राजस्थान उच्च न्यायालय,

जयपुर पीठ

डी.बी. सिविल रिट याचिका संख्या 16656/2024

पारस माइंस एंड मिनरल्स, निवासी प्रतिभा नगर, गदराटा, तहसील खेतड़ी, झुंझुनू, राजस्थान 333501 है, जरिये मुख्तारनामा धारक और अधिकृत हस्ताक्षरकर्ता उमेश कुमार चौहान

----याचिकाकर्ता

बनाम

1. भारत संघ, जरिये सचिव, राजस्व विभाग, वित्त मंत्रालय, नॉर्थ ब्लॉक, नई दिल्ली-110001 ।

2. राजस्थान राज्य, जरिये अतिरिक्त मुख्य सचिव वित्त, वित्त विभाग, राजस्थान सरकार, सरकारी सचिवालय, जनपथ, जयपुर-302005 (राज.)

3. राज्य कर आयुक्त, कर भवन जयपुर

----प्रत्यर्थीगण

याचिकाकर्ता की ओर से : श्री दक्ष पारीक के साथ
श्री प्रवीण कुमार जैन
श्री अर्जुन सिंह
श्री केशव पाराशर
श्री आशीष काबरा

प्रत्यर्थीगण की ओर से : श्री आर.डी. रस्तोगी, एएसजी के साथ
श्री सुमित तेतरवाल, श्री देवेश यादव,
श्री समक्श दासौत, श्री वैभव भंसाली और
श्री क्षितिज शर्मा
श्री संदीप तनेजा एएजी के साथ
श्री कार्तिकेय शर्मा

माननीय न्यायाधिपति श्रीमान अवनीश झिंगन

माननीय न्यायाधिपति श्रीमती शुभा मेहता

निर्णय

आरक्षित: **29/01/2025**

घोषित: **13/02/2025**

अवनीश झिंगन, जे:-

1. यह याचिका वित्त अधिनियम, 2021 द्वारा यथासंशोधित केंद्रीय बिक्री कर अधिनियम, 1956 (संक्षेप में 'CST') की धारा 8(3)(b) की वैधता को चुनौती देते हुए दायर की गई है।

2. प्रासंगिक तथ्य यह हैं कि याचिकाकर्ता फर्म सभी प्रकार के प्राकृतिक पत्थरों के खनन के कार्य में लगी हुई है। याचिकाकर्ता माल और सेवा कर अधिनियम, 2017, CST और राजस्थान मूल्य वर्धित कर अधिनियम, 2003 (इसके बाद "वैट अधिनियम" के रूप में संदर्भित) के तहत पंजीकृत है। खनन के लिए, याचिकाकर्ता अंतरराज्य व्यापार या वाणिज्य के दौरान हाई स्पीड डीजल (संक्षेप में 'एचएसडी') खरीदता है। CST की पूर्ववर्ती धारा 8(3)(b) के तहत, याचिकाकर्ता फॉर्म "सी" प्रस्तुत करने पर कम दरों पर एचएसडी खरीदने का हकदार था।

3. शिकायत यह है कि CST की धारा 8(3)(b) में संशोधन के बाद, दूरसंचार, खनन या विद्युत शक्ति के उत्पादन/वितरण में उपयोग किए जाने वाले माल को फॉर्म "सी" के विरुद्ध कम दर पर नहीं खरीदा जा सकता है।

4. याचिकाकर्ता के विद्वान अधिवक्ता ने तर्क दिया कि CST की धारा 8(3)(b) से खनन का बहिष्करण भेदभावपूर्ण, मनमाना है और भारत के संविधान के अनुच्छेद 14 का उल्लंघन है। तर्क यह है कि इस कानून को **कार्पो पावर लिमिटेड बनाम हरियाणा राज्य और अन्य** के मामले में दिए

गए निर्णय, जिसके विरुद्ध एसएलपी खारिज कर दी गई थी, को दूर करने के लिए संशोधित किया गया है, जो **(2018) 53 जीएसटीआर 24** में संप्रकाशित है। यह तर्क दिया गया है कि याचिकाकर्ता का काम प्रतिकूल रूप से प्रभावित होगा क्योंकि वह कम दरों पर एचएसडी खरीदने का हकदार नहीं होगा। इस तर्क को यह कहते हुए और बल दिया गया है कि एचएसडी की खरीद पर CST के तहत भुगतान किए गए कर की पूरी दर का इनपुट टैक्स क्रेडिट ('आईटीसी') का दावा नहीं किया जा सकता है। **इंडियन एक्सप्रेस न्यूजपेपर्स (बॉम्बे) प्राइवेट लिमिटेड और अन्य बनाम भारत संघ और अन्य (1985) 1 एससीसी 64; एनएचपीसी लिमिटेड बनाम हिमाचल प्रदेश राज्य, सचिव और अन्य एआईआर 2023 एससी 4457 और उपायुक्त आयकर और अन्य बनाम पेप्सी फूड्स लिमिटेड (2021) 7 एससीसी 413** के मामले में सर्वोच्च न्यायालय के फैसलों पर भरोसा रखा गया है।

5. इसके विपरीत, संशोधन विधायिका के अधिकार क्षेत्र में था। फॉर्म "सी" के विरुद्ध कम दर पर खरीद करने का लाभ किसी उद्योग को देना नीतिगत निर्णय है।

6. CST अधिनियम की धारा 8(3)(b) के असंशोधित तथा संशोधित पाठ को पुनरुत्पादित करना प्रासंगिक होगा।

> "(3) उप-धारा (1) में संदर्भित माल-
>
> *********
>
> (b) उन वर्गों या श्रेणियों का माल है जो माल खरीदने वाले पंजीकृत डीलर के पंजीकरण प्रमाण पत्र में पुनः बिक्री के लिए या विनिर्माण या बिक्री के लिए माल के प्रसंस्करण में या दूरसंचार नेटवर्क में या खनन में या बिजली या किसी अन्य प्रकार की शक्ति के उत्पादन या वितरण में उसके द्वारा उपयोग के लिए, केंद्र सरकार द्वारा

