:

> "**૧૧૯** આમ, સહયોગાત્મક સંઘવાદની વિભાવના પાછળનો વિચાર વાટાઘાટો અને સંકલન છે, જેથી કેન્દ્ર અને રાજ્ય સરકારો વચ્ચે વિકાસના પોતપોતાના અનુસંધાનમાં ઉદ્ભવતા મતભેદોને દૂર કરી શકાય.કેન્દ્ર સરકાર અને રાજ્ય સરકારોએ

રાજનીતિ, સંયુક્ત કાર્યવાહી અને નિષ્ઠાવાન સહકાર બતાવીને ઉકેલ સુધી પહોંચવાના ઈરાદા સાથે સામાન્ય સમસ્યાઓનો ઉકેલ લાવવાનો પ્રયાસ કરવો જોઈએ.સહયોગાત્મક સંઘવાદમાં કેન્દ્ર અને રાજ્ય સરકારોએ સામાન્ય ઉદ્દેશ્ય હાંસલ કરવા માટે તેમની તત્પરતા વ્યક્ત કરવી જોઈએ અને તેને પ્રાપ્ત કરવા માટે સાથે મળીને કામ કરવું જોઈએ.કાર્યાત્મક બંધારણમાં, સત્તાધીશોએ કોઈ પણ ઘર્ષણને ટાળવા માટે ગંભીર ચિંતા વ્યક્ત કરવી જોઈએ.જ્યારે બંન્ને સત્તાના સ્રોત તરીકે બંધારણીય જોગવાઈઓ પર ભરોસો કરવાનો ઈરાદો રાખે છે, ત્યારે આ વિભાવનાને ધ્યાનમાં લેવાની જરૂર છે.અમે સંપૂર્ણપણે સ્પષ્ટ છીએ કે કેન્દ્ર અને રાજ્યો એમ બંનેએ તેમના ક્ષેત્રોમાં કામકરવું જોઈએ અને કોઈ અતિક્રમણ વિશે વિચારવું જોઈએ નહીં.પરંતુ, તેમના ક્ષેત્રોમાં સત્તાનો ઉપયોગ કરવાના સંદર્ભમાં, પરિપક્વ રાજનીતિની સમજ હોવી જોઈએ, જેથી બંધારણીય રીતે આપવામાં આવેલી જવાબદારીઓ તેઓ દ્વારા વહેંચવામાં આવે. આ પ્રકારનાં અભિગમ માટે કેન્દ્ર અને રાજ્ય સરકારો વચ્ચે સતત અને સાતત્યપૂર્ણ આદાનપ્રદાનની જરૂર છે."

૪૮. ભારતીય બંધારણને કેટલીકવાર અર્ધ–સંઘીય અથવા 'કેન્દ્રીયકરણ ઝુંબેશ સાથેનું બંધારણ' તરીકે વર્ણવવામાં આવ્યું છે.આનું કારણ એ છે કે જ્યારે બંધારણને સંપૂર્ણ રીતે વાંચવામાં આવે છે, ત્યારે સંઘને સત્તાનો મોટો હિસ્સો આપવામાં આવે છે.આ કેંદ્રીકૃત પ્રવાહોના ઉદાહરણો અનુચ્છેદ ૨૫૪, ૨૪૮ અને ૩૫૩ માં શોધી શકાય છે.જોકે, અનુચ્છેદ ૨૪૯–એ જેવી ઘટનાઓ છે, જેમાં કેન્દ્ર અને રાજ્યોને સમાન સત્તા આપવામાં આવી છે.માત્ર એટલા માટે કે બંધારણની કેટલીક જોગવાઈઓ યુનિયનને વધુ સત્તા પ્રદાન કરે છે, જે જોગવાઈઓમાં ફેડરલ એકમોને સમાન સત્તા ધરાવવાની કલ્પના કરવામાં આવી છે તેનો અર્થ યુનિયનની તરફેણમાં ન કરી શકાય.કેન્દ્ર અને રાજ્યો પાસે જીએસટી પર એક સાથે કાયદો ઘડવાની સત્તા છે.જીએસટી પરિષદ પાસે જીએસટી સાથે સંબંધિત વિવિધ વિષયો પર ભલામણો કરવાની સતા છે.જીએસટી પર કેન્દ્રીય અને રાજ્યના કાયદાઓ વચ્ચેની વિસંગતતાઓને ઉકેલવા માટે બંધારણમાં પ્રતિક /અસંગત જોગવાઈની કલ્પના કરવામાં આવી નથી, તેથી અનુચ્છેદ ૨૭૯એ(૬) મુજબ, સહકાર અને સહયોગ દ્વારા કાર્યક્ષમ નાણાકીય મોડલ સુધી પહોંચવા માટે સુમેળપૂર્ણ રીતે જીએસટી પરિષદે આદર્શ રીતે કાર્ય કરવું જોઈએ.

૪૯. સંઘીય વ્યવસ્થા એ લોકતાંત્રિક રીતે કાર્ય કરવા માટે બહુલવાદી સમાજની જરૂરિયાતોને સમાવી લેવાનું સાધન છે.તે વિવિધતા અને સ્વાયત્તતાની ઇચ્છા સાથે એકતા અને સમાનતાની ઇચ્છાનું સમાધાન કરવાનો પ્રયાસ કરે છે.લોકશાહી અને સંઘવાદ તેમના અસ્તિત્વ માટે એકબીજા પર આધાર રાખે છે, જેથી સંઘવાદ માત્ર સારી રીતે કામ કરતી લોકશાહીઓમાં જ સ્થિર રહે.વધુમાં, સંઘીય રાજતંત્રમાં ઘટક એકમો એક જૂથને પ્રભુત્વ ધરાવતી સત્તાનો ઉપયોગ કરતા અટકાવવા માટે એકબીજાની શક્તિની કવાયતની તપાસ કરે છે.ભારતનું બંધારણ, જરૂરી રીતે સંઘીય હોવા છતાં, અરાજકતા અટકાવવા અને સુરક્ષા પૂરી પાડવા માટે ચોક્કસ પરિસ્થિતિઓમાં સંઘને ઉચ્ચ હિસ્સાની સત્તા આપે છે.(સીરવાઈ એન ૫૦)જોકે, પરંપરાગત સંઘીય વ્યવસ્થાની જેમ સંઘીય એકમો સંપૂર્ણપણે સ્વાયત્ત ન હોવા છતાં, એકમો હજુ પણ સત્તા ધરાવે છે.બે ઘટક એકમો વચ્ચે સંબંધ કે જે સ્વાયત્ત નથી પરંતુ તેમની કામગીરી માટે એકબીજા પર આધાર રાખે છે તે વ્યવહારમાં હંમેશા સહયોગી અથવા સહકારી નથી.જો રાજ્યોને ઓછી સત્તા આપવામાં આવી હોય તો પણ તેઓ બંધારણીય ડિઝાઇન દ્વારા મંજૂરી આપવામાં આવેલી રાજકીય સ્પર્ધાના વિવિધ સ્વરૂપોનો ઉપયોગ કરીને સંઘના આદેશોનો વિરોધ કરી શકે છે.આ પ્રકારની સ્પર્ધા સંઘવાદ અને લોકશાહીના સિદ્ધાંતને આગળ વધારશે.જ્યારે સંઘીય એકમોને અસમાન સત્તા આપવામાં આવે છે, ત્યારે તેમની વચ્ચે સહયોગ જરૂરી નથી.સુમેળ ધરાવતો નિર્ણય માત્ર સહકાર પર જ નહીં, પણ સ્પર્ધા પર પણ નિર્ભર કરે છે.ભારતીય સંઘવાદ એક એવો સંવાદ છે જેમાં રાજ્યો અને કેન્દ્ર સરકાર સતત વાતચીત કરે છે.આવા સંવાદોને સ્પેક્ટ્રમના બે છેડા પર મૂકી શકાય છે – સહયોગી ચર્ચાઓ જે સ્પેક્ટ્રમના એક છેડે સહકારી સંઘવાદ અને બીજા છેડે ઇન્ટર્સ્ટિશલ હરીફાઈને ઉત્તેજન આપે છે.જેસિકા બુલમેન અને હીથર કે, તેમના નિબંધમાં ઇન્ટર્સ્ટિશલ હરીફાઈને 'અસહકારી સંઘવાદ' તરીકે દર્શાવે છે.[બલ્મન–પોઝન અને કે. જર્કેન (એન ૭૪)]તેઓ દલીલ કરે છે કે જે રાજ્યો પાસે ઓછી સત્તા છે તેઓ લાઇસન્સ ધરાવતી અસંમતિનો ઉપયોગ કરી શકે છે,

નિયમનકારી ખામીઓનો ઉપયોગ કરીને અસંતોષ વ્યક્ત કરી શકે છે અથવા નાગરિક અવજ્ઞા દ્વારા કેન્દ્ર સરકારના નિર્ણય વિરુદ્ધ ઠરાવ પસાર કરી શકે છે.અસહયોગાત્મક સંઘવાદમાં અસંમતિથી સહકારી સંઘવાદના સ્વરૂપોને અલગ કરતા લેખકોએ જણાવે છે:

> "અમે વિચારીએ છીએ કે નિયમિત વાટાઘાટોથી અસંમતિને અલગ કરવા માટે શ્રેષ્ઠ પ્રોક્સી એ છે કે શું રાજ્યની કામગીરીને રાષ્ટ્રીય નીતિને બદલવાના પ્રયાસ તરીકે સમજી શકાય છે.રાજ્યની અંદર સંઘીય નીતિને અનુકૂળ બનાવવાનો અથવા તેમાં સુધારો કરવાનો પ્રયાસ સામાન્ય રીતે સહકારી સોદાબાજીના ઉદાહરણ તરીકે સમજવો જોઈએ.રાષ્ટ્રીય નીતિને બદલવાનો અને તેને લડવાનો પ્રયાસ અસહમતિ તરીકે યોગ્ય રીતે સમજવામાં આવે છે."

૫૦. આ પ્રકારનો વિરોધ અથવા લેખકોએ તેને 'અસહયોગાત્મક સંઘવાદ' તરીકે ઓળખાવ્યો છે, તે મૂલ્યવાન છે કારણ કે, 'આપણી લોકશાહી વ્યવસ્થામાં કેટલાક સ્તરે ઘર્ષણ, કેટલાક પ્રમાણમાં રાજ્ય સ્પર્ધાત્મકતા, કેટલાક વિચાર–વિમર્શ પેદા કરવાની જરૂર છે.(ઈબીડ, પૃષ્ઠ ૧૨૮૪)તેથી, જો રાજ્યો કેન્દ્ર સરકારના નિર્ણય સાથે અસહમત હોય તો તેઓ વિવિધ પ્રકારના સંઘર્ષનો ઉપયોગ કરી શકે છે.સ્પર્ધાના આવા સ્વરૂપો ભારતીય સંઘવાદના માળખાની અંદર પણ છે.જીએસટી પરિષદ માત્ર ભારતમાં પરોક્ષ કરવેરા વ્યવસ્થા પૂરતી મર્યાદિત એક બંધારણીય સંસ્થા નથી પરંતુ તે સંઘવાદ અને લોકશાહીને પ્રોત્સાહન આપવા માટેનું મહત્વપૂર્ણ કેન્દ્ર બિંદુ પણ છે.

૫૧. ભારતીય સમવાયતંત્રની એક મહત્વપૂર્ણ વિશેષતા 'રાજકોષીય સમવાયવાદ' છે.૨૦૧૪ સુધારા વિધેયકના ઉદ્દેશયો અને કારણોનું નિવેદનનું વાંચન, સંસદીય અહેવાલો અને ભાષણો દર્શાવે છે કે, અનુચ્છેદ ૨૪૬–એ અને ૨૭૯–એ રાજ્યો અને કેન્દ્ર વચ્ચે સહકારી સંઘવાદ અને સંવાદિતા વધારવાના ઉદ્દેશ સાથે રજૂ કરવામાં આવ્યા હતા.જોકે, જીએસટી પરિષદમાં કેન્દ્ર પાસે એક તૃતિયાંશ મત હિસ્સો છે.આ ઉપરાંત, અનુચ્છેદ ૨૪૬–એમાં વિરોધાભાસી જોગવાઈનો અભાવ સૂચવે છે કે જીએસટી પરિષદની ભલામણો બંધનકર્તા ન હોઈ શકે.આ પ્રકારનું અર્થઘટન જીએસટી

વ્યવસ્થા શરૂ કરવાના ઉદ્દેશથી વિપરીત હશે અને તેનાથી ભારતીય સંઘવાદનું સંતુલન પણ તૂટી જશે.તેથી, જો જીએસટી પરિષદની ભલામણો બંધનકર્તા ન હોય તો જીએસટીનું સમગ્ર માળખું ક્ષીણ થઈ જાય તેવી દલીલમાં કોઈ વજૂદ નથી.બંધારણની જોગવાઈઓનો આવો અભ્યાસ જીએસટી પરિષદની એક બંધારણીય સંસ્થા તરીકે ભૂમિકા ઘટાડે છે, જેની રચના સહયોગ અને વિચારોની સ્પર્ધા દ્વારા નિર્ણયો લેવા માટે કરવામાં આવી છે

'ભલામણો'નો સંદર્ભ અર્થ

૫૨. 'ભલામણ' વાક્યાંશનો ઉપયોગ બંધારણમાં સંખ્યાબંધ જોગવાઈઓમાં થાય છે પરંતુ આ વાક્યાંશનો સંદર્ભ અનુસાર અલગ છે.કેન્દ્ર સરકારની રજૂઆતના આધારે પાંચ શ્રેણીઓ છે, જેમાં બંધારણમાં 'ભલામણ' શબ્દપ્રયોગનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો છેઃ

(I) કેટેગરી ૧: મતદાન માટે સંસદ સમક્ષ રજૂ કરતા પહેલાં રાષ્ટ્રપતિએ કરેલી ભલામણઃ

અનુચ્છેદ ૩, ૧૦૯, ૧૧૧, ૧૧૩, ૧૧૭, ૨૦૩, ૨૦૭, ૨૫૫ અને ૨૭૭માં રાષ્ટ્રપતિ અથવા રાજ્યપાલની ભલામણો પર ચર્ચા કરવામાં આવી છે.અહીં ચર્ચા શરૂ કરવાની ભલામણ કરનાર સત્તામંડળ અને નિર્ણય લેનાર સત્તામંડળ અલગ છે.

(ii) કેટેગરી ૨ : પરામર્શ પછી ભલામણઃ

અનુચ્છેદ ૨૩૩ 'પરામર્શ' અને 'ભલામણ' નો ઉપયોગ કરે છે.અનુચ્છેદ ૨૩૩(૧)જણાવે છે કે જિલ્લા ન્યાયાધીશની નિમણૂક રાજ્યપાલ દ્વારા ઉચ્ચ ન્યાયાલય સાથે 'ચર્ચાવિચારણા' કરીને કરવામાં આવશે.ખંડ ૨ જણાવે છે કે, કેન્દ્ર અથવા રાજ્યની સેવામાં પહેલેથી જ ન હોય તેવી વ્યક્તિની નિમણૂંકનો માપદંડ એ છે કે, તે ઓછામાં ઓછા સાત વર્ષ સુધી વકીલ અથવા એડવોકેટ રહી ચૂક્યા હોવા જોઈએ અને જિલ્લા ન્યાયાધીશના પદ પર નિયુક્તિ માટે ઉચ્ચ અદાલતે તેની ભલામણ કરવી જોઈએ.નિમણૂક માટે બે તબક્કાની પ્રક્રિયા હોય

છે, પ્રથમ, ઉમેદવારીની ભલામણ ઉચ્ચ ન્યાયાલય દ્વારા થવી જોઈએ અને બીજું, ભલામણ કરાયેલા ઉમેદવારની નિમણૂક રાજ્યપાલ દ્વારા ઉચ્ચ ન્યાયાલય સાથે 'ચર્ચાવિચારણા' કરીને થાય છે.

(iii) કેટેગરી ૩ : જવાબદારી સાથે ભલામણઃ

અનુચ્છેદ ૨૪૩–આઈ, ૨૪૩ – વાય, ૨૮૦, ૨૮૧, ૩૩૮, ૩૩૮–બી અને ૩૪૦ જણાવે છે કે નાણાંપંચ પંચાયતો અને નગરપાલિકાઓને કરવેરાની વહેંચણી અંગે રાજ્યપાલને 'ભલામણો' કરશે.અનુચ્છેદ ૨૮૦ જણાવે છે કે, "કેન્દ્ર અને રાજ્યો વચ્ચે કરવેરાનાં વિતરણને સંચાલિત કરતા સિદ્ધાંતો પર રાષ્ટ્રપતિને ભલામણો કરવાની પંચની ફરજ રહેશે.અનુચ્છેદ ૨૮૧ એવી જોગવાઈ કરીને જવાબદારીને ઉત્તેજન આપે છે કે નાણાપંચે કરેલી દરેક ભલામણની સાથે આવી ભલામણો પર કરવામાં આવેલી કાર્યવાહી અંગે સ્પષ્ટતાત્મક મેમોરેન્ડમ સાથે ગૃહ સમક્ષ મૂકવામાં આવશે.અનુચ્છેદ ૩૩૮(૫)(ઈ) જણાવે છે કે રાષ્ટ્રીય અનુસૂચિત જાતિ પંચ અનુસૂચિત જાતિના સંરક્ષણ અને વિકાસમાં વધારો કરવા માટે લેવામાં આવનારા પગલાંની યાદી આપતો અહેવાલ દર વર્ષે રાષ્ટ્રપતિને રજૂ કરશે.અનુચ્છેદ ૩૩૮(૬) જણાવે છે કે રાષ્ટ્રપતિ આ અહેવાલ સંસદમાં રજૂ કરાવશે અને તેની સાથે ભલામણો પર લેવામાં આવેલા પગલાં અથવા જો કોઈ કારણ સ્વીકારવામાં ન આવ્યું હોય તો તેની સમજણ આપતા મેમોરેન્ડમ પણ હશે.અનુચ્છેદ ૩૩૮–એ રાષ્ટ્રીય અનુસૂચિત જનજાતિ પંચની ભલામણની પ્રકૃતિ પર સમાન જોગવાઈ છે.રાષ્ટ્રપતિને પછાત વર્ગોની સ્થિતિની તપાસ કરવા માટે એક પંચની નિમણૂક કરવાની સતા છે.પંચે તેમને મોકલવામાં આવેલી બાબતોની તપાસ કરવી પડશે અને રાષ્ટ્રપતિને ભલામણો સાથે અહેવાલ રજૂ કરવો પડશે, જે સમજૂતી મેમોરેન્ડમ સાથે સંસદમાં રજૂ કરવામાં આવશે.

(iv) કેટેગરી ૪: બિન–લાયકાત ભલામણોઃ

ગૃહ મંત્રાલય દ્વારા ૨૮ મે, ૧૯૯૦ના રોજ બહાર પાડવામાં આવેલી આંતર–રાજ્ય પરિષદની સ્થાપના કરવા માટે રાષ્ટ્રપતિનો આદેશ અને અનુચ્છેદ ૨૬૩ માં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે રાષ્ટ્રપતિ જાહેર હિતમાં આંતર–રાજ્ય પરિષદની સ્થાપના કરી શકે છે, જે નીતિ અને કાર્યવાહીના શ્રેષ્ઠ સંકલન માટે ભલામણો કરશે.આંતર–રાજ્ય પરિષદની રચના પ્રધાનમંત્રી, તમામ રાજ્યોના મુખ્યમંત્રીઓ, કેન્દ્ર શાસિત પ્રદેશોના મુખ્યમંત્રીઓ અને કેબિનેટ કક્ષાના છે. મંત્રીઓની બનેલી આંતર–રાજ્ય પરિષદ આદેશ, ૧૯૯૦ દ્વારા કરવામાં આવી હતી.

(v) <u>કેટેગરી ૫: ભલામણો કે જે ફરજિયાત છે</u>

અનુચ્છેદ ૨૭૦, ૨૭૫, ૩૪૪, ૩૪૯ અને ૩૭૧–એ:અનુચ્છેદ ૩૪૪ સત્તાવાર ભાષાઓ પર સંસદની સમિતિ અને પંચની સ્થાપના કરે છે.અનુચ્છેદ ૩૪૪(૨) જણાવે છે કે, રાષ્ટ્રપતિને સત્તાવાર ભાષાઓના ઉપયોગ અંગે ભલામણો કરવી પંચની ફરજ છે.ખંડ ૩ જણાવે છે કે ભારતની ઔદ્યોગિક, સાંસ્કૃતિક અને વૈજ્ઞાનિક પ્રગતિને ધ્યાનમાં રાખીને અને બિન–હિંદી ભાષી વ્યક્તિઓના દાવાને ધ્યાનમાં રાખીને ભલામણો કરવામાં આવશે.અનુચ્છેદ ૩૪૪(૪) લોકસભા અને રાજ્યસભાના સભ્યોની એક સમિતિની રચના કરે છે.સમિતિએ પંચની ભલામણોની તપાસ કરવી પડશે અને પોતાનો અભિપ્રાય રાષ્ટ્રપતિને સુપરત કરવો પડશે.રાષ્ટ્રપતિ અહેવાલ પર વિચાર કર્યા પછી સંપૂર્ણ અહેવાલ કે તેના કોઈ પણ ભાગ અનુસાર નિર્દેશો જાહેર કરશે.અનુચ્છેદ ૩૪૯માં બંધારણના પ્રારંભથી પ્રથમ પંદર વર્ષોમાં ભાષા સાથે સંબંધિત કાયદો ઘડવા માટે વિશેષ પ્રક્રિયાનો ઉલ્લેખ છે. અનુચ્છેદ ૨૭૦ અને ૨૭૫ અનુસાર નાણાં પંચની ભલામણ પર ભારતના એકત્રિત ફંડમાંથી રાજ્યો માટે કરવેરાની વહેંચણી અને અનુદાનની ટકાવારી નક્કી કરવાનો આદેશ રાષ્ટ્રપતિ આપશે.

૫૩. ઉપરોક્ત જોગવાઈઓનું સર્વેક્ષણ સૂચવે છે કે 'ભલામણ' શબ્દનો પ્રકાર

અને અર્થ સંદર્ભમાં અલગ છે.તમામ જોગવાઈઓ ભલામણના સ્વરૂપને લાયક છે.ઉદાહરણ તરીકે, પ્રથમ શ્રેણીમાં, રાષ્ટ્રપતિની ભલામણ ચર્ચાની શરૂઆત માટે છે; બીજી શ્રેણીમાં, ભલામણ પર નિર્ણય 'પરામર્શ' પર આવે છે; ત્રીજી શ્રેણીમાં, નિર્ણય લેનાર સત્તામંડળે ભલામણો પર લેવામાં આવેલી કાર્યવાહી અથવા નિષ્ક્રિયતા પર ખુલાસાત્મક નોંધ રજૂ કરવી પડશે.ચોથી શ્રેણીમાં, જે ભલામણો કરવામાં આવી છે તે લાયકાત ધરાવતી નથી.અનુચ્છેદ ૨૬૩ જણાવે છે કે આંતર–રાજ્ય પરિષદની ભલામણ કરવાની ફરજ છે.ભલામણ ફરજિયાત સ્વીકારવી જોઈએ કે કેમ તે અંગે કોઈ વધુ સ્પષ્ટતા નથી; પાંચમી શ્રેણીમાં,સત્તામંડળની ભલામણો નિર્ણય લેનાર સત્તામંડળ પર 'બંધનકારી' હોવાનું સ્પષ્ટપણે જણાવવામાં આવ્યું છે.

૫૪. જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલ એ બંધારણીય સંસ્થા છે, જેને જી.એસ.ટી. સંબંધિત વિવિધ ક્ષેત્રોમાં ભલામણો કરવાની ફરજ સોંપવામાં આવી છે. જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલ પાસે અનુચ્છેદ–૨૭૯એ(૪)(એચ) હેઠળ સંપૂર્ણ સત્તા છે, જે અંતર્ગત તે જી.એસ.ટી. સંબંધિત 'કોઈપણ અન્ય બાબત', કે જે કાઉન્સિલ નક્કી કરે, તેના પર ભલામણો કરી શકે છે. જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલે, અનુચ્છેદ–૨૭૯એ ના ક્લોઝ–૬ માં જોગવાઇ કર્યા મુજબ, સંઘીય એકમો વચ્ચે સુમેળભર્યા પરામર્શ દ્વારા તેની ભલામણો નિર્ધારિત કરવાની છે. બંધારણની અન્ય જોગવાઈઓ, કે જે અન્વયે રાષ્ટ્રપતિ અથવા રાજ્યપાલને ભલામણ કરવાની રહે છે, તેનાથી વિપરિત, અનુચ્છેદ–૨૭૯એ જણાવે છે કે, ભલામણો 'કેન્દ્ર અને રાજ્યો'ને કરવામાં આવશે. અનુચ્છેદ–૨૭૯એ હેઠળ જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલની ભલામણ 'નોન–ક્વોલિફાઇડ' છે. એટલે કે, આવી ભલામણના મૂલ્ય અંગે કોઈ સ્પષ્ટતા નથી. છતાં જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલની ભલામણો અનુચ્છેદ–૨૪૬એ હેઠળ કે સ્વતઃ કાયદામાં રૂપાંતરિત થાય છે તે અતિશ્યોક્તિપૂર્ણ કહી શકાય. જો જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલનો હેતુ નિર્ણય લેનાર એવું સત્તામંડળ બનવાનો હતો કે જેની ભલામણો કાયદામાં પરિવર્તિત થાય છે, તો આવી લાયકાતને અનુચ્છેદ–૨૪૬એ અથવા ૨૭૯એમાં સમાવવામાં આવી હોત. ન તો અનુચ્છેદ–૨૭૯એ બિન–

અવરોધક ક્લોઝથી શરૂ થાય છે અને ન તો અનુચ્છેદ–૨૪૬એ ધારાકીય સત્તા અનુચ્છેદ–૨૭૯એ ને 'આધીન' હોવાની જોગવાઇ કરે છે.

૫૫. બંધારણ અમુક સંદર્ભોમાં 'પરામર્શ' શબ્દનો ઉપયોગ કરે છે. ઉદાહરણ તરીકે, અનુચ્છેદ–૩૨૦(૩) જણાવેલ છે કે, સિવિલ પોસ્ટ્સ સંબંધિત બાબતોમાં જાહેર સેવા આયોગ સાથે 'પરામર્શ' કરવામાં આવશે. અનુચ્છેદ–૩૨૦(૩) નીચે મુજબ છે:

> "(૩) યુનિયન પબ્લિક સર્વિસ કમિશન અથવા રાજ્ય પબ્લિક સર્વિસ કમિશન, જે લાગૂ પડતું હોય તેની, સાથે પરામર્શ કરવામાં આવશે – (એ) સિવિલ સેવાઓ અને સિવિલ પોસ્ટ્સ માટે ભરતીની પદ્ધતિઓ સંબંધિત તમામ બાબતો પર; (બી) સિવિલ સેવાઓ અને હોદ્દાઓ પર નિમણૂક કરવામાં અને એક સેવામાંથી બીજી સેવામાં પ્રમોશન અને ટ્રાન્સફર કરવામાં અને આવી નિમણૂંકો, બઢતી અથવા બદલીઓ માટે ઉમેદવારોની યોગ્યતા બાબતે અનુસરવાના થતાં સિદ્ધાંતો બાબતે;
> [...]" **(ભારપૂર્વક)**

૫૬. જો જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલને એક એવી બંધારણીય સંસ્થા બનાવવાનો ઇરાદો હોત કે જેની ભલામણો કોઈપણ હસ્તક્ષેપ વગર કાયદામાં પરિવર્તિત થાય, તો અનુચ્છેદ–૨૪૬એ માં સ્પષ્ટ જોગવાઈ કરવામાં આવી હોત. શ્રેણી–૩ ની જોગવાઈઓ કે જેમાં સ્પષ્ટીકરણની નોંધો સાથે ભલામણો ફરજીયાતપણે ધારાગૃહ સમક્ષ મૂકવાની રહે છે, તેની માફક અનુચ્છેદ–૨૭૯એ ધારાગૃહ સમક્ષ ભલામણો રજૂ કરવાનું ફરમાવતી નથી. સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ (સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ–૧૬૬) અને આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની (આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ–૨૪) જોગવાઈઓ હેઠળ કાઉન્સિલની ભલામણોના આધારે ઘડવામાં આવેલા માત્ર ગૌણ કાયદાને જ ધારગૃહો સમક્ષ રજૂ કરવાનું ફરજિયાત છે. 'કેન્દ્ર અથવા રાજ્યોને ભલામણો' અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ સૂચવે છે કે, જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલ એ જી.એસ.ટી. બાબતે કાયદો ઘડવામાં સરકારને મદદ કરતી એક ભલામણકર્તા સંસ્થા છે.

૫૭. **મનોહર વિ. મહારાષ્ટ્ર રાજ્ય** ((૨૦૧૨) ૧૩ એસ.સી.સી. ૧૪)માં, આ અદાલતની બે ન્યાયાધીશોની બેન્ચે માહિતી અધિકાર અધિનિયમ, ૨૦૦૫ની કલમ ૨૦(૨) નું અર્થઘટન કરતી વખતે અવલોકન કર્યું હતું કે 'ભલામણ' અભિવ્યક્તિનું અર્થઘટન 'નિર્દેશ' અથવા 'આદેશ'ના વિરોધાભાસમાં થવુ જોઈએ. તેમાં નીચે મુજબ અવલોકન કરવામાં આવેલ છે :

> "૨૨. અમે નોંધ લઈએ છીએ કે, કલમ ૨૦(૧)ના પરંતુક વિશેષરૂપે સૂચવે છે કે, કલમ ૨૦(૧) હેઠળનો વિચારાધીન દંડ લાદતાં પહેલાં, આયોગે સંબંધિત અધિકારીને સાંભળવાની વાજબી તક આપવી રહી. જો કે, કલમ ૨૦(૨) હેઠળ આવરી લેવામાં આવતી બાબતો સંબંધે આવી કોઈ ચોક્કસ જોગવાઈ નથી. કલમ ૨૦(૨) તેમાં જણાવેલ કારણો સબબ ફરિયાદ અથવા અપીલ ફેંસલ કરતી વખતે કેન્દ્રીય અથવા રાજ્ય માહિતી આયોગને, યથાસ્થિતિ, કેન્દ્રીય જાહેર માહિતી અધિકારી અથવા રાજ્ય માહિતી અધિકારી, જે લાગૂ પડતું હોય તેની, સામે સંબંધિત સેવા નિયમો હેઠળ, શિસ્તભંગના પગલાં લેવાની ભલામણ કરવાની સત્તા આપે છે. શિસ્તભંગના પગલાંની ભલામણ કરવાની સત્તા એ એક એવું સત્તા–પ્રયોજન છે, જેમાં શિક્ષાત્મક પગલાં લાદવામાં આવી શકે છે. આવી ભલામણ મળતાં, શિસ્ત સત્તાધિકારી, કાયદા મુજબ અને કાયદાની જરૂરિયાતો સંતોષાવાને આધીન, શિસ્તની કાર્યવાહી હાથ ધરશે. તે એક "ભલામણ" છે અને નહિ કે તપાસ હાથ ધરવા માટેનો "આદેશ". "ભલામણ"ને "નિર્દેશ" અથવા "આદેશ" ના વિરોધાભાસમાં જોવી રહી. પરંતુ, સ્વયં ભલામણમાં જ તહોમતદાર જાહેર માહિતી અધિકારી અથવા રાજ્ય જાહેર માહિતી અધિકારી માટે ગંભીર પ્રકૃતિના હોય તેવાં પરિણામો નિહિત્ છે અને આખરે તે સંબંધિત સેવા નિયમોમાં ગેરવર્તણૂક સહિતના પૂર્વગ્રહયુક્ત પરિણામો લાવી શકે છે તેમજ, તેને પગલે નાની અને/અથવા મોટી શિક્ષા થઇ શકે છે."

