

केन्द्रीय उत्पाद शुल्क आयुक्त, इलाहाबाद

बनाम

मैसर्स हिन्दुस्तान सेफ्टी ग्लास वक्रस लिमिटेड

22 फरवरी 2005

{एस.एन. वरियावा, डां. ए.आर.लक्ष्मणन और एस.एच. कपाडिया, जे.जे.}

केन्द्रीय उत्पाद शुल्क अधिनियम, 1944-धारा 4 और 4(4)(डी) (आई)-उत्पाद शुल्क लगाने के प्रयोजनों के लिये उत्पाद शुल्क योग्य वस्तुओं का मूल्यांकन-निर्माता द्वारा विपणन उद्देश्यों के लिये लकड़ी के बक्सों/बक्सों में पैक की गई कांच की चादरे-निर्माता को पैकिंग सामग्री लौटाने के लिये कोई समझौता या व्यवस्था नहीं -पैकिंग की लागत, यदि कांच की शीट के मूल्यांकन योग्य मूल्य में शामिल है-अभिनिर्धारित: कांच की शीट को विपणन योग्य बनाने के उद्देश्य से, इसे लकड़ी के बक्सों में पैक करने की विशेष व्यवस्था के बिना नहीं ले जाया जा सकता है- इसलिये, लकड़ी के टोकरे/बक्से की लागत कांच की चादरों के मूल्यांकन योग्य मूल्य में शामिल है-इसके अलावा लकड़ी के टोकरे की लागत को यह कहकर बाहर नहीं किया जा सकता है कि यह कांच की सुरक्षा के उद्देश्यों के लिये है, लेकिन यह केवल तभी है जब सामान विशेष पैकिंग के बिना विपणन करने में सक्षम हो।

धारा 4(4)(डी)(आई) और धारा का स्पष्टीकरण-चर्चा का दायरा और सीमा-विचार विमर्श किया गया।

प्रत्यर्थी निर्धारिती ग्लास शीट के निर्माता है। उन्होंने अपने उत्पाद कांच की शीटों को लकड़ी के बक्सों/बक्सों में पैक किया। 1999 की सिविल अपील संख्या 3819 में सहायक कलेक्टर ने पाया कि प्रत्यर्थी ने लकड़ी के बक्सों में अपने स्वयं के गोदाम में कांच की चादरें भेजी, थोक व्यापार में डिलीवरी के लिये उन्हें लकड़ी के बक्सों में संग्रहित और पैक किया और इसे अपने कारखाने के गेट से तथा लकड़ी के बक्सों में पैक कर डिपो के माध्यम से भी पास किया और और इस प्रकार लकड़ी के बक्सों की लागत कांच की शीटों के मूल्यांकन योग्य मूल्य में शामिल है। प्रत्यर्थी ने अपील दायर की। अधिकरण ने इस तथ्य की खोज के आधार पर अपने पिछले आदेश पर भरोसा किया कि छिटपुट उदाहरणों को छोड़कर ग्लास को स्थानीय ग्राहकों को केवल स्ट्राॅ के साथ कागज की पैकिंग के साथ वितरित किया गया था, और इस तरह लकड़ी की लागत भी ग्लास शीट के मूल्य में शामिल नहीं थी और प्रत्यर्थी के पक्ष में रखा गया। इसलिये वर्तमान अपील दायर की गई।

अपीलकर्ता-विभाग ने तर्क दिया कि कांच की चादरें प्रकृति में नाजुक होने के कारण विशेष पैकिंग या व्यवस्था के बिना विपणन नहीं की जा सकती और प्रतिवादी-निर्धारिती ने यह दिखाने के लिये कोई सबूत नहीं दिया कि कांच की चादरे विशेष पैकिंग के बिना विपणन योग्य थी।

प्रत्यर्थी-निर्धारिती ने तर्क दिया कि चूंकि अधिकरण द्वारा पारित पिछले आदेश ने स्पष्ट रूप से स्थापित किया था कि कांच की चादरें लकड़ी की पैकिंग के बिना विपणन योग्य थी, इसलिये इसके लिये सबूत पेश करने की कोई आवश्यकता नहीं थी और लकड़ी के बक्सों की प्रकृति की पैकिंग धारा 4(4)(डी)(आई) के स्पष्टीकरण में शामिल नहीं है और, इस प्रकार इसकी लागत भी शामिल नहीं होगी।