इस संबंध में बनाए गए किसी भी नियम के अधीन, निर्दिष्ट किए गए हैं।"

वित्त अधिनियम, 2021 द्वारा केंद्रीय बिक्री कर अधिनियम, 1956 में संशोधन

केंद्रीय बिक्री कर अधिनियम, 1956 में, धारा 8 की उप-धारा (3) में, खंड (b) के स्थान पर निम्नलिखित खंड प्रतिस्थापित किया जाएगा, अर्थात्:– "(b) माल खरीदने वाले पंजीकृत डीलर के पंजीकरण प्रमाण पत्र में निर्दिष्ट वर्गों या श्रेणियों का माल है जो पुनः बिक्री के लिए या धारा 2 के खंड (d) के तहत निर्दिष्ट माल की बिक्री के लिए विनिर्माण या प्रसंस्करण में उसके द्वारा उपयोग के लिए, केंद्र सरकार द्वारा इस संबंध में बनाए गए किसी भी नियम के अधीन, आशयित हैं।"

7. CST की धारा 3(a) के तहत, एक राज्य से दूसरे राज्य में आवाजाही के कारण होने वाली वस्तुओं की बिक्री और खरीद को अंतर्राज्यीय व्यापार या वाणिज्य के दौरान हुआ माना जाता है। ये लेनदेन CST के अंतर्गत आते हैं। विचाराधीन मामले में, याचिकाकर्ता द्वारा एचएसडी की खरीद राजस्थान राज्य के बाहर की तेल कंपनियों से खनन में उपयोग के लिए की जाती है। इसलिए एचएसडी की बिक्री और खरीद व्यापार या वाणिज्य के दौरान होती है।

8. 2017 में CST की धारा 2(d) में संशोधन के बाद, 'माल' की परिभाषा में छह आइटम शामिल हैं जिनमें एचएसडी का उल्लेख है।

9. CST अधिनियम की धारा 8 "प्रत्येक डीलर" के संबंध में अंतर्राज्यीय व्यापार या वाणिज्य के दौरान बिक्री पर कर की कम दरें निर्धारित करती है जो उप-धारा 3 में संदर्भित उद्देश्य के लिए पंजीकृत डीलर को माल बेचता

है। CST की धारा 8 की उप-धारा 3 के अनुसार, खरीदने वाले डीलर के पंजीकरण प्रमाण पत्र में निर्दिष्ट और धारा 8(3)(b) में निर्धारित उपयोग के लिए खरीदे गए माल पर फॉर्म 'सी' प्रस्तुत करने पर कम दर पर कर लगाया जाना है।

10. याचिका में उठाई गई शिकायत यह है कि वित्त अधिनियम, 2021 द्वारा संशोधन के बाद, याचिकाकर्ता फॉर्म "सी" प्रस्तुत करने पर कम दर पर एचएसडी खरीदने का हकदार नहीं होगा क्योंकि 'खनन, दूरसंचार नेटवर्क और बिजली का उत्पादन और वितरण' अब CST की धारा 8(3)(b) में उल्लेखित नहीं हैं।

11. **मध्य प्रदेश राज्य बनाम राकेश कोहली और अन्य** के मामले में सर्वोच्च न्यायालय ने, जो **(2012) 6 एससीसी 312** में संप्रकाशित है, कराधान प्रावधानों की संवैधानिक वैधता का परीक्षण करने के लिए प्रतिपादित सिद्धांतों को संक्षेप में बताया, अर्थात्: (i) विधि की संवैधानिकता के पक्ष में उपधारणा होती है। ; (ii) संवैधानिक प्रावधानों के उल्लंघन या मौलिक अधिकारों के उल्लंघन को स्थापित करने का दायित्व वैधता को चुनौती देने वाले व्यक्ति पर है; (iii) नीतिगत फैसलों को विधायिका पर छोड़ दिया जाना चाहिए और न्यायालयों को हस्तक्षेप करने में आत्म-संयम बरतना चाहिए; (iv) राजकोषीय कानूनों में, वर्गीकरण के मामलों में विधायिका के पास अधिक विवेक होता है; (v) कठिनाई प्रावधान को खत्म करने का आधार नहीं हो सकती है (vi) संवैधानिक दुर्बलता होनी चाहिए, केवल यह कहकर कि यह अनुचित या मनमाना है, वैधता को खारिज नहीं किया जा सकता है। इन सिद्धांतों को **हिमाचल प्रदेश राज्य और अन्य बनाम गोयल बस सर्विस** में दोहराया गया, जो **2023 एससीसी ऑनलाइन एससी**

46 में संप्रकाशित है, जिसमें हिमाचल प्रदेश मोटर वाहन कराधान (संशोधन) अधिनियम, 1999 की धारा 3A के तहत कर लगाना नियामक माना गया, न कि दंडात्मक, राज्य की विधायी क्षमता के भीतर और यह कि एकमुश्त कर लगाया जा सकता है। फैसलों के प्रासंगिक पैराग्राफ उद्धृत किए गए हैं:-

12. राकेश कोहली (उपरोक्त) के मामले में सर्वोच्च न्यायालय ने कहा:

> *"27. यह एक सुस्थापित सिद्धांत है कि कराधान के क्षेत्र में, वर्गीकरण के संबंध में विधायिका को अधिक व्यापक विवेकाधिकार प्राप्त होता है। इस न्यायालय ने अनेक निर्णयों की एक लंबी श्रृंखला में इस सिद्धांत को रेखांकित किया है।*
>
> *29. संसद या राज्य विधायिका द्वारा बनाए गए कराधान कानून की संवैधानिक वैधता से निपटते समय, न्यायालय को निम्नलिखित सिद्धांतों पर ध्यान देना चाहिए: (i), संसद या राज्य विधायिका द्वारा बनाए गए कानून की संवैधानिकता के पक्ष में हमेशा उपधारणा होती है (ii), किसी भी अधिनियम को केवल यह कहकर खारिज नहीं किया जा सकता है कि यह मनमाना या अनुचित या तर्कहीन है, बल्कि कुछ संवैधानिक दुर्बलता पाई जानी चाहिए (iii), न्यायालय कानून की बुद्धिमत्ता या गैर-बुद्धिमत्ता, न्याय या अन्याय से चिंतित नहीं है क्योंकि संसद और राज्य विधायिकाओं को उन लोगों की जरूरतों के प्रति जागरूक माना जाता है जिनका वे प्रतिनिधित्व करते हैं और वे उस समुदाय के अच्छे निर्णायक होते हैं जिनके मताधिकार से वे अस्तित्व में आते हैं (iv), राजकोषीय कानून या आर्थिक कानून की संवैधानिक वैधता पर निर्णय लेने में कठिनाई प्रासंगिक नहीं है और (v), कराधान के क्षेत्र में, विधायिका वर्गीकरण के लिए अधिक छूट प्राप्त है।"*

13. गोयल बस सर्विस (उपरोक्त) के मामले में, सर्वोच्च न्यायालय ने कहा:

> *"27. यह अब अच्छी तरह से स्थापित है कि किसी भी कर कानून में आसानी से हस्तक्षेप नहीं किया जा सकता है। न्यायालयों को कर कानून में हस्तक्षेप करने के लिए न्यायिक संयम दिखाना चाहिए जब तक कि यह दिखाया और साबित न हो जाए कि ऐसा कराधान कानून स्पष्ट रूप से अन्यायपूर्ण या घोर असंवैधानिक है। कराधान कानूनों को नागरिक अधिकारों जैसे भाषण की स्वतंत्रता, धर्म आदि को प्रभावित करने वाले कानूनों के समान सिद्धांतों पर नहीं रखा या परखा या देखा जा सकता है। कराधान कानूनों का परीक्षण अधिक कड़े परीक्षणों पर देखा जाएगा और कानून निर्माताओं को अधिक गुंजाइश दी जानी चाहिए। उपरोक्त प्रस्ताव पर कुछ फैसलों का उल्लेख करना उपयोगी होगा।*
>
> *28. आर.के. गर्ग आदि बनाम भारत संघ और अन्य, (1981) 4* ***एससीसी*** *675 के मामले में, संविधान पीठ आर्थिक कानून की संवैधानिकता का न्याय कर रही थी जिसमें विशेष वाहक बांड (प्रतिरक्षा और छूट अधिनियम, 1981) के प्रावधानों की वैधता को भेदभाव और अनुच्छेद 14 के उल्लंघन के आधार पर चुनौती दी गई थी। न्यायमूर्ति पी.एन. भगवती, स्वयं, मुख्य न्यायाधीश चंद्रचूड, ए.सी. गुप्ता, एस. मुर्तजा फजल अली और ए.एन. सेन, जे.जे. के लिए बोलते हुए, पैराग्राफ 7 में <u>कानून की संवैधानिकता के पक्ष में अनुमान के बारे में और यह कि चुनौती देने वाले व्यक्ति पर यह स्थापित करने का भार होता है कि संवैधानिक सिद्धांतों का स्पष्ट उल्लंघन हुआ है। पैराग्राफ 8 में, यह निर्धारित किया गया था कि आर्थिक गतिविधियों से संबंधित कानूनों को नागरिक अधिकारों जैसे भाषण की स्वतंत्रता, धर्म आदि को छूने वाले कानूनों की तुलना में अधिक गुंजाइश के</u>*

साथ देखा जाना चाहिए। मोरे बनाम डाउड, 354 यूएस 457 (1957) के मामले में न्यायमूर्ति फ्रैंकफर्टर के विचारों पर भरोसा किया गया था। उसी को नीचे पुनः प्रस्तुत किया गया है:

"उपयोगिताओं, कर और आर्थिक विनियमन मामलों में, विधायी निर्णय के लिए न्यायिक आत्म-संयम, यदि न्यायिक सम्मान नहीं है, के लिए अच्छे कारण हैं। विधायिका के पास आखिरकार सकारात्मक जिम्मेदारी है। न्यायालयों के पास केवल नष्ट करने की शक्ति है, पुनर्निर्माण की नहीं। जब इन्हें आर्थिक विनियमन की जटिलता, अनिश्चितता, त्रुटि की देयता, विशेषज्ञों के हैरान कर देने वाले संघर्ष, और जितनी बार न्यायाधीशों को घटनाओं से खारिज कर दिया गया है, में जोड़ा जाता है - आत्म-सीमा न्यायिक ज्ञान और संस्थागत प्रतिष्ठा और स्थिरता का मार्ग बन सकती है।"

29. भावेश डी. पारिश और अन्य बनाम भारत संघ और अन्य, (2000) 5 **एससीसी** *471 के मामले में, भारतीय रिजर्व बैंक अधिनियम की धारा 9 की वैधता को संशोधन अधिनियम 1997 द्वारा संशोधित किए जाने के आधार पर चुनौती दी गई थी कि यह संविधान के अनुच्छेद 14 और अनुच्छेद 19(1)(g) का उल्लंघन है। इस न्यायालय ने रिपोर्ट के पैराग्राफ 26 में उक्त प्रावधान की चुनौती को खारिज कर दिया। इसमें देखा गया कि आर्थिक नीति के मामलों को विधायिका के विवेक पर छोड़ दिया जाना चाहिए। इसके अलावा, इसने यह बताना जारी रखा कि बदले हुए आर्थिक परिदृश्य के संदर्भ में, विषय से निपटने वाले लोगों की विशेषज्ञता में हल्के ढंग से हस्तक्षेप नहीं किया जाना चाहिए। यह भी देखा गया कि आर्थिक कानून से निपटते समय, यह न्यायालय केवल उन कुछ मामलों में हस्तक्षेप करेगा जहां कानून में परिलक्षित दृष्टिकोण को बिल्कुल नहीं लिया जाना संभव है।*