નારાયણદાસ ઈન્દુરખ્યા વિ. મધ્ય પ્રદેશ રાજ્ય ((૧૯૭૪) ૪ એસ.સી.સી. ૭૮૮)માં, બંધારણીય બેન્ચે અવલોકન કરેલ કે 'ભલામણ'નું પ્રેરક મૂલ્ય છે. આ કેસમાં, આ અદાલત સમક્ષનો પ્રશ્ન એ હતો કે, શું બોર્ડ દ્વારા 'ભલામણ કરવામાં આવેલ' પાઠ્યપુસ્તકો તાત્કાલિક અસરથી અમલમાં હોવાનું ઠેરવી શકાય કે કેમ. અદાલતે અવલોકન કર્યું કે:

> "૧૫. ... 'ભલામણ કરેલ પાઠ્યપુસ્તક' અને 'સૂચિત પાઠ્યપુસ્તક' વચ્ચે મૂળભૂત તફાવત છે. જ્યારે કાનૂની સત્તા ધરાવતા યોગ્ય સત્તામંડળ દ્વારા પાઠ્યપુસ્તક સૂચિત કરવામાં આવે છે, ત્યારે શાળાઓએ તેનું પાલન કરવાનું રહે છે. 'સૂચિત પાઠ્યપુસ્તક' તેની સાથે પાઠ્યપુસ્તકને અનુસરવાની બંધનકર્તા જવાબદારી ધરાવે છે. જ્યારે પાઠ્યપુસ્તકની માત્ર ભલામણ કરવામાં આવે, ત્યારે આવી કોઈ જવાબદારી ઊભી

> થતી નથી. ભલામણની માત્ર પ્રેરક અસર હોય છે, ભલામણ સ્વીકારવા અથવા, તેને યોગ્ય લાગે તે રીતે, નકારવાના વિકલ્પ શાળાઓ માટે ઉપલબ્ધ રહે છે. શાળાઓ ભલામણ કરેલ પાઠ્યપુસ્તકનો ઉપયોગ કરી શકે છે અથવા આચાર્યો પસંદ કરે તે મુજબ તેનો ઉપયોગ ન પણ કરી શકે. તેથી જ બોર્ડને પાઠ્ય પુસ્તકોની ભલામણ કરવા સક્ષમ બનાવવા માટે કોઈ વૈધાનિક સત્તાની જરૂર નથી અને આવા કિસ્સામાં અધિકારક્ષેત્રની બહારનું હોવાનો કોઈ પ્રશ્ન જ ઊભો થઈ શકતો નથી. હવે ૫ એપ્રિલ ૧૯૭૨, ૨૫ એપ્રિલ ૧૯૭૨, ૨૬ એપ્રિલ ૧૯૭૨ અને ૧૭ મે ૧૯૭૨ ની અધિસૂચનાઓનું વિષયવસ્તુ એવાં પાઠ્યપુસ્તકોની માત્ર ભલામણ કરવામાં આવી હતી અને બોર્ડ દ્વારા તે પાઠ્યુપુસ્તકો સૂચિત કરવામાં આવ્યા નહોતા. 'ભલામણ કરાયેલ પાઠ્યપુસ્તકો' 'સૂચિત પાઠ્યપુસ્તકો'થી ભિન્ન હોઇ, દેખીતી રીતે, તેઓ નિયત દીવસના તુરંત પહેલાં 'અધિકૃત' હોવાનું કહી શકાય નહીં. તેથી, કલમ–૪ ની પેટા–કલમ (૨) આ પાઠ્ય પુસ્તકોના સંદર્ભમાં લાગુ પડતી ન હોઇ, તેમને કલમ ૪ ની પેટા–કલમ (૨) હેઠળ 'સૂચિત પાઠ્ય પુસ્તકો' માની શકાય નહીં."

આ અદાલતે સંખ્યાબંધ કેસોમાં પુનરોચ્ચાર કર્યો છે કે ભલામણો, 'નિર્દેશ' અથવા 'આદેશ'થી વિપરિત, બંધનકર્તા અને અમલવારીક્ષમ અધિકારો પેદા કરતી નથી. (યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા વિ. પ્રદિપ કુમાર ડે, (૨૦૦૦) ૮ એસ.સી.સી. ૫૮૦; કેસોરામ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ એન્ડ કોટન મિલ્સ લિ. વિ. સી.ડબલ્યુ.ટી., (૧૯૬૬) ૨ એસ.સી.આર. ૬૮૮; સોમ મિત્તલ વિ. કર્ણાટક સરકાર, (૨૦૦૮) ૩ એસ.સી.સી. ૭૫૩; એપી રાજ્ય વિ. ટી. ગોપાલકૃષ્ણન મૂર્તિ, (૧૯૭૬) ૨ એસ.સી.સી. ૮૮૩)

<u>આઈજીએસટી એક્ટ અને સી.જી.એસ.ટી. એક્ટની જોગવાઈઓ સબબ 'ભલામણ'નું અર્થઘટન</u>

૫૮. કેન્દ્રની દલીલ એ છે કે, આઇ.જી.એસ.ટી. એક્ટ અને સી.જી.એસ.ટી. એક્ટની જોગવાઈઓ પરથી તે સ્પષ્ટ થાય છે કે, સંસદ અને રાજ્ય ધારાગૃહો ભલામણો સબબ પોતાને એકમત રાખવા સહમત થયા હોઇ, જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલની ભલામણો બંધનકર્તા છે. આઇ.જી.એસ.ટી. એક્ટ, સી.જી.એસ.ટી. એક્ટ અને એસ.જી.એસ.ટી. એક્ટની કેટલીક જોગવાઈઓ સ્પષ્ટપણે જોગવાઇ કરે છે કે, સરકારને સોંપવામાં આવેલી નિયમ ઘડવાની સત્તાનો ઉપયોગ જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલની ભલામણોના આધારે કરવાનો રહે છે. ઉદાહરણ તરીકે, આઇ.જી.એસ.ટી. એક્ટની કલમ ૫ જોગવાઈ કરે છે કે, "કાઉન્સિલની ભલામણો" ના આધારે સરકારે કરપાત્ર ઘટના, કરપાત્ર દર અને કરપાત્ર મૂલ્ય સૂચિત કરવાનું રહેશે. તેવી જ રીતે, આઇ.જી.એસ.ટી. કાયદાની

કલમ ૬ હેઠળ, વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેને કરની વસૂલાતમાંથી મુક્તિ આપવાની કેન્દ્ર સરકારની સત્તાનો ઉપયોગ જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલની ભલામણોના આધારે કરવાનો રહેશે. કલમ–૨૨ અન્વયે એવી જોગવાઈ કરે છે કે, જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલની ભલામણ થતાં, સરકાર પોતાની નિયમ બનાવવાની સત્તાનો ઉપયોગ કરી શકે છે. આવી જ જોગવાઇઓ સી.જી.એસ.ટી. એક્ટની કલમ–૯, ૧૧ અને ૧૬૪ હેઠળ કરવામાં આવી છે.

૫૯. કેન્દ્ર સરકારે જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલની ભલામણો પર કાર્ય કરવાનું પ્રાવધાન કરતી આઇ.જી.એસ.ટી. એક્ટ અને સી.જી.એસ.ટી. એક્ટની જોગવાઈઓનું અર્થઘટન સમાન કરપ્રણાલી સ્થાપવાના કાયદાના હેતુ સંદર્ભમાં અર્થઘટન કરવું રહ્યું. અગાઉ વિવિધ રાજ્યો અલગ–અલગ કર–સ્લેબ અને અલગ–અલગ છૂટછાટો આપી શકતાં હોઇ, જી.એસ.ટી. શરૂ કરવામાં આવેલ. સમાન કર–વ્યવસ્થાને અમલી બનાવવા માટે જ્યારે સરકાર ગૌણ કાયદા ઘડવાની સત્તાનો ઉપયોગ કરે છે, ત્યારે જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલની ભલામણો સરકાર પર બંધનકર્તા છે. જ્યારે વિષયવસ્તુ આઇ.જી.એસ.ટી. અને સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની જોગવાઈઓ હેઠળ નિયમ ઘડવાના સત્તાક્ષેત્ર થી પર હોય, ત્યારે જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલ પાસે અનુચ્છેદ–૨૭૯એ હેઠળ જી.એસ.ટી. બાબત ભલામણ કરવાની વ્યાપક સત્તાઓ છે. માત્ર એટલાં માટે થઇને કે, જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલની કેટલીક ભલામણો સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ અને આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ હેઠળ સરકારને બંધનકર્તા છે, જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલની તમામ ભલામણો બંધનકર્તા હોવાની દલીલ થઇ શકે નહિ. અગ્રીમ સિદ્ધાંત તરીકે, રાષ્ટ્રનો મૂળભૂત કાયદો એવાં બંધારણની જોગવાઈઓનું અર્થઘટન પ્રાથમિક કાયદાની જોગવાઈઓના આધારે કરી શકાતું નથી. માત્ર પ્રાથમિક કાયદાની જોગવાઈઓનું અર્થઘટન બંધારણના સંદર્ભમાં કરી શકાય છે. ધારાગૃહ તેની બંધારણીય સત્તાનો ઉપયોગ કરીને બંધારણમાં સુધારો કરે છે અને તેની વિધાયક સત્તાનો ઉપયોગ કરીને કાયદો બનાવે છે. ધારાગૃહની બંધારણીય સત્તા તેની વિધાયક સત્તાની તુલનામાં

ઉચ્ચ બંધારણીય ક્રમની સત્તા છે. ભલે પછી તે સંસદ હોય કે જેણે ગૌણ કાયદાઓને સૂચિત કરવાના હેતુસર જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલની ભલામણો કેન્દ્ર સરકાર માટે બંધનકર્તા હોવાનો કાયદો ઘડ્યો હોય, પણ તેનો અર્થ એ નથી કે, અનુચ્છેદ–૨૭૯એ હેઠળની સત્તાની રૂએ કાઉન્સિલ દ્વારા કરવામાં આવેલ તમામ ભલામણો વિધાનમંડળ પર બંધનકર્તા છે.

૬૦. આ પૃષ્ઠભૂમિ અને સંદર્ભ સાથે, હવે આપણે જી.એસ.ટી. કાયદાની સ્કીમનું વિશ્લેષણ કરવા તરફ આગળ વધીએ અને શું જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલની ભલામણોના આધારે લાદવામાં આવેલ વાદગ્રસ્ત કર કાયદા હેઠળ સ્વીકૃત અને માન્ય છે કે કેમ?

ડી. વિશ્લેષણ

ડી.૧ આઇ.જી.એસ.ટી. કાયદાની વૈધાનિક જોગવાઈઓ અને સ્કીમ

(નોંધ: ચુકાદાના વાંચનમાં સુવિધા ખાતર ચુકાદામાં કેટલીક વૈધાનિક જોગવાઈઓ એક કરતાં વધુ જગ્યાઓએ બતાવવામાં આવી છે.)

૬૧. આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ કેન્દ્ર સરકારને વસ્તુ અને સેવાઓના આંતર–રાજ્ય વહન પર આઇ.જી.એસ.ટી. લાદવા સક્ષમ બનાવે છે. આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની પ્રસ્તાવના તેનું વર્ણન આ પ્રમાણે કરે છે:

> "કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા વસ્તુ અથવા સેવાઓના અથવા બંનેના આંતર–રાજ્ય સપ્લાય, અને તેની સાથે સંલગ્ન અથવા પ્રાસંગિક બાબતો, પર કર લાદવાની અને વસૂલાત માટેની જોગવાઈ માટેનો કાયદો ."

આઇ.જી.એસ.ટી. લાદવાં અને તેની વસૂલાતમાં મદદરૂપ થવાં, આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ વહનનો પ્રકાર, વહનનો સમય અને વહનનું સ્થળ નિર્ધારીત કરવા માટે એક વ્યાપક યોજનાની જોગવાઈ કરે છે.

૬૨. વૈધાનિક અર્થઘટન એ નિર્ધારિત કરશે કે, શું આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ કેન્દ્ર સરકારને, જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલ સાથે પરામર્શ કરી,

આઇ.જી.એસ.ટી. ની કલમ ૫(૩) હેઠળ આયાતને 'સેવાઓના પૂરી પાડવાં' તરીકે ગણતરીમાં લેવાની સત્તા આપે છે કે કેમ અને શું આયાતકારને રિવર્સ–ચાર્જ ચૂકવવા જવાબદાર એવાં આવો સપ્લાય મેળવનાર તરીકે ગણી શકાય કે કેમ? વધુમાં, તે નિર્ધારિત કરશે કે, જ્યારે સી.આઇ.એફ. (કોસ્ટ, ઇન્સ્યોરન્સ, ફ્રેઇટ) ધોરણે માલની આયાત કરવામાં આવે, ત્યારે આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ–૫(૪) હેઠળ શું કેન્દ્ર સરકારને, જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલ સાથે પરામર્શ કરી, આયાતકારને સેવા પ્રાપ્તકર્તા તરીકે ગણતરીમાં લેવાની સત્તા છે કે કેમ. આ કિસ્સામાં નિર્ણાયક હકીકત એ છે કે, આ સી.આઇ.એફ. કોન્ટ્રાક્ટમાં શિપિંગની સેવા બિન–કરપાત્ર નિકાસકાર દ્વારા લેવામાં આવે છે, જે આયાતકારની સામેલગીરી વિના, પોતાની પસંદગીની વિદેશી શિપિંગ લાઇનને આ કામ માટે રોકે છે અને તેને ચૂકવણું કરે છે. તેનાથી વિપરીત, એફ.ઓ.બી. (ફ્રેઇટ ઓન બોર્ડ) કોન્ટ્રાક્ટમાં, ભારતીય આયાતકાર શિપિંગ સેવાઓ માટે ચૂકવણું કરે છે અને શિપિંગ લાઇન સાથે સીધો વ્યવહાર કરે છે. હાલના સામાવાળાઓ સી.આઇ.એફ. ધોરણે, નોન–કોકિંગ કોલસાના આયાતકારો છે.

૬૩. આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ–૫ વસ્તુ અથવા સેવાઓના આંતરરાજ્ય સપ્લાય પર ટેક્સ લાદવાં અને વસૂલવાની જોગવાઈ કરે છે. આવો કર લાદવાની સત્તા અનુચ્છેદ–૨૮૬(૨), સાથે અનુચ્છેદ–૨૬૯એ(૧) સાથે વંચાણે લેતાં, અન્વયે પ્રાપ્ત છે. કલમ ૫ ની પેટા–કલમ (૧) વસ્તુ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના તમામ આંતર–રાજ્ય સપ્લાય પર સંકલિત વસ્તુ અને સેવા કર (ઇન્ટીગ્રેટેડ ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ) લાદવાની જોગવાઈ કરે છે. કલમ–૫ નીચે મુજબ વંચાય છે:

> "૫. વેરો લાદવો અને તેની વસૂલાત.— (૧) પેટાકલમ–(૨) ની જોગવાઇઓને આધીન, માનવ વપરાશ માટેના આલ્કોહોલિકના સપ્લાય સિવાય, વસ્તુ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના તમામ આંતર–રાજ્ય સપ્લાય કે જેનું મૂલ્ય કેન્દ્રિય વસ્તુ અને સેવા કર અધિનિયમની કલમ–૧૫ હેઠળ નિર્ધારિત કરવામાં આવે, અને ૪૦ ટકાથી વધુ ન હોય તેવાં અને કાઉન્સિલની ભલામણ પર, સરકાર દ્વારા સૂચિત દરે, તેનાં પર સંકલિત વસ્તુ અને સેવા કર તરીકે ઓળખાતો વેરો, સૂચવવામાં આવેલ પદ્ધતિએ અને કરપાત્ર વ્યક્તિ પર લાદવામાં આવશે જે

તેણે ભરવો રહ્યો:

> જોગવાઇ કરવામાં આવે છે કે, ભારતમાં આયાત થયેલ વસ્તુઓ પર કસ્ટમ્સ ટેરિફ એક્ટ, ૧૯૭૫ ની કલમ–૩ ની જોગવાઈઓ મુજબ, સદરહુ અધિનિયમ હેઠળ નિર્ધારિત કરવામાં આવેલ મૂલ્ય પર, કસ્ટમ્સ એક્ટ, ૧૯૬૨ની કલમ–૧૨ હેઠળ ઉક્ત વસ્તુઓ પર જે બિંદુએ કસ્ટમ્સ ડ્યુટી લાદવામાં આવે છે, તે બિંદુએ સંકલિત કર લાદવામાં અને વસૂલવામાં આવશે."

આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૫(૧)નું પરંતુક સ્પષ્ટ છે કે, ભારતમાં આયાત થતી વસ્તુઓ પર કસ્ટમ્સ ટેરિફ એક્ટ, ૧૯૭૫ની કલમ ૩ અનુસાર ટેક્સ લાદવામાં આવે છે. જ્યારે કસ્ટમ્સ અધિનિયમ અનુસાર કસ્ટમ ડ્યુટી લાદવામાં આવે છે, ત્યારે કસ્ટમ્સ ટેરિફ એક્ટ હેઠળ મૂલ્ય નિર્ધારીત કરવામાં આવે છે .

૬૪. રિવર્સ ચાર્જ આધારે આઇ.જી.એસ.ટી. ની ચુકવણી અંગે કલમ–૫ ની પેટાકલમ (૩) અને (૪) માં વિચારણા કરવામાં આવી છે. પેટા–કલમ (૩) જોગવાઇ કરે છે કે, વસ્તુ અથવા સેવા અથવા બંનેના સપ્લાયની ચોક્કસ શ્રેણીઓ પર રિવર્સ ચાર્જ આધારે આઇ.જી.એસ.ટી. ચૂકવવામાં આવી શકે છે. જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલની ભલામણો પર કેન્દ્ર સરકારને આ શ્રેણીઓ નક્કી કરવાની સત્તા છે. તેથી, તેનાં સરળ અર્થમાં, કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા સૂચિત કર્યા મુજબ, વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયની નિર્દિષ્ટ શ્રેણીઓ પર રિવર્સ ચાર્જ આધારે આઇ.જી.એસ.ટી.ની ચુકવણીની પરિકલ્પના કરવામાં આવી છે. રિવર્સ ચાર્જના આધારે ટેક્સ આવી વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા ચૂકવવાપાત્ર છે. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ (અથવા બંને)ની શ્રેણીઓને નિર્દિષ્ટ કરવાની સત્તા. આ જોગવાઈ સરકારને વસ્તુઓ અથવા સેવાઓના સપ્લાયના પ્રાપ્તકર્તાઓ નિર્દિષ્ટ કરવાની સત્તા આપતી નથી. કલમ–૫ ની બિનસંશોધિત પેટા–કલમ (૪) અન્વયે જોગવાઈ કરવામાં આવે છે કે, બિન–નોંધાયેલ સપ્લાયર દ્વારા વસ્તુઓ અથવા સેવાઓના સપ્લાયના સંદર્ભમાં કર, નિર્દિષ્ટ કરેલ નોંધાયેલ વ્યક્તિ દ્વારા, વસ્તુ કે સેવાના સપ્લાયના પ્રાપ્તકર્તા તરીકે, રિવર્સ ચાર્જના આધારે ચૂકવવામાં આવશે. ઉપરોક્ત

જોગવાઈઓ નીચે મુજબ વંચાય છે:

(નોંધ – કલમ ૫ ની પેટા–કલમ ૪ માં સંકલિત વસ્તુ અને સેવા કર (સુધારા) અધિનિયમ ૨૦૧૮ થકી, તા.૧ ફેબ્રુઆરી ૨૦૧૯ની અસરથી, સુધારો કરવામાં આવ્યો હતો. તે નીચે મુજબ વંચાણે છે:

"(૪) સરકાર, કાઉન્સિલની ભલામણો પર, અધિસૂચના આપી, રજિસ્ટર્ડ વ્યક્તિઓનો એક વર્ગ નિર્દિષ્ટ કરી શકે છે, જેઓ, બિન–નોંધાયેલ સપ્લાયર પાસેથી મેળવેલ વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયની નિર્દિષ્ટ શ્રેણીઓ ના સંદર્ભમાં, વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના આવા સપ્લાયના પ્રાપ્તકર્તા તરીકે રિવર્સ ચાર્જ ધોરણે, કર ચૂકવશે અને જાણે કે તે વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના આવા સપ્લાયના સંબંધે કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ હોય તેમ આ અધિનિયમની તમામ જોગવાઈઓ આવા પ્રાપ્તકર્તાને લાગુ પડશે.")

"(૩) સરકાર, કાઉન્સિલની ભલામણો પર, અધિસૂચના આપી, વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયની એવી શ્રેણીઓ નિર્દિષ્ટ કરી શકે છે, જ્યાં રિવર્સ ચાર્જ ધોરણે, આવી વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પ્રાપ્તકર્તાએ કર ચૂકવવાનો રહેશે અને આવી વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાય સંબંધે આવાં પ્રાપ્તકર્તા કર ચૂકવવા જવાબદાર વ્યક્તિ હોય તેમ આ અધિનિયમની તમામ જોગવાઈઓ તેને લાગૂ પડશે.

(૪) બિન–નોંધાયેલ સપ્લાયર દ્વારા નોંધાયેલ વ્યક્તિને સપ્લાય કરવામાં આવેલ વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંને સબબનો સંકલિત કર પ્રાપ્તકર્તા તરીકે આવી વ્યક્તિએ રિવર્સ ચાર્જ ધોરણે ચૂકવવાનો રહેશે અને જાણે કે, આવી વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાય સંબંધે તે કર ચૂકવવા જવાબદાર વ્યક્તિ હોય તેમ આ અધિનિયમની તમામ જોગવાઈઓ આવાં પ્રાપ્તકર્તા પર લાગૂ પડશે."

૬૫. કેન્દ્ર સરકારે આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૫(૧), કલમ ૬(૧) અને કલમ ૨૦, સાથે સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૧૫(૫) અને કલમ ૧૬(૧) વંચાણે લેતાં, અન્વયેની સત્તાઓનો ઉપયોગ કરી તા.૨૮ જૂન ૨૦૧૭ ના રોજ અધિસૂચના ૮/૨૦૧૭ બહાર પાડી. અધિસૂચના ૮/૨૦૧૭ ની એન્ટ્રી ૯(ii) નીચે મુજબ વંચાય છે:

અનુ ક્રમ	૯
પ્રકરણ, ભાગ કે મથાળું	મથાળું ૯૯૬૫ (માલસામાન પરિવહન સેવાઓ)
સેવાનું વર્ણન	(ii) બિન–કરપાત્ર વિસ્તારમાં સ્થિત વ્યક્તિ દ્વારા, પૂરી પાડવામાં આવેલ કે પૂરી પાડવા સહમત થયેલ સેવાઓ સહિત, વાહનમાં વસ્તુઓનું પરિવહન બિન–કરપાત્ર વિસ્તારમાં સ્થિત વ્યક્તિને કરવામાં આવે, જેમાં જહાજમાં વસ્તુઓનું પરિવહન ભારત બહારના સ્થળેથી ભારતમાંના ક્લિયરન્સના કસ્ટમ્સ સ્ટશન સુધી કરવામાં આવે.
[.....]	
દર (ટકાવારીમાં)	

[....]	૫
શરત	જોગવાઇ કરવામાં આવે છે કે, સેવાઓ પૂરી પાડવાં ઉપયોગમાં લેવાયેલ (બલ્ક કેરિયર્સ, ટેન્કર્સ સહિત જહાજો અને વેસલ્સ સિવાય) વસ્તુઓ પર લગાવવમાં આવેલ ઇનપુટ ટેક્સની ક્રેડિટ લેવામાં આવી નથી. **સ્પષ્ટીકરણ:** જ્યારે સપ્લાયર બિન–કરપાત્ર વિસ્તારમાં સ્થિત હોય, ત્યારે આ શરત લાગૂ પડશે નહિ. [કૃપા કરી **સ્પષ્ટીકરણ** નં.(iv)નો સંદર્ભ લો.]
[....]	

અધિસૂચના ૮/૨૦૧૭ ની એન્ટ્રી ૯(ii) દ્વારા, ભારતની બહારના સ્થળેથી ભારતમાં ક્લિયરન્સના કસ્ટમ સ્ટેશન સુધી, વહાણમાં વસ્તુઓના પરિવહન સહિત, નિર્દિષ્ટ સેવાઓના સપ્લાય પર ૫ ટકાનો સંકલિત કર લાદવામાં આવ્યો હતો.

૬૬. ૨૮ જૂન ૨૦૧૭ ના રોજ, કેન્દ્ર સરકારે આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૫(૩) અન્વયે તેને મળેલી સત્તાઓનો ઉપયોગ કરી અધિસૂચના ૧૦/૨૦૧૭ બહાર પાડી હતી. જ્યારે સપ્લાયર બિન–કરપાત્ર વિસ્તારમાં સ્થિત હોય અને પરિવહન સેવાઓ બિન–કરપાત્ર વિસ્તારમાંના વ્યક્તિએ પૂરી પાડી હોય તેવા કિસ્સામાં અધિસૂચના ૧૦/૨૦૧૭ ની એન્ટ્રી નં.૧૦ પરિવહન સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તાને નિર્દિષ્ટ કરે છે. અધિસૂચના ૧૦/૨૦૧૭ ની એન્ટ્રી નં.૧૦ નીચે મુજબ છે:

અનુ ક્રમ (૧)	**૧૦**
સેવાઓના સપ્લાયની શ્રેણીઓ (૨)	બિન–કરપાત્ર વિસ્તારમાં સ્થિત વ્યક્તિ દ્વારા, ભારત બહારના સ્થળેથી ભારતમાં કસ્ટમ્સ સ્ટેશન ક્લિયરન્સ સુધી, બિન–કરપાત્ર વિસ્તારમાં સ્થિત વ્યક્તિને જહાજમાં વસ્તુઓના પરિવહનથી પૂરી પાડવામાં આવેલ સેવાઓ
સપ્લાયર ઓફ (૩)	**બિન–કરપાત્ર વિસ્તારમાં સ્થિત વ્યક્તિ**
સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તા (૪)	ધી કસ્ટમ્સ એક્ટ, ૧૯૬૨ (૧૯૬૨ નો ૫૨ મો)ની કલમ–૨ ના ક્લોઝ (૨૬)માં વ્યાખ્યા કર્યા મુજબ, કરપાત્ર વિસ્તારમાં સ્થિત, આયાતકાર

આમ, અધિસૂચના ૧૦/૨૦૧૭ ની એન્ટ્રી નં.૧૦ વસ્તુઓના આયાતકારને વિદેશી શિપિંગ લાઇન દ્વારા માલના પરિવહનની 'સેવાના પ્રાપ્તકર્તા' માને છે.

૬૭. અધિસૂચના ૮/૨૦૧૭ અને અધિસૂચના ૧૦/૨૦૧૭, બન્ને વાદગ્રસ્ત અધિસૂચનાઓ આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમના અધિકારક્ષેત્રની બહારના હોવાનું

જણાવી તેને પડકારવામાં આવેલ. પક્ષકારો દ્વારા લેવામાં આવેલ વાદની ચર્ચા કરતાં પહેલા, સી.જી.એસ.ટી. એક્ટ, આઇ.જી.એસ.ટી. એક્ટ અને કસ્ટમ્સ એક્ટમાં સમાવિષ્ટ કેટલીક મુખ્ય જોગવાઈઓની ચર્ચા કરવી જરૂરી બની જાય છે. આ જોગવાઈઓ સામાવાળાઓ દ્વારા કરવામાં આવેલી અનેક દલીલોનો જવાબ આપવા માટે જરૂરી છે, જેમાં નીચેની બાબતોનો સમાવેશ થાય છે: (i) વાદગ્રસ્ત અધિસૂચનાઓ દ્વારા નિર્ધારિત કરપાત્ર ઘટના શું આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ હેઠળ 'સપ્લાય' બને છે કે કેમ; (ii) સી.આઇ.એફ. ધોરણે વસ્તુઓના આયાતકાર જ્યારે શિપિંગ સેવાઓનો અવેજ ચૂકવતાં ન હોય, ત્યારે શું તેમને આ સેવાઓના 'પ્રાપ્તકર્તા' માની શકાય કે કેમ; અને (iii) શું વસ્તુઓની આયાત, અન્ય બાબતો મધ્યે, સંયુક્ત સપ્લાય બનાવે છે?

૬૮. કલમ ૧ હેઠળ કરેલ જોગવાઇ મુજબ આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની જોગવાઈઓ સમગ્ર ભારતમાં લાગુ પડે છે. આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૫ એ ચાર્જિંગ કલમ છે. કલમ ૫ ની પેટા–કલમ (૧) જોગવાઈ કરે છે કે, આઇ.જી.એસ.ટી. નો વેરો કરપાત્ર વ્યક્તિ દ્વારા ચૂકવવામાં આવશે. સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦૭) માં 'કરપાત્ર વ્યક્તિ' અભિવ્યક્તિની વ્યાખ્યા કરવામાં આવી છે:

> "(૧૦૭) "કરપાત્ર વ્યક્તિ" એટલે કલમ ૨૨ અથવા કલમ ૨૪ હેઠળ નોંધાયેલ અથવા નોંધાવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ"

૬૯. સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૯૮) 'રિવર્સ ચાર્જ'ની વ્યાખ્યા છે:

> "(૯૮) "રિવર્સ ચાર્જ" એટલે, સંકલિત વસ્તુ અને સેવા કર અધિનિયમ (ઇન્ટીગ્રેટેડ ગુડસ્ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ એક્ટ)ની કલમ ૯ ની પેટા–કલમ (૩) અથવા પેટા–કલમ (૪), અથવા કલમ ૫ ની પેટા–કલમ (૩) અથવા પેટા–કલમ (૪) હેઠળ આવી વસ્તુઓ અથવા સેવાઓના સપ્લાયરને બદલે વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયના પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા કર ચૂકવવાની જવાબદારી;

ઉપરોક્ત કલોઝમાં વ્યાખ્યા કર્યા મુજબ, રિવર્સ ચાર્જ મિકેનિઝમ હેઠળ, ચૂકવણી

કરવાની જવાબદારી વસ્તુઓ અથવા સેવાઓના સપ્લાયરની વિરુદ્ધ, વસ્તુઓ અથવા સેવાઓના સપ્લાયના પ્રાપ્તકર્તા પર છે. સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨૪(iii) "જે વ્યક્તિઓએ રિવર્સ ચાર્જ હેઠળ ટેક્સ ચૂકવવો જરૂરી છે" તેમની ફરજિયાત નોંધણીની જોગવાઈ છે.