न्यायालय ने अपील स्वीकार करते हुये

अभिनिर्धारित किया: 1.1. केन्द्रीय उत्पाद शुल्क अधिनियम, 1944 की धारा 4(4)(डी)(आई) के तहत पैकिंग की लागत को माल के मूल्य की गणना में शामिल किया जाना है, जब तक कि पैकिंग टिकाऊ प्रकृति की न हो और निर्धारिती को खरीददार द्वारा वापस करने योग्य न हो, यह दिखाने का भार कि पैकिंग की लागत नहीं है, हमेशा निर्धारिती पर होगा। धारा का स्पष्टीकरण विभिन्न प्रकार की पैकिंग को इंगित करता है जिनकी लागत को शामिल किया जाना है। एक रेपर और/या एक कंटेनर पैकिंग है जिसकी लागत शामिल होनी चाहिए। “रेपर” और “कंटेनर” शब्द इतने व्यापक हैं कि इनमें सभी प्रकार के रेपर या कंटेनर शामिल हो सकते हैं। आगे के शब्द “कोई अन्य वस्तु जिसमें या जिस पर उत्पाद शुल्क योग्य सामान लपेटा जाता है, समाहित किया जाता है” यह भी दर्शाता है कि “पैकिंग” शब्द का बहुत व्यापक अर्थ है और इसमें शामिल है उत्पाद शुल्क योग्य वस्तुओं को लपेटने और या रखने के लिये उपयोग की जाने वाली

कोई भी चीज। स्पष्टीकरण बहुत विस्तृत है और इसमें लगभग सभी प्रकार की पैकिंग शामिल है इसका सीमित अर्थ देना संभव नहीं है। यह नहीं कहा जा सकता है कि स्पष्टीकरण यह स्पष्ट करता है कि लकड़ी के बक्सों की प्रकृति में पैकिंग को कवर नहीं किया गया है और इसलिये, इसकी लागत शामिल नहीं होगी।

1.2. प्रश्न यह नहीं कि किस उद्देश्य से किसी विशेष प्रकार की पैकिंग की जाती है। परीक्षण यह है कि क्या सामान को कारखाने के गेट पर उस स्थिति में रखने के लिये कोई विशेष पैकिंग की गई है जिसमें वे आम तौर पर थोक बाजार में बेचे जाते हैं, उत्पाद शुल्क के मूल्यांकन के लिये माल के मूल्य में ऐसी पैकिंग की लागत इसमें शामिल होगी। परीक्षण का दूसरा तरीका यह देखना होगा कि सामान सम्बन्धित पैकिंग के प्रकार के बिना बाजार तक पहुंचने में सक्षम है या नहीं। प्रत्येक मामले का निर्णय उसके अपने तथ्यों के आधार पर करना होगा।

भारत सरकार बनाम मद्रास रबर फैक्ट्री लिमिटेड, (1995) 77 ईएलटी 433 सर्वोच्च न्यायालय पर आधारित किया गया।

1.3. हस्तगत मामले में, प्रत्यर्थी के उत्पाद बड़ी कांच की चादरे हैं जो नाजुक प्रकृति की हैं। विशेष सुरक्षा के बिना ऐसी कांच की चादरों का परिवहन नहीं किया जा सकता था। छोटी दूरी के लिये उन्हें लकड़ी के बक्सों के बिना ले जाया जा सकता था। हालांकि, यह स्पष्ट है कि ऐसे मामलों में भी विशेष सावधानी बरतनी होगी। परीक्षण यह नहीं है कि कुछ

छिटपुट मामलो में या कुछ प्रतिशत मामलो में या कोई अन्य विशेष व्यवस्था करके कांच की चादरों को इस प्रकार ले जाया जा सकता है। परीक्षण यह है कि क्या थोक व्यापार में वितरण के प्रयोजनों के लिये कांच की चादरों को विशेष व्यवस्था के बिना ले जाया जा सकता है। उत्तर नकारात्मक है, ज्यादातर मामलों में विशेष व्यवस्था लकड़ी के बक्सों में पैकिंग की होती है ऐसे मामलो में कांच की शीटों के मूल्य में लकड़ी के बक्सो की लागत को शामिल करने के दायित्व से यह दावा करके बचा नहीं जा सकता है कि लकड़ी के बक्से शीशे की सुरक्षा के उद्देश्य से है। ऐसे मामलो में, लकड़ी के बक्सों कांच की चादरों को विपणन योग्य बनाने के उद्देश्यों से होते हैं। गोडफ्रे फिलिप्स' मामले का औचित्य यह नहीं है कि जब भी सामान की क्षति या चोट को रोकने के इरादे से पैकिंग की जाती है तो लागत को बाहर रखा जाना चाहिए। यह केवल उन मामलो में है जहां माल विशेष पैकिंग के बिना विपणन करने में सक्षम है और विशेष पैकिंग केवल परिवहन में माल की सुरक्षा के लिये प्रचुर सावधानी के माध्यम से दी जाती है, जिससे उनकी लागत बाहर हो जाती है। इसलिए, अधिकरण के तर्क और निष्कर्ष को बरकरार नहीं रखा जा सकता।