30. इंडियन ऑयल कॉर्पोरेशन लिमिटेड बनाम बिहार राज्य और अन्य, (2018) 1 **एससीसी** *242 के मामले में, स्थानीय क्षेत्रों में उपभोग, उपयोग या बिक्री के लिए माल के प्रवेश पर बिहार कर अधिनियम 1993 के प्रावधानों को चुनौती दी गई थी। न्यायमूर्ति नरीमन ने पीठ के लिए बोलते हुए पैराग्राफ 25 में देखा कि <u>जब कराधान कानून की बात आती है, तो इस न्यायालय द्वारा निर्धारित कानून स्पष्ट है कि इसे केवल तभी उल्लंघन कहा जा सकता है जब विकृति या घोर असमानता हो जिसके परिणामस्वरूप उसी के लिए किसी भी तर्कसंगत औचित्य के बिना स्पष्ट और शत्रुतापूर्ण भेदभाव हो।"</u>*

14. इस मुद्दे पर निम्नलिखित फैसलों को उद्धृत करना लाभप्रद होगा कि कराधान के उद्देश्य के लिए वर्गीकरण के मामले में उदार दृष्टिकोण अपनाया जाना चाहिए, भले ही कराधान के लिए एक वस्तु या श्रेणी के माल को चुना जाए, भेदभाव पर चुनौती नहीं दी जा सकती है:-

14.1. **ईस्ट इंडियन टोबैको कंपनी बनाम आंध्र प्रदेश राज्य**, जो **एआईआर 1962 एससी 1733** में संप्रकाशित है। सर्वोच्च न्यायालय ने कहा:-

"xxxxx यदि कोई राज्य कराधान के लिए वैध रूप से एक वस्तु को चुन सकता है और वह अनुच्छेद 14 के तहत चुनौती नहीं दी जा सकती है, तो वही परिणाम तब भी आना चाहिए जब राज्य माल की एक श्रेणी को चुनता है और उसे कराधान के अधीन करता है।"

14.2. **गंगा शुगर कॉर्पोरेशन बनाम उत्तर प्रदेश राज्य**, जो **1980 (1) एससीसी 223** में संप्रकाशित है, सर्वोच्च न्यायालय ने कहा:-

"42. इसके बावजूद, कराधान संबंधी विधियों के प्रति न्यायिक दृष्टिकोण अधिक उदार रहा है। इस न्यायालय ने निरंतर यह अभिनिर्धारित किया है कि कराधान के प्रयोजनार्थ

वर्गीकरण तथा उस संदर्भ में अनुच्छेद 14 के अनुप्रयोग का परीक्षण उदार दृष्टिकोण से किया जाना चाहिए, न कि अत्यंत सूक्ष्मता से।"

14.3. **हीरालाल रतनलाल आदि बनाम यू.पी. राज्य और अन्य आदि [(1973) 1 एससीसी 216]** में कराधान उद्देश्य के लिए असंसाधित और अविभाजित दालों के संसाधित और विभाजित दालों से अलग वर्गीकरण की चुनौती से निपटने के लिए, वर्गीकरण को उचित और भारत के संविधान के अनुच्छेद 14 का उल्लंघन नहीं माना गया था। प्रासंगिक पैरा हैं:-

""15. जगन्नाथ बनाम भारत संघ (एआईआर 1962 एससी 148) में यह निर्णय लेने के लिए एक प्रश्न उठा कि क्या विधायिका के लिए तंबाकू पत्ती के साथ-साथ तंबाकू की टूटी हुई पत्ती पर अलग उत्पाद शुल्क लगाना खुला था। इस न्यायालय ने इस तर्क को खारिज कर दिया कि ऐसा शुल्क अमान्य था। इसने माना कि विधायिका के लिए दो वस्तुओं को अलग करना खुला था। हम इस तर्क के लिए कोई आधार नहीं देखते हैं कि विधायिका अधिनियम के तहत कर लगाने के उद्देश्य से विभाजित या संसाधित दालों को अविभाजित या असंसाधित दालों से अलग नहीं कर सकती है। उन वस्तुओं की प्रकृति को निर्दिष्ट करने के लिए विधायिका की शक्ति, जिसकी बिक्री या खरीद पर वह कर लगाएगी, बहुत व्यापक है।

19. खंडीगे शाम भट और अन्य बनाम कृषि आयकर अधिकारी में, इस न्यायालय ने यह पता लगाने के लिए परीक्षण निर्धारित किए कि कराधान कानून में भेदभावपूर्ण प्रावधान हैं या नहीं। इसमें इस न्यायालय ने देखा कि यह न्याय करने के लिए कि कोई कानून भेदभावपूर्ण था या नहीं, मुख्य रूप से इसकी शब्दावली नहीं बल्कि इसका वास्तविक प्रभाव देखा जाना था। <u>यदि प्रत्येक समूह के भीतर समानता</u>

और एकरूपता थी, तो कानून को भेदभावपूर्ण नहीं ठहराया जा सकता था, हालांकि एक अजीबोगरीब स्थिति से उत्पन्न होने वाली कुछ आकस्मिक परिस्थितियों के कारण एक वर्ग में शामिल कुछ लोगों को दूसरों पर कुछ लाभ मिल सकता है, जब तक कि उन्हें विशेष उपचार के लिए अलग नहीं किया जाता है। हालांकि कराधान कानून इस नियम का अपवाद नहीं हो सकते हैं, न्यायालय, विविध तत्वों के राजकोषीय समायोजन की अंतर्निहित जटिलता के मद्देनजर, वर्गीकरण के मामले में विधायिका को अधिक विवेक की अनुमति देंगे, जब तक कि यह वर्गीकरण के सिद्धांत के अंतर्निहित मौलिक सिद्धांतों का उल्लंघन नहीं करता है। वर्गीकरण करने की विधायिका की शक्ति अनिवार्यतः व्यापक एवं लचीली होनी चाहिए, ताकि वह अपनी कराधान प्रणाली को सभी उचित एवं युक्तिसंगत तरीकों से समायोजित करने में सक्षम हो सके।