> "૨૪. કેટલાંક કિસ્સાઓમાં ફરજિયાત નોંધણી.—
> કલમ ૨૨ ની પેટા–કલમ (૧) માં ગમે તે મજકૂર હોવા છતાં, આ અધિનિયમ હેઠળ, નીચેની શ્રેણીઓના વ્યક્તિઓની નોંધણી કરાવવી જરૂરી રહેશે,–
>
> (i) કોઈપણ આંતર–રાજ્ય કરપાત્ર સપ્લાય કરતી વ્યક્તિઓ;
> (ii) કરપાત્ર સપ્લાય કરતી પ્રાસંગિક કરપાત્ર વ્યક્તિઓ;
> **(iii) જે વ્યક્તિઓએ રિવર્સ ચાર્જ હેઠળ કર ચૂકવવો જરૂરી છે;**
> [...]
> **(xii) કાઉન્સિલની ભલામણો પર સરકાર દ્વારા સૂચિત કરવામાં આવે તેવી અન્ય વ્યક્તિ અથવા વ્યક્તિઓનો વર્ગ. (ભારપૂર્વક)**

૭૦. સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦૫) વસ્તુ અથવા સેવાઓના સંબંધમાં 'સપ્લાયર'ને આ રીતે વ્યાખ્યા કરે છે:

> "(૧૦૫) કોઈપણ વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સંબંધમાં "સપ્લાયર" નો અર્થ ઉક્ત વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંને પૂરી પાડનાર વ્યક્તિ એવો થાય છે અને તેમાં વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંને પૂરા પાડવા સંબંધમાં સપ્લાયર વતી કામ કરતા એજન્ટનો સમાવેશ થશે;"

૭૧. સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૯૩) વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયના 'પ્રાપ્તકર્તા'ને વ્યાખ્યા કરવામાં આવે છે:

> "(૯૩) વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાયના "પ્રાપ્તકર્તા" નો અર્થ છે–
>
> (એ) તે વ્યક્તિ કે, જ્યાં વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સપ્લાય માટે અવેજ ચૂકવવાપાત્ર છે, તે અવેજ ચૂકવવા માટે જવાબદાર છે તે;
>
> (બી) જ્યાં વસ્તુઓના સપ્લાય માટે કોઈ અવેજ ચૂકવવાપાત્ર નથી, તે વ્યક્તિ કે જેને માલ પહોંચાડવામાં આવે છે અથવા ઉપલબ્ધ કરાવવામાં આવે છે, અથવા જેને વસ્તુઓનો કબજો અથવા ઉપયોગ આપવામાં આવે છે અથવા ઉપલબ્ધ કરાવવામાં આવે છે; અને
>
> (સી) જ્યાં સેવા પૂરી પાડવાં માટે કોઈ વિચારણા ચૂકવવાપાત્ર નથી, તે વ્યક્તિ કે જેને સેવા આપવામાં આવે છે,

અને કોઈ વ્યક્તિ કે જેને સપ્લાય કરવામાં આવે છે તેનો કોઈ પણ સંદર્ભ સપ્લાયના પ્રાપ્તકર્તાના સંદર્ભ તરીકે સમજવાનો રહેશે અને તેમાં વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંને પૂરાં પાડવાના સંબંધમાં પ્રાપ્તકર્તા વતી કાર્ય કરતા એજન્ટનો સમાવેશ થશે;"

૭૨. આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૧૪) અને ૨(૧૫) સેવાઓ પ્રાપ્તકર્તા અને સેવાઓના સપ્લાયરનું સ્થળ નીચે પ્રમાણે વ્યાખ્યાયિત કરે છે:

"**(૧૪) "સેવાઓ પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થળ" નો અર્થ છે કે,–**

(એ) વ્યવસાયનું એવું સ્થળ કે જેની નોંધણી કરાવવામાં આવી છે અને જ્યાં આવાં વ્યવસાયના સ્થળે સપ્લાય કરવામાં આવે છે તે સ્થાન;

(બી) જ્યાં ધંધાના સ્થળ સિવાયના અન્ય સ્થળે (અન્યત્ર સ્થાયી એસ્ટાબ્લીશમેન્ટ) સપ્લાય કરવામાં આવે છે અને જેની નોંધણી મેળવવામાં આવી છે, તેવી સ્થાયી એસ્ટાબ્લીશમેન્ટનું સ્થળ;

(સી) જ્યાં એક કરતાં વધુ એસ્ટાબ્લીશમેન્ટ પર સપ્લાય પ્રાપ્ત થાય છે, પછી ભલે તે વ્યવસાયનું સ્થાન હોય કે સ્થાયી એસ્ટાબ્લીશમેન્ટ, સપ્લાય મેળવવા સાથે સીધી રીતે સંબંધિત એસ્ટાબ્લીશમેન્ટનું સ્થાન; અને

(ડી) આવા સ્થાનોની ગેરહાજરીમાં, પ્રાપ્તકર્તાના સામાન્ય વસવાટનું સ્થળ;

(૧૫) "સેવાઓના સપ્લાયરનું સ્થળ" એટલે કે,––

(એ) વ્યવસાયનું એવું સ્થળ કે જેની નોંધણી કરાવવામાં આવી છે અને જ્યાં આવાં વ્યવસાયના સ્થળેથી સપ્લાય કરવામાં આવે છે તે સ્થાન;
(બી) જ્યાં ધંધાના સ્થળ સિવાયના અન્ય સ્થળે (અન્યત્ર સ્થાયી એસ્ટાબ્લીશમેન્ટ) થી સપ્લાય કરવામાં છે અને જેની નોંધણી મેળવવામાં આવી છે, તેવી સ્થાયી એસ્ટાબ્લીશમેન્ટનું સ્થળ;
(સી) જ્યાં એક કરતાં વધુ એસ્ટાબ્લીશમેન્ટ પરથી સપ્લાય પ્રાપ્ત થાય છે, પછી ભલે તે વ્યવસાયનું સ્થાન હોય કે સ્થાયી એસ્ટાબ્લીશમેન્ટ, સપ્લાય કરવા સાથે સીધી રીતે સંબંધિત એસ્ટાબ્લીશમેન્ટનું સ્થાન; અને
(ડી) આવા સ્થાનોની ગેરહાજરીમાં, સપ્લાયરના સામાન્ય વસવાટનું સ્થળ;

૭૩. આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમનું પ્રકરણ IV સપ્લાયની પ્રકૃતિ નક્કી કરે છે. આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૭ આંતર–રાજ્ય સપ્લાય તરીકે સપ્લાયનો પ્રકાર (પ્રકૃતિ) નિર્ધારિત કરે છે, કલમ ૮ આંતર–રાજ્ય સપ્લાય અંગે જોગવાઇ કરે છે અને કલમ ૯ પ્રાદેશિક જળાશયોના માર્ગે થતાં સપ્લાય અંગેની જોગવાઈ કરે છે.

૭૪. આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૭ એ કયો સપ્લાય "આંતર–

રાજ્ય સપ્લાય" ગણી શકાય તેની શરતો નિર્ધારિત કરે છે. સંબંધિત જોગવાઈઓ, ખાસ કરીને કલમ ૭ ની પેટા–કલમો (૩) અને (૪) નીચે મુજબ છે:

> **"૭. આંતર–રાજ્ય પુરવઠો.—**
>
> (૧) કલમ ૧૦ની જોગવાઈઓને આધીન, જ્યાં સપ્લાયરનું સ્થળ અને સપ્લાયનું સ્થળ–
>
> (એ) બે અલગ અલગ રાજ્યો;
>
> (બી) બે અલગ અલગ કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશો; અથવા
>
> (સી) રાજ્ય અને કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશ હોય,
>
> ત્યારે વસ્તુઓના સપ્લાયને આંતર–રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય તરીકે વસ્તુઓનો સપ્લાય માનવાનો રહેશે.
>
> [...]
>
> (૩) કલમ–૧૨ ની જોગવાઈઓને આધીન, જ્યાં સેવા પૂરી પાડનારનું સ્થળ અને સેવાના સપ્લાયનું સ્થળ–
>
> (એ) બે અલગ અલગ રાજ્યો;
>
> (બી) બે અલગ અલગ કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશો; અથવા
>
> (સી) રાજ્ય અને કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશ હોય,
>
> તે સેવાઓ પૂરી પાડવાને આંતરરાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય તરીકે સેવાઓનો સપ્લાય માનવાનો રહેશે.
>
> **(૪) ભારતના પ્રાદેશિક ક્ષેત્રમાં આયાત કરવામાં આવતી સેવાઓના સપ્લાયને આંતર–રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય તરીકે સેવાઓનો સપ્લાય માનવાનો રહેશે. (ભારપૂર્વક)**

૭૫. આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમમાં 'સપ્લાય' અભિવ્યક્તિની વ્યાખ્યા સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમના સંદર્ભમાં આપવામાં આવી છે. આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૨૧) જોગવાઇ કરે છે કે:

> "(૨૧) "સપ્લાય" નો જે અર્થ સેન્ટ્રલ ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ અધિનિયમની કલમ–૭ હેઠળ કરવામાં આવ્યો છે, તે જ રહશે."

સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૭(૧) જોગવાઇ કરે છે કે:

> **"૭. સપ્લાયનો વ્યાપ.**
>
> (૧) આ અધિનિયમના હેતુઓ સબબ, "સપ્લાય" અભિવ્યક્તિમાં નીચેની બાબતોનો સમાવેશ થાય છે–
>
> (એ) વેપાર–ધંધા અન્વયે અથવા તેને આગળ ધપાવવાં માટે, કોઇ વ્યક્તિ દ્વારા સઅવેજ કરવામાં આવેલ કે તે કરવા સહમતિ આપેલ હોય તેવાં તમામ પ્રકારના સપ્લાય, જેમ કે, વેચાણ, ટ્રાન્સફર, બાર્ટર, એક્ષચેન્જ, લાયસન્સ, ભાડા, ભાડાપટ્ટે અથવા નિકાલ;
>
> [(એએ) કોઇ ઇસમ સિવાયની કોઇપણ વ્યક્તિ દ્વારા, તેનાં સભ્યો કે ઘટકો અથવા તેમનાં દ્વારા આવાં ઇસમને, રોકડ, ભવિષ્યમાં ચુકવણી અથવા અન્ય અવેજના બદલે કરવામાં આવેલ પ્રવૃત્તિઓ અથવા વ્યવહારો.

સ્પષ્ટીકરણ– આ ક્લોઝના હેતુઓ સબબ, આથી સ્પષ્ટ કરવામાં આવે છે કે, સંબંધિત સમયે અમલી અન્ય કોઈપણ કાયદા અથવા કોઈપણ અદાલત, ટ્રીબ્યુનલ અથવા સત્તામંડળના કોઈપણ ચુકાદા, હુકમનામા કે હુકમમાં ગમે તે મજકૂર હોવાં છતાં, વ્યક્તિ અને તેના સભ્યો અથવા ઘટકોને બે અલગ–અલગ વ્યક્તિઓ માનવાના રહેશે અને અરસપરસની પ્રવૃત્તિઓ અથવા વ્યવહારોનો સપ્લાય આવી એક વ્યક્તિથી બીજી વ્યક્તિ સાથે થતો હોવાનું માનવાનું રહેશે;]

[(બી) અવેજના બદલામાં થતી સેવાની આયાત, ભલે પછી તે વેપાર–ધંધા અન્વયે કે તેને આગળ ધપાવવાં માટે હોય કે ન હોય; [અને]

(સી) અનુસૂચિ I માં ઉલ્લેખિત પ્રવૃત્તિઓ, અવેજ સિવાય કરવામાં આવી હોય કે કરવા માટે સંમત થયાં હોય; (ભારપૂર્વક)

આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૨૨) માં 'કરપાત્ર પ્રદેશ' અભિવ્યક્તિને વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવી છે, જેનો અર્થ "જે પ્રદેશ પર આ અધિનિયમ [આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ] ની જોગવાઈઓ લાગુ પડે છે" એવો થાય છે.

૭૬. આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૧૩, જ્યાં સપ્લાયર અથવા પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન ભારતની બહાર છે તેવા કિસ્સામાં, સેવાઓના સપ્લાયના સ્થળને નિર્ધારિત કરવા સાથે સંબંધિત છે :

"૧૩. સેવાઓના સપ્લાયનું સ્થળ, જ્યાં સપ્લાયરનું સ્થળ અથવા પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થળ ભારતની બહાર છે.—

(૧) જ્યાં સેવાઓના સપ્લાયરનું સ્થળ અથવા સેવાઓ પ્રાપ્ત કરનારનું સ્થળ ભારતની બહાર છે, ત્યાં આ કલમની જોગવાઈઓ સેવાઓના સપ્લાયનું સ્થળ નક્કી કરવા માટે લાગૂ પડશે.

(૨) પેટા–કલમો (૩) થી (13) માં ઉલ્લેખિત સેવાઓ સિવાય, સેવાઓના સપ્લાયનું સ્થળ એ સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થળ રહેશે:
જોગવાઇ કરવામાં આવે છે કે, જ્યાં સામાન્ય વેપાર–ધંધા સબબ સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થળ ઉપલબ્ધ ન હોય, ત્યારે સપ્લાયનું સ્થળ એ સેવાઓના સપ્લાયરનું સ્થળ રહેશે.

(૩) નીચેની સેવાઓના સપ્લાયનું સ્થળ એ જ્યાં સેવાઓ ખરેખર પૂરી પાડવામાં આવે છે, તે સ્થળ રહેશે, એટલે કે:–
[...]

(૬) જ્યાં પેટા–કલમ (૩) અથવા પેટા–કલમ (૪) અથવા પેટા–કલમ (૫) માં સંદર્ભિત કોઈપણ સેવાઓ, કરપાત્ર પ્રદેશમાંના સ્થળ સહિત, એક કરતાં વધુ સ્થળો પર સપ્લાય કરવામાં આવે છે, તો તેના સપ્લાયનું સ્થળ તે કરપાત્ર પ્રદેશમાંનુ સ્થળ રહેશે.
[...]

(૯) ટપાલ અથવા કુરિયરના માર્ગ સિવાય, માલના પરિવહનની સેવાઓના સપ્લાયનું સ્થળ, આવી વસ્તુઓના ગંતવ્ય સ્થાનનું સ્થળ રહેશે.

(૧૦) મુસાફરોના પરિવહનની સેવાઓના સંદર્ભમાં, સપ્લાયનું સ્થળ તે સ્થળ હોવું રહ્યું, જ્યાંથી મુસાફર સાતત્યપૂર્ણ મુસાફરી માટે નીકળે છે.

(૧૨) ઓનલાઈન માહિતી અને ડેટાબેઝ એક્સેસ અથવા રીટ્રાઇવલ સર્વિસીસ માટે સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થળ એ સપ્લાયનું સ્થળ રહેશે.

સ્પષ્ટીકરણ– આ પેટા–કલમના હેતુઓ સબબ, જો નીચેની કોઈપણ બે બિન–વિરોધાભાસી શરતો સંતોષાતી હોય, તો આવી સેવાઓ પ્રાપ્ત કરનાર વ્યક્તિ કરપાત્ર પ્રદેશમાં સ્થિત હોવાનું માનવાનું રહેશે, એટલે કે:–

(એ) ઇન્ટરનેટ દ્વારા સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા રજૂ કરાયેલ સરનામાનું સ્થળ કરપાત્ર પ્રદેશમાં હોય;
(બી) ક્રેડિટ કાર્ડ અથવા ડેબિટ કાર્ડ અથવા સ્ટોર વેલ્યુ કાર્ડ અથવા ચાર્જ કાર્ડ અથવા સ્માર્ટ કાર્ડ અથવા અન્ય કોઈપણ કાર્ડ કે જેના દ્વારા સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તાએ ચુકવણું કર્યું હોય, તે ઇશ્યુ કરવાનું સ્થળ કરપાત્ર પ્રદેશમાંહોય;
(સી) સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તાનું બિલિંગનું સરનામું કરપાત્ર પ્રદેશમાં હોય;
(ડી) સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા ઉપયોગમાં લેવાતા ઉપકરણનું ઇન્ટરનેટ પ્રોટોકોલ એડ્રેસ કરપાત્ર પ્રદેશમાં હોય;
(ઇ) ચુકવણી માટે ઉપયોગમાં લેવાયેલ ખાતું જે બેંકમાં હોય, તેનું સ્થળ કરપાત્ર પ્રદેશમાં હોય;
(એફ) સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા ઉપયોગમાં લેવાતા સબસ્ક્રાઇબર આઇડેન્ટિટી મોડ્યુલ કાર્ડનો કન્ટ્રી કોડ કરપાત્ર પ્રદેશમાં હોય;
(જી) જેના દ્વારા સેવાના પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા સેવા મેળવવામાં આવી છે, તે ફીક્સ લેન્ડ લાઇનનું સ્થળ કરપાત્ર પ્રદેશમાં હોય.

(૧૩) સેવાના સપ્લાય પર ડબલ ટેક્સેશન કે નોન–ટેક્સેશનને રોકવા માટે, અથવા નિયમોને એકસમાન રીતે લાગૂ પાડવાં માટે, સરકારને સેવાઓ અથવા સંજોગોના કોઈપણ વર્ણનને સૂચિત કરવાની સત્તા રહશે જેમાં સપ્લાયનું સ્થળ તે રહેશે જ્યાં સેવાનો અસરકારક ઉપયોગ કરવામાં આવતો હોય અને સેવા ભોગવવામાં આવતી હોય."

(ભારપૂર્વક)

૭૭. આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમના પ્રકરણ IX માં પરચુરણ જોગવાઈઓ હેઠળ આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨૦ જોગવાઈ કરે છે કે, સપ્લાયના વ્યાપ, સંયુક્ત અથવા મિશ્રિત સપ્લાય, સપ્લાયનો સમય અને મૂલ્યને સંબંધિત સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમમાંની જોગવાઈઓ સંકલિત કર પર, તમામ સુધારાઓ સહિત, લાગુ પડશે. આ સંદર્ભમાં, સેવાઓના સપ્લાયના સમય બાબતે સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૧૩ માં જોગવાઇ કરવામાં આવી છે, જ્યારે કરપાત્ર સપ્લાયનું મૂલ્ય સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૧૫ હેઠળ નિર્ધારિત કરવામાં આવે છે.

૭૮. સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૧૩માં જણાવેલ છે કે, સેવાઓ પર કર ચૂકવવાની જવાબદારી સપ્લાય સમયે ઊભી થાય છે. કલમ ૧૩ ની પેટા–કલમ

(૩), જ્યારે રિવર્સ ચાર્જના ધોરણે કર ચૂકવવામાં આવે, ત્યારે સપ્લાયના સમય બાબતે જોગવાઈ કરે છે:

"**૧૩. સેવાઓના સપ્લાયનો સમય.**

[...]

(૩) જ્યારે રિવર્સ ચાર્જના ધોરણે કર ચૂકવવામાં આવે અથવા ચૂકવવા માટે જવાબદાર હોય તેવાં સપ્લાયના કિસ્સામાં, સપ્લાયનો સમય નીચેની તારીખો પહેલાનો રહેશે, એટલે કે:––

(એ) પ્રાપ્તકર્તાના ખાતાના ચોપડામાં દાખલ કરેલ ચુકવણીની તારીખ અથવા તેના બેંક ખાતામાં ચુકવણી ઉધારવામાં આવી હોય તે તારીખ, બેમાંથી જે વહેલું હોય; અથવા

(બી) ઇનવોઇસ અથવા અન્ય કોઇ દસ્તાવેજ ઇશ્યૂ થયાની તારીખથી તરતના ૬૦ દિવસ પછીની તારીખ, સપ્લાયર દ્વારા તેના બદલે જે પણ નામથી ઓળખવામાં આવે છે:

જો કલમ (એ) અથવા કલમ (બી) હેઠળ સપ્લાયનો સમય નક્કી કરવો શક્ય ન હોય તો, સપ્લાયનો સમય પુરવઠો મેળવનારના હિસાબના ચોપડામાં એન્ટ્રીની તારીખ હશે:

વધુમાં, સંલગ્ન સાહસો દ્વારા પુરવઠાના કિસ્સામાં, જ્યાં સેવાના સપ્લાયર ભારતની બહાર સ્થિત છે, સપ્લાયનો સમય પુરવઠો મેળવનારના ખાતાના ચોપડામાં દાખલ કર્યાની તારીખ અથવા ચૂકવણીની તારીખ, બેમાંથી જે વહેલું હોય તે હશે."

કલમ ૧૩ની પેટા–કલમ (૫) સપ્લાયના સમયની જોગવાઈ કરે છે
જ્યારે તે પેટા–કલમ (૨), (૩) અથવા (૪) હેઠળ નિર્ધારિત કરી શકાતી નથી:

"(૫) જ્યાં પેટા–કલમ (૨) અથવા પેટા–કલમ (૩) અથવા પેટા–કલમની જોગવાઈઓ હેઠળ સપ્લાયનો સમય નક્કી કરવો શક્ય ન હોય.

(૪), પુરવઠાનો સમય –

(એ) એવા કિસ્સામાં જ્યાં સામયિક રિટર્ન ફાઇલ કરવાનું હોય, તે તારીખ કે જેના પર આવા રિટર્ન ફાઇલ કરવાનું હોય તે રહેશે;

– અથવા –

(બી) અન્ય કોઇપણ કિસ્સામાં, તે તારીખ કે જેના પર કર ચૂકવવામાં આવ્યો હોય તે જ રહેશે.

૭૯. સી.જી.એસ.ટી. કાયદાની કલમ ૧૫ કરપાત્ર સપ્લાયના મૂલ્યના નિર્ધારણ માટે પ્રદાન કરે છે. પેટા–કલમ (૧) મુજબ માલ અથવા સેવાઓના પુરવઠાનું

મૂલ્ય વ્યવહાર મૂલ્ય હોવું જોઈએ; પેટા–કલમ (૨) મુજબ પુરવઠાના મૂલ્યમાં માલ અને સેવા કર વ્યવસ્થા હેઠળ અલગથી વસૂલવામાં આવતા કર, ફરજો, ફી વગેરે, આકસ્મિક ખર્ચ, વ્યાજ, વિલંબિત ફી દંડ વગેરેનો સમાવેશ થાય છે. પેટા–કલમ (૪) અને (૫) માલ અથવા સેવાઓના પુરવઠાના મૂલ્ય પુરું પાડે છે. જો તે પેટા–કલમ (૧) હેઠળ નક્કી ન થઈ શકે તો;

"૧૫. કરપાત્ર પુરવઠાનું મૂલ્ય.—

(૧) માલસામાન અથવા સેવાઓના પુરવઠાનું મૂલ્ય અથવા બંનેનું મૂલ્ય વ્યવહાર મૂલ્ય હોવું જોઈએ, જે ખરેખર માલ અથવા સેવાઓના પુરવઠા માટે ચૂકવવામાં આવતી અથવા ચૂકવવાપાત્ર કિંમત છે અથવા જ્યાં સપ્લાયર અને સપ્લાયના પ્રાપ્તકર્તા સંબંધિત નથી અને સપ્લાય માટે કિંમત એકમાત્ર અપેજ છે.

[....]

(૪) જ્યાં પેટા–કલમ (૧) હેઠળ માલસામાન અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાનું મૂલ્ય નક્કી કરી શકાતું નથી, તે જ રીતે નક્કી કરવામાં આવશે તે રીતે નક્કી કરવામાં આવશે.

(૫) પેટા–કલમ (૧) અથવા પેટા–કલમ (૪) માં સમાવિષ્ટ કંઈપણ હોવા છતાં, કાઉન્સિલની ભલામણો પર સરકાર દ્વારા સૂચિત કરી શકાય તેવા પુરવઠાની કિંમત જે રીતે નક્કી કરી હોય તે રીતે નક્કી કરવામાં આવશે.
"

<u>ડી.૨ શું વાદગ્રસ્ત અધિસુચનાઓ વધુ પડતી સોંપણીઓથી ગ્રસ્ત છે?</u>

૮૦. અનુચ્છેદ ૨૮૬(૧) એ નિર્ધારિત કરે છે કે જ્યારે રાજ્યની બહાર માલ અથવા સેવાઓનો પુરવઠો જાય અથવા ભારતની સિમા માંથી માલ અથવા સેવાઓની આયાત અથવા નિકાસ દરમિયાન રાજ્ય કર વસૂલશે નહીં. કલમ ૨૮૬ની કલમ (૨) જણાવે છે કે સંસદ કાયદા દ્વારા તે નિર્ધારિત કરવા માટે સિદ્ધાંતો ઘડી શકે છે કે જ્યારે સપ્લાય હોય ત્યારે કલમ (૧) દ્વારા નક્કી વસ્તુઓ અથવા સેવાઓ:

" ૨૮૬ :

(૧) રાજ્યનો કોઈ કાયદો જ્યાં આવી સપ્લાય થાય છે ત્યાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા પર કર લાદવા અથવા તેને લાદવાની અધિકૃતતા આપતો નથી. એ) રાજ્યની બહાર; અથવા

બી) માલ અથવા સેવાઓની અથવા બંનેની આયાત દરમિયાન અથવા બંનેમાં, માલ અથવા સેવાઓની નિકાસ ભારતની સિમા બહાર.

(૨) જ્યારે કોઈપણ રીતે માલસામાન અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો પુરવઠો નક્કી કરવા માટે કલમ (૧) માં ઉલ્લેખિત છે તે મુજબ સંસદ કાયદા દ્વારા સિદ્ધાંતો ઘડી શકે છે.

૮૧. કલમ ૨૬૯–એ મા જોગવાઈ કરેલ છે કે આંતર–રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન સપ્લાય પર જી. એસ.ટી. કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા વસૂલવામાં આવશે અને એકત્રિત કરવામાં આવશે. જી. એસ.ટી. કાઉન્સિલની ભલામણોના આધારે કેન્દ્ર અને રાજ્યો વચ્ચે વિભાજનની રીત સંસદ દ્વારા પ્રદાન કરવાની હોય છે. કલમ ૨૬૯-એ (૧)ની સમજૂતીમાં જણાવેલ છે કે આયાત દરમિયાન માલ અથવા સેવાઓનો પુરવઠો આંતર–રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન પુરવઠો માનવામાં આવશે. કલમ (૫) મુજબ સંસદ કાયદા દ્વારા પુરવઠાનું સ્થળ નક્કી કરવા માટે સિદ્ધાંતો ઘડી શકે છે અને જ્યારે આંતર–રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન માલ અથવા સેવાઓનો પુરવઠો જતો હોય ત્યારે :–

"**૨૬૯એ .** (૧) આંતર–રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન પુરવઠા પર માલ અને સેવા કર ભારત સરકાર દ્વારા વસૂલવામાં આવશે અને એકત્રિત કરવામાં આવશે અને આવા કરને સંસદ દ્વારા ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ કાઉન્સિલની ભલામણો પર કાયદા દ્વારા પ્રદાન કરવામાં આવશે અને તે રીતે સંઘ અને રાજ્યો વચ્ચે વહેંચવામાં આવશે.

સમજૂતી – આ કલમના હેતુઓ માટે, માલસામાનનો પુરવઠો, અથવા સેવાઓ, અથવા બંને ભારતની સિમામાં આયાત દરમિયાન આંતર– રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય તરીકે ગણવામાં આવશે.

[...]

(૫) સંસદ, કાયદા દ્વારા, આંતર–રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન જ્યારે માલસામાન, અથવા સેવાઓનો પુરવઠો અથવા બંને થાય છે ત્યારે પુરવઠાનું સ્થળ નક્કી કરવા માટે સિદ્ધાંતો ઘડી શકે છે.

(ભાર પુર્વક રજુ કરેલ છે)

૮૨. કલમ ૨૬૯-એ એવું નક્કી કરે છે કે સંસદ કાયદા દ્વારા નક્કી કરવા માટે સિદ્ધાંતો ઘડી શકે છે: (એ) પુરવઠાનું સ્થળ અને; (બી) જ્યારે આંતર–રાજ્ય વેપાર

અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો પુરવઠો જાય છે. અનુચ્છેદ ૨૮૬(૧) સંસદને કાયદા દ્વારા સિદ્ધાંતો ઘડવાની સત્તા આપે છે કે જ્યારે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેનો પુરવઠો રાજ્યની બહાર જાય છે ત્યારે તે નક્કી કરવા માટે (એ) રાજ્યની બહાર; અને (બી) ભારતની સિમાની બહાર આયાત અથવા નિકાસ દરમિયાન. સંસદે કલમ ૨૬૯ એ અને ૨૮૬(૧) હેઠળ જરૂરી સિદ્ધાંતો સૂચવતો **આઈજીએસટી** કાયદો ઘડ્યો. આઈજીએસટી કાયદાની જોગવાઈઓ .....

કરની વસૂલાત અને સંગ્રહ (કલમ ૫(૧)),

માલ અને સેવાઓની નિકાસ (કલમ ૨(૫) અને ૨(૬)),

માલ અને સેવાઓની આયાત (કલમ ૨(૧૦) સાથે ૨(૧૧) વ્યવહાર કરે છે.)), અને

સેવાઓના સપ્લાયર અને પ્રાપ્તકર્તાના સ્થાનની ઓળખ (વિભાગ ૨(૧૪) અને ૨(૧૫)),

આંતર–રાજ્ય પુરવઠાની પ્રકારનું નિર્ધારણ (વિભાગ ૭),

પ્રાદેશિક પાણીમાં પુરવઠો (સેક્શન ૯),

ભારતમાં આયાત અને ભારતમાંથી નિકાસના સંદર્ભમાં સપ્લાયનું સ્થળ (કલમ ૧૧), અને

સેવાઓના પુરવઠાનું સ્થળ જ્યાં સપ્લાયર અને પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન ભારતમાં અને ભારતની બહાર છે (વિભાગ ૧૨ અને ૧૩).

૮૩. પ્રતિવાદીઓની દલીલ એ છે કે આઈજીએસટી કાયદાની કલમ ૫(૩) માત્ર માલ કે સેવાઓની શ્રેણીઓને ઓળખવાની સત્તા આપે છે કે જેના પર **રિવર્સ ચાર્જ** (વિપરીત વસુલાત) ના આધારે ટેક્સ ચૂકવવામાં આવશે. એવી દલીલ કરવામાં આવે છે કે નોટિફિકેશન ૧૦/૨૦૧૭ કલમ ૫(૩) ના હેતુઓ માટે આયાતકર્તાને સેવા પ્રાપ્તકર્તા તરીકે ઓળખે છે, તેથી તે વધુ પડતી સોંપણી ના આધારે અસલ અધિનિયમના અધીકારક્ષેત્ર બહારનું છે.

૮૪. વિધાનસભાએ તેના આવશ્યક કાયદાકીય કાર્યો કરવા જરૂરી છે. એકવાર નીતિનું માળખું વિધાનસભા દ્વારા ઘડવામાં આવે તે પછી તેની વિગતો સોંપાયેલા કાયદા દ્વારા બહાર આવી શકે છે. (દિલ્હી મ્યુનિસિપલ કોર્પોરેશન વિ. બિરલા કોટન સ્પિનિંગ એન્ડ વીવિંગ મિલ્સ, એ.આઈ.આર. ૧૯૬૮ એસ.સી. ૧૨૩૨; અવિન્દર

સિંહ વિરુદ્ધ. પંજાબ રાજ્ય, ૧૯૭૯ ૧ એસ.સી.સી.૧૩૭) તે એક પ્રસ્થાપિત થયેલ છે કે વિધાનસભા તેના 'આવશ્યક કાયદાકીય કાર્યો'ને સોંપી શકતી નથી. (દિલ્હી કાયદા અધિનિયમ ૧૯૧૨, એ.આઈ.આર. ૧૯૫૧ એસ.સી. ૩૩૨ માં; એડવર્ડ મિલ્સ કંપની લિ. વિ. અજમેર રાજ્ય, એ.આઈ.આર. ૧૯૫૫ એસ.સી. ૨૫; એ.એન. પરાસરન વિ. તમિલનાડુ રાજ્ય, (૧૯૮૯) ૪ એસ.સી.સી.૬૮૩) જી.એસ.ટી. કાયદાના સંદર્ભમાં આવશ્યક કાયદાકીય કાર્યોમાં – કરની વસૂલાત, કરની વિષયવસ્તુ, કરપાત્ર વ્યક્તિ, કરવેરાનો દર અને કરવેરા હેતુ માટેનું મૂલ્ય છે. કરવેરાના આ આવશ્યક પાસાઓને સંચાલિત કરતા સિદ્ધાંતો આઇજીએસટી કાયદામાં સ્થાન મેળવે છે: કલમ ૫(૧) કરવેરાના વિષયને માલ, સેવાઓ અથવા બંનેના આંતર–રાજ્ય પુરવઠા તરીકે ઓળખે છે; સી.જી.એસ.ટી. એક્ટની કલમ ૨(૧૦૭) કરપાત્ર વ્યક્તિની ઓળખ કરે છે; કલમ ૫(૧) કરવેરાના દર તરીકે ૪૦% ની મહત્તમ મર્યાદા જણાવેલ છે; અને કલમ ૫(૧) નક્કી કરે છે કે કરવેરાનું મૂલ્ય સી.જી.એસ.ટી. કાયદાની કલમ ૧૫ મુજબ નક્કી કરવામાં આવશે.