गुरिंद इंडिया प्राईवेट लिमिटेड बनाम केन्द्रीय उत्पाद शुल्क आयुक्त, मेरठ, (1992) 112 ईएलटी 1020, अस्वीकृत।

भारत संघ बनाम श्री वल्लभ ग्लास वक्रस लिमिटेड और अन्य, 1980 की सिविल अपील संख्या 3119-20 का इस न्यायालय द्वारा 20 जुलाई

1995 को निर्णय लिया गया, इसकी पुष्टि की गई।

'यूनियन ऑफ इंडिया बनाम गोडफ्रे फिलिप्स इंडिया लिमिटेड,
(1985) 22 ईएलटी 306 समझाया गया।

भारत सरकार बनाम मद्रास रबर फैक्ट्री लिमिटेड, (1995) 77
ईएलटी 433 सर्वोच्च न्यायालय, पर आधारित।

संदर्भित मामले-

जीप इंडस्ट्रियल सिंडीकेट लिमिटेड बनाम भारत संघ, (1982) 61
ईएलटी 328 यूनियन ऑफ इंडिया बनाम बाँम्बे टायर इंटरनेशनल
लिमिटेड (1983) 14 ईएलटी 1896; सीसीई बनाम पाँन्डस इंडिया
लिमिटेड (1989) 44 ईएलटी 185 सर्वोच्च न्यायालय; हिन्दुस्तान
पाँलीमर बनाम कलेक्टर ऑफ सी.एक्स (1989) 43 ईएलटी, 165;
ए.के.राय और अन्य बनाम वोल्टास लिमिटेड (1977) 1 ईएलटी(जे177)
और विंडो ग्लास लिमिटेड बनाम सेन्ट्रल एक्साइज कलेक्टर, कलकता
(1989) 39 ईएलटी 641 ।

1.4. इन मामलों में यह विवादित नहीं है कि उन्हें वापस करने योग्य बनाने के लिये कोई समझौता व्यवस्था नहीं है। इस प्रकार, भले ही उन्हें टिकाऊ माना जा सकता है, लेकिन लकड़ी के बक्सों की लागत प्रत्यर्थी द्वारा बेची गई ग्लास शीट के मूल्य में शामिल है।

सिविल अपीलीय क्षेत्राधिकार: सिविल अपील संख्या 3819/1999
केन्द्रीय उत्पाद शुल्क, सीमा शुल्क और स्वर्ण (नियंत्रण) अपीलीय
न्यायाधिकरण, नई दिल्ली के एफ.ओ. 1999-ए के क्रमांक 264 में ए-
क्रमांक ई/3/96-ए के निर्णय और आदेश दिनांक 05.03.1999 से।

साथ में

सी.ए. संख्या 5795/2004, 6117/99, 8254-55/2003 और 1758

अपीलार्थी की ओर से आर.वेंकेटारमानी, जी. उमापथि, अशोक
पाणिग्रही, एस. गौतम, पी. परमेश्वरन और बी. कृष्णा प्रसाद।

प्रत्यर्थी की ओर से एस.के. बगरिया, तरूण गांधी, प्रवीण कुमार,
राजेश कुमार, सी. हरिशंकर, एन जगदीश और सुश्री नीरू वेद।

न्यायालय का निर्णय सुनाया गया।

एस.एन वरियावा, जे. यह अपीले सीमा शुल्क, उत्पाद शुल्क और
स्वर्ण (नियंत्रण) अपीलीय अधिकरण (सीईजीएटी) के निर्णयों के खिलाफ है
चूंकि इन सभी अपीलों में शामिल कानून का प्रश्न एक ही है, इसलिये
इनका निपटारा एक साथ इस निर्णय द्वारा किया जा रहा है।

विचार के लिये प्रश्न यह है कि क्या लकड़ी के बक्सों/बक्सों की
लागत जिसमें प्रत्यर्थी अपने उत्पाद यानि ग्लास शीट्स पैक करते हैं, वह
ग्लास के मूल्यांकन योग्य मूल्य में शामिल है।