20. यह ध्यान दिया जाना चाहिए कि सामान्य तौर पर सभी करों के शुल्क का प्राथमिक उद्देश्य जनता की भलाई के लिए धन जुटाना है। किस व्यक्ति पर कर लगाया जाना चाहिए, किस लेनदेन पर कर लगाया जाना चाहिए या किस माल पर कर लगाया जाना चाहिए, यह सामाजिक, आर्थिक और प्रशासनिक विचारों पर निर्भर करता है। एक लोकतांत्रिक व्यवस्था में यह विधायिका के लिए है कि वह तय करे कि उसे किस आर्थिक या सामाजिक नीति का पालन करना चाहिए या उसे किस प्रशासनिक विचार को ध्यान में रखना चाहिए। संसाधित या विभाजित दालों और असंसाधित या अविभाजित दालों के बीच का वर्गीकरण एक उचित वर्गीकरण है। यह उस उपयोग पर आधारित है जिसके लिए उन वस्तुओं का उपयोग किया जा सकता है। इसलिए, हमारे विचार में, विवादित वर्गीकरण अनुच्छेद 14 का उल्लंघन नहीं करता है।"

14.4. इसी तरह, **केरल होटल और रेस्तरां एसोसिएशन बनाम केरल राज्य (1990) 2 एससीसी 502** में,

> *"24. कराधान के क्षेत्र में वर्गीकरण की अनुमति का दायरा अधिक व्यापक है और जब तक किए गए वर्गीकरण को स्पष्टतः मनमाना नहीं कहा जा सकता, तब तक वर्गीकरण के मानदंड का चयन विधायिका के विवेक पर छोड़ दिया जाना चाहिए, ताकि राज्य की राजकोषीय नीति की पृष्ठभूमि में आर्थिक समानता को भी बढ़ावा दिया जा सके।"*

15. नीचे उद्धृत निर्णय इस आशय के हैं कि यदि वर्गीकरण में अंतर को तर्कसंगत रूप से समझा जा सकता है, प्राप्त किए जाने वाले उद्देश्य के लिए और समान रूप से स्थित वर्ग में से किसी एक को कोई विशेष उपचार नहीं दिया जाता है, तो वर्गीकरण भारत के संविधान का उल्लंघन नहीं करता है।

15.1. **अनंत मिल्स लिमिटेड बनाम गुजरात राज्य,** जो **(1975) 2 एससीसी 175** में संप्रकाशित है। सर्वोच्च न्यायालय ने कहा:-

> *"25. यह सुस्थापित है कि अनुच्छेद 14 वर्ग विधान को प्रतिबंधित करता है लेकिन वर्गीकरण को प्रतिबंधित नहीं करता है। अनुमेय वर्गीकरण एक समझदार अंतर पर आधारित होना चाहिए जो उन व्यक्तियों या चीजों को अलग करता है जिन्हें समूह से बाहर रखे गए अन्य लोगों से समूहीकृत किया जाता है, और अंतर का विचाराधीन कानून द्वारा प्राप्त किए जाने वाले उद्देश्य के साथ एक तर्कसंगत संबंध होना चाहिए। अनुमेय वर्गीकरण में गणितीय सटीकता और पूर्ण समानता की आवश्यकता नहीं होती है। उपचार में समानता पर्याप्त है, पूर्णतः एकरूपता आवश्यक नहीं है। यदि प्रत्येक समूह के भीतर समानता और एकरूपता है, तो कानून को भेदभावपूर्ण नहीं ठहराया जाएगा, हालांकि एक अजीबोगरीब स्थिति से उत्पन्न होने वाली कुछ आकस्मिक*

परिस्थितियों के कारण एक वर्ग में शामिल कुछ लोगों को दूसरों पर लाभ मिल सकता है, जब तक कि उन्हें विशेष उपचार के लिए अलग नहीं किया जाता है। कराधान कानून इस सिद्धांत का अपवाद नहीं है। लेकिंतु, इन सिद्धांतों के अनुप्रयोग में, न्यायालय, विविध तत्वों के राजकोषीय समायोजन की अंतर्निहित जटिलता के मद्देनजर, वर्गीकरण के मामले में विधायिका को अधिक विवेक की अनुमति देते हैं, जब तक कि यह उक्त सिद्धांत के अंतर्निहित मौलिक सिद्धांतों का पालन करता है। वर्गीकरण करने की विधायिका की शक्ति व्यापक दायरे और लचीलेपन की है ताकि यह अपने कराधान की प्रणाली को सभी उचित और युक्तियुक्त तरीकों से समायोजित कर सके (देखें राम कृष्ण डालमिया बनाम न्यायमूर्ति एस.आर. तेंडुलकर और खंडीगे शाम भट बनाम कृषि आयकर अधिकारी, कासरगोड)। उपरोक्त सिद्धांतों को ध्यान में रखते हुए, हम लंबित मामलों को तय किए गए मामलों से अलग वर्ग के रूप में मानने में अनुच्छेद 14 का कोई उल्लंघन नहीं पाते हैं। जहाँ तक खंड (i) के अंतर्गत आने वाले लंबित मामलों का संबंध है, यह निर्विवाद है कि उन सभी के साथ एकसमान व्यवहार किया गया है। **** **** "

15.2. **स्पेंसस होटल (पी) लिमिटेड बनाम पश्चिम बंगाल राज्य, जो (1991) 2 एससीसी 154** में संप्रकाशित है, में होटल और रेस्तरां के वातानुकूलित फर्श क्षेत्र पर स्थानीयता मानक या होटल के आकार के भेद के बिना विलासिता कर की एक फ्लैट दर लगाने को सही ठहराया गया था।