૮૫. સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૯૮) " રિવર્સ ચાર્જ" ને માલસામાન અથવા સેવાઓના પુરવઠાના પ્રાપ્તકર્તાની જવાબદારી અથવા સપ્લાયરને બદલે કર ચૂકવવાની આમ બંને તરીકે વ્યાખ્યા કરે છે. સી.જી.એસ.ટી. એક્ટની કલમ ૨(૯૩) ત્રણ પરિસ્થિતિઓના સંદર્ભમાં "પ્રાપ્તકર્તા" ની વ્યાખ્યા કરે છે

(i) જ્યારે માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા માટે અવેજ ચૂકવવાપાત્ર હોય;

(ii) જ્યારે માલના પુરવઠા માટે કોઈ અવેજ ચૂકવવાપાત્ર ન હોય; અને

(iii) જ્યારે સેવાઓના પુરવઠા માટે કોઈ અવેજ ચૂકવવાપાત્ર નથી.

પ્રથમ પરિસ્થિતિમાં, પ્રાપ્તકર્તા તે વ્યક્તિ છે જેના દ્વારા અવેજ ચૂકવવાપાત્ર છે. બીજી પરિસ્થિતિમાં, પ્રાપ્તકર્તા તે વ્યક્તિ છે જેને (એ) માલ પહોંચાડવામાં આવે છે અથવા ઉપલબ્ધ કરાવવામાં આવે છે; અથવા (બી) માલનો કબજો અથવા ઉપયોગ

આપવામાં આવે છે અથવા ઉપલબ્ધ કરાવવામાં આવે છે.

સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ રિવર્સ ચાર્જના આધારે પ્રાપ્તકર્તા માટે બે ગણી આવશ્યકતા પણ નક્કી કરે છે – સી.જી.એસ.ટી.ની કલમ ૨(૮૪) હેઠળ વ્યાખ્યા કર્યા મુજબ પ્રાપ્તકર્તા 'વ્યક્તિ' હોવો જોઈએ; અને તે વ્યક્તિ ફક્ત ત્યારે જ "કરપાત્ર વ્યક્તિ" છે જો તે કલમ ૨૨ અથવા કલમ ૨૪ હેઠળ રજીસ્ટર થવા માટે જવાબદાર હોય. તેથી, આઈજીએસટી અને સી.જી.એસ.ટી. એક્ટ બંને રિવર્સ ચાર્જ, પ્રાપ્તકર્તા અને કરપાત્ર વ્યક્તિઓને સ્પષ્ટપણે વ્યાખ્યા કરે છે. આમ, રિવર્સ ચાર્જની સામે આવશ્યક કાયદાકીય કાર્યો સોંપવામાં આવ્યા નથી.

૮૬. આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૩) સરકારને માલસામાન અથવા સેવાઓના પુરવઠાની શ્રેણીઓ અથવા બંને કે જેના પર પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા રિવર્સ ચાર્જના આધારે ટેક્સ ચૂકવવામાં આવશે તે સ્પષ્ટ કરવાની સત્તા પ્રદાન કરે છે. જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલની ભલામણ પર સરકારે આ સત્તાનો ઉપયોગ કરવાનો રહે છે. સરકારે આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૩) હેઠળ તેની સત્તાનો ઉપયોગ કરીને 'પુરવઠાની શ્રેણીઓ'નો ઉલ્લેખ કરતી વાદગ્રસ્ત અધિસુચનાઓ ૧૦/૨૦૧૭ જારી કરેલ, જે રિવર્સ ચાર્જને પાત્ર રહેશે. સૂચનામાં, માપદંડનો ઉલ્લેખ કરવા ઉપરાંત, તે શ્રેણીઓમાં સંબંધિત પ્રાપ્તકર્તાનો પણ ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો છે. ઉપર ચર્ચા કર્યા મુજબ, આઈજીએસટી અધિનિયમ અને સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ રિવર્સ ચાર્જની વ્યાખ્યા કરે છે અને આ હેતુઓ માટે કર વસૂલવામાં આવશે તે એકમને સૂચવે છે. તેથી, દરેક કેટેગરીમાં પ્રાપ્તકર્તાની શરત માત્ર સ્પષ્ટતાત્મક છે. સરકારે નોટિફિકેશન દ્વારા રિવર્સ ચાર્જના હેતુઓ માટે આઈજીએસટી એક્ટની કલમ ૫(૩)માં નક્કી કરતા અલગ કરપાત્ર એકમનો ઉલ્લેખ કર્યો નથી.

ડી.૩ વસુલાત વિભાગ:

કરપાત્ર વ્યક્તિ, કરપાત્ર દર અને મૂલ્ય નક્કી કરવાની રીત

૮૭. વાદગ્રસ્ત અધિસુચનાઓના અધિકારને નક્કી કરવા માટે, સામાવાળાઓ દ્વારા ઉઠાવવામાં આવેલી કેટલીક પ્રારંભિક દલીલો પર ધ્યાન આપવું પડશે. સામાવાળાઓએ એવી દલીલ કરી છે કે આયાતકારના હાથમાં કર વસૂલવા માટે દરિયાઈ માલસામાન વ્યવહાર માટે કોઈ વસુલી (ચાર્જ) બનાવવામાં આવી નથી. એવો આક્ષેપ કરવામાં આવ્યો છે કે માત્ર કલમ ૫(૧)મા વસુલાતની જોગવાઈ કરેલ છે અને કલમ ૫(૩) અને ૫(૪) સ્વતંત્ર રીતે વસુલી (ચાર્જ) બનાવી /ઉભી કરી શકતા નથી.

૮૮. આ દાવાનું મૂલ્યાંકન કરવા માટે, આ અદાલત મથુરામ અગ્રવાલ (સુપ્રા) માં બંધારણીય બેંચના નિર્ણયથી બંધાયેલી છે જેણે કરવેરાના ત્રણ આવશ્યક ઘટકોને ઓળખાવેલ છે:

(i) કરનો વિષય;
(ii) જે વ્યક્તિ કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર છે; અને
(iii) જે દરે કર ચૂકવવાનો છે.

આ પરીક્ષણને ગોવિંદ સરન ગંગા સરન (સુપ્રા) માં આ કોર્ટની બે ન્યાયાધીશોની બેંચ દ્વારા વધુ વિસ્તૃત પણે સમજાવવામાં આવેલ છે જેમા કરનો દર લાગુ પડે તેવા માપ અથવા મુલ્યના મથાળાને આવશ્યક બનાવવામાં આવેલ છે. આમ, કરવેરાના ચાર ઘટકો નીચે મુજબ છે:

(i) કરપાત્ર ઘટના;
(ii) વ્યક્તિ કે જેના પર વસૂલાત લાદવામાં આવી હોય;
(iii) જે દરે વસુલાત લાદવામાં આવેલ હોય; અને
(iv) માપ અથવા મૂલ્ય કે જેના પર દર લાગુ કરવામાં આવેલ હોય.

૮૯. આઈજીએસટી કાયદાની કલમ ૫(૧) ખાસ કરીને કરવેરાના ચાર ઘટકોને પ્રકાશીત કરે છે.

(i) કરપાત્ર ઘટના તરીકે માલ અને સેવાઓનો આંતર–રાજ્ય પુરવઠો;
(ii) "કરપાત્ર વ્યક્તિ" તે વ્યક્તિ તરીકે કે જેના પર વસૂલાત લાદવામાં આવી છે;

(iii) જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલની ભલામણ પર કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા સૂચિત કરાયેલ આવા દર તરીકે કરપાત્ર દર, ૪૦ % ની મર્યાદામાં; અને

(iv) સી.જી.એસ.ટી. કાયદાની કલમ ૧૫ હેઠળ નિર્ધારિત મૂલ્ય તરીકે કરપાત્ર મૂલ્ય.

૯૦. આઈજીએસટી એક્ટની કલમ ૫(૩) અને કલમ ૫(૪) આઈજીએસટી એક્ટની કલમ ૫(૧) સાથે અસ્પષ્ટ રીતે જોડાયેલા છે જે વસુલાતની જોગવાઈ છે. કરવેરાના અધિકારો નક્કી કરવા માટે તેઓને એકીસાથે સમજવા જોઈએ. સી.આઈ.ટી. વિ. બી.સી. શ્રીનિવાસ સેટ્ટી (એ.આઈ.આર. ૧૯૮૧ એસસી ૯૭૨) માં, આ કોર્ટની ત્રણ ન્યાયાધીશોની બેન્ચે ઠરાવ્યું છે કે કાયદાની મશીનરીની જોગવાઈઓ અને વસુલાતના વિભાગો અસ્પષ્ટ રીતે જોડાયેલા છે. **કોર્ટે અવલોકન કર્યું :**

> "એવો વ્યવહાર કે જેના પર તે જોગવાઈઓ લાગુ કરી શકાતી નથી તે કલમ ૪૫ દ્વારા ક્યારેય વસુલાતનો વિષય ન હોય તેવું માનવામાં આવવું જોઈએ. આ અનુમાન આવકવેરા કાયદાની જોગવાઈઓની સામાન્ય વ્યવસ્થામાંથી નીકળે છે, જ્યાં આવકના દરેક હેડ હેઠળ વસુલાતની જોગવાઈ તે વસુલાત/ચાર્જને આધીન આવકની ગણતરી માટે જોગવાઈઓના સમૂહ સાથે હોય છે. દરેક કિસ્સામાં ગણતરીની જોગવાઈઓનું પાત્ર વસુલાત/ચાર્જના પ્રકાર સાથે સંબંધ ધરાવે છે. આમ વસુલાત વિભાગ અને ગણતરીની જોગવાઈઓ મળીને એક સંકલિત કોડ બનાવે છે. જ્યારે એવો કોઈ કેસ હોય કે જેમાં ગણતરીની જોગવાઈઓ બિલકુલ લાગુ ન થઈ શકે, ત્યારે તે સ્પષ્ટ છે કે આ કેસ વસુલાત વિભાગને લગત ન હતો."
> **(ભાર પુર્વક રજુ કરેલ છે)**

કરપાત્ર વ્યક્તિ

૯૧. સામાવાળાઓએ આક્ષેપ કર્યો છે કે આયાતકારને કરપાત્ર વ્યક્તિ તરીકે માન્ય ગણી શકાય નહીં. જો કે, આ દલીલ સી.જી.એસ.ટી. કાયદાની કલમ ૨(૧૦૭) અને ૨૪ ની સાથે વાદગ્રસ્ત અધિસુચનાઓના ઉંડાણપૂર્વકના વાંચન પર નિષ્ફળ જાય છે. સી.જી.એસ.ટી. એક્ટની કલમ ૨૪(iii) રિવર્સ ચાર્જ (વિપરીત વસુલાત) હેઠળ ટેક્સ ચૂકવવા માટે જરૂરી વ્યક્તિઓને સી.જી.એસ.ટી. એક્ટ હેઠળ ફરજિયાત રીતે નોંધણી કરાવવાનો આદેશ આપે છે. સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૧૦૭)

"કરપાત્ર વ્યક્તિ"ની વ્યાખ્યા કરે છે જેનો અર્થ એવી વ્યક્તિ છે કે જે સી.જી.એસ.ટી. કાયદાની કલમ ૨૪ હેઠળ નોંધાયેલ અથવા નોંધણી કરવા માટે જવાબદાર છે. ન તો સી.જી.એસ.ટી. કાયદાની કલમ ૨(૧૦૭) અને ન તો કલમ ૨૪ "સેવા પ્રાપ્તકર્તા" પર રિવર્સ ચાર્જ લાદવાને લાયક ઠરે છે અને વ્યાપક રીતે "જે વ્યક્તિઓએ રિવર્સ ચાર્જ હેઠળ ટેક્સ ચૂકવવો પડે છે" તેના પર લાદવામાં આવતો નથી. વાદગ્રસ્ત અધિસુચનાઓ ૧૦/૨૦૧૭ આઈજીએસટી એક્ટની કલમ ૫(૩) હેઠળ રિવર્સ ચાર્જના ધોરણે કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર પ્રાપ્તકર્તા તરીકે આયાતકારની ઓળખ કરે છે, તેથી કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર હોય તેવા ચોક્કસ વ્યક્તિને ઓળખવામાં નિષ્ફળતાની દલીલ ટકી શકતી નથી.

૯૨. આ કોર્ટની બે ન્યાયાધીશોની બેન્ચ દ્વારા આપવામાં આવેલ લઘુ ઉદ્યોગ (સુપ્રા) માં નિર્ણય, સર્વિસ ટેક્સની વસૂલાતને અસર કરવા માટે ફાઇનાન્સ એક્ટ ૧૯૯૭ હેઠળ ઘડવામાં આવેલા અમુક સર્વિસ ટેક્સ નિયમોને અમાન્ય બનાવ્યો. ફાયનાન્સ એક્ટ ૧૯૯૭ ની કલમ ૬૮(૧)(એ) સાથે વાંચવામાં આવેલ કલમ ૬૬ ખાસ કરીને કરપાત્ર વ્યક્તિની ઓળખ કરે છે, જેમાં ફક્ત તે જ વ્યક્તિઓનો સમાવેશ થાય છે જે સર્વિસ ટેક્સ એકત્રિત કરવા માટે જવાબદાર હોય છે. નિયમોમાં ગુડ્ઝ ટ્રાન્સપોર્ટ ઓપરેટર્સના ગ્રાહકો અને ક્લીયરિંગ અને ફોરવર્ડિંગ એજન્ટોને આકારણી તરીકે ઓળખીને રિવર્સ ચાર્જ લાગુ કરવાની માંગ કરવામાં આવી હતી, તેમ છતાં તેઓ સર્વિસ ટેક્સ વસૂલવા માટે જવાબદાર ન હતા. નિયમોને રદબાતલ કરવા માટેનો આધાર એ હતો કે ફાઇનાન્સ એક્ટ ૧૯૯૭ એ વ્યક્તિ પર આવો રિવર્સ ચાર્જ લાદવામાં સક્ષમ ન હતો જે સેવા પૂરી પાડતી નથી. **કોર્ટે ઠરાવેલ છે કે :**

> " ૯. **કલમ ૬૮(૧–એ)** એ એક વિશેષ જોગવાઈ છે જે ફાયનાન્સ એક્ટ, ૧૯૯૭ દ્વારા દાખલ કરવામાં આવી છે. કલમ ૬૮(૧) મુજબ "દરેક વ્યક્તિ જે કરપાત્ર સેવા પૂરી પાડતી હોય તે તેવી વ્યક્તિ છે જેને કલમ ૬૬માં નિર્દિષ્ટ દરે સર્વિસ ટેક્સ વસૂલવો જરૂરી છે". કલમ ૬પની કલોઝ(૪૧) ની આઇટમ્સ (જી) થી (આર) માં ઉલ્લેખિત કરપાત્ર સેવાઓના સંદર્ભમાં, કલમ ૬૮(૧–એ) મા જોગવાઈ કરે છે કે આ સેવા માટેનો સર્વિસ ટેક્સ આવી વ્યક્તિ પાસેથી અને જેમ

સૂચવવામાં આવેલ છે તે રીતે વસૂલવામાં આવશે અને આવી વ્યક્તિને બધી જોગવાઈઓ એવી રીતે લાગુ પડશે જેમ કે તે આવી સેવાના સંબંધમાં સર્વિસ ટેક્સ વસૂલવા માટે તે જવાબદાર વ્યક્તિ છે. જેમ જેમ આપણે કલમ ૬૮ વાંચીએ છીએ તેમ તે કોઈપણ રીતે કલમ ૬૬ હેઠળ વસૂલવામાં આવતા સર્વિસ ટેક્સના ચાર્જને બદલવા અથવા બદલવાનો પ્રયાસ કરતું નથી, કે જે સર્વિસ ટેક્સ વસૂલવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ પર છે. તે કલમ ૬૫ ની કોઈપણ કલમો જેમાં વિવિધ અભિવ્યક્તિઓની વ્યાખ્યાઓ હોય તેમાં કોઈ પણ રીતે સુધારો કરવો આપણા મનમાં(હાથમા)નથી. કલમ ૬૮(૧–એ) જે કંઈ કરવા સક્ષમ બનાવે છે તે એ છે કે કરદાતાઓ અથવા વ્યક્તિઓ કે જેઓ સર્વિસ ટેક્સ વસૂલવા માટે જવાબદાર છે, તે વ્યક્તિ અથવા સંબંધિત અધિકારીને ઓળખી શકાય છે અને તે તે વ્યક્તિ છે જે સર્વિસ ટેક્સ વસૂલવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ રહેશે. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, આ જોગવાઈ, એટલે કે,

કલમ ૬૮(૧–એ) નું એવું અર્થઘટન કરી શકાતું નથી કે તે સેવા કર વસૂલવા માટે જવાબદાર ન હોવા છતાં પણ વ્યક્તિને આકારણી કરી શકે. જે સેવાઓ આપવામાં આવે છે તેની સામે સર્વિસ ટેક્સ વસૂલવામાં આવે છે. આ ભારણ સેવા પુરી પાડનાર વ્યક્તિ પર લાદવામાં આવે છે. અલબત્ત, તે પરોક્ષ કર હોઈ શકે છે; શક્ય છે કે તે જ ગ્રાહક બાજુ તબદીલ કરવામાં આવે, પરંતુ જ્યાં સુધી વસૂલાત અને આકારણીનો સંબંધ છે તે સેવા પુરી પાડનાર વ્યક્તિ છે જેને એકલા મૂલ્યાંકનકર્તા તરીકે ગણવામાં આવે છે અને (પરંતુ) ગ્રાહકને નહીં. આ એકમાત્ર રસ્તો છે જેમાં જોગવાઈઓને સુમેળથી (સરળતાપૂર્વક વાંચી શકાય છે)

[...]

૧૦. ક્લીયરિંગ અને ફોરવર્ડિંગ એજન્ટો અને માલ પરિવહન ઓપરેટર દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓના સંદર્ભમાં વાદગ્રસ્ત નિયમોમાં "સર્વિસ ટેક્સની વસૂલાત માટે જવાબદાર વ્યક્તિ" ની વ્યાખ્યામાં સુધારો કરીને જવાબદાર વ્યક્તિને ક્લિયરિંગ અને ફોરવર્ડિંગ એજન્ટો અને માલ ટ્રાન્સપોર્ટરના અસીલ અથવા ગ્રાહક હોવાનું કહેવાય છે. અન્ય લોકો દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓના સંબંધમાં અને નિયમ ૨(ડી) ના પેટા–નિયમો (i) થી (xi) અને (xiii) થી (xvi) માં ઉલ્લેખિત છે તે મુજબ, '**જવાબદાર વ્યક્તિ**'ની વ્યાખ્યા અધિનિયમની કલમ ૬૫ માં આવતી અભિવ્યક્તિની વ્યાખ્યા સાથે સુસંગત છે. જો કે, ક્લીયરિંગ અને ફોરવર્ડિંગ એજન્ટો અને માલ પરિવહન ઓપરેટર દ્વારા આપવામાં આવતી સેવાઓના સંદર્ભમાં નિયમ ૨(ડી)(xii) અને (xvii) માં સમાવિષ્ટ વ્યાખ્યાઓ કે જે ગ્રાહકો અથવા અસીલોને મૂલ્યાંકન કરનાર બનાવવા માંગે છે, તે સ્પષ્ટપણે અધિનિયમની કલમ ૬૫ અને ૬૬ સાથે વિરોધાભાસમાં છે."

(ભાર પુર્વક રજુ કરેલ છે)

લઘુ ઉદ્યોગ (સુપ્રા)નો નિર્ણય વર્તમાન કેસના તથ્યોને લાગુ પડતો નથી કારણ કે

સંસદે આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૫(૩) અને ૫(૪) હેઠળ રિવર્સ ચાર્જની વિભાવનાને વૈધાનિક રીતે સામેલ કરી છે. વાદગ્રસ્ત અધિસુચનાઓ ૧૦/૨૦૧૭ સ્પષ્ટપણે કરપાત્ર વ્યક્તિનો ઉલ્લેખ કરે છે કે જે કાયદામાં પરિકલ્પના કરાયેલ રિવર્સ ચાર્જ ચૂકવવા માટે જવાબદાર છે. આમ, કરપાત્ર વ્યક્તિની ઓળખ કરવામાં કથિત નિષ્ફળતા માટે પ્રતિબંધિત સૂચનાઓ અમાન્ય કરી શકાતી નથી.

કરપાત્ર મૂલ્ય

૯૩. ૮ જૂન ૨૦૧૬ ના રોજની સુધારણા દ્વારા, નોટિફિકેશન ૮/૨૦૧૭ માં સુધારો કરીને કરપાત્ર મૂલ્યના માપને સી.આઈ.એફ. મૂલ્યના દસ ટકા સમાવવામાં આવ્યો હતો. આઇજીએસટી એક્ટની કલમ ૫(૧) સી.જી.એસ.ટી. એક્ટની કલમ ૧૫ હેઠળ કરપાત્ર મૂલ્ય નક્કી કરવા સક્ષમ બનાવે છે. સામાવાળાઓએ દલીલ કરી છે કે મૂલ્યને સોંપાયેલ અધિકારો (કાયદા) દ્વારા નહિ. પરંતુ સી.જી.એસ.ટી. એક્ટની કલમ ૧૫(૧) મુજબ કડક રીતે નક્કી કરવાનું રહેશે.

> ("**કલમ ૧૫: કરપાત્ર સપ્લાયનું મૂલ્ય–** (૧) માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાનું મૂલ્ય વ્યવહાર મૂલ્ય હશે, કે જે ચીજવસ્તુઓ અથવા સેવાઓના કથિત પુરવઠા માટે વાસ્તવમાં ચૂકવવામાં આવેલી અથવા ચૂકવવાપાત્ર કિંમત અથવા બંને જ્યાં સપ્લાયર અને સપ્લાય મેળવનાર સંબંધિત નથી અને કિંમત એ સપ્લાય માટે એકમાત્ર અવેજ છે.)

જો કે, કલમ ૧૫(૪) અને ૧૫(૫) જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલની ભલામણો પર મૂલ્યના નિર્ધારણ માટેની પદ્ધતિઓ સૂચવવા માટે સોંપાયેલ અધિકારો (કાયદા)ને સક્ષમ કરે છે. **વિભાગ ૧૫ નીચે દર્શાવેલ છે:**

> **"કલમ ૧૫– કરપાત્ર પુરવઠાનું મૂલ્ય:**
>
> [...]
>
> (૪) જ્યાં પેટા–કલમ (૧) હેઠળ માલસામાન અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાનું મૂલ્ય નિર્ધારિત કરી શકાતું નથી, તેને જેવી રીતે નિર્ધારિત કરવામાં આવશે તે જ રીતે નક્કી કરવામાં આવશે.
>
> (૫) પેટા–કલમ (૧) અથવા પેટા–કલમ (૪) માં સમાવિષ્ટ કંઈપણ હોવા

છતાં, કાઉન્સિલની ભલામણો પર આવા સરકાર દ્વારા સૂચિત કરી શકાય તેવા પુરવઠાની કિંમત નિર્ધારિત રીતે નક્કી કરવામાં આવશે."

સી.જી.એસ.ટી. નિયમો ૨૦૧૭ ના પ્રકરણ IV ના નિયમો ૨૭ થી ૩૧, પુરવઠાનું મૂલ્ય નક્કી કરવાની રીત સૂચવે છે. નિયમ ૩૧ જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલને મૂલ્યાંકનની પધ્ધતિઓ નિર્ધારિત કરવા માટે શેષ સત્તાઓ પણ આપે છે.

"૩૧. માલસામાન અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાના મૂલ્યના નિર્ધારણ માટેની અવશેષ પદ્ધતિ.—
જ્યાં નિયમો ૨૭ થી ૩૦ હેઠળ માલસામાન અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાનું મૂલ્ય નક્કી કરી શકાય તેમ ન હોય, તો તે નિયમો સાથે સુસંગત વાજબી માધ્યમોનો ઉપયોગ કરીને કલમ ૧૫ ની સામાન્ય જોગવાઈઓ અને સિદ્ધાંતો તથા આ પ્રકરણમા આપેલી જોગવાઈઓ મુજબ નક્કી કરવામાં આવશે :
જો કે (એ શરતે કે) સેવાઓના પુરવઠાના કિસ્સામાં, સપ્લાયર નિયમ ૩૦ ને અવગણીને આ નિયમ પસંદ કરી શકે છે."

૯૪. સામાવાળાઓએ વિનંતી કરી છે કે પુરવઠાના મૂલ્યનું નિર્ધારણ ફક્ત નિયમો દ્વારા જ સ્પષ્ટ કરવું જોઈએ, અધિસૂચના દ્વારા નહીં. જો કે, આ એક અયોગ્ય પ્રતિબંધિત અર્થઘટન હશે. સંસદે મૂળભૂત માળખું પૂરું પાડ્યું છે અને સોંપાયેલ એધિકારો (કાયદો)એ કાર્યક્ષમ મિકેનિઝમ બનાવવા માટે જરૂરી પૂરકો પ્રદાન કરે છે. સી.જી.એસ.ટી. નિયમો ૨૦૧૭ નો નિયમ ૩૧ ખાસ કરીને સી.જી.એસ.ટી. કાયદાની કલમ ૧૫ ના સિદ્ધાંતો સાથે સુસંગત હોય તેવા વાજબી માધ્યમોનો ઉપયોગ કરીને ચોક્કસ કેસોમાં મૂલ્યાંકન નક્કી કરવા માટે શેષ શક્તિ પ્રદાન કરે છે. આ તે (બાબત) છે જ્યાં સી.જી.એસ.ટી. નિયમો ૨૦૧૭ ના નિયમો ૨૭ થી ૩૦ અનુસાર માલના પુરવઠાનું મૂલ્ય નક્કી કરી શકાતું નથી. આમ, વિપરીત વસુલાત (રીવર્સ ચાર્જ)ના ધોરણે કર લાદવાની પદ્ધતિ તરીકે સી.આઈ.એફ. મૂલ્યના ૧૦ ટકા નક્કી કરવામાં આવે ત્યારે વધુ પડતી સોંપણીઓ માટે વાદગ્રસ્ત અધિસુચના ૮/૨૦૧૭ ને રદ કરી શકાતી નથી.

ડી.૪ – કરપાત્ર ઘટના:

શું આઈજીએસટી કાયદાની કલમ ૫(૩) હેઠળ માલસામાનની આયાત માટે સમુદ્રી નુર /ભાડું વ્યવહાર એ સેવાઓના પુરવઠાની માન્ય શ્રેણી છે ?

૯૫. વાદગ્રસ્ત અધિસુચનાઓની માન્યતાને પડકારવા માટેનું બીજું અંગ "કરપાત્ર ઘટના" ની ઓળખના સંદર્ભમાં છે. નિર્ધારણ માટે જે પ્રશ્ન છે તે એ છે કે શું ૨૦૧૭ માં જારી કરવામાં આવેલી વાદગ્રસ્ત અધિસુચનાઓ આઈજીએસટી કાયદાની કલમ ૫(૩) હેઠળ એક કરપાત્ર ઘટનાને માન્ય રીતે નિર્ધારિત કરે છે જે માલ અને સેવાઓના આંતર–રાજ્ય પુરવઠાની રચના કરે છે અને જેમા આયાતકાર તે સી.આઇ.એફ. વ્યવહારોમાં દરિયાઈ પરિવહન સેવાઓનો પ્રાપ્તકર્તા હોય.

૯૬. સી.આઈ.એફ. કરારો હેઠળ માલની આયાત એ સેવાની માન્ય આયાત બનાવે છે કે કેમ તેના વિશ્લેષણનો જવાબ બે મુદ્દાઓ પર આપવો પડશે:

(i) દરિયાઈ પરિવહન (શિપિંગ) સેવાના પુરવઠાની ચોક્કસ શ્રેણી તરીકે આયાતનું વર્ગીકરણ આઈજીએસટી એક્ટની કલમ ૫(૧)ની સાથે વાંચતા – કલમ ૫(૩) હેઠળ માન્ય છે કે કેમ ; અને

(ii) શું આયાતી માલના પ્રાપ્તકર્તા કલમ ૫(૩) હેઠળ સીઆઈએફ વ્યવહારોમાં દરિયાઈ પરિવહન સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તા પણ છે.

<u>ડી.૪.(એ) શું સીઆઈએફ ધોરણે મેળવેલો આયાતી માલ આંતર–રાજ્ય પુરવઠો બને છે અથવા તે વધારાનો પ્રાદેશીક કર છે ?</u>

૯૭. અધિસુચના ક્રમાંક ૮/૨૦૧૭ ખાસ કરીને આઈજીએસટી કાયદાની કલમ ૫(૩) હેઠળ સેવાની ચોક્કસ શ્રેણી તરીકે બિન–કરપાત્ર પ્રદેશમાંથી માલસામાનના પરિવહન સાથેની સેવાનું વર્ણન કરે છે. આ વર્ગીકરણ રિવર્સ ચાર્જના ધોરણે આવી પરિવહન સેવાના પ્રાપ્તકર્તા પર કર લાદશે. સામાવાળાઓએ દલીલ કરી છે કે સીઆઈએફ કોન્ટ્રાક્ટમાં દરિયાઈ પરિવહનની સેવાનો પુરવઠો વિદેશી દરિયાઈ પરિવહન સેવામાંથી વિદેશી નિકાસકારને થાય છે. એવો આક્ષેપ કરવામાં આવેલ છે કે આ વ્યવહારને ભારત સાથે કોઈ પ્રાદેશિક જોડાણ નથી અને સી.જી.એસ.ટી. એક્ટ અને

આઈજીએસટી એક્ટના અર્થમાં કર લાદવામાં આવતા "પુરવઠા" નું નિર્માણ કરતું નથી.

૯૮. વર્તમાન કિસ્સામાં કરપાત્ર ઘટના છે કે કેમ તે નક્કી કરવા માટે અમે હવે સંબંધિત કેટલીક મુખ્ય જોગવાઈઓની જાહેરાત કરીશું કે, આઈજીએસટી કાયદાની કલમ ૫(૧) જે કલમ ૫(૩) અને અસંશોધિત કલમ ૫(૪)ની સાથે વાંચતા "ભારતની બહારના સ્થળેથી વહાણ દ્વારા માલના પરિવહન દ્વારા બિન-કરપાત્ર પ્રદેશમાં સ્થિત વ્યક્તિ દ્વારા ભારતમાં કસ્ટમ ક્લિયરન્સના સ્ટેશન સુધીની પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓ" વસુલાતના હેતુઓ માટે આંતર-રાજ્ય પુરવઠાની રચના કરે છે.

૯૯. કલમ ૫(૧) માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના તમામ "આંતર-રાજ્ય પુરવઠા" પર આઈજીએસટી વસૂલે છે. આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫(૩) કેન્દ્ર સરકારને જી.એસ.ટી. કાઉન્સિલની ભલામણ પર, માલસામાન અથવા સેવાઓના પુરવઠાની શ્રેણીઓ અથવા બંનેનો ઉલ્લેખ કરવાની સત્તા આપે છે જ્યાં પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા રિવર્સ ચાર્જના આધારે ટેક્સ ચૂકવવામાં આવશે. સામાવાળાઓની દલીલનું વિશ્લેષણ કરતી વખતે, જી.એસ.ટી.ના હેતુ અને તેને લાગુ કરવા માટેના બંધારણીય સુધારાને સંદર્ભિત કરવું મહત્વપૂર્ણ છે. આધુનિક વાણિજ્યમાં, માલસામાન અને સેવાઓ વચ્ચેનો ભેદ વધુને વધુ પદાર્થ કરતાં પ્રમાણનો વિષય બની રહ્યો છે. જી.એસ.ટી. માલ અથવા સેવાઓના "પુરવઠા"ના કરવેરા પર ધ્યાન કેન્દ્રિત કરવાનો પ્રયાસ કરે છે. આઈજીએસટી અને સી.જી.એસ.ટી. એક્ટની જોગવાઈઓ વૈશ્વિક અને ડિજિટલ યુગમાં પુરવઠાની જટિલતાઓને પર્યાપ્ત રીતે મેળવવા/પહોંચી વળવા માટે કાર્યક્ષમ મશીનરીના અમલ પર ધ્યાન કેન્દ્રિત કરે છે.