सुविधा के लिये सिविल अपील संख्या 3819/1999 के तथ्यों का संदर्भ लिया जायेगा। सिविल अपील संख्या 3819/1999 में सीईजीएटी द्वारा प्रत्यर्थी के पक्ष में सुनाये गये पूर्व के फैसले दिनांकित 09.01.1987 का पालन करते हुये प्रत्यर्थी के पक्ष में फैसला सुनाया। उस मामले में आदेश इस तथ्य की खोज पर आधारित था कि छुटपुट उदाहरणों का छोड़कर कांच को स्थानीय ग्राहकों को केवल स्ट्रा के साथ कागज की पैकिंग के साथ वितरित किया गया था। सीईजीएटी, ने उन तथ्यों पर माना था कि भारत संघ और अन्य बनाम गोडफ्रे फिलिप्स इंडिया लिमिटेड (1985) 22 ईएलटी 306 और जीप इंडस्ट्रियल सिंडीकेट लिमिटेड बनाम भारत संघ (1992) 61 ईएलटी 328 के मामलों में इस न्यायालय द्वारा जो निर्धारित अनुपात माना था वहीं अपील में लागू किया गया।

पक्षों की दलीलों पर विचार करने से पहले यह आवश्यक है कि पहले कानून के प्रावधान और इस न्यायालय के न्यायिक दृष्टांतों को देखा जाये।

धारा 4 का प्रासंगिक भाग इस प्रकार है:

धारा 4 उत्पाद शुल्क वसूलने के प्रयोजनों के लिये उत्पाद शुल्क योग्य वस्तुओं का मूल्यांकन (1) जहां इस अधिनियम के तहत, मूल्य के संदर्भ में किसी भी उत्पाद शुल्क योग्य सामान पर उत्पाद शुल्क लगाया जाता है, ऐसा मूल्य, इस धारा के अन्य प्रावधानों के अधीन रहते हुये, माना जायेगे-

(ए) उसकी सामान्य कीमत, यानि वह कीमत जिस पर थोक व्यापार

के दौरान कर दाता द्वारा सामान को हटाने के समय और स्थान पर डिलीवरी के लिये खरीददार को आम तौर पर ऐसे सामान बेचे जाते हैं, जहां खरीददार नहीं होता है सम्बन्धित व्यक्ति और कीमत बिक्री के लिये एकमात्र विचारणीय है:

XXX XXX XXX

XXX XXX XXX

(4) इस धारा के प्रयोजनों के लिये

XXX XXX XXX

XXX XXX XXX

(डी) किसी भी उत्पाद शुल्क योग्य सामान के सम्बन्ध में “मूल्य”
(क) जहां सामान को हटाने के समय पैक की गई स्थिति में वितरित किया जाता है, उसमें पैकिंग की लागत को छोड़कर ऐसी पैकिंग की लागत शामिल होती है जो टिका प्रकृति की होती है और खरीददार द्वारा आकलनकर्ता को वापस की जाती है।

स्पष्टीकरण- इस उपखंड में, पैकिंग का अर्थ है रेपर, कंटेनर, बोबिन, पिर्न, स्पूल, रील या ताना बीम या कोई अन्य चीज जिसमें या जिस पर उत्पाद शुल्क योग्य सामान लपेटा जाता है, समाहित किया जाता है या लपेटा जाता है।

XXX

XXX

XXX

XXX

XXX

XXX

इस प्रकार धारा 4(4)(डी)(आई) के तहत पैकिंग की लागत को माल के मूल्यों की गणना में शामिल किया जाना है, जब तक की पैकिंग टिकाऊ प्रकृति की ना हो और खरीददार द्वारा निर्धारिती को वापस करने योग्य ना हो। स्पष्टीकरण विभिन्न प्रकार की पैकिंग को इंगित करता है जिनकी लागत शामिल की जानी है। एक रेपर और /या एक कंटेनर पैकिंग है जिसकी लागत शामिल होनी चाहिए। रेपर और कंटेनर शब्द इतने व्यापक है कि इनके सभी प्रकार के रेपर या कंटेनर शामिल हो सकते है। आगे के शब्द “कोई भी अन्य वस्तु जिसमें या जिस पर उत्पाद शुल्क योग्य सामान लपेटा जाता है, रखा जाता है या वाउण्ड किया जाता है” यह भी दर्शाता है कि पैकिंग शब्द का बहुत व्यापक अर्थ है और इसमें उत्पाद शुल्क योग्य सामान को लपेटने या रखने के लिये उपयोग में की जाने वाली कोई भी चीज शामिल है। भले ही वैधानिक प्रावधान स्पष्ट और असंदिग्ध है, प्राथमिक और माध्यमिक