"23. इस न्यायालय द्वारा उपर्युक्त मामलों में प्रतिपादित विधिक सिद्धांतों से यह सुस्थापित है कि किसी कराधान को अनुच्छेद 14 का उल्लंघन करने के आधार पर तब निरस्त कर दिया जाएगा, जब उसके द्वारा किए गए वर्गीकरण के पीछे कोई युक्तिसंगत आधार न हो, अथवा जब समान स्थिति

में स्थित संपत्ति के एक ही वर्ग पर असमान कराधान आरोपित किया गया हो, जैसा कि एल.टी.ओ बनाम लॉरेंस सिंह (एआईआर 1968 एससी 658) के मामले में अभिनिर्धारित किया गया था।"

xxx xxx xxx

26. तब, कराधान के संदर्भ में 'विधियों का समान संरक्षण' से क्या अभिप्राय है? यह नहीं कहा जा सकता कि किसी ऐसी विधि द्वारा समान संरक्षण से इनकार किया गया है, जो समान स्थिति में स्थित सभी व्यक्तियों और संपत्तियों पर समान रूप से लागू होती है, अथवा करों के निर्धारण और संग्रहण की ऐसी कार्यवाहियों द्वारा, जो राज्य में सामान्यतः अपनाई जाने वाली प्रक्रिया का अनुसरण करती हैं। यह सिद्धांत किसी व्यक्ति या व्यक्तियों के किसी वर्ग को भेदभावपूर्ण एवं प्रतिकूल विधायन का विशेष लक्ष्य बनाए जाने पर रोक लगाता है; किंतु इसके लिए यह आवश्यक नहीं है कि संपत्ति के विभिन्न वर्गों पर कराधान की दरें समान हों। न ही यह असमान कराधान को प्रतिबंधित करता है, बशर्ते कि ऐसी असमानता मनमाने वर्गीकरण पर आधारित न हो। यदि कराधान अपने प्रवर्तन के क्षेत्र के भीतर समान स्थिति में स्थित सभी व्यक्तियों को समान रूप से प्रभावित करता है, तो उसे भेदभावपूर्ण नहीं कहा जाएगा। तथापि, यह सिद्धांत विशेष विधायन अथवा ऐसे विधायन को प्रतिबंधित नहीं करता, जो या तो उन विषयों तक सीमित हो जिनकी ओर वह निर्देशित है, अथवा उस राज्यक्षेत्र तक सीमित हो जिसके भीतर उसे प्रवर्तित किया जाना है। कूली के शब्दों में: "इसके लिए केवल इतना आवश्यक है कि ऐसे विधायन के अधीन आने वाले सभी व्यक्तियों के साथ समान परिस्थितियों और दशाओं में, प्रदत्त विशेषाधिकारों तथा अधिरोपित दायित्वों, दोनों के संबंध में समान व्यवहार किया जाए। समानता का नियम इससे अधिक की अपेक्षा नहीं करता कि

प्रत्येक वर्ग के सभी घटकों पर समान साधन और पद्धतियाँ निष्पक्षतापूर्वक लागू की जाएँ, ताकि विधि समान परिस्थितियों में स्थित सभी व्यक्तियों पर समान रूप से और एकरूपता के साथ प्रवर्तित हो। न ही यह अपेक्षा कराधान के प्रयोजनार्थ संपत्ति, व्यापारों, व्यवसायों और घटनाओं का वर्गीकरण करने तथा उनमें से एक प्रकार पर एक दर से और दूसरे प्रकार पर भिन्न दर से कर अधिरोपित करने को निषिद्ध करती है। 'कराधान में समानता का नियम राज्य को अपनी कराधान प्रणाली को सभी उचित एवं युक्तिसंगत तरीकों से समायोजित करने से रोकने के उद्देश्य से नहीं बनाया गया है। राज्य, यदि चाहे, तो संपत्ति के कुछ वर्गों को किसी भी प्रकार के कराधान से पूर्णतः छूट दे सकता है तथा विभिन्न व्यापारों और व्यवसायों पर अलग-अलग विशिष्ट कर अधिरोपित कर सकता है।' 'यह नहीं कहा जा सकता कि इसका उद्देश्य राज्य को कराधान में समानता का कोई कठोर एवं अपरिवर्तनीय नियम अपनाने के लिए बाध्य करना है।' कूली के शब्दों में: 'पूर्ण समानता असंभव है। करों की असमानता से अभिप्राय उनमें विद्यमान सारभूत भिन्नताओं से है। व्यावहारिक समानता ही संवैधानिक समानता है। यह कोई अनिवार्य अपेक्षा नहीं है कि कराधान पूर्णतः समान हो। यदि ऐसा होता, तो इस अपेक्षा की पूर्ति की पूर्ण असंभवता के कारण शासन का कार्य-संचालन ठप हो जाता। करों की प्रकृति और उनके प्रवर्तन पर तनिक भी ध्यान देने से यह बात निर्विवाद हो जाती है। किसी एक कर का इस प्रकार विभाजन नहीं किया जा सकता कि वह पूर्णतः न्यायसंगत हो; और करों का कोई भी संयोजन व्यक्तिगत मामलों में असमानता को कम करने के बजाय बढ़ाने की संभावना रखता है।'

15.3. **भारत संघ और अन्य बनाम एन.एस. रत्नम एंड संस,** जो **(2015) 10 एससीसी 681** में संप्रकाशित है, के प्रासंगिक पैराग्राफ हैं:-

*"***** किसी भी संदेह से परे कि विशेष अधिसूचना की न्यायसंगतता का परीक्षण संविधान के अनुच्छेद 14 की कसौटी पर किया जा सकता है। अनुच्छेद 14, जिसे संविधान की मूल विशेषता माना जाता है, कानून के समक्ष समानता या कानूनों की समान सुरक्षा सुनिश्चित करता है।*