૧૦૦. આઈજીએસટી એક્ટમાં સી.જી.એસ.ટી. એક્ટના સંદર્ભમાં **'પુરવઠા'** શબ્દની વ્યાખ્યા કરવામાં આવી છે. આઈજીએસટી એક્ટની કલમ ૨(૨૧) મુજબ:

"(૨૧) "પુરવઠા" નો અર્થ એ જ હશે જે તેને સેન્ટ્રલ ગુડ્સ એન્ડ સર્વિસ ટેક્સ એક્ટની કલમ ૭ માં સોંપવામાં આવ્યો છે"

સી.જી.એસ.ટી. એક્ટની કલમ ૭(૧) આ રીતે પ્રદાન કરે છે:

"૭. પુરવઠાનો વ્યાપ.

(૧) આ અધિનિયમના હેતુઓ માટે, "પુરવઠા" અભિવ્યક્તિમાં નીચે મુજબનો સમાવેશ થાય છે–

(એ) માલસામાન અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાના તમામ સ્વરૂપો જેમ કે વેચાણ, સ્થાનાંતરણ, વિનિમય, આદાન–પ્રદાન, પરવાનો, ભાડા, પટ્ટો અથવા નિકાલ દ્વારા વ્યાપારને આગળ વધારવા માટે વ્યક્તિ દ્વારા અવેજ કરવામાં આવે અથવા સંમત થાય ;

(એએ) કોઈ વ્યક્તિગત વ્યક્તિ સિવાયની (કાયદાકિય) વ્યકતિ દ્વારા, તેના સભ્યો અથવા ઘટકો અથવા તેના સભ્યોમાથી કોઈ પણ દ્વારા –રોકડ, વિલંબિત ચૂકવણી અથવા અન્ય મૂલ્યવાન અવેજ માટે થયેલી પ્રવૃત્તિઓ અથવા વ્યવહારો.

સમજૂતી – આ કલમના હેતુઓ માટે, આથી સ્પષ્ટ કરવામાં આવે છે કે, હાલના સમય માટે અમલમાં રહેલા અન્ય કોઈપણ કાયદામાં અથવા કોઈપણ કોર્ટ, ટ્રિબ્યુનલ અથવા સત્તાના કોઈપણ ચુકાદા, હુકમનામું અથવા હુકમમાં સમાવિષ્ટ કંઈપણ હોવા છતાં, વ્યક્તિ અને તેના સભ્યો અથવા ઘટકોને બે અલગ–અલગ વ્યક્તિઓ તરીકે ગણવામાં આવશે અને એકબીજાની પ્રવૃત્તિઓ અથવા વ્યવહારોનો પુરવઠો આવી એક વ્યક્તિથી બીજી વ્યક્તિમાં થતો હોવાનું માનવામાં આવશે;]

[(બી) વ્યાપાર દરમ્યાન અથવા તેને આગળ વધારવાના માટેના અવેજ માટે સેવાઓની આયાત કરેલી કે નહીં [અને]

(સી) અનુસૂચિ–I માં ઉલ્લેખિત પ્રવૃત્તિઓ, અવેજ કર્યા વિના અથવા કરવા સંમત કરવામાં આવેલ હોય.

[.....]

(૩) પેટા–વિભાગો (૧), (૧–એ) અને (૨) ની જોગવાઈઓને આધીન, સરકાર, કાઉન્સિલની ભલામણો પર, નોટિફિકેશન દ્વારા, વ્યવહારો કે જેને નીચે મુજબ ગણવામાં આવશે તેનો ઉલ્લેખ કરી શકે છે. આ વ્યવહારો તે જેમકે –

(એ) માલનો પુરવઠો અને સેવાઓના પુરવઠા તરીકે નહીં; અથવા

(બી) સેવાઓનો પુરવઠો અને માલના પુરવઠા તરીકે નહીં."

(ભાર પુર્વક રજુ કરેલ છે)

વધુમાં, આઈજીએસટી કાયદાની કલમ ૭ આંતર–રાજ્ય પુરવઠાના અવકાશને વ્યાખ્યાયિત કરે છે. આઈજીએસટી કાયદાની કલમ ૭(૪) જણાવે છે કે "ભારતની સિમામાં આયાત કરાયેલ સેવાઓનો પુરવઠો આંતર–રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન સેવાઓના પુરવઠા તરીકે ગણવામાં આવશે":

"૭. આંતર–રાજ્ય પુરવઠો.–

(૧) કલમ ૧૦ ની જોગવાઈઓને આધીન, માલનો પુરવઠો, જ્યાં સપ્લાયરનું સ્થાન અને સપ્લાયનું સ્થળ નીચે મુજબ હોય –

(એ) બે અલગ અલગ રાજ્યો;

(બી) બે અલગ અલગ કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશો; અથવા

(સી) રાજ્ય અને કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશ,

આ વ્યવહારો આંતર–રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન માલના પુરવઠા તરીકે ગણવામાં આવશે.

(૨) ભારતની સિમામાં આયાત કરાયેલ માલનો પુરવઠો, જ્યાં સુધી તેઓ ભારતના કસ્ટમ સીમાઓ પાર ન કરે ત્યાં સુધી, આંતર–રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન માલના પુરવઠા તરીકે ગણવામાં આવશે.

(૩) સેક્શન ૧૨ ની જોગવાઈઓને આધીન, સેવાઓનો પુરવઠો, જ્યાં સપ્લાયરનું સ્થાન અને સપ્લાયનું સ્થળ–

(એ) બે અલગ અલગ રાજ્યો;

(બી) બે અલગ અલગ કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશો; અથવા

(સી) રાજ્ય અને કેન્દ્રશાસિત પ્રદેશ,

આંતર–રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન સેવાઓના પુરવઠા તરીકે ગણવામાં આવશે.

(૪) **ભારતની સિમામાં આયાત કરાયેલ સેવાઓના પુરવઠાને આંતર–રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય દરમિયાન સેવાઓના પુરવઠા તરીકે ગણવામાં આવશે.**

[...]" **(ભાર પુર્વક રજુ કરેલ છે)**

૧૦૧. સી.જી.એસ.ટી. એક્ટની કલમ ૭ "પુરવઠા" શબ્દની વ્યાપક રીતે વ્યાખ્યા કરે છે અને એક સમાવિષ્ટ વ્યાખ્યા માટે પ્રદાન કરે છે. સી.જી.એસ.ટી. કાયદાની કલમ ૭(૧)(બી) સેવાઓની આયાતને "પુરવઠો" બનાવવાના અવેજ માટે ધ્યાનમાં લે છે. સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૭(૧)(સી) સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની અનુસૂચિ–૧ માં કોઈપણ અને તમામ પ્રવૃત્તિઓને કેપ્ચર કરે છે, પછી ભલે તે અવેજ

માટે બનાવવામાં આવી હોય. વધુમાં, સેક્શન ૭(૩) કેન્દ્ર સરકારને તે સ્પષ્ટતા કરવાની સત્તા આપે છે કે કયા વ્યવહારોને માલના પુરવઠા તરીકે ગણવામાં આવે છે અને સેવાઓના પુરવઠા તરીકે નહીં, અને તેનાથી ઊલટું. આઈજીએસટી એક્ટની કલમ ૭(૪) જણાવે છે કે ભારતમાં આયાત કરવામાં આવતી સેવાઓના પુરવઠાને "આંતર–રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્ય" દરમિયાન સેવાઓના પુરવઠા તરીકે ગણવામાં આવશે. આમ, જો આ પ્રવૃત્તિ આઈજીએસટી એક્ટ અને સી.જી.એસ.ટી. એક્ટ માટે "સેવાની આયાત" ની વ્યાખ્યામાં આવતી હોય, તો ભારતીય આયાતકારને દરિયાઈ પરિવહન સેવાના આયાતકાર તરીકે પણ ગણી શકાય કે જે આંતર–રાજ્ય પુરવઠા પર આઈજીએસટી માટે જવાબદાર છે.

૧૦૨. આઈજીએસટી એક્ટ અથવા સી.જી.એસ.ટી. એક્ટમાં 'આયાતકાર' શબ્દની વ્યાખ્યા કરવામાં આવી નથી. કસ્ટમ્સ એક્ટની કલમ ૨(૨૬) 'આયાતકાર'ની આ રીતે વ્યાખ્યા કરે છે:

> "**(૨૬) "આયાતકાર",** કોઈપણ માલસામાનના સંબંધમાં તેમની આયાત અને તે ઘર વપરાશ માટે ક્લીયર કરવામાં આવે તે સમયની વચ્ચે, તેમાં [કોઈપણ માલિક, લાભકારી માલિક] અથવા પોતાને આયાતકાર તરીકે બહાર રાખતી કોઈપણ વ્યક્તિનો સમાવેશ થાય છે"

સી.જી.એસ.ટી. કાયદાની કલમ ૨(૧૦) માં 'સામાનની આયાત' શબ્દની આ રીતે વ્યાખ્યા કરવામાં આવી છે:

> **(૧૦)"સામાનની આયાત"** તેના વ્યાકરણની વિવિધતાઓ અને જ્ઞાનાત્મક અભિવ્યક્તિઓ સાથે, એટલે ભારતની બહારના સ્થળેથી ભારતમાં માલ લાવવો"

સી.જી.એસ.ટી. કાયદાની કલમ ૨(૧૧) માં "સેવાઓની આયાત" ને આ રીતે વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવી છે:

> "**(૧૧)** ''**સેવાઓની આયાત**" નો અર્થ કોઈપણ સેવાનો પુરવઠો છે, જ્યાં––
>
> (i) સેવાના સપ્લાયર ભારતની બહાર સ્થિત છે;
>
> (ii) સેવા પ્રાપ્તકર્તા ભારતમાં સ્થિત છે; અને
>
> (iii) સેવા પુરવઠાનું સ્થળ ભારતમાં છે;

"સેવાની આયાત" માટેની શરતોમાં ત્રણ પાસાઓ શામેલ હશે:–

(i) સેવાના સપ્લાયર ભારતની બહાર સ્થિત હોવા જોઈએ;

(ii) સેવાનો પ્રાપ્તકર્તા ભારતમાં સ્થિત હોવો જોઈએ; અને

(iii) સેવાના પુરવઠાનું સ્થળ ભારતમાં હોવું જોઈએ.

સામાવાળાઓએ દલીલ કરી છે કે સી.આઈ.એફ. કોન્ટ્રાક્ટના કિસ્સામાં શરતો (ii) અને (iii) સંતુષ્ટ નથી કારણ કે દરિયાઈ પરિવહન સેવાઓનો પ્રાપ્તકર્તા વિદેશી નિકાસકાર હશે અને સપ્લાયનું સ્થળ આવા વિદેશી નિકાસકારના વ્યવસાયનું સ્થળ હશે. જો કે, "પ્રાપ્તકર્તા" અને "પુરવઠાનું સ્થળ" અભિવ્યક્તિઓનું અર્થઘટન કરવામાં, આ કોર્ટે આઈજીએસટી એક્ટ અને સી.જી.એસ.ટી. એક્ટની સરખામણી કરીને આ શરતોનું વિશ્લેષણ કરવું પડશે અને વિદેશી નિકાસકાર અને વિશેષ વિદેશી દરિયાઈ પરિવહન લાઈન વચ્ચેના કરારની જોગવાઈઓમાંથી નહીં.

૧૦૩. આઈજીએસટી કાયદાના પ્રકરણ–V માં માલસામાન અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાનું સ્થળ નક્કી કરવા માટેની પદ્ધતિઓ દર્શાવવામાં આવી છે. આઈજીએસટી એક્ટની કલમ ૧૩ સેવાઓના પુરવઠાનું સ્થળ દર્શાવે છે જ્યાં સપ્લાયરનું સ્થાન અથવા પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન ભારતની બહાર છે:

> "**૧૩.** સેવાઓના પુરવઠાનું સ્થળ જ્યાં સપ્લાયરનું સ્થાન અથવા પ્રાપ્તકર્તાનું સ્થાન ભારતની બહાર છે–
>
> (૧) આ કલમની જોગવાઈઓ સેવાઓના પુરવઠાનું સ્થાન નક્કી કરવા માટે લાગુ પડશે, જ્યાં સેવાઓના સપ્લાયરનું સ્થાન અથવા સેવાઓ મેળવનારનું સ્થાન ભારતની બહાર હોય.
>
> (૨) પેટા–વિભાગો (૩) થી (૧૩) માં નિર્દિષ્ટ કરેલી સેવાઓ સિવાયની સેવાઓના પુરવઠાનું સ્થળ સેવાઓ મેળવનારનું સ્થાન રહેશેઃ
> પરંતુ જ્યાં સેવાઓ મેળવનારનું સ્થાન વ્યવસાયના સામાન્ય તબક્કામાં ઉપલબ્ધ ન હોય, ત્યાં સેવાઓ પૂરી પાડનારનું સ્થાન પૂરવઠાનું સ્થાન રહેશે.[...]
>
> **(૯) મેઇલ અથવા કુરિયર દ્વારા સિવાયની ચીજવસ્તુઓના પરિવહનની સેવાઓના પુરવઠાનું સ્થાન એ આવી ચીજવસ્તુઓનું ગંતવ્ય સ્થાન હશે.**
>
> **(ભાર પૂર્વક)**

આઈજીએસટી કાયદાની કલમ 13 (9) કાલ્પનિક લાગે છે, જ્યાં ભારત બહાર સ્થિત

સપ્લાયર દ્વારા પુરી પાડવામા આવતી ચીજવસ્તુઓના પરિવહનની સેવાઓના પુરવઠાના કિસ્સામાં, આ પ્રકારની ચીજવસ્તુઓનું ગંતવ્ય સ્થાન સપ્લાયનું સ્થાન હશે.પુરવઠો પુરો પાડનાર, વિદેશી શિપિંગ લાઇન આ કિસ્સામાં કરપાત્ર વ્યક્તિ નહીં હોય.જોકે, ચીજવસ્તુઓના પરિવહન માટે સીઆઈએફ કરાર માં તેની સેવાઓ આવી ચીજવસ્તુઓના ગંતવ્ય સ્થાન તરીકે ભારતીય કરપાત્ર ક્ષેત્રમાં લાગુ થશે. તેથી વિદેશી શિપિંગ લાઇન દ્વારા શિપિંગ સર્વિસના પુરવઠાનું સ્થાન ભારત હશે.

૧૦૪ સામાવાળાઓએ દલીલ કરી હતી કે, સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૭ (૧) (બી) અનુસૂચિ ૧ માં ઉલ્લેખિત સિવાયની અવેજ વિના સેવાની આયાતના પુરવઠાને વ્યાખ્યાયિત કરતી નથી, તેથી સીઆઈએફ કરાર ધરાવતા આયાતકારોને આ લાગુ પડશે નહીં કારણ કે નિકાસકાર દ્વારા અવેજ ચુકવવામાં આવે છે. આમ, ચીજવસ્તુઓના આયાતકારને શિપિંગ સેવાના આયાતકાર કહી ન શકાય, કારણ કે સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૭ (૧) (બી) હેઠળ તે સેવાની આયાત નથી.સીજીએસટી એક્ટના સંદર્ભમાં 'સપ્લાય' શબ્દની વ્યાખ્યા આઈજીએસટી એક્ટમાં કરવામાં આવી છે. તેથી કલમ ૨ (૧૧) (iii) હેઠળ સેવાઓની આયાત માટેની ત્રણ શરતોને સીજીએસટી અને આઇજીએસટી કાયદાની જોગવાઈઓના સંદર્ભમાં સમજવી જોઈએ, જેમાં આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૩ (૯) હેઠળ પુરવઠાનું સ્થાન નક્કી કરવાની જોગવાઈઓ સામેલ છે.આ કિસ્સામાં એ સ્પષ્ટ છે કે વિદેશી શિપિંગ લાઇન–સર્વિસના સપ્લાયર ભારતની બહાર છે અને સપ્લાયનું સ્થાન ભારત છે.તે મુજબ, આ પ્રકારનાં પુરવઠાનો સમય નક્કી કરવા માટે સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૩ લાગુ થશે.

૧૦૫ સામાવાળાઓએ દલીલ કરી છે કે દરિયાઈ નુર /ભાડું વ્યવહારને સપ્લાય તરીકે ગણી શકાય નહીં કારણ કે આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૭ (૧)(બી) માં સેવાની આયાત "અવેજ" માટે જરૂરી છે.સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨ (૩૧) માં

"અવેજ" ની વ્યાખ્યા સૂચનાત્મક છે:

> "(૩૧) માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના ના પુરવઠાના સંબંધમાં નીચે મુજબની "અવેજ" નો સમાવેશ થાય છે–
>
> (એ) **કોઈપણ ચૂકવણી કરવામાં આવે અથવા કરવાની હોય, પછી ભલે તે નાણાંમાં અથવા અન્યથા હોય, માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાના સંદર્ભના જવાબમાં અથવા પ્રેરિત કરવા માટે હોય, પછી ભલે તે પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા અથવા અન્ય કોઈ વ્યક્તિ દ્વારા હોય, પરંતુ તેમાં** કેન્દ્ર સરકાર અથવા રાજ્ય સરકાર દ્વારા આપવામાં આવતી કોઈપણ સબસિડીનો સમાવેશ થશે નહી ;
>
> (બી) માલ અથવા સેવાઓના પુરવઠાના અથવા બંનેના પુરવઠાના સંબંધમાં અથવા તેના માટે પ્રાપ્તકર્તાએ અથવા કોઈ અન્ય વ્યક્તિએ કરેલા કોઈ કાર્ય અથવા સહનશીલતાના નાણાકીય મૂલ્યમાં પણ કેન્દ્ર સરકાર કે રાજ્ય સરકારે આપેલી કોઈ સબસિડીનો સમાવેશ થશે નહી.
>
> પરંતુ ચીજવસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાના સંબંધમાં આપવામાં આવેલી ડિપોઝિટને આવા પુરવઠાની ચૂકવણી તરીકે ગણવામાં નહીં આવે જ્યાં સુધી સપ્લાયર સપ્લાય માટે આવી ડિપોઝિટને અવેજ તરીકે લાગુ ન કરે. **(ભારપૂર્વક)**

આમ, સીજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૨ (૩૧) અપવામાં અવેલ વ્યાખ્યા મુજબ અવેજ એટલે એવી કોઈપણ ચૂકવણી જે કરવામાં આવે અથવા કરવાની બાકી હોય, પછી ભલે તે નાણાંમાં અથવા અન્યથા હોય, માલ અથવા સેવાઓના પુરવઠાના સંદર્ભના જવાબ માટે અથવા પ્રેરિત કરવા માટે હોય, પછી ભલે તે પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા અથવા અન્ય કોઈ વ્યક્તિ દ્વારા હોય. આમ, સીઆઈએફના ધોરણે આયાત કરવામાં આવેલ માલના કિસ્સામાં, વિદેશી નિકાસકાર દ્વારા વિદેશી શિપિંગ લાઇનને ચુકવણી કરવામાં આવે છે તે બાબત કલમ ૭ (૪) હેઠળ "સેવા પુરવઠા" તરીકે ગણવામાં બાધારૂપ બનશે નહી. આઇજીએસટી એક્ટ ની આ કલમ કે જે અવેજ માટે બનાવવામાં આવી છે, અને તે રીતે આંતર–રાજ્ય વેપાર અથવા વાણિજ્યની રાહે "સેવા ના પુરવઠા" ની રચના કરે છે જે આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૫ (૧) હેઠળ આઇજીએસટી ને આધિન હોઈ શકે છે.

૧૦૬ આ તબક્કે, અમે નોંધીએ છીએ કે સામાવાળાઓએ વાદગ્રસ્ત

આકારણી ને આ આધાર પર પડકાર્યુ છે કે આ વ્યવહાર ભારતનાં ક્ષેત્રની બહાર થાય છે અને આ રીતે તે રાજ્યક્ષેત્રાતીત પ્રકાર ધરાવે છે. વિદ્વાન સિનિયર કાઉન્સેલ શ્રી અરવિંદ દાતાર અને શ્રી હરીશ સાલ્વેએ વિનંતી કરી છે કે, પરિવહનની સેવા ભારતની બહાર થાય છે, જે કરપાત્ર ક્ષેત્રની બહાર છે અને ભારત સાથે જોડાણ ધરાવે છે, કારણ કે ચીજવસ્તુઓનું ગંતવ્ય સ્થાન ભારત છે. જોકે, એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે, માલસામાનની આયાત પર કલમ ૫ (૧) હેઠળ 'ચીજવસ્તુઓના પુરવઠા' તરીકે કરવેરો લાદવામાં આવે છે, તેથી ભારતીય ક્ષેત્ર સાથે પરિવહન સેવાનું કોઈ પ્રાદેશિક જોડાણ રહેતુ નથી.આ દલીલનું વિસ્તરણ એ છે કે જો સંસદ તેના પ્રદેશની બહાર કરવેરો લાદવાનો પ્રયાસ કરે છે, તો તે કાયદામાં કાલ્પનિક માનવામાં આવે છે, ન કે પ્રત્યાયોજિત કાયદાના માધ્યમથી.

૧૦૭ જીવીકે ઈન્ડસ્ટ્રીઝ ના **કેસમાં** બંધારણીય ખંડપીઠે (સુપ્રા) આ પ્રશ્ન પર વિચાર કર્યો હતો કે શું સંસદ અમુક ઘટનાઓના પ્રાદેશિક પરિબળો સિવાય અન્ય બાબતોના સંબંધમાં કાયદો ઘડવા સક્ષમ છે?આ પ્રશ્નનો હકારાત્મક જવાબ આપતા ન્યાયમૂર્તિ બી. સુદર્શન રેડ્ડીએ બંધારણીય ખંડપીઠ વતી બોલતા કહ્યું હતું કેઃ

> "**૧૨૪** [...]
> ઉપરોક્ત પ્રશ્નોનો જવાબ હા હશે.આમ છતાં, સંસદ જવાબદાર બહારની ઘટનાઓ, વસ્તુઓ, ઘટનાઓ (ભલે તે સામાન્ય રીતે હોય), સંશોધનો, અથવા કાર્યો વગેરે – કે જે સ્વાભાવિક રીતે જીવિત થાય છે અથવા જીવંત હોય છે અથવા કોઈ **ભાવનાત્મક રીતે અથવા કોઈ સંસ્થાકીય સામાજિક, આર્થિક, જૈવિક કૃતિક, જવિક, પર્યાવરણીય અથવા કોર્પોરેશન ક્ષેત્રોમાં હોઈ શકે છે અને જેમ કે બહારની તપાસ અથવા અસરને પ્રભાવિત કરવા, ઉચિત કરવા, બંધ કરવા, અથવા રૂપાંતરિત કરવા પ્રયાસ કરી શકે છે. (ક) ભારતના રાજ્યક્ષેત્ર અથવા ભારતનો કોઈ પણ ભાગ, અથવા (ખ) ભારતના રહેવાસીઓ અને ભારતીયોના હિતો, કલ્યાણ, સુખાકારી અથવા સલામતી.**
> **૧૨૫.** અમારા માટે અહીં જણાવવું અને પ્રતિપાદિત પ્રતિપવું અગત્યનું છે કે સંસદના કાયદાની સત્તાઓ તમામ પાસાઓ અથવા કારણો કે જે તેની સક્ષમતાના દાયરામાં છે, જેમાં ઉપર દર્શાવેલ અને ઉલ્લેખિત કર્યા મુજબ વધારાના પ્રાદેશિક પાસાઓ અથવા કારણોનો સમાવેશ થાય છે. બંધારણ દ્વારા, અથવા બંધારણીય યોજનામાં તેની આવશ્યક ભૂમિકા દ્વારા સૂચિત, કેટલાક પ્રાથમિક

પરિમાણાત્મક પરીક્ષણો, જેમ કે "પર્યાપ્તતા" અથવા "મહત્વ" અથવા અન્ય કોઈપણ રીતે પૂર્વનિર્ધારિત શક્તિની જરૂર હોય તેવા પરીક્ષણોને આધિન થવું જોઈએ નહીં.માત્ર એટલું જ જરૂરી છે કે ભારત સાથેનું જોડાણ વાસ્તવિક હોવું જોઈએ અથવા અપેક્ષિત વાસ્તવિક હોવું જોઈએ, ભ્રામક કે કાલ્પનિક હોવું જોઈએ નહીં.

૧૨૬. શું સંસદ દ્વારા અધિનિયમિત કોઈ ચોક્કસ કાયદો પ્રાદેશિક પરિપ્રેક્ષ્ય અથવા કારણ અને ભારત અથવા ભારત સાથે સંબંધિત કંઈક વચ્ચે વાસ્તવિક જોડાણ દર્શાવે છે કે અપેક્ષિત વાસ્તવિક જોડાણ દર્શાવે છે, તે હકીકતો અને કાયદાની મિશ્રિત બાબત હશે.દેખીતી રીતે, જ્યાં સંસદ પોતે બંધારણીય જરૂરિયાત કે કાલ્પનિક નહીં પરંતુ વાસ્તવિક હોવાની મર્યાદાની બહાર આ પ્રકારનાં સંબંધોને સ્થાપિત કરે છે, ત્યાં અદાલતોએ કાયદાના અમલીકરણમાં જ આ પ્રકારની જરૂરિયાતને લાગુ કરવી પડશે, બંધારણની બાબતમાં નહીં:.."

(ભારપૂર્વક)

જીવીકે ઈન્ડસ્ટ્રીઝનો નિર્ણય (સુપ્રા) સ્પષ્ટપણે બહારની ઘટનાઓ પર કાયદો ઘડવાની સંસદની સત્તાને માન્યતા આપે છે. અદાલત દ્વારા લાદવામાં આવેલી એકમાત્ર જરૂરિયાત એ છે કે આવી ઈવેન્ટનું ભારત સાથે વાસ્તવિક જોડાણ હોવું જોઈએ.

૧૦૮ ભારતમાં ચીજવસ્તુઓની આયાત કરવા માટે વિદેશી નિકાસકારોને શિપિંગ લાઇન દ્વારા પરિવહન સેવાઓ પૂરી પાડવા પર લાદવામાં આવેલા લેણા બમણું જોડાણ ધરાવે છેઃપહેલું, ચીજવસ્તુઓનું ગંતવ્ય ભારત છે અને આ રીતે, ક્ષેત્રની બહારની ઘટના સાથે સ્પષ્ટ પ્રાદેશિક જોડાણ સ્થાપિત થાય છે અને બીજું, ભારતીય આયાતકારોના લાભ માટે સેવાઓ પૂરી પાડવામાં આવે છે.આમ આ વ્યવહારનું જોડાણ ભારતના વિસ્તાર સાથે છે.

૧૦૯ એક વિકલ્પ તરીકે, સામાવાળાઓએ રજૂઆત કરી હતી કે લેણાનું ભારતીય ક્ષેત્ર સાથે જોડાણ હોવા છતાં, વધારાના પ્રાદેશિક સ્તરે કરવેરાના લેણાની જોગવાઈ સંસદ દ્વારા કાયદાના માધ્યમથી કરવી જોઈએ ન કે કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા પ્રતિનિધિ કાયદા દ્વારા.અમને હકીકતોમાં આ રજૂઆતની કોઈ ઉપયોગિતા જણાતી

નથી.ઉપર જણાવ્યા અનુસાર, આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૩ (૯) હેઠળ પુરવઠો પૂરો પાડનાર ભારતની બહાર હોય ત્યારે સેવાઓના પુરવઠાના સ્થળને ચીજવસ્તુઓના ગંતવ્ય સ્થાન તરીકે માન્યતા આપવામાં આવે છે.ચીજવસ્તુઓનું લક્ષ્ય ભારત હોવાના કારણે આ કાયદો કરપાત્ર ઘટનાને આવરી લેવા માટે પૂરતો વ્યાપક છે, જેમાં ભારત સાથે જોડાણ ધરાવતા ક્ષેત્રેતર પાસાઓ સામેલ છે.

૧૧૦. વાદગ્રસ્ત અધિસૂચનાઓની કાર્યક્ષમતા નક્કી કરવામાં એકમાત્ર પ્રશ્ન એ છે કે શું ચીજવસ્તુઓના આયાતકારને સીઆઈએફ કોન્ટ્રાક્ટમાં શિપિંગની સેવાના પ્રાપ્તકર્તા તરીકે ગણવામાં આવે છે.

<u>ડી. ૪.(બી) શું આયાતકારો સીઆઈએફ કરાર હેઠળ સેવા પ્રાપ્ત કરે છે?</u>

૧૧૧. આક્ષેપિત જાહેરનામું ૮/૨૦૧૭, અન્ય બાબતોની સાથે હોટેલો, રેસ્ટોરન્ટ્સ, રેલવે/માર્ગ/હવાઈ માર્ગ દ્વારા પરિવહન અને કાયદાકીય અને એકાઉન્ટિંગ સેવાઓ જેવી સેવાઓની વિવિધ શ્રેણીઓનો સમાવેશ કરે છે.સમાવાળાઓ, સીઆઈએફ વ્યવહારો અંતર્ગત ચીજવસ્તુઓના આયાતકારો તરીકે, નીચેના વર્ગીકરણથી નારાજ છેઃ

> "બિન–કરપાત્ર પ્રદેશમાં સ્થિત વ્યક્તિ દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવતી સેવાઓ સહિત જહાજમાં માલસામાનનું પરિવહન અથવા ભારતની બહારના સ્થળેથી વહાણ દ્વારા માલના પરિવહનના માર્ગે બિન–કરપાત્ર પ્રદેશમાં સ્થિત વ્યક્તિ દ્વારા પ્રદાન કરવામાં આવે છે. ભારતમાં ક્લિયરન્સનું કસ્ટમ સ્ટેશન ભારતમાં ક્લિયરન્સના કસ્ટમ સ્ટેશન સુધી."

સમાવાળાઓ એ વાતથી નારાજ છે કે, આ વર્ગીકરણ અને વાદગ્રસ્ત અધિસૂચના ૧૦/૨૦૧૭ ચીજવસ્તુઓની આયાત સીઆઈએફ અથવા એફઓબી કોન્ટ્રાક્ટના આધારે કરવામાં આવી હોવા છતાં, ચીજવસ્તુઓની આયાતને શિપિંગની સેવાના પ્રાપ્તકર્તા તરીકે ગણાવે છે.