******* विधायिका अपने विवेकाधिकार का प्रयोग करने तथा वर्गीकरण करने के लिए सक्षम है। अतः, प्रत्येक वर्गीकरण से किसी न किसी सीमा तक कुछ असमानता उत्पन्न होने की संभावना रहती है, किंतु मात्र असमानता का उत्पन्न होना पर्याप्त नहीं है। अनुच्छेद 14 का उल्लंघन तभी माना जाएगा, जब समान संरक्षण से उस स्थिति में भी इनकार किया जाए, जबकि दोनों व्यक्ति एक ही वर्ग अथवा श्रेणी से संबंधित हों।*

********* उपरोक्त से यह पता चलता है कि अनुमेय वर्गीकरण के परीक्षण को पास करने के लिए दो शर्तें पूरी होनी चाहिए, अर्थात्, (i) वर्गीकरण एक समझदार अंतर पर आधारित होना चाहिए जो उन व्यक्तियों या चीजों को अलग करता है जिन्हें समूह से बाहर रखे गए अन्य लोगों से समूहीकृत किया जाता है और (ii) अंतर का विचाराधीन कानून द्वारा प्राप्त किए जाने वाले उद्देश्य के साथ एक तर्कसंगत संबंध होना चाहिए।"*

16. अंतर्राज्यीय व्यापार या वाणिज्य के दौरान रियायती दर पर कच्चा माल या इनपुट खरीदने के लिए खनन उद्योग के पास कोई निहित अधिकार नहीं था। जीएसटी के कार्यान्वयन के साथ देश में कराधान परिदृश्य बदल गया। वैट और CST की प्रयोज्यता सीमित उद्देश्यों के लिए है। यह उद्योग के वर्ग को लाभ देने का नीतिगत निर्णय है जो कर की कम दर पर इनपुट खरीदने की अनुमति देता है। यह न्यायालय फॉर्म "सी" के उपयोग से खनन को बाहर करने के लिए विधायिका के विवेक पर नहीं बैठ सकता है,

और यह निर्णय विशेषज्ञों पर छोड़ा जाना है कि जीएसटी प्रणाली में CST किस उद्देश्य के लिए और कब तक संचालित होता है। भेदभाव और मनमानी के आधार पर संशोधन की चुनौती को साबित करने का दायित्व याचिकाकर्ता पर है। कोई मामला नहीं बनता है कि धारा 8(3)(b) के संशोधन द्वारा बाहर किए गए उद्योग उन डीलरों के समान रूप से रखे गए हैं जिन्हें 'सी' फॉर्म के उपयोग का लाभ अभी भी जारी है। भेदभाव के लिए समानता होनी चाहिए और इसलिए संशोधन को भेदभावपूर्ण नहीं ठहराया जा सकता है। वर्गीकरण उद्योगों की प्रकृति के आधार पर किया जाता है, ऐसा करने का उचित आधार है और यह कानून बनाने के विवेक के दायरे में है।

17. यह तर्क कि संशोधन कार्पो पावर लिमिटेड (उपरोक्त) में दिए गए निर्णय को अतिव्यापी करने के लिए लाया गया है, हमें लंबे समय तक रोके नहीं रख सकता है। न्यायिक घोषणा पर काबू पाने के लिए संशोधन द्वारा दोष को हटाने के सिद्धांतों को विस्तृत करने की आवश्यकता नहीं है क्योंकि कार्पो (उपरोक्त) में मुद्दा पूरी तरह से अलग था, अर्थात्:-

> "क्या CST अधिनियम के संशोधन के बाद, याचिकाकर्ता अंतर्राज्यीय बिक्री के दौरान उसके द्वारा खरीदे गए और बिजली के उत्पादन के लिए उसके द्वारा उपयोग किए जाने वाले प्राकृतिक गैस के संबंध में "सी" फॉर्म जारी करने का हकदार है। हमने प्रश्न का उत्तर याचिकाकर्ता के पक्ष में, सकारात्मक में दिया है।"

18. यह माना गया था कि जीएसटी के कार्यान्वयन के बाद भी चूंकि डीलर उपयुक्त राज्य के बिक्री कर कानून के तहत कर का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी है, इसलिए उसे धारा 2(d) में उल्लिखित छह वस्तुओं और

CST की धारा 8 में निर्धारित उपयोग के लिए "सी" फॉर्म के उपयोग से वंचित नहीं किया जा सकता है।

19. विवादित संशोधन इस आशय का नहीं है कि पंजीकरण प्रमाण पत्र में उल्लिखित वस्तुओं को अंतर्राज्यीय व्यापार या वाणिज्य के दौरान कर की कम दर पर नहीं खरीदा जा सकता है, भले ही CST की धारा 8 के तहत शर्तें पूरी हो रही हों।

20. यह तर्क कि खरीदे गए एचएसडी पर भुगतान किए गए कर की पूरी दर के लिए आईटीसी उपलब्ध नहीं होगा, धारा 8(3)(b) के संशोधित प्रावधान की चुनौती को पुष्ट नहीं करता है। इतना कहना पर्याप्त है कि CST की धारा 8(3)(b) के संशोधन के साथ आईटीसी का दावा करने की स्थिति नहीं बदली है। इसके अलावा, चुनौती CST की धारा 8(3)(b) से खनन को बाहर करने वाले संशोधन तक सीमित है।

21. याचिकाकर्ता के मामले को उच्चतम स्तर पर लेने पर, CST का पूरी दर पर भुगतान उत्पाद की लागत को बढ़ाकर याचिकाकर्ता को कठिनाई का कारण बनेगा, जो अपने आप में प्रावधान को अधिकार क्षेत्र से बाहर मानने का आधार नहीं हो सकता है।

22. याचिकाकर्ता के अधिवक्ता द्वारा उद्धृत फैसलों में निर्धारित प्रस्तावों के साथ कोई विवाद नहीं है, लेकिन वे वर्तमान मामले के तथ्यों पर लागू नहीं होते हैं।

23. इंडियन एक्सप्रेस न्यूजपेपर (उपरोक्त) में, सर्वोच्च न्यायालय ने मामले के अजीबोगरीब तथ्यों के मद्देनजर, जिसमें समाचार पत्र प्रिंट पर लगाए गए आयात शुल्क की वैधता को चुनौती दी गई थी, सरकार द्वारा निर्णय पर

पुनर्विचार करने और उसके बाद आवश्यक कदम उठाने के निर्देश जारी किए थे।

24. डीसीआईटी और अन्य बनाम पेप्सी फूड (उपरोक्त) के मामले में, चुनौती आयकर अधिनियम, 1961 के प्रावधान को थी, जिसके तहत यदि न्यायाधिकरण द्वारा अपील का निपटारा एक सौ अस्सी दिनों की अवधि के भीतर नहीं किया गया था, तो न्यायाधिकरण द्वारा दी गई रोक स्वतः समाप्त हो जाएगी। प्रावधान को इस सिद्धांत को लागू करते हुए खारिज कर दिया गया था कि असमानों के साथ समान व्यवहार नहीं किया जा सकता है और कार्यवाही में देरी करने वाले निर्धारिती के बीच कोई अंतर नहीं किया गया था, जो ऐसा करने के लिए जिम्मेदार नहीं था।

25. एनएचपीसी लिमिटेड बनाम हिमाचल प्रदेश राज्य (उपरोक्त) में सर्वोच्च न्यायालय के फैसले से एक पैराग्राफ उद्धृत करना उचित होगा:-

> *"11. उपरोक्त पुर्व न्यायिक निर्णय से यह पता चलता है कि एक विधायिका सीधे एक न्यायिक निर्णय को रद्द नहीं कर सकती है। हालांकि, जब एक सक्षम विधायिका पूर्वव्यापी रूप से किसी निर्णय को अप्रभावी बनाने के लिए उसके मूल या नींव को हटा देती है, तो यह एक मान्य विधायी अभ्यास है बशर्ते कि यह किसी अन्य संवैधानिक सीमा का उल्लंघन न करे। ऐसे विधायी उपकरण को, जो पिछले कानून में उस दोष को हटा देता है जिसे असंवैधानिक घोषित किया गया है, न्यायिक शक्ति पर अतिक्रमण नहीं माना जाता है, बल्कि भारत के संविधान के तहत मान्यता प्राप्त निरसन का एक उदाहरण माना जाता है। ऊपर संदर्भित निर्णय, स्पष्ट रूप से दिखाते हैं कि विधायिका के लिए कानून को पूर्वव्यापी रूप से बदलना खुला है, बशर्ते कि परिवर्तन इस तरह से किया जाए कि न्यायालय के लिए*

उसी फैसले पर पहुंचना अब संभव न हो। दूसरे शब्दों में, पिछले निर्णय के आधार को ही हटा दिया जाना चाहिए, जिससे उन परिस्थितियों में एक मौलिक परिवर्तन हो जो उस पर आधारित थीं।"

26. यह माना गया था कि न्यायिक निर्णय को सीधे रद्द नहीं किया जा सकता है, लेकिन यह विधायिका की क्षमता के भीतर है कि वह निर्णय का आधार बनने वाली नींव को हटा दे, इस शर्त के अधीन कि संशोधन संवैधानिक सीमाओं के भीतर होना चाहिए। जैसा कि ऊपर चर्चा की गई है, संशोधन का उद्देश्य न्यायिक निर्णय को दूर करना नहीं है। कार्पो (उपरोक्त) में मुद्दा अलग था। इसे असंवैधानिक घोषित करने के लिए कानून में कोई दोष नहीं बताया गया था, बल्कि CST, जीएसटी और वैट के प्रावधानों को सामंजस्यपूर्ण ढंग से पढ़ा गया था ताकि यह निष्कर्ष निकाला जा सके कि जीएसटी के कार्यान्वयन के बाद भी, पंजीकृत डीलर बिजली ऊर्जा उत्पन्न करने के लिए "सी" फॉर्म के आधार पर प्राकृतिक गैस खरीदने का हकदार था।

27. उपरोक्त चर्चा के मद्देनजर, यह निष्कर्ष निकाला जाता है:-

(a) CST की धारा 8(3)(b) से हटाए गए और उसमें रखे गए उद्योग एक ही श्रेणी के नहीं हैं और यह उचित वर्गीकरण का मामला है।

(b) संशोधन द्वारा खनन उद्योग से कोई निहित अधिकार नहीं छीना गया था।

(c) यह नीतिगत निर्णय था कि किस वर्ग के उद्योगों को फॉर्म-सी का लाभ दिया जाना है।

(d) संशोधन **कार्पो पावर लिमिटेड (**उपरोक्त**)** में दिए गए निर्णय को दूर करने के लिए नहीं था क्योंकि उसमें शामिल मुद्दा अलग था।

(e) धारा से बाहर किए गए उद्योगों की लागत को बढ़ाने वाले संशोधन का प्रभाव संशोधन को अधिकार क्षेत्र से बाहर मानने का आधार नहीं हो सकता है।

28. संशोधन मौलिक अधिकारों या भारत के संविधान के प्रावधानों का उल्लंघन नहीं है, वैधता को बरकरार रखा जाता है। रिट याचिका खारिज की जाती है।

(शुभा मेहता), J **(अवनीश झिंगन), J**

चंदन/एस-1

रिपोर्ट करने योग्य: **हाँ**

"अस्वीकरण- इस निर्णय का अनुवाद स्थानीय भाषा में किया जा रहा है, एवं इसका प्रयोग केवल पक्षकार इसको समझने के लिए उनकी भाषा में कर सकेगे एवं यह किसी अन्य प्रयोजन में काम नहीं ली जायेगी। सभी आधिकरिक एवं व्यावहारिक उद्देश्यों के लिए उक्त निर्णय का अंग्रेजी संस्करण ही विश्वसनीय माना जायेगा एवं निष्पादन एवं क्रियान्वयन में भी उसी को उपयोग में लिया जायेगा।"