૧૧૨ . આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૫ (૩) રિવર્સ ચાર્જના આધારે ચોક્કસ

શ્રેણીની સેવાઓના પુરવઠાના પ્રાપ્તકર્તાઓ પર કરવેરો લાદવામા સક્ષમ બનાવે છે.અહીં નોંધનીય છે કે, સેવાઓ પર કરવેરો લાદનાર નાણાં ધારા, ૧૯૯૪ની કલમ ૮ (૨) માં અન્યથા ઉપયોગમાં લેવાતી 'કોઇપણ વ્યક્તિ' જેવી વ્યાપક ભાષાની વિરુદ્ધમાં આ પ્રકારની સેવાઓના 'પ્રાપ્તકર્તા' દ્વારા કરપાત્ર છે.કલમ ૫ (૩) જણાવે છે:

> "(૩) સરકાર, કાઉન્સિલની ભલામણો પર, અધિસૂચના દ્વારા, માલસામાન અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાની શ્રેણીઓ સ્પષ્ટ કરી શકે છે, જેના પર આવા માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંને પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા રિવર્સ ચાર્જ આધારે ચૂકવવામાં આવશે. અને આ અધિનિયમની તમામ જોગવાઈઓ આવા પ્રાપ્તકર્તાને લાગુ પડશે જેમ કે તે આવા માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાના સંબંધમાં કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ છે..."
>
> **(ભારપૂર્વક)**

સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨ (૯૩) દ્વારા સેવાના પુરવઠાના 'પ્રાપ્તકર્તા' શબ્દને વ્યાપક રીતે પરિભાષિત કરવામાં આવ્યો છે:

> (૯૩) માલ અથવા સેવાઓના પુરવઠાના અથવા બંનેના 'પ્રાપ્તકર્તા'નો અર્થ –
>
> (ક) માલ અથવા સેવાઓના પુરવઠાના અથવા બંનેના પુરવઠાના માટે વળતર ચૂકવવામાં આવે તો તે વ્યક્તિ કે જે તે વળતર ચૂકવવા માટે જવાબદાર છે
>
> (બી) જ્યાં માલસામાનનો પુરવઠો પૂરો પાડવા માટે કોઈ રકમ ચુકવવાની ન હોય, ત્યાં જે વ્યક્તિને માલસામાનની ડિલિવરી આપવામાં આવી હોય કે તે ઉપલબ્ધ કરવામાં આવી હોય, અથવા જેને માલસામાનનો કબજો અથવા ઉપયોગ આપવામાં આવ્યો હોય અથવા ઉપલબ્ધ કરાવવામાં આવ્યો હોય, અને
>
> (સી) કોઈ સેવાના પુરવઠો પૂરો પાડવા માટે કોઈ રકમ ચુકવવાની ન હોય તો, જેને સેવા પૂરી પાડવામાં આવી હોય તે વ્યક્તિ,
>
> **અને જેને પુરવઠો પૂરો પાડવામાં આવ્યો હોય તેવા કોઇપણ વ્યક્તિના સંદર્ભનો અર્થ પુરવઠાના પ્રાપ્તિકર્તા માટેના સંદર્ભ તરીકે કરવામાં આવશે અને તેમાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સંબંધમાં પ્રાપ્તકર્તા વતી કામ કરતા એજન્ટનો સમાવેશ કરવામાં આવશે.**
>
> **(ભારપૂર્વક)**

આમ, સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨ (૯૩) (ક) માં ઉપયોગમાં લેવાતી ભાષામાં

સ્પષ્ટપણે જણાવવામાં આવ્યું છે કે જ્યારે સેવાઓના પુરવઠા માટે વિચારણા ચુકવવાની હોય, ત્યારે પ્રાપ્તકર્તાનો અર્થ તે વ્યક્તિ થાય છે જે તે અવેજ ચુકવવા માટે જવાબદાર છે.જો કે, જ્યારે કોઈ સેવાના પુરવઠા માટે કોઈ રકમ ચૂકવવાની નથી, ત્યારે કલમ ૨ (૯૩) (ક) માં જણાવવામાં આવ્યું છે કે, જે વ્યક્તિને સેવા પૂરી પાડવામાં આવી છે તે જ વ્યક્તિ હશે.વધુમાં, કલમ ૨ (૩) માં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે, "પૂરવઠો પહોંચાડનાર વ્યક્તિનો કોઈપણ સંદર્ભ સ્વીકારનારના સંદર્ભ તરીકે ગણવામાં આવશે.આથી, જ્યાં કાયદો પુરવઠો પૂરો પાડતી વ્યક્તિનો ઉલ્લેખ કરે છે, ત્યાં તેનો અર્થ સેવાના પ્રાપ્તકર્તાનો સંદર્ભ તરીકે કરવો જોઈએ.

૧૧૩. સીઆઈએફ વ્યવહારમાં વિદેશી નિકાસકાર વિદેશી શિપિંગ લાઇન સાથે કરાર કરે છે.શિપિંગની સેવા વિદેશી શિપિંગ લાઇન દ્વારા વિદેશી નિકાસકારોને પૂરી પાડવામાં આવે છે અને તે મુજબ શિપિંગની સેવા વિદેશી નિકાસકારોને ચૂકવવામાં આવે છે.આ પ્રકારનાં શિપિંગનો ખર્ચ કિંમતનો એક ઘટક બની શકે છે, જે છેવટે વાટાઘાટોની શરતોને આધારે આયાતકાર પાસેથી લેવામાં આવે છે.જો એફઓબી કોન્ટ્રાક્ટ પર વાટાઘાટો કરવામાં આવે તો આયાતકાર સ્વતંત્ર રીતે શિપિંગ સેવાનો લાભ ઉઠાવશે અને તે બદલ અવેજ ચુકવશે.કેન્દ્ર સરકારે દલીલ કરી છે કે સીઆઈએફ આધારે ચીજવસ્તુઓની આયાતને સેવાઓની આયાત તરીકે ગણવામાં આવશે, જ્યાં પ્રાપ્તકર્તા નક્કી કરવા માટે કલમ ૨ (૩) ની પેટાકલમ (સી) લાગુ થાય છે.સામાવાળાઓએ દલીલ કરી છે કે સીઆઈએફ કરારમાં આયાતકારને માત્ર બોલચાલની દ્રષ્ટિએ સેવાના પ્રાપ્તકર્તા તરીકે ગણવામાં આવી શકે છે.શિપિંગની સેવાનું માત્ર ગંતવ્ય સ્થાન કરારના કોઈ પણ તત્વો વિંના આયાતકારની સરખામણીમા તેને સેવામાં રૂપાંતરિત નહીં કરે.આથી, તેમણે વિનંતી કરી હતી કે, કાયદામાં ચોક્કસ ડીમિંગ જોગવાઈઓના અભાવમાં, આઇજીએસટીની કલમ ૫ (૩) માં ઉપયોગમાં લેવાયેલા 'પ્રાપ્તકર્તા' શબ્દનો અર્થ સમજાવવા માટે કોન્ટ્રાક્ટની ગુપ્તતાનાં અતિ મહત્ત્વપૂર્ણ સિદ્ધાંતો પ્રસ્તુત છે.

૧૧૪. કેન્દ્ર સરકારે દલીલ કરી છે કે સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨ ની પ્રસ્તાવના સંદર્ભ અન્યથા જરૂરી ન હોય ત્યાં સુધી આ શબ્દનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો છે અને આથી કલમ ૨ (૩) હેઠળ સેવાના પ્રાપ્તકર્તા તરીકે રિવર્સ ચાર્જના આધારે આયાતકાર પર કરવેરો લાદવામાં આવશે.જોકે, આ દલીલ આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૫ (૩) ના સંદર્ભને અવગણે છે, જે કરપાત્ર વ્યક્તિને સેવાનો પ્રાપ્તકર્તા દર્શાવે છે અને માત્ર કેન્દ્ર સરકારને ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓના આંતરરાજ્ય પૂરવઠાની કેટેગરીઓને સૂચિત કરવા માટે સક્ષમ બનાવે છે.

૧૧૫. કેન્દ્ર સરકારે દુરવર્તી દલીલ કરવાનો પ્રયાસ કર્યો છે કે સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨૪(iii) રિવર્સ ચાર્જના ધોરણે કર ચૂકવવા માટે સેવાના પ્રાપ્તકર્તા અથવા સપ્લાયર તરીકે તેમની સ્થિતિને ધ્યાનમાં લીધા વિના જવાબદાર વ્યક્તિઓની ફરજિયાત નોંધણીને ફરજિયાત બનાવતા કોઈપણ વ્યક્તિને રિવર્સ ચાર્જ પર ટેક્સ ચૂકવવા માટે નિયુક્ત કરવામાં આવે છે. આ દલીલ કલમ ૫(૩) હેઠળ ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓની કેટેગરીની અને પ્રાપ્તકર્તા, જે પછી સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨૪(iii) હેઠળ ફરજિયાત રીતે પોતાની નોંધણી કરાવવા માટે જવાબદાર છે તેમની ઓળખને ઉલટાવે છે. ગ્રાહકને સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨૪(iii) હેઠળ ફરજિયાત નોંધણી કરાવવી પડે છે. કેન્દ્ર સરકારને આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૫ (૩) અને ૫ (૪) હેઠળ વ્યક્તિઓ અને પુરવઠાની કેટેગરીઓને રિવર્સ ચાર્જ માટે નિયુક્ત કરવાની સત્તા પ્રાપ્ત થાય છે, ન કે સીજીએસટી એક્ટની કલમ ૨૪ (iii) કે જે કરવેરાની વસૂલાતની ખાતરી કરવા માટે ફરજિયાત નોંધણી કરવા ફરજિયાત બનાવે છે.સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨ (૯૮), જે રિવર્સ ચાર્જને વ્યાખ્યાયિત કરે છે, તેમાં પુનરોચ્ચાર કરવામાં આવ્યો છે કે, તેનો અર્થ સપ્લાયરને બદલે વસ્તુ અથવા સેવાઓના પુરવઠાના પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા કરવેરો ભરવાની જવાબદારી છે.આનો અર્થ એવો નથી કે રિવર્સ ચાર્જ ચૂકવવા માટે ઓળખી કાઢવામાં આવેલી કોઈ પણ કરપાત્ર વ્યક્તિ

આપમેળે આ પ્રકારની ચીજવસ્તુઓ અથવા સેવાનો પ્રાપ્તકર્તા બની જશે.વર્તમાનમાં આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૫ (૩) પ્રત્યાયુક્ત કાયદાને માત્ર ચીજવસ્તુઓ/સેવાઓના પૂરવઠાની કેટેગરીઓ પર જ કાલ્પનિક માન્યતા ઉભી કરવા સક્ષમ બનાવે છે.

૧૧૬. આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૫ (૩) માં ઓળખી કાઢવામાં આવેલી ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓની કેટેગરીઓમાં 'પ્રાપ્તકર્તા' શબ્દનો અર્થ 'પ્રાપ્તકર્તા' તરીકે કરવો એ સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨ (૩) હેઠળ 'પ્રાપ્તકર્તા'ની પરિભાષાને સંચાલિત કરતા સિદ્ધાંતો દ્વારા સંચાલિત થવો જોઈએ. કેન્દ્ર સરકારની દલીલોથી વિપરીત, આ પ્રકારનું અર્થઘટન સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨૪ (iii) હેઠળ ફરજિયાત નોંધણીના આદેશને સમાપ્ત નહીં કરે. સીજીએસટી અથવા આઇજીએસટી કાયદામાં યોગ્ય રીતે લાગુ થતી જોગવાઈઓ કે જે કેન્દ્ર સરકારને રિવર્સ ચાર્જ માટે કરપાત્ર વ્યક્તિની ઓળખ કરવાની મંજૂરી આપે છે.કોઈ પણ સંજોગોમાં, તે આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૫ (૩) અને ૫ (૪) હેઠળ રિવર્સ ચાર્જ માટે જવાબદાર તમામ પ્રાપ્તકર્તાઓને લાગુ પડશે. સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨૪ (iii) હેઠળ કરવેરા ઉઘરાવવાની વ્યવસ્થાને નિષ્ફળતાને આઇજીએસટી કાયદો, સીજીએસટી કાયદો અને કર ન્યાયશાસ્ત્રમાં સમાન રીતે સમજવામાં આવતી વસ્તુ અથવા સેવાના 'પ્રાપ્તકર્તા'ની વિભાવનાને ખોટી રીતે રજૂ કરી શકાય નહીં.

૧૧૭. કેન્દ્ર સરકારે દલીલ કરી છે કે આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૫ (૩) માં 'પ્રાપ્તકર્તા' દ્વારા વ્યક્ત કરવામાં આવેલી અભિવ્યક્તિથી જીએસટી કાઉન્સિલને આવા વ્યક્તિઓની ઓળખ કરવા માટે અધિસૂચના ઇશ્યૂ કરવામાં કોઈ અવરોધ આવતો નથી, જેનું સંચાલન રિવર્સ ચાર્જ દ્વારા થશે અને એકવાર ઓળખ પૂર્ણ થયા પછી, આવી કરપાત્ર વ્યક્તિનો આપમેળે 'પ્રાપ્તકર્તા' તરીકે અર્થઘટન કરવામાં આવશે.આ દલીલમાં અદાલતને સેવાના પ્રાપ્તકર્તાઓ નક્કી કરવાના સિદ્ધાંતોને

સંપૂર્ણપણે નકારી કાઢવાની અને તેની જગ્યાએ જે પણ કરપાત્ર વ્યક્તિની ઓળખ કરવામાં આવે તેને મૂકવાની જરૂર છે.આ કેસમાં અનુકૂળ પરિણામ પ્રાપ્ત કરવા માટે અપીલકર્તા આવા અર્થઘટન માટે દલીલ કરી શકે છે.જોકે, આંતર–રાજ્ય પુરવઠાની બાબતમાં જ્યારે સપ્લાયર અને પ્રાપ્તકર્તા ભારતનાં ક્ષેત્રની અંદર હોય, ત્યારે આ અદાલતે કૃત્રિમ રીતે વિભાજિત અર્થઘટનનું પાલન કરવું પડશે, જે કેટલાક કિસ્સાઓમાં સેવા અને પુરવઠાનો પ્રકાર અને પ્રાપ્તકર્તાઓની ઓળખ કરે છે અને અન્ય કિસ્સાઓમાં ગ્રાહકની શાબ્દિક અને સંદર્ભિત વ્યાખ્યાને ધ્યાનમાં લીધા વગર કરદાતાઓની ઓળખ કરે છે.આ સમજૂતીના સ્થાપિત નિયમોની વિરુદ્ધ છે અને ન્યાયિક કાયદાનું કાર્ય હશે.જો સંસદનો ઈરાદો રિવર્સ ચાર્જ માટે ચોક્કસ વ્યક્તિઓની નિમણૂક કરવાનો હોય, પછી તેઓ આવા માલ અને સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તા હોય તો પણ, તેમણે પ્રત્યાયુક્ત કાયદાના ઉપયોગ માટે આવી સત્તાનો ઉપયોગ કરવા માટે યોગ્ય સુધારો કરવો જોઈએ.

૧૧૮. અપીલકર્તાના કેસને ટેકો આપનારી એકમાત્ર દલીલ આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૩ (૯) છે, જે સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨ (૩) (સી) સાથે વાંચવામાં આવે છે, જે 'પ્રાપ્તકર્તા'ને વ્યાખ્યાયિત કરે છે.કલમ ડી. ૪ માં જણાવ્યા અનુસાર.(ક) ઉપર જણાવેલા આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૩ (૯) મુજબ જ્યારે ચીજવસ્તુઓનું પરિવહન મેઇલ અથવા કુરિયર સિવાયના માધ્યમથી કરવામાં આવે છે, ત્યારે સેવાના પુરવઠાના સ્થળને માલસામાનનું ગંતવ્ય સ્થાન માનવામાં આવે છે.આયાતકારો માટે કોઈ ચોક્કસ મુક્તિ આપવામાં આવી નથી.આ કોર્ટ આ તર્કને સ્વીકારવા અને સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨ (૩) માં 'પ્રાપ્તકર્તા'ની વ્યાખ્યામાં તેને ગણવા માટે તૈયાર છે, જે નીચે મુજબ છે:

> (૯૩) માલ અથવા સેવાઓના પૂરવઠા અથવા બંનેના પ્રાપ્તકર્તા એટલે –
> (એ) જ્યાં માલસામાન અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા માટે વળતર ચૂકવવું પડે છે, તો તે વ્યક્તિ કે જે તે વળતર ચૂકવવા માટે જવાબદાર છે
> (બી) જ્યાં માલસામાનનો પુરવઠો પૂરો પાડવા માટે કોઈ રકમ ચુકવવાની ન હોય, ત્યાં જે વ્યક્તિને માલસામાનની ડિલિવરી આપવામાં આવી હોય કે તે ઉપલબ્ધ કરવામાં આવી હોય, અથવા જેને માલસામાનનો કબજો

અથવા ઉપયોગ આપવામાં આવ્યો હોય અથવા ઉપલબ્ધ કરાવવામાં આવ્યો હોય, અને

(સી) કોઈ સેવાના પુરવઠો પૂરો પાડવા માટે કોઈ રકમ ચુકવવાની ન હોય તો, જેને સેવા પૂરી પાડવામાં આવી હોય તે વ્યક્તિ,

અને જેને પુરવઠો પૂરો પાડવામાં આવ્યો હોય તેવા કોઇપણ વ્યક્તિના સંદર્ભનો અર્થ પુરવઠાના પ્રાપ્તિકર્તા માટેના સંદર્ભ તરીકે કરવામાં આવશે અને તેમાં માલ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના સંબંધમાં પ્રાપ્તકર્તા વતી કામ કરતા એજન્ટનો સમાવેશ કરવામાં આવશે.

(ભારપૂર્વક)

પૂરવઠો પહોંચાડનાર વ્યક્તિનો સંદર્ભ, પ્રાપ્તકર્તા માટેનો સંદર્ભ હોવાથી, પુરવઠાનું સ્થાન મહત્વપૂર્ણ છે.આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૩ (૯) મુજબ, પુરવઠાનું સ્થાન એ ચીજવસ્તુઓનું ગંતવ્ય સ્થાન છે.ત્યારબાદ પુરવઠા નો સમય સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૩ ની જોગવાઈઓ દ્વારા નક્કી કરવામાં આવે છે. આઈજીએસટી કાયદા ની કલમ ૨(૧૪) અને ૨(૧૫) પણ સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તા અને સપ્લાયરના સ્થાનની વ્યાખ્યા કરે છે જ્યાં સેવાઓનો પુરવઠો કરવામાં આવે છે અથવા પ્રાપ્ત થાય છે.

"(૧૪) સેવાઓ મેળવનાર વ્યક્તિના સ્થળ નો અર્થ થાય છે, ---

(એ) જ્યાં નોંધણી પ્રાપ્ત થઈ હોય તેવા વ્યવસાયના સ્થળે પુરવઠો પ્રાપ્ત થાય છે, ત્યાં વ્યવસાયના આવા સ્થળનું સ્થાન.

(બી) જ્યાં વ્યવસાય સ્થળ સિવાયના અન્ય કોઈ સ્થળે પુરવઠો પ્રાપ્ત થાય છે, જેના માટે નોંધણી થઈ છે (અન્ય જગ્યાએ નિશ્ચિત એકમ), ત્યાં આવા નિશ્ચિત એકમનું સ્થાન.

(સી) એક કરતા **વધુ એકમો પર** પુરવઠો પ્રાપ્ત થયો હોય, પછી તે વ્યવસાયનું સ્થળ હોય કે નિશ્ચિત એકમ હોય, સપ્લાયની રસીદ સાથે સૌથી વધુ સંબંધિત એકમનું સ્થાન હોય અને

(ડી) આવા સ્થળોની ગેરહાજરીમાં, પ્રાપ્તકર્તાનું સામાન્ય રહેઠાણ સ્થળ હોય.

(૧૫) સેવાઓના સપ્લાયરના સ્થાનનો અર્થ થાય છે –

(એ) જ્યાં નોંધણી પ્રાપ્ત થઈ હોય તેવા વ્યવસાયોના સ્થળેથી પુરવઠો પૂરો પાડવામાં આવે છે, ત્યાં વ્યવસાયોના આવા સ્થળનું સ્થાન.

(બી) જે સ્થળ માટે નોંધણી થઈ હોય તે સ્થળ સિવાયના અન્ય કોઈ સ્થળેથી પુરવઠો પૂરો પાડવામાં આવે તો (અન્યત્ર નિશ્ચિત એકમ), આવી નિશ્ચિત એકમનું સ્થાન

(સી) એકથી વધુ સંસ્થાઓમાંથી પુરવઠો પૂરો પાડવામાં આવે છે, પછી તે વેપારનું સ્થળ હોય કે ફિક્સ્ડ એસ્ટાબ્લિશમેન્ટ હોય, પુરવઠાની જોગવાઈ સાથે સૌથી વધુ સીધો સંબંધ ધરાવતી સંસ્થાનું સ્થાન હોય અને

(ડી) આવા સ્થળોની ગેરહાજરીમાં, સપ્લાયરના સામાન્ય નિવાસ સ્થાનનું સ્થાન; **(ભારપૂર્વક)**

આવી સ્થિતિમાં જ્યારે આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૩(૯) હેઠળ સેવાઓના પુરવઠાનું સ્થાન ચીજવસ્તુઓનું ગંતવ્ય સ્થાન માનવામાં આવે છે, ત્યારે ભારતીય આયાતકારને સેવાઓનો પૂરવઠો આપવો જરૂરી છે, જેને સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨(૩)(ક) ની પરિભાષા હેઠળ 'પ્રાપ્તકર્તા' ગણવામાં આવશે.

૧૧૯. આ નિષ્કર્ષ જીએસટી એટલે કે વપરાશ અને નિર્ધારિત આધારિત કરવેરાની ફિલસૂફી સાથે જોડાયેલો છે.ભારતમાં શિપિંગની સેવાઓ વપરાશના હેતુથી આયાત કરવામાં આવે છે, જે ચીજવસ્તુઓની આયાત દ્વારા કરવામાં આવે છે.જોકે શિપિંગ માટે વિદેશી સપ્લાયર દ્વારા સીઆઈએફ કોન્ટ્રાક્ટમાં વિદેશી શિપિંગ લાઈનને ચુકવણી કરવી પડે છે, તેના પરિણામે શિપમેન્ટની કિંમતમાં ભાવ નો સમાવેશ થાય છે.શિપિંગ સેવાનો અંતિમ લાભાર્થી ભારતમાં આયાતકાર પણ છે, જે છેવટે ભારતના કરપાત્ર ક્ષેત્રની અંદર આવેલા ગંતવ્ય સ્થળે ચીજવસ્તુઓ પ્રાપ્ત કરશે.આમ, આઇજીએસટી કાયદામાં 'પ્રાપ્તકર્તા' શબ્દનો અર્થ કરવેરા કાયદો (આઇજીએસટી અને સીજીએસટી કાયદો) માં નિર્ધારિત સંદર્ભની અંદર સમજવો પડશે, વાણિજ્યિક સિદ્ધાંતોનો કડક અમલ કરીને નહીં.

૧૨૦ કેટલાક સામવાળાઓએ દલીલ કરી હતી કે, સેવાઓના બે અલગ–અલગ પ્રાપ્તકર્તાઓની સંભાવના તદ્દન નિરર્થક છે, કારણ કે સેવાનો પુરવઠો કલમ ૭ (૩) હેઠળ આંતર–રાજ્ય પુરવઠો છે અથવા આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૮ (૨) હેઠળ આંતર–રાજ્ય પુરવઠો છે, જે સપ્લાયરના સ્થળ અને સપ્લાયના સ્થાન પર નિર્ભર કરે છે, જે મોટાભાગના કિસ્સાઓમાં સેવા મેળવનારનું સ્થાન છે.સીજીએસટી કાયદાની

કલમ ૨ (૩) (એ) અને (સી) ના વાંચન પર અસરકારક રીતે બે પ્રાપ્તકર્તા હોઈ શકે છે, સામાવાળાઓ દલીલ કરે છે કે આ વ્યવહાર એક સાથે આંતર–રાજ્ય અથવા રાજ્યની અંદર પુરવઠો બની શકે છે.આનો અર્થ એ પણ થઈ શકે છે કે બે પ્રાપ્તકર્તા આઇટીસી માટે દાવો કરી શકે છે, જોકે આ દલીલ હાલના કેસને લાગુ પડતી નથી કારણ કે આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૭ (૩) અને ૮ (૨) આયાતના ખ્યાલને ભેળવતા નથી.કલમ ૮ (૨) એ એવી સ્થિતિ સાથે સંબંધિત છે જ્યાં સપ્લાયરનું સ્થાન અને સપ્લાયનું સ્થાન ભારતમાં એક જ રાજ્ય/કેન્દ્ર શાસિત પ્રદેશમાં હોય.આ આયાત નક્કી કરવા માટે લાગુ પડતું નથી કે સપ્લાયર ભારતની બહાર ક્યાં છે.તેવી જ રીતે, કલમ ૭ (૩) ભારતના પ્રદેશની અંદર આંતર–રાજ્ય પુરવઠા સાથે સંબંધિત છે.વધુમાં, આ બંને કલમો આઇજીએસટી કાયદાની કલમ 12 ની જોગવાઈઓને આધિન છે, જ્યાં સપ્લાયર અને પુરવઠો પૂરો પાડનાર બંને ભારતમાં સ્થિત છે.આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૨ તે કાયદાની કલમ ૧૩ (૯) હેઠળ ડીમિંગ ફિક્શનનું સર્જન કરતી નથી, જે સપ્લાયર ભારતની બહાર હોય ત્યારે જ લાગુ પડે છે.આ કિસ્સામાં લાગુ થનારી કલમ આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૭ (૪) હશે, જેમાં સ્પષ્ટપણે જણાવવામાં આવ્યું છે કે, *ભારતનાં પ્રદેશમાં આયાતી સેવાઓનો પુરવઠો આંતર–રાજ્ય વેપાર કે વાણિજ્ય દરમિયાન સેવાઓનો પુરવઠો ગણાશે.* આમ, કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા દલીલ કરવામાં આવેલી કાલ્પનિક કથાથી કોઈ નિરર્થકતા પેદા થતી નથી.કોઈ પણ સંજોગોમાં વિદેશી નિકાસકાર ભારતમાં આઇટીસીનો દાવો નહીં કરે.

૧૨૧ બે પ્રાપ્તકર્તાઓની ઓળખ કરવાની સમવાળાઓની દલીલનો વર્તમાન વિવાદના નિર્ણય પર કોઈ પ્રભાવ પડતો નથી કારણ કે આ કેસમાં વિદેશી નિકાસકારોને કરવેરો આપવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવ્યો નથી.ડિજિટલ યુગમાં, સપ્લાયર અને સેવા મેળવનારની વિભાવનાઓમાં પણ ફેરફાર કરવામાં આવ્યો છે અને તેમને પૂરવઠાની સીધી સાંકળ ધરાવતી બે પક્ષો તરીકે સમજવામાં આવ્યા નથી.આઇજીએસટી કાયદો આ પ્રકારની જટિલતાઓને પૂરતા પ્રમાણમાં સમજવામાં

આવી અનેક કાલ્પનિક કલ્પનાઓનું સર્જન કરે છે.ઉદાહરણ તરીકે, આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૫ (૫) ઇલેક્ટ્રોનિક કોમર્સ ઓપરેટરને સેવાના સપ્લાયર તરીકે કર આપે છે, જોકે તે વાણિજ્યિક અર્થમાં માત્ર એક માધ્યમ છે.જ્યાં સુધી તેમની પાસે બંધારણીય અને સંસદીય મંજૂરી હોય ત્યાં સુધી આ કાલ્પનિક માન્યતાઓનું કાયદાના હેતુ માટે સન્માન કરવાની જરૂર છે.એ જ રીતે, આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૨ (૧૪) (સી) એક કરતા વધુ સંસ્થાઓમાં પુરવઠાની સંભાવનાને ઓળખે છે:

"**(૧૪)**" "**સેવાઓ મેળવનારનું સ્થાન**" એટલે

(એ) જ્યાં નોંધણી પ્રાપ્ત થઈ હોય તેવા વ્યવસાયના સ્થળે પુરવઠો પ્રાપ્ત થાય છે, ત્યાં વ્યવસાયના આવા સ્થળનું સ્થાન

(બી) જ્યાં વ્યવસાય સ્થળ સિવાયના અન્ય કોઈ સ્થળે પુરવઠો પ્રાપ્ત થાય છે, જેના માટે નોંધણી થઈ છે (અન્ય જગ્યાએ નિશ્ચિત એકમ), ત્યાં આવા નિશ્ચિત એકમનું સ્થાન.

(સી) એકથી વધુ એકમોમાં પુરવઠો પ્રાપ્ત થયો હોય, પછી તે વ્યવસાયનું સ્થળ હોય કે નિશ્ચિત એકમ હોય, તે પુરવઠાની પ્રાપ્તિ સાથે સૌથી વધુ સીધો સંબંધ ધરાવતું એકમ હોય અને

(ડી) આવા સ્થળોની ગેરહાજરીમાં, પ્રાપ્તકર્તાના સામાન્ય રહેઠાણનું સ્થાન

૧૨૨ આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૩ સપ્લાયના મૂળ સ્થાને તેના પર કરવેરો લાદવાના જીએસટીના ઉદ્દેશને અસરકારક રીતે પૂર્ણ કરવા માટે મહત્વપૂર્ણ છે.આઇજીએસટી કાયદા (કલમ ૫) હેઠળ શુલ્કની જોગવાઈનું અર્થઘટન કરવા માટે તેમાં માનવામાં આવતી કાલ્પનિક વાતો મહત્ત્વપૂર્ણ છે.સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨ (૩) ના 'પ્રાપ્તકર્તા'ની પરિભાષાને ધ્યાનમાં રાખીને સપ્લાયના લાભાર્થીને નક્કી કરવાની અપ્રાસંગિકતા માટે સામાવાળાઓની દલીલ ખોટી છે, જે કલમ ૨ (૩) માં અન્ય બાબતોની સાથે–સાથે જે વ્યક્તિને સપ્લાય કરવામાં આવ્યો છે, એટલે કે સપ્લાયના સ્થળને આધારે સપ્લાય મેળવનારની ઓળખ કરે છે.

૧૨૩ જીએસટી કાયદાઓ વેચાણ/કન્સાઇન્મેન્ટ પર કરવેરાની અગાઉની નીતિથી અલગ છે અને પુરવઠાના કરવેરા પર ધ્યાન કેન્દ્રિત કરે છે.પૂરવઠા કેન્દ્રિત અને ગંતવ્ય આધારિત કરવેરાનો ખ્યાલ બંધારણીય જોગવાઇઓ અને જીએસટી કાઉન્સિલ

દ્વારા બહાર પાડવામાં આવેલી દરખાસ્તો મારફતે ચાલે છે.આમ, માલસામાન અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠા પર કરવેરો ઊભો કરવા માટે કલમ ૩૬૬ (૧૨–ક) ના રૂપમાં બંધારણમાં એક સુધારો રજૂ કરવામાં આવ્યો હતો.તે સમયની વાણિજ્યિક વાસ્તવિકતામાં ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓ વચ્ચેની પાતળી ધારણાત્મક ભેદરેખાઓ પડી જાય છે.આથી, ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓ વચ્ચે સુઘડ વિભાગો ઊભા કરવાના વિરોધમાં પુરવઠાના કરવેરા પર ધ્યાન કેન્દ્રિત કરવામાં આવ્યું છે.સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૭ (૧) (સી) 'સપ્લાય'ની રચના કરવા સેવાઓની આયાત માટે અવેજ ની અગત્યતા દર્શાવે છે. નક્કી કરવા માટેનો એકમાત્ર પ્રશ્ન એ છે કે શું સીઆઈએફ ધોરણે ચીજવસ્તુઓની આયાતને કાલ્પનિક માનીને શિપિંગ સેવાઓની આયાત તરીકે પણ ગણવામાં આવશે?અમે એવું પ્રતિપાદિત કર્યું છે કે આઈજીએસટીની કલમ ૫ (૩) કેન્દ્ર સરકારને પ્રાપ્તકર્તા સામે કાલ્પનિક કથા રચવાની સત્તા આપતી નથી.કલમ ૫ (૩) માત્ર કેન્દ્ર સરકારને ચોક્કસ કેટેગરીની ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓની ઓળખ કરવા માટે સક્ષમ બનાવે છે, જ્યાં આ પ્રકારની સેવાઓ પ્રાપ્ત કરનારને સામાન્ય કરવેરાની પદ્ધતિથી વિપરીત રિવર્સ ચાર્જને આધિન હોય છે, જ્યાં સેવાના સપ્લાયરને ફોરવર્ડ ચાર્જના આધારે શુલ્ક લગાવવામાં આવે છે.જોકે, આઈજીએસટી કાયદાની કલમ ૧૩ (૯) અને સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨ (૩) (સી) સાથે વાંચીને સ્વાભાવિક રીતે શિપિંગ સેવાના પ્રાપ્તકર્તા તરીકે ચીજવસ્તુઓની આયાતકારની કલ્પનાનું સર્જન કરે છે.

<u>ડી. ૫ – આઈજીએસટી કાયદાની કલમ ૫ (૪) ની ઉપયોગિતા</u>

૧૨૪ એક દલીલ દ્વારા કેન્દ્ર સરકારે દલીલ કરી છે કે જો આયાતકારો સેવા પ્રાપ્તકર્તા તરીકે લાયકાત ધરાવતા નથી, તો વાદગ્રસ્ત અધિસૂચનાઓ તેમની માન્યતા આઈજીએસટી અધિનિયમની કલમ ૫ (૪) માંથી મેળવશે.

> (૪) **સપ્લાયર દ્વારા કરપાત્ર ચીજવસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાના સંબંધમાં સંકલિત કરવેરો, જે રજિસ્ટર્ડ નથી, તે રજિસ્ટર્ડ વ્યક્તિને રિવર્સ ચાર્જના આધારે ચૂકવવામાં આવશે અને આ કાયદાની તમામ જોગવાઈઓ તે વ્યક્તિને લાગુ પડશે,** જેમ કે તે આવી

ચીજવસ્તુઓ અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાના સંબંધમાં કરવેરો ભરવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ છે."

(ભારપૂર્વક)

૨૯ ઓગસ્ટ, ૨૦૧૮ ના રોજ કલમ ૫ (૪) માં વર્ષ ૨૦૧૮ ના સુધારા અધિનિયમ ૩૨ દ્વારા સુધારો કરવામાં આવ્યો હતો, જેથી નીચેની બાબતો જણાવી શકાયઃ

(૪) સરકાર કાઉન્સિલની ભલામણો પર જાહેરનામા દ્વારા નોંધણી કરાવેલી વ્યક્તિઓનો એક વર્ગ નિર્દિષ્ટ કરી શકશે, જે નોંધણી કરાવ્યા વગરના સપ્લાયર પાસેથી મેળવેલા ચોક્કસ કેટેગરીના માલસામાન અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાના સંબંધમાં, આવા માલસામાન અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાના પ્રાપ્તકર્તા તરીકે રિવર્સ ચાર્જના આધારે કરવેરો ભરશે અને આ કાયદાની તમામ જોગવાઈઓ એવા પ્રાપ્તકર્તાને લાગુ પડશે જાણે કે તે આવા માલસામાન અથવા સેવાઓ અથવા બંનેના પુરવઠાના સંબંધમાં કરવેરો ભરવા માટે જવાબદાર વ્યક્તિ છે."

(ભારપૂર્વક)

સુધારેલી કલમ ૫ (૪) ૧ ફેબ્રુઆરી, ૨૦૧૯ (અધિસુચના નં.જીએસઆર ૬૭ (ઇ) તા. ૨૯ જાન્યુઆરી ૨૦૧૯) ના રોજ અમલમાં આવી હતી.વર્ષ ૨૦૧૮ નાં કાયદામાં સુધારો કેન્દ્ર સરકારને કરપાત્ર ચીજવસ્તુઓ કે સેવાનાં પુરવઠાનાં 'પ્રાપ્તકર્તા' તરીકે નોંધણી કરાયેલી વ્યક્તિઓનાં વર્ગને જાહેર કરવાની કલ્પિત કલ્પના રચવા સક્ષમ બનાવે છે.પ્રાપ્તકર્તા "દ્વારા" નહીં પણ "તરીકે" ભાષાનો ઉપયોગ કરવામાં આવી સૂચનાની માન્યતા નક્કી કરવા માટે સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨ (૯૩)ની સામે પ્રાપ્તકર્તાની વ્યાખ્યાની લાગુ પડતી નથી.વર્ષ ૨૦૧૮ ના સુધારા અધિનિયમ ૩૨ ની અસર નીચે મુજબ છેઃ–

અધિસૂચના દ્વારા કેન્દ્ર સરકારની સત્તાઓ નક્કી કરવા માટેની સ્પષ્ટતા કરવામાં આવી છે; – (i) કેન્દ્ર સરકારની અધિસૂચના મારફતે સ્પષ્ટ કરવાની સત્તા અને

(ii) રજીસ્ટર્ડ વ્યક્તિઓના વર્ગને પ્રાપ્તકર્તા તરીકે નક્કી કરવાની

સત્તા ને માન્યતા આપવામાં આવી છે.

૧૨૫. કેન્દ્ર સરકારે દલીલ કરી છે કે, કલમ ૫ (૩) અંતર્ગત ૨૮ જૂન, ૨૦૧૭ ના રોજ બહાર પાડવામાં આવેલી અધિસૂચના નં. ૮/૨૦૧૭ અને

૧૦/૨૦૧૭ ને પણ સૂચનાઓ પણ આઈજીએસટી ની કલમ ૫ (૪) હેઠળ જારી કરવામાં આવી હોય તેમ ગણી શકાય, જે કિસ્સામાં, આયાતકારો ૧ ફેબ્રુઆરી ૨૦૧૯ થી લાગુ પડતો ટેક્સ ભરવો પડશે, પછી ભલે તેઓને ૧૩ ઓક્ટોબર ૨૦૧૭ ત થી ૩૧ જાન્યુઆરી ૨૦૧૯ ના સમયગાળા માટે મુક્તિ આપવામાં આવી હોય.

૧૨૬. સામાવાળાઓએ દલીલ કરી છે કે સુધારેલી અને નહિ સુધારેલી કલમ ૫(૪) વાદગ્રસ્ત અધિસૂચનાઓને બચાવતી નથી કારણ કે તેઓ હજુ પણ 'પ્રાપ્તકર્તા' શબ્દનો સંદર્ભ લે છે. જોકે, સામાવાળાઓ ખૂબ જ અગત્યનો મુદ્દો ભુલી રહ્યા છે કે કલમ ૫(૪) માં 'પ્રાપ્તકર્તા તરીકે' એવી ભાષાનો ઉપયોગ કર્યો છે, કે જે આઈજીએસટી કાયદાની કલમ ૫(૩) થી વિપરીત છે, જે 'પ્રાપ્તકર્તા દ્વારા' નો ઉપયોગ કરે છે. અમે એ મતલબનુ ઠરાવ્યું છે કે, 'પ્રાપ્તકર્તા' માં ઉપરોક્ત બાબતમાં આયાતકારનો પણ સમાવેશ થાય છે. વધુમાં, કલમ ૫(૪) સ્પષ્ટતા કરે છે કે તે નોંધણી કરાયેલ વ્યક્તિઓના એક વર્ગને 'પ્રાપ્તકર્તા' તરીકે નિયુક્ત કરી શકે છે, જેથી સીજીએસટી કાયદાની કલમ ૨(૩) નો વ્યાપ વધશે, જે એક સર્વસમાવેશક પરિભાષા છે, કારણ કે કલમ–૨ની પ્રસ્તાવનામાં એ મતલબનું જણાવેલ છે કે "જો વિપરિત સંદર્ભની જરૂર ન હોય તો" .

૧૨૭. તે એક પ્રસ્થાપિત કાયદો છે કે, કોઈ ચોક્કસ કેસમા જયારે શક્તિના સ્રોતનો સંદર્ભ લેવામાં ન આવે ત્યારે કેસની પ્રસ્તુત હકીકતો અને સંજોગોમાં તેની કામગીરી અને અમલીકરણને નુકસાન થઈ શકે નહીં.યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા વિ. તુલસી રામ પટેલ ૯૧ માં બંધારણીય પીઠે ચુકાદો આપ્યો હતો કે, જ્યારે સત્તાનો સ્રોત કાયદેસર રીતે અસ્તિત્વ ધરાવે છે, ત્યારે તેની કવાયત દરમિયાન બિન–સંદર્ભ અથવા ખોટો સંદર્ભ કાર્યવાહીને દૂષિત કરતો નથી. રેલવે સેવા નિયમોના સંદર્ભમાં બોલતા, જેમાં અનુચ્છેદ ૩૧૧(૨) હેઠળ, શિસ્તપાલન સત્તામંડળની સત્તા સામેલ નથી, આ અદાલતે ચુકાદો આપ્યો હતોઃ

"૧૨૬ અગાઉ જણાવ્યા અનુસાર, કોઈ ચોક્કસ અધિકારીને શિસ્તપાલન

અધિકારી તરીકે કામ કરવાનો અને તપાસને પડતી મુકવાનો અધિકાર સેવા નિયમોમાંથી પ્રાપ્ત થાય છે, જ્યારે શિસ્તભંગની તપાસ ન કરવાનો અધિકાર અનુચ્છેદ ૩૧૧(૨) ના બીજા પરંતુકમાંથી પ્રાપ્ત થાય છે.જ્યાં સુધી કાયદામાં આ પ્રકારની શક્તિ ન હોય ત્યાં સુધી કોઈ સત્તાનો ઉપયોગ થઈ શકે નહીં.જો આ પ્રકારની શક્તિ કાયદામાં અસ્તિત્વમાં ન હોય, તો તેની કથિત કવાયત અસ્તિત્વમાં ન હોય તેવી સત્તાની કવાયત હશે અને તે રદ્બાતલ ગણાશે.એટલા માટે સત્તાનો ઉપયોગ હંમેશા આ પ્રકારની શક્તિના સ્રોતને ધ્યાનમાં રાખીને થવો જોઈએ અને તેની સાથેના તેના સંયોજનના સંદર્ભમાં વિચાર કરવો જોઈએ.ચલપ્પન કેસના [(1 ૧૯૭૬) ૩ એસ.સી.સી. ૧૯૦:૧૯૭૬ એસ.સી.સી. (એલ એન્ડ સી) ૨૯૮: (૧૯૭૬) ૧ એસ.સી.આર. ૭૮૩] કેસમાં અદાલતનું ધ્યાન કાયદાની આ સ્થાપિત સ્થિતિ તરફ ખેંચાયું નહોતું અને તેથી તેણે રેલવે કર્મચારી નિયમોના નિયમ ૧૪ માતત્રને જ અનુચ્છેદ ૩૧૧ (૨) ના બીજા પરંતુકને ગણતરીમાં લીધા વગર જ ધ્યાનમાં લેવામા ભૂલ કરી હતી.એ બાબત પણ સારી રીત સ્થાપિત કરવામાં આવેલ છે કે જ્યાં સત્તાનો સ્ત્રોત અસ્તિત્વ ધરાવે છે ત્યાં, આવી શક્તિનો ઉપયોગ માત્ર તે જ સ્રોતને જ લાગુ પડે છે, અન્ય કોઈ સ્રોતને નહીં કે જેના હેઠળ તે શક્તિનો ઉપયોગ થતો હતો. આ પ્રકારની સત્તાનો ઉપયોગ અમાન્ય અને અધિકાર ક્ષેત્ર વિનાનો ગણાશે.એ જ રીતે, જો સત્તાનો સ્ત્રોત બે જોગવાઈઓને એક સાથે વાંચીને અસ્તિત્વમાં હોય, ભલે તે વૈધાનિક હોય કે બંધારણીય, અને આદેશનો સંદર્ભ માત્ર એક જ જોગવાઈનો હોય, તો આદેશની માન્યતાને તે બંને જોગવાઈઓ હેઠળ પસાર કરેલા આદેશ તરીકે ધ્યાનમાં રાખીને જાળવી રાખવી જોઈએ.વધુમાં, ખોટી જોગવાઈનો ઉલ્લેખ અથવા સત્તાનો સ્ત્રોત ધરાવતી જોગવાઈનો ઉલ્લેખ ન કરવો એ એવા આદેશને ગેરકાયદેસર ઠેરવશે નહીં, જ્યાં આવો સત્તાનો સ્ત્રોત અસ્તિત્વ ધરાવે છે.જુઓ: રામ મનોહર લોહિયા વિરુદ્ધ બિહાર રાજ્ય [એ.આઈ.આર. ૧૯૬૬ એસ.સી. ૭૪૦:(૧૯૬૬) ૧ એસ.સી.આર. ૭૦૯, ૭૨૯:૧૯૬૬ સી.આર.આઈ. એલ.જે. ૬૦૮] અને અમદાવાદ શહેરના મ્યુનિસિપલ કોર્પોરેશન વિરુદ્ધ બેન હીરાબેન મણિલાલ [(૧૯૮૩) ૨ એસ.સી.સી. ૪૨૨:(૧૯૮૩) ૨ એસ.સી.આર. ૬૭૬,૬૮૧]એટલે, વાદગ્રસ્ત આદેશમાં બીજા પરંતુકની સંબંધિત જોગવાઈ કે સંબંધિત સેવા નિયમોનો ઉલ્લેખ ન કરવાથી આદેશો ગેરકાયદેસર માનવાથી થતી અસર ઉત્પન્ન થશે નહિ અને આદેશોને અનુચ્છેદ 311(2) ના બીજા પરંતુકને સંબંધિત સેવા નિયમો સાથે વાંચતા લાગુ જોગવાઈ હેઠળ કરવામાં આવ્યા છે એમ વાંચવું જોઈએ. અત્રે નોંધનીય છે કે આપણી સમક્ષની કોઈ પણ બાબતમાં એવો દાવો કરવામાં આવ્યો નથી કે વાદગ્રસ્ત આદેશ પસાર કરનાર શિસ્ત સત્તામંડળ આવું કરવા માટે સક્ષમ નહોતું."

(ભારપૂર્વક)

૧૨૮. એ જ રીતે, ટીટાગઢ પેપર મિલ્સ વિરુદ્ધ ઓરિસ્સા સ્ટેટ ઇલેક્ટ્રિસિટી બોર્ડના કેસમાં, આ અદાલતની ત્રણ જજોની ખંડપીઠે વીજળી પુરવઠા અધિનિયમ ૧૯૪૮ સંદર્ભમાં ચુકાદો આપ્યો હતો કે, વીજળીના સ્ત્રોતની ખોટી લેબલિંગથી તેની કામગીરીને નુકસાન થતું નથીઃ

> "૯. .... પરંતુ જો કોઈ એક સિદ્ધાંત અન્ય કોઈ પણ સિદ્ધાંત કરતાં વધુ સારી રીતે સ્થાપિત હોય, તો તે એ છે કે, જ્યારે કોઈ સત્તામંડળ પોતાની ક્ષમતાની અંદર હોય તેવા પગલાં લે છે, તો તેને માત્ર એવું માનીને અમાન્ય ગણાવી ન શકાય કે તે ખોટી જોગવાઈ હેઠળ કરવામાં આવેલ છે, ખાસ કરીને જયારે તે અન્ય કોઈ જોગવાઈ હેઠળ તેના અધિકારમાં હોવાનું દર્શાવી શકાય તેમ હોય તો. સત્તાના સ્ત્રોતનું માત્ર ખોટું વર્ણન–માત્ર ખોટું લેબલ–સત્તાધિકારીની કામગીરીને ગેરકાયદે ન બનાવી શકે, જો તે અન્યથા તેના અધિકારમાં હોય. . આમ, જ્યાં સુધી કાયદો બનાવવા અથવા અધિસૂચના બહાર પાડવા માટે સત્તાનો સ્ત્રોત ઉપલબ્ધ છે, ત્યાં સુધી ઉલ્લેખનો અભાવ, ખોટો સંદર્ભ અથવા ભૂલ દ્વારા આવી સત્તાના અમલીકરણને નુકસાન થતું નથી."

૧૨૯. ભારતીય અને વિદેશી શિપિંગ લાઇન્સ વચ્ચે સમાન તક ઊભી કરવાના આશય સાથે વાદગ્રસ્ત અધિસૂચનાઓ બહાર પાડવામાં આવી હતી. ૩૧ જૂન, ૨૦૧૭ ના રોજ યોજાયેલી જીએસટી કાઉન્સિલની ૧૮મી બેઠકમાં રિવર્સ ચાર્જના આધારે આયાતકારો પર કરવેરાનાં એજન્ડા પર ચર્ચા થઈ હતીઃ

> **"પરિચ્છેદ ૬.૭.૧: એજન્ડા આઇટેમ ૩(વી) –**
>
> ભારતથી બહારના સ્થળેથી ભારતમાં કસ્ટમ સ્ટેશન સુધી જહાજ દ્વારા માલસામાનની હેરફેર પર જીએસટીની વસૂલાતના ઉદ્દેશ માટે મૂલ્ય ૬.૭.૧ હાલનાં સેવા કરવેરા કાયદામાં ભારતીય શિપિંગ કંપનીઓને સમાન તક પૂરી પાડવા માટે એવી જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે, જે કિસ્સાઓમાં ભારતમાં કોઈ આયાતકાર દ્વારા સીઆઈએફ (ખર્ચ, વીમો અને નૂર) ના આધારે ચીજવસ્તુઓની આયાત કરવામાં આવે છે અને ભારતથી બહારના સ્થળેથી ભારતમાં કસ્ટમ સ્ટેશન સુધી જહાજ દ્વારા ચીજવસ્તુઓના પરિવહનની સેવા બિન–કરપાત્ર પ્રદેશ (વિદેશી શિપિંગ લાઇન) માં સ્થિત વ્યક્તિ દ્વારા બિન–કરપાત્ર પ્રદેશ (ચીજવસ્તુઓના વિદેશી સપ્લાયર/નિકાસકાર) માં સ્થિત વ્યક્તિને પૂરી પાડવામાં આવે છે, ત્યારે ભારતમાં આયાતકાર નુર /ભાડું પર સેવા કરવેરો ચૂકવવા માટે

જવાબદાર રહેશે. એવી રજૂઆતને ધ્યાનમાં રાખીને કે જ્યાં આયાતકાર સીઆઈએફ (ખર્ચ, વીમો અને નૂર) ધોરણે ચીજવસ્તુઓની ખરીદી કરે છે, ત્યાં તેની પાસે શિપિંગ લાઇન દ્વારા નુર /ભાડું માટે આપવામાં આવેલાં ઇનવોઇસ ન પણ હોય અને વિદેશી સપ્લાયર/નિકાસકાર પાસેથી વિદેશી શિપિંગ લાઇન દ્વારા લેવાયેલા નુર /ભાડુંની રકમની જાણકારી ન પણ હોય ત્યાં; સેવા કરવેરા નિયમોમાં જણાવવામાં આવ્યું હતું કે, આવા કિસ્સાઓમાં આયાતી ચીજવસ્તુઓના સીઆઈએફ(ખર્ચ, વીમો અને નૂર) મૂલ્યના ૧.૪ ટકાના દરે ગણતરી કરેલી રકમની ચુકવણી કરવાનો આયાતકાર પાસે વિકલ્પ હશે. આ જોગવાઈ એવા આધાર પર કરવામાં આવી હતી કે માલસામાનની સરેરાશ સીઆઈએફ (ખર્ચ, વીમો અને નૂર) કિંમતમાં લગભગ ૧૦ ટકા માલવહન થાય છે. જી.એસ.ટી. હેઠળ પણ એવો નિર્ણય લેવામાં આવ્યો હતો કે વિદેશી શિપિંગ લાઇન દ્વારા વિદેશી સપ્લાયર/નિકાસકારને પૂરી પાડવામાં આવતી આ પ્રકારની પરિવહન સેવા પર જી.એસ.ટી.ની ચુકવણી કરવાની જવાબદારી ભારતમાં રહેલ આયાતકારની રહેશે અને તે મુજબ જાહેરનામું બહાર પાડવામાં આવશે.એવી દરખાસ્ત રજૂ કરવામાં આવી છે કે, આ પ્રકારની સેવાઓના સીઆઈએફ મૂલ્યના ૧૦ ટકા જેટલા સમાન મૂલ્યની જોગવાઈ આઈજીએસટીનાં જાહેરનામામાં સામેલ કરવી જોઈએ .સેવાના સ્વરૂપને ધ્યાનમાં રાખીને આ જોગવાઈ સીજીએસટી, એસજીએસટી અથવા યુટીજીએસટી અધિસૂચનાઓમાં જરૂરી નથી.કાઉન્સિલે આ દરખાસ્તને મંજૂરી આપી દીધી છે.

[...]

૮ (વી) એજન્ડા આઇટેમ ૩ ના સંબંધમાં કાઉન્સિલ દ્વારા આઇજીએસટીના જાહેરનામામાં એવી જોગવાઈ સામેલ કરવાની મંજૂરી આપવામાં આવી છે કે, જે કિસ્સાઓમાં ભારતમાં કોઈ આયાતકાર દ્વારા સી.આઇ.એફ. (ખર્ચ, વીમો અને નૂર) ના આધારે ચીજવસ્તુઓની આયાત કરવામાં આવે છે અને ભારતની બહારના સ્થળેથી ભારતમાં કસ્ટમ સ્ટેશન સુધી જહાજ દ્વારા ચીજવસ્તુઓના પરિવહનની સેવા બિન–કરપાત્ર પ્રદેશ (વિદેશી શિપિંગ લાઇન) માં સ્થિત વ્યક્તિ દ્વારા બિન–કરપાત્ર પ્રદેશ (ચીજવસ્તુઓના વિદેશી સપ્લાયર/નિકાસકાર) માં સ્થિત વ્યક્તિને પૂરી પાડવામાં આવે છે અને જો આયાતકારને વિદેશી શિપિંગ લાઇન દ્વારા વિદેશી સપ્લાયર પાસેથી લેવામાં આવેલી માલસામાનની રકમની જાણકારી ન હોય તો આ પ્રકારની સેવાનું માન્ય મૂલ્ય સીઆઈએફ (ખર્ચ, વીમો અને નૂર) મૂલ્યના ૧૦ ટકા રહેશે.

૧૩૦ વાદગ્રસ્ત અધિસુચનાઓ ત્યારે બહાર પાડવામા આવી હતી કે જયારે એસટી પરિષદે એવી હકીકતની નોંધ લીધી હતી કે, ભારતીય શિપિંગ લાઇન્સ દ્વારા

ભારતમાં આયાતી ચીજવસ્તુઓનું પરિવહન સેવાની નિકાસ તરીકે ગણવામાં આવતું નથી, એટલે ભારતીય શિપિંગ લાઇન્સ ફોરવર્ડ ચાર્જના આધારે આઇ.જી.એસ.ટી.ની ચૂકવણી કરે છે.બીજી તરફ, એક જ પરિવહન સેવામાં વિદેશી શિપિંગ લાઇન્સને કરવેરો ભરવાની જરૂર પડતી નથી કારણ કે તેઓ ભારતમાં કરપાત્ર વ્યક્તિ નથી.એટલે, ભારતીય શિપિંગ લાઇન્સને સમાન તક પૂરી પાડવા માટે ભારતમાં આયાતકારોને રિવર્સ ચાર્જના આધારે વિદેશી શિપિંગ લાઇન્સ દ્વારા ચીજવસ્તુઓના પરિવહન પર આઇજીએસટી ચૂકવવા માટે જવાબદાર બનાવવામાં આવ્યા છે. જો ભારતીય શિપિંગ લાઇન્સ પર કરવેરો લાદવાનું ચાલુ રહેશે અને તેમના હરીફો એટલે કે વિદેશી શિપિંગ લાઇન્સ પર કરવેરો લાદવામાં નહીં આવે, તો જી.એસ.ટી.થી ઊભા થયેલા તફાવતને લીધે સમાન તક નહીં મળે અને તે ભારતીય શિપિંગ લાઇન્સને આ વ્યવસાયમાંથી બહાર કાઢી મુકશે.

૧૩૧ સામાવાળાઓ દ્વારા એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે, ઈનપુટ ટેક્સ વ્યવસ્થામાં સુધારો કરવાને બદલે કેન્દ્ર સરકારે ભારતીય આયાતકારોને રિવર્સ ચાર્જ પર કર લગાડવાનું પસંદ કર્યું છે. જોકે, જ્યાં સુધી કરવેરા યોજનાને કાયદેસર રીતે બહાર પાડવામાં નહિ આવે ત્યાં સુધી આ કોર્ટ તેની ઇચ્છનીયતા નક્કી કરવાની સ્થિતિમાં નથી.ઇચ્છિત લક્ષ્યાંકો સાથે કરવેરાની અસરકારકતા પર ટિપ્પણી કરવી એ નીતિના ક્ષેત્રમાં આગળ વધવા સમાન છે.

<u>ડી.૬ સંયુક્ત પુરવઠો અને બેવડા કરવેરાને લગતા મુદ્દાઓ</u>

૧૩૨ આઇ.જી.એસ.ટી. એક્ટની કલમ–૫ હેઠળ વાદગ્રસ્ત કરની આકારણી કરવાની મંજૂરી છે કે નહીં તેની ચકાસણી કર્યા પછી, અમે હવે બેવડા કરવેરામાં પરિણમે તેવી વાદગ્રસ્ત અધિસૂચનાઓના સંબંધમાં સામાવાળાઓ દ્વારા રજુ કરવામાં આવેલી દલીલોનો સંદર્ભ લઇશુ .સામાવાળાઓએ આ અદાલત સમક્ષ રજૂ કર્યું હતું કે, વિદેશી નિકાસકાર અને સામાવાળાઓ વચ્ચેના વ્યવહારો પહેલાંથી જ 'ચીજવસ્તુઓના

પૂરવઠા' તરીકે આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ–૫ હેઠળ કસ્ટમ્સ ટેરિફ અધિનિયમની કલમ–૩(૭) અને ૩(૮) સાથે વંચાણે લેતાં આઇજીએસટીને આધિન છે.આયાતી ચીજવસ્તુઓ પર આઇ.જી.એસ.ટી.નો વધારાનો ચાર્જ, એટલે કે પરિવહન સેવાના પુરવઠા પર છે તે, આયાતકારને પ્રાપ્તકર્તા તરીકે નિયુક્ત કરવાથી કરવેરાને બમણાો કરશે.

૧૩૩ હાલના વ્યવહારમાં ત્રણ પક્ષો સામેલ છે – વિદેશી નિકાસકાર, ભારતીય આયાતકાર અને શિપિંગ લાઇન.આ વ્યવહારના પ્રથમ તબક્કામાં સી.આઈ.એફ. (ખર્ચ, વીમો અને નૂર) કરાર સામેલ છે, કે જેમાં વિદેશી નિકાસકાર ભારતીય આયાતકારને ચીજવસ્તુઓનું વેચાણ કરે છે અને વીમો અને માલસામાનનો ખર્ચ એ વિદેશી નિકાસકારની જવાબદારી છે. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, વિદેશી નિકાસકાર એ બાબતની ખાતરી કરવા માટે જવાબદાર છે કે ચીજવસ્તુઓ તેમના ગંતવ્ય સ્થળે પહોંચે અને ભારતીય આયાતકાર નિકાસકારને વ્યવહારનું મૂલ્ય ચુકવે.આ સોદાનાં બીજા તબક્કામાં વિદેશી નિકાસકાર અને શિપિંગ લાઇન (વિદેશી કે ભારતીય) વચ્ચેની સમજૂતી સામેલ છે, જેથી ગંતવ્ય સ્થળે, એટલે કે ભારતના ગણરાજ્યના સીમા વિસ્તારમાં, ચીજવસ્તુઓનાં પરિવહન માટે સેવાઓ પૂરી પાડી શકાય.

૧૩૪ વિદેશી નિકાસકાર અને ભારતીય આયાતકાર વચ્ચેના વ્યવહારના પ્રથમ તબક્કામાં, ભારતીય આયાતકાર કસ્ટમ્સ ટેરિફ અધિનિયમની કલમ ૩(૭) અને ૩(૮) સાથે વાંચવામાં આવેલા આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૫(૧) હેઠળ ચીજવસ્તુઓના વ્યવહારના મૂલ્ય પર આઇ.જી.એસ.ટી. ચૂકવવા માટે જવાબદાર છે.અમે યુનિયનની લેખિત રજૂઆતોમાંથી નોંધીએ છીએ કે એ.એસ.જી.એ એવું વાજબી રીતે રજૂ કર્યું છે કે આ વ્યવહારમાં નુર /ભાડું અને વીમાના મૂલ્યઘટકોનો સમાવેશ થશે અને તેમ છતાં આઇજીએસટી માત્ર ચીજવસ્તુઓના પુરવઠા પર કરવેરા તરીકે વસુલવામાં આવે છે.આ પ્રકારનાં વ્યવહારોને સી.જી.એસ.ટી. કાયદા હેઠળ 'સંયુક્ત

પુરવઠા' તરીકે ઓળખવામાં આવે છે.

૧૩૫ સી.જી.એસ.ટી. કાયદાની કલમ ૨(૩૦) સંયુક્ત પુરવઠાની વ્યાખ્યા નીચે મુજબ કરે છેઃ

> "(૩૦) "સંયુક્ત પુરવઠો" "એટલે કરપાત્ર વ્યક્તિ દ્વારા પ્રાપ્તકર્તાને પુરો પાડવામાં આવેલો બે કે વધુ કરપાત્ર માલ અથવા સેવાઓનો અથવા બંનેનો અથવા તેના કોઈ પણ સંયોજનનો સમાવેશ કરતો પુરવઠો, જે સ્વાભાવિક રીતે એકબીજાના સામંજસ્યથી અને વેપારના સામાન્ય કાર્યકાળમાં પૂરો પાડવામાં આવે છે, જેમાં એક મુખ્ય પુરવઠો છે;
>
> ઉદાહરણ.–– જ્યાં ચીજવસ્તુઓનું પેકિંગ અને પરિવહન વીમા સાથે થાય છે, ત્યાં ચીજવસ્તુઓ, પેકિંગ સામગ્રી, પરિવહન અને વીમાનો પુરવઠો સંયુક્ત પુરવઠો છે અને ચીજવસ્તુઓનો પુરવઠો મુખ્ય પુરવઠો છે.

૧૩૬. સી.જી.એસ.ટી. કાયદાની કલમ–૨(૩૦)ની સ્પષ્ટ રીતની જોગવાઈ છે કે, કોઈ વ્યવહારમાં બેથી વધારે કરપાત્ર પુરવઠાં હોઈ શકે છે, જેમાં તેમાંથી એક મુખ્ય પુરવઠો હોય.કલમ–૨(૩૦) નું ઉદાહરણ વધુમાં સ્પષ્ટતા કરે છે કે, ચીજવસ્તુઓના પુરવઠા માટેના સી.આઈ.એફ. કરાર જેવા વ્યવહારો સી.જી.એસ.ટી. કાયદા હેઠળ સંયુક્ત પુરવઠાને દર્શાવે છે, જ્યાં મુખ્ય પુરવઠો ચીજવસ્તુઓનો પુરવઠો છે.

૧૩૭ સંયુક્ત પુરવઠા પર કરવેરાની જવાબદારી સી.જી.એસ.ટી. કાયદાની કલમ–૮ હેઠળ દર્શાવવામાં આવેલ છે.

> "૮. **સંયુક્ત અને મિશ્ર પુરવઠા પર કરવેરાની જવાબદારી.––**
> સંયુક્ત અને મિશ્ર પુરવઠા પર કરવેરાની જવાબદારી નીચે દર્શાવેલી રીતે નક્કી કરવામાં આવશેઃ–
>
> (એ) **બે કે તેથી વધુ પુરવઠાનો સંયુક્ત પુરવઠો, જેમાંથી એક મુખ્ય પુરવઠો છે, તેને આ પ્રકારનાં મુખ્ય પુરવઠા હેઠળનો પુરવઠો માનવામાં આવશે** અને
>
> (બી) બે કે તેથી વધુ પુરવઠાનો મિશ્ર પુરવઠો તે એવાં ચોક્કસ પુરવઠા હેઠળનો પુરવઠો માનવામાં આવશે કે જેમાં કરવેરાનો સૌથી ઊંચો દર લાગુ પડતો હોય. **(ભારપૂર્વક)**

સી.જી.એસ.ટી. કાયદાની કલમ–૮માં એવી જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે, બે કે તેનાથી વધુ પુરવઠાવાળા સંયુક્ત પુરવઠા પર કરવેરાની જવાબદારી માત્ર 'મુખ્ય પુરવઠા' પર જ લાગુ પાડવામાં આવશે.સી.આઈ.એફ. વ્યવહારમાં કલમ–૨(૩૦)

મુજબ મુખ્ય પુરવઠો ચીજવસ્તુઓનો પુરવઠો છે. આમ, કરવેરો એ રીતે લગાવવામાં આવશે કે જાણે આ વ્યવહાર ચીજવસ્તુઓના પુરવઠાનો હોય.

૧૩૮ આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ–૨૦ હેઠળ એવી જોગવાઈ છે કે સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ હેઠળ 'સંયુક્ત પુરવઠા' સંબંધિત જોગવાઈઓ આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમ હેઠળ જેમ છે તેમ રીતે લાગુ થશે.સંયુક્ત પુરવઠાનાં વ્યવહારમાં આઈજીએસટી એ ચીજવસ્તુઓનાં મુખ્ય પુરવઠા પર વધારા તરીકે લાગશે.

૧૩૯. સામાવાળાઓએ આ અદાલત સમક્ષ વિનંતી કરી છે કે, વાદગ્રસ્ત કર કે જે વ્યવહારના 'સેવા' પાસા પર આઈજીએસટી લાદવાનો પ્રયાસ કરે છે તે સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ–૨ (૩૦) સાથે વાંચવામાં આવેલી કલમ–૮ હેઠળ આવરી લેવાયેલ 'સંયુક્ત પુરવઠા'ના સિદ્ધાંતનું ઉલ્લંઘન કરશે, જે આઇ.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ–૨૦ હેઠળ આઇ.જી.એસ.ટી.ના અમલને સમાન રીતે લાગુ પડે છે.તેનાથી વિપરિત રીતે, કેન્દ્ર સરકારે રજૂઆત કરી છે કે વાદગ્રસ્ત કર વ્યવહારના બીજા તબક્કા પર છે, જે વિદેશી નિકાસકાર અને વિદેશી શિપિંગ લાઇન વચ્ચેનો સ્વતંત્ર અસ્તિત્વ ધરાવતો કરાર છે.આથી, સંઘ દ્વારા એવી વિનંતી કરવામા આવી છે કે, વિદેશી નિકાસકાર અને વિદેશી શિપિંગ લાઇન વચ્ચેનો કરાર – જેનો ભારતીય આયાતકાર ભાગીદાર નથી – તેને 'સંયુક્ત પુરવઠા'નો હિસ્સો ન ગણાવી શકાય.વિદેશી નિકાસકાર અને ભારતીય આયાતકાર વચ્ચેના વ્યવહારનો પ્રથમ તબક્કો (રજુ કરાયેલ દલીલ અનુસાર) સંયુક્ત પુરવઠો છે, જ્યારે કે બીજો તબક્કો સ્વતંત્ર વ્યવહાર છે.આ સંબંધમાં, સંઘ દ્વારા મેકડોવેલ (સુપ્રા) કેસમાં આ કોર્ટના નિર્ણય પર આધાર રાખીને દલીલ કરી છે કે એક જ તત્વ કરવેરો અને બીજા વ્યવહાર માટે મૂલ્યનો એક ભાગ બની શકે છે.વધુમાં, કેન્દ્ર સરકારે વિનંતી કરી છે કે આ કરવેરો એ લેવડ–દેવડના વિવિધ પાસાઓ આધારિત છે.

૧૪૦ અમે આ મુદ્દે કેન્દ્ર સરકાર સાથે સહમત નથી.કેન્દ્ર સરકારે સરકારે પાસાના સિદ્ધાંત પર આધાર રાખ્યો છે તેનું સ્થાન આ કોર્ટના વિવિધ નિર્ણયોમાં જેવા કે, ફેડરેશન ઓફ હોટેલ્સ એન્ડ રેસ્ટોરન્ટ એસોસિએશન ઓફ ઇન્ડિયા વિરુદ્ધ યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા ૯૩ અને બીએસએનએલ (ઉપર મુજબ).

૧૪૧ ફેડરેશન ઓફ હોટેલ્સ એન્ડ રેસ્ટોરન્ટ્સ એસોસિયેશન ઓફ ઇન્ડિયા (ઉપર મુજબ) માં કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા ખર્ચ વેરો લાદવા અંગેનો પડકાર ઉઠાવવામાં આવ્યો હતો. વ્યવહાર અંગેના વિવિધ પાસાઓ પર ચર્ચા કરતી વખતે આ અદાલતે ન્યાયમૂર્તિ એમ. એન. વેંકટચલૈયા (જે તે સમયે મુખ્ય ન્યાયાધીશ હતા) ના માધ્યમથી કહ્યું હતું કે –

> "૩૧. **હકીકતમાં, કોઈ વિષયના "સંદર્ભમાં" કાયદો યોગાનુયોગે અન્ય વિષયને કોઈક રીતે "અસર" કરી શકે છે, પરંતુ તેવાં અન્ય અંગેના કાયદા બાબત આવું નથી. ત્યાં ઓવરલેપિંગ હોઈ શકે છે, પરંતુ આવું ઓવરલેપિંગ કાયદામાં હોવું જોઇએ.એક જ વ્યવહારમાં બે કે તેનાથી વધુ કરપાત્ર ઘટનાઓ સામેલ હોઈ શકે છે.પરંતુ ઓવરલેપિંગ હોવાની હકીકત પાસાંઓની સસ્પષ્ટ વિશિષ્ટતાને ઘટાડતી નથી.** ગવર્નર જનરલ–ઇન–કાઉન્સિલ વિરુધ્ધ પ્રોવિન્સ ઓફ મદ્રાસ (એ.આઈ.આર. ૧૯૪૫ પી.સી. ૯૮:૧૯૪૫ એફ.સી.આર. ૧૭૯,૧૯૩) ના કેસમાં માલના વેચાણ ઉપરનો આબકારી કર અને વેચાણ વેરા અંગેના ખ્યાલના સંદર્ભમાં લોર્ડ સિમોન્ડ્સે કહ્યું હતું કેઃ ".... બે પ્રકારના વેરાઓ, એક ઉત્પાદક પર તેના માલના સંબંધમાં અને બીજો વેચાણ કરનાર પર લગાવવામાં આવેલ કરવેરા, અહીં ઇંગિત ક્રેલ છે તે મુજબ, એકબીજા પર ઓવરલેપ થઈ શકે. પરંતુ, કાયદામાં કોઈ ઓવરલેપિંગ નથી. કરવેરાઓને અલગ કરવામાં આવ્યા છે અને તે અલગ અલગ રીતે લગાવવામાં આવેલ કરવેરા છે. જો હકીકતમાં તે ઓવરલેપ કરતાં હોય, તો તેનું કારણ એ હોઈ શકે કે આબકારી કર લાદતા સત્તામંડળને, જ્યારે આબકારી કર લગાડી શકાય તેવી વસ્તુ તેના વેચાણના અવસર પર પ્રથમ વખત કારખાનાં કે વર્કશોપમાંથી બહાર નીકળે ત્યારે તે કર લગાવવો અનુકૂળ લાગે છે....." **(ભારપૂર્વક)**

એમાં કોઈ શંકા નથી કે વ્યવહારના વિવિધ પાસાઓ પર અલગ જોગવાઈઓ મારફતે કરવેરો લાદી શકાય છે.જો કે, બી.એસ.એન.એલ. (ઉપર મુજબ) માં આ અદાલતે

નોંધ્યું હતું કે, આસ્પેક્ટ થિયરી એ સેવાઓમાં ચીજવસ્તુઓના મૂલ્યને સામેલ કરવાની મંજૂરી આપતી નથી.બી.એસ.એન.એલ. (ઉપર મુજબ) માં, આ અદાલતે તેવા પ્રશ્નનો ઉકેલ લાવ્યો હતો કે શું ટેલિફોન સેવાઓની જોગવાઈમાં એવી ચીજવસ્તુઓનું હસ્તાંતરણ સામેલ છે કે જે વેચાણ કરવેરાને પાત્ર હોય. આ સંદર્ભમાં અદાલતે નોંધ્યું હતું કેઃ

> "૮૮. કોઈ પણ વ્યક્તિ વેચાણ પર વેચાણ વેરો લાદવાની રાજ્યોની કાયદેસર ક્ષમતાને નકારતી નથી, બશર્તે કે વ્યવહારમાં વેચાણની જરૂરી સંગતતા હાજર હોય અને વ્યવહારમાં વેચાણને સ્પષ્ટ રીતે ઓળખી શકાતો હોય.જો કે, તેનાથી રાજ્યોને આ પ્રકારની સેવાઓના ખર્ચને ચીજવસ્તુઓના મૂલ્યમાં સામેલ કરીને "યુનિયન લિસ્ટ" અને કર સેવાઓમાં સામેલ કરવાની મંજૂરી મળતી નથી. બંધારણની કલમ ૩૬૬ (૨૯–એ) હેઠળ કાનૂની કલ્પના દ્વારા વિભાજીત ગણાતા એવા પ્રકારના કરારમાં પણ, આખા વ્યવહારના અમલીકરણમાં સામેલ ચીજવસ્તુઓના મૂલ્યનું વેચાણ કરવેરામાં મૂલ્યાંકન કરી શકાતું નથી."

૧૪૨ હાલનાં કેસમાં પ્રશ્ન એ છે કે, જ્યારે ચીજવસ્તુઓનાં પુરવઠા પર આઇ.જી.એસ.ટી.નો સહવર્તી અમલ થાય છે, ત્યારે શું સેવાઓનાં પૂરી પાડવા પર આઇ.જી.એસ.ટી.નો અમલ જાળવી રાખી શકાય?આમ છતાં, આપણે સૌપ્રથમ એ સંદર્ભનું વિશ્લેષણ કરવું જોઈએ કે જેમાં આ કેસમાં ચીજવસ્તુઓની આયાત પર આઇ.જી.એસ.ટી. લાદવામાં આવે છે.

૧૪૩ સી.જી.એસ.ટી. કાયદો (અને આઇ.જી.એસ.ટી. કાયદો) માં સંયુક્ત પુરવઠાની જોગવાઈઓ જી.એસ.ટી. લાદવામાં ચોક્કસ ભૂમિકા ભજવે છે.સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨(૩૦) હેઠળ પ્રદાન કરવામાં આવેલા દૃષ્ટાંતમાં તેનો ચોક્કસ ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો છે, કે જ્યાં મુખ્ય પુરવઠો ચીજવસ્તુઓનો છે. આમ, સંસદનો આશય એ હતો કે, તેવા વ્યવહારો કે જેમાં વસ્તુ અથવા સેવાઓના પુરવઠાના વિવિધ પાસાઓ સામેલ હોય અને જે કુદરતી રીતે એકબીજા સાથે જોડાયેલ હોય તેના પર સંયુક્ત પુરવઠાના રૂપમાં કરવેરો લાદવો જોઈએ.

૧૪૪ એ સાચું છે કે આ કિસ્સામાં, વિદેશી નિકાસકાર અને ભારતીય આયાતકાર વચ્ચેના વ્યવહારનો પ્રથમ તબક્કો સંયુક્ત પુરવઠો છે, જ્યારે બીજો તબક્કો, વિદેશી નિકાસકાર અને શિપિંગ લાઇન વચ્ચેના વ્યવહારને, એક દૃષ્ટિએ, સ્વતંત્ર વ્યવહાર તરીકે ગણવામાં આવે છે.આ બંને સ્વતંત્ર વ્યવહારો છે અને સામાન્ય રીતે આઈજીએસટી બંને પ્રકારની લેવડ–દેવડ પર લાગુ થઈ શકે છે – એક વસ્તુઓ પુરવઠા તરીકે (સંયુક્ત પૂરવઠાના દાયરામાં) અને બીજી સેવાના પુરવઠાં તરીકે. જોકે, વાદગ્રસ્ત અધિસૂચનાઓ આયાતકારોને સેવાના પુરવઠાના માની લીધેલા પ્રાપ્તકર્તા તરીકે ટેક્સ લગાવવાનો પ્રયાસ કરે છે.એ.એસ.જી. દ્વારા આઇ.જી.એસ.ટી. કાયદાની કલમ–૫(૩) અને ૫(૪) નું, સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૨ (૩) વાંચતા, અર્થઘટન કરીને એવું તારવ્યું છે કે, આયાતકારને સેવાઓના **"પ્રાપ્તકર્તા"** તરીકે વર્ગીકૃત કરી શકાય. આ અર્થઘટન પર, અમે આ ચુકાદાની કલમ ડી.૨–ડી.૫ માં આઇ.જી.એસ.ટી. કાયદાની કલમ–૫(૩) અને ૫(૪) હેઠળ વાદગ્રસ્ત અધિસૂચનાઓની માન્યતા જાળવી રાખી છે.સામાવાળાઓએ હકીકતમાં એવી વિનંતી કરી હતી કે,

(i) ભારતીય આયાતકાર એ વિદેશી નિકાસકાર અને વિદેશી શિપિંગ લાઇન વચ્ચેના કરારની જાણકારી ધરાવતો નથી.

(ii) ભારતીય આયાતકાર વિદેશી શિપિંગ લાઇન પર ધ્યાન આપતો નથી; અને

(iii) ભારતીય આયાતકારને વિદેશી શિપિંગ લાઇન દ્વારા કોઈ સેવાઓ પ્રાપ્ત થતી નથી કારણકે વિદેશી શિપિંગ લાઇન દ્વારા વિદેશી નિકાસકારને પરિવહન સેવાઓ પૂરી પાડવામાં આવે છે. કેન્દ્ર સરકાર વતી દલીલો રજૂ કરતી વખતે એએસજીએ આ રજૂઆતનો વિરોધ કર્યો હતો.કેન્દ્ર સરકારે વિનંતી કરી છે કે, આ અદાલતે વિદેશી શિપિંગ લાઇન અને વિદેશી નિકાસકાર વચ્ચેના કરારના લખાણથી આગળ જોવું જોઈએ, જેથી ભારતીય આયાતકારોને આ સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તા તરીકે ઓળખી શકાય.આ અદાલતે આ આધાર પર વાદગ્રસ્ત અધિસૂચનાઓની માન્યતા જાળવી રાખી

છે.કેન્દ્ર સરકાર હવે પોતાની રજૂઆતના મુખ્ય મુદ્દાને એવી દલીલ દ્વારા ખોટો ઠેરવી રહી છે કે આ સોદાનાં બે ભાગ એ અલગ–અલગ સ્વતંત્ર કરારો છે.આનો અર્થ એ થાય કે, એક તરફ કેન્દ્ર સરકાર વિદેશી શિપિંગ લાઇન અને વિદેશી નિકાસકાર વચ્ચેના કરારના લખાણથી આગળ વધીને ભારતીય આયાતકાર પર કરવેરો લાદવાની ઈચ્છા ધરાવે છે, તો બીજી તરફ જ્યાં સુધી કમ્પોઝિટ સપ્લાય અંગેની રજૂઆતની વાત છે, કેન્દ્ર સરકાર વિનંતી કરે છે કે કરારોને અલગથી હાથ ધરવામાં આવેલા વ્યવહારો તરીકે જોવામાં આવે.અમે આ દ્રષ્ટિકોણથી સંમત નથી.ભારત સરકારને અનુકૂળતા માટેની દલીલો કરવા માટે સાંભળી શકાય તેમ નથી – જ્યારે તે ભારતીય આયાતકારોને સેવાઓના પ્રાપ્તકર્તા તરીકે ઓળખવા માંગે છે ત્યારે વ્યવહારના બે પગલાંને જોડાયેલા ગણે છે; જ્યારે બીજી તરફ, જ્યારે તે સંયુક્ત પુરવઠાને સંચાલિત કરતી બંધારણીય જોગવાઈઓને પાર પાડવા માંગે છે ત્યારે વ્યવહારના બે પગલાંને સ્વતંત્ર ગણે છે.

૧૮૫ આ કોર્ટ આઇ.જી.એસ.ટી. અને સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની મર્યાદાઓથી એવું નક્કી કરવાં બંધાયેલ છે કે આ એક કમ્પોઝિટ સપ્લાય છે કે નહીં સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ–૮ ના લખાણને અવગણવું અને બે વ્યવહારોને સ્વતંત્ર કરારો તરીકે ગણવા એ આવકાર્ય નથી.સી.આઈ.એફ. કરારમાં, ચીજવસ્તુઓના પુરવઠાની સાથે પરિવહન અને વીમા સેવાઓનો પુરવઠો પૂરો પાડવામાં આવે છે, જેની જવાબદારી વેચનાર (આ કિસ્સામાં વિદેશી નિકાસકાર) પર હોય છે.વિદેશી શિપર દ્વારા પરિવહનની સેવાઓનો પુરવઠો એ વિદેશી નિકાસકાર અને ભારતીય આયાતકાર વચ્ચે પુરવઠાના સમૂહનો એક ભાગ છે, જેના પર આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૫ (૧) હેઠળ, આઇજીએસટી કાયદાની કલમ–૨૦ અને સી.જી.એસ.ટી. અધિનિયમની કલમ–૮ અને કલમ–૨(૩૦) સાથે વાંચતા, આઇજીએસટી ચુકવવો પડે છે.વ્યવહારનાં સર્વિસ ઘટકના પુરવઠા પર આઇજીએસટી વસૂલવો એ કલમ–૮ માં ઉલ્લેખિત સિદ્ધાંતોથી વિપરિત છે અને જીએસટી કાયદાની યોજનાનો ભંગ છે.આ કારણોને ધ્યાનમાં રાખીને, અમારો એવો મત છે કે, જ્યારે વાદગ્રસ્ત અધિસૂચનાઓ

આઇજીએસટી કાયદાની કલમ ૫ (૩) અને ૫(૪) હેઠળ કાયદેસર રીતે બહાર પાડવામાં આવે છે, ત્યારે આ સીજીએસટી કાયદાની કલમ–૮ અને જીએસટી કાયદાની એકંદર યોજનાનો ભંગ છે. અગાઉ નોંધ્યું હતું તેમ, સીજીએસટી કાયદાની કલમ–૭(૩) હેઠળ, કેન્દ્ર સરકાર પાસે સેવાઓની આયાત તરીકે ચીજવસ્તુઓની આયાતને સૂચિત કરવાની તથા તેનાથી વિપરિત કરવાની સત્તા છેઃ

> "**૭. પુરવઠાનો વ્યાપ –**
> [...]
> (૩) [પેટા–કલમો (૧), (૧–ક) અને (૨)] ની જોગવાઈઓને અધીન રહીને, સરકાર, કાઉન્સિલની ભલામણો ઉપર જાહેરનામું બહાર પાડીને, એવા વ્યવહારો નિર્દિષ્ટ કરી શકશે કે જેને–
> (ક) સેવાઓના પૂરવઠા તરીકે નહીં પરંતુ ચીજવસ્તુઓના પૂરવઠા તરીકે ગણવામાં આવે અથવા
> (ખ) સેવાઓના પૂરવઠા તરીકે નહીં કે ચીજવસ્તુઓના પૂરવઠા તરીકે ગણવામાં આવે."

ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓનાં સંયુક્ત પુરવઠાને ચીજવસ્તુઓ અને સેવાઓનાં બે અલગ–અલગ પુરવઠાનાં રૂપમાં અર્થઘટન કરવાના સંદર્ભમાં આવી કોઈ સત્તાની નોંધ લઈ શકાય નહી .

૧૪૬ વાદગ્રસ્ત ચુકાદામાં ઉચ્ચ અદાલતે નોંધ્યું છે કેઃ

> "જીએસટીના અમલીકરણમાં હાલની સમસ્યાઓનું કારણ શું છેઃ
>
> **૧૩૨** જીએસટીનો અમલ વિવિધ પરોક્ષ કરવેરાઓને સમાપીને કરવામાં આવ્યો છે.**આજે જીએસટીના યોગ્ય અમલીકરણમાં જે મુશ્કેલી અનુભવાઇ રહી છે, તે કાયદાની ખોટી ધારણાને કારણે છે, અથવા તો, ડેલિગેટેડ કાયદા બાબતની એવી ખોટી પુર્વધારણાને કારણે છે કે સેવા કર એ જેમ તે તે જીએસટી અગાઉ હતો તેવી સ્વતંત્ર આકરણી છે, અનેતે જીએસટીના કાયદામાં રજૂ કરવામાં આવેલા સંયુક્ત પુરવઠાની મૂળભૂત વિભાવનાને અને જીએસટી લાદવાના મુળભુત કારણને સંપૂર્ણપણે અવગણીને જીએસટીના ચોક્કસ ઘટકો પર વધારે કરવેરો લાદવાના પુરવઠાના વ્યવહારને નુકસાન પહોંચાડે છે.** પ્રથમ દ્રષ્ટિએ એવું જણાય છે કે, વાદગ્રસ્ત જાહેરનામું બહાર પાડતી વખતે પ્રતિનિધિમંડળે જીએસટી લાવવા માટે બંધારણીય (૧૦૧મો) સુધારો અધિનિયમ, ૨૦૧૬ને ધ્યાનમાં રાખવાને બદલે વિત્ત અધિનિયમ, ૧૯૯૪ ની જોગવાઈઓને ધ્યાનમાં રાખી હતી.

૧૩૨. એવું જણાય છે કે આઈજીએસટી અધિનિયમ, ૨૦૧૭ અંતર્ગત, આયાતી ચીજવસ્તુઓના સમગ્ર મૂલ્ય પર સંકલિત કરવેરો લાદવામાં અને વસુલવામાં આવ્યો હોવા છતાં, કે જેમાં વાદગ્રસ્ત અધિસૂચનાઓ મારફતે લાદવામાં આવેલ દરિયાઈ નુર /ભાડું સામેલ છે, કાયદાની એવી ક્ષતિગ્રસ્ત ગેરસમજ હેઠળ ફરી એકવાર સંકલિત કરવેરો લાદવામાં આવી રહ્યો છે કે સેવાઓના ઘટકો (નુર /ભાડું) પર અલગ કરવેરો લાદ શકાય, જે અન્યથા, સીએ ધારા, ૨૦૧૬ હેઠળ બનેલા જીએસટી કાયદાની યોજના હેઠળ અસ્વીકાર્ય છે.

૧૩૪. તમામ વરિષ્ઠ વકીલો તેમની રજૂઆતમાં સાચા છે કે જો આવી ખોટી છાપ સુધારવામાં ન આવે અને જો આવું જ વલણ ચાલુ રહે તો ભવિષ્યમાં ચીજવસ્તુઓના પુરવઠાના અન્ય ઘટકો જેમ કે વીમા, પેકેજિંગ, લોડિંગ/અનલોડિંગ, શ્રમ વગેરેને પણ પ્રત્યાયુકત વિધાન દ્વારા કૃત્રિમ રીતે વર્ગીકૃત કરવામાં આવી શકે છે, જેથી કરીને જે પુરવઠાની આવક પર કર પહેલાંથી જ કર વસૂલ કરવામાં આવેલ છે તેના પર ફરી એકવાર જીએસટી લાગુ કરી શકાય.

[...]

૨૧૫. આમ, આયાતી ચીજવસ્તુઓનાં મૂલ્યમાં સામેલ નુર /ભાડુંની રકમ પર આઇજીએસટીની ચુકવણી કર્યા પછી, કાયદા દ્વારા કોઈ પણ પ્રકારની સ્પષ્ટ મંજૂરી વિના સેવાનાં પુરવઠાનાં સ્વરુપમાં ફરીથી કર લગાડતી વાદગ્રસ્ત અધિસૂચનાઓ ગેરકાયદેસર છે અને તેને રદ કરવાન પાત્ર છે."

(ભારપૂર્વક જણાવેલ છે)

૧૪૭ અમે ઉચ્ચ ન્યાયાલય સાથે એ હદ સુધી સંમત છીએ કે કોઈ સેવાના પુરવઠા પર કરવેરો, કે જેને પહેલેથી જ કાયદામાં ચીજવસ્તુઓના સંયુક્ત પુરવઠા પર કરવેરા તરીકે સામેલ કરવામાં આવ્યો છે, તેને મંજૂરી આપી શકાતી નથી.

(ચ) નિષ્કર્ષ

૧૪૮ ઉપરોક્ત ચર્ચાના આધારે, આપણે નીચેના નિષ્કર્ષ પર પહોંચ્યા છીએ:

(i) જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો નીચેના કારણોસર કેન્દ્ર અને રાજ્યો માટે બંધનકર્તા નથી:

(ક) બંધારણીય સુધારો અધિનિયમ, ૨૦૧૬ દ્વારા અનુચ્છેદ ૨૭૯–બી નાબૂદ કરવી અને અનુચ્છેદ–૨૭૯(૧) નો સમાવેશ કરવો એ એવી બાબતનો

સંકેત આપે છે કે, સંસદનો આશય જીએસટી પરિષદની ભલામણો માટે માત્ર સમજાવવા માટેનું મૂલ્ય ધરાવે છે, ખાસ કરીને ત્યારે જ્યારે જીએસટી વ્યવસ્થાના સહકારી સંઘવાદ અને બંધારણીય એકમો વચ્ચે સંવાદિતાને પ્રોત્સાહન આપવાના ઉદ્દેશ સાથે તેનુ અર્થઘટન કરવામાં આવે.

(ખ) ન તો અનુચ્છેદ–૨૭૯(એ) કોઈ સર્વોપરિ ક્લોઝ (ખંડ) થી શરૂ થાય છે અને ન તો અનુચ્છેદ–૨૪૬ એવું જણાવે છે કે તે અનુચ્છેદ–૨૮૯(એ) ની જોગવાઈઓને આધિન છે. સંસદ અને રાજ્ય વિધાનસભાઓને જીએસટી પર કાયદો બનાવવાનો સમાન અધિકાર છે. અનુચ્છેદ–૨૪૬(એ) જીએસટીના કાયદા પર કેન્દ્ર અને રાજ્ય વચ્ચે વિસંગતતા દૂર કરવા માટેની કોઈ વિરોધાભાસી જોગવાઈ નથી.જીએસટી પરિષદની 'ભલામણો' કેન્દ્ર અને રાજ્યો વચ્ચે સહિયારી વાતચીતનું પરિણામ છે.તેઓ ભલામણકર્તા સ્વરૂપના હોય છે. તેમને બંધનકર્તા ફરમાન ગણવાથી રાજકોષીય સમવાયતંત્રમાં વિક્ષેપ પડશે, કે જ્યાં કેન્દ્ર અને રાજ્ય એમ બંનેને જીએસટી પર કાયદો ઘડવાની સમાન સત્તા આપવામાં આવી છે. તે જરૂરી નથી કે સમવાયતંત્રી એકમોમાંથી એક એકમને હંમેશા સમવાયતંત્રી એકમો માટે નિર્ણયો લેવાની સત્તામાં વધારે હિસ્સો પ્રાપ્ત થયેલ હોવો જોઈએ.ભારતીય સમવાયતંત્ર એ સહકારી અને બિનસહકારી સમવાયતંત્ર વચ્ચેનો એવો સંવાદ છે, કે જેમાં સંઘીય એકમો સહયોગથી માંડીને સ્પર્ધા સુધીના સમજાવવાના વિવિધ માધ્યમોનો ઉપયોગ કરવાની સ્વતંત્રતા ધરાવે છે અને

(ગ) સરકાર સીજીએસટી કાયદો અને આઇજીએસટી કાયદાની જોગવાઈઓ હેઠળ નિયમ બનાવવાની સત્તાનો ઉપયોગ કરતી વખતે જીએસટી કાઉન્સિલની ભલામણો સાથે બંધાયેલી હોય છે.જોકે, તેનો અર્થ એ નથી કે અનુચ્છેદ–૨૭૯(એ)(૪) ની શક્તિના આધારે જીએસટી પરિષદે કરેલી તમામ ભલામણો પ્રાથમિક કાયદાઓ ઘડવાની વિધાનમંડળની સત્તાને બાધ્ય છે;

(ii) સી.જી.એસ.ટી. કાયદાની કલમ–૨(૯૩) સાથે આઇજીએસટી કાયદાની કલમ–૨ (૧૧) અને ૧૩(૯) ને સંયુક્તપણે વાંચતા, સી.આઈ.એફ. (ખર્ચ, વીમો, નુર /ભાડું) કરાર દ્વારા ચીજવસ્તુઓની આયાત આંતર–રાજ્ય પુરવઠાની રચના કરે છે, જે આઇજીએસટી ને આધિન હોઈ શકે છે જ્યાં આવા

માલસામાનના આયાતકાર એ શિપિંગ સેવાના પ્રાપ્તકર્તા હોય.

(iii) આઇજીએસટી કાયદો અને સીજીએસટી કાયદો રિવર્સ ચાર્જની વ્યાખ્યા કરે છે અને આ હેતુઓ માટે કરવેરાપાત્ર સંસ્થા નક્કી કરે છે. અધિસૂચના ૧૦/૨૦૧૭ દ્વારા જાહેર કેલ પ્રાપ્તકર્તા – આ કિસ્સામાં આયાતકાર – વિશેની ચોક્કસ માહિતિ એ માત્ર સ્પષ્ટતારુપે કરવામાં આવી છે.સરકારે જાહેરનામું બહાર પાડીને આઇજીએસટી કાયદાની કલમ–૫(૩) માં જણાવેલા રિવર્સ ચાર્જના હેતુઓ માટેના પ્રાપ્તકર્તા ને કરપાત્ર વ્યક્તિ કરતાં અલગ દર્શાવી નથી.

(iv) આઇજીએસટી કાયદાની કલમ–૫(૪) દ્વારા કેન્દ્ર સરકારને નોંધણી કરાવેલી વ્યક્તિઓના એક વર્ગને પ્રાપ્તકર્તા તરીકે નિર્દિષ્ટ કરવા સક્ષમ બનાવવામા આવેલ છે, જેથી તેને પ્રત્યાયુકત વિધાન પર કાલ્પનિક માન્યતાનું સર્જન કરવાની શક્તિ પ્રદાન થાય છે;

(v) વ્યવહારનાં 'સેવા' પાસા પર લાદવામાં આવેલો વાદગ્રસ્ત કર એ, સીજીએસટી કાયદાની કલમ–૮ સાથે વાંચવામાં આવેલી કલમ–૨(૩૦) હેઠળ ઉલ્લેખિત 'સંયુક્ત પુરવઠા'નાં સિદ્ધાંતનું ઉલ્લંઘન છે.ભારતીય આયાતકાર સીઆઇએફ કરારમાં ચીજવસ્તુઓનો પુરવઠો અને પરિવહન, વીમો વગેરેની સેવાઓનો પુરવઠો જેમા સામેલ છે તેવા 'સંયુક્ત પુરવઠા' પર આઇજીએસટી ચૂકવવા માટે જવાબદાર હોવાથી, શિપિંગ લાઇન દ્વારા પૂરી પાડવામા આવેલ 'સેવાઓના પુરવઠા' માટે ભારતીય આયાતકાર પર વધારાના કરની આકારણી એ સીજીએસટી કાયદાની કલમ–૮ નું ઉલ્લંઘન ગણાશે.

૧૪૯ ઉપર જણાવેલા કારણોસર આ અરજીઓ ફગાવી દેવામાં આવે છે.

૧૫૦ બાકી રહેલી અરજીઓ, જો કોઈ હોય તો, તેનો નિકાલ કરવામાં આવે છે.

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

....., ન્યાયમૂર્તિ [સૂર્યકાંત]

....., ન્યાયમૂર્તિ [વિક્રમનાથ]

નવી દિલ્હી;

<u>૧૯મી મે, ૨૦૨૨</u>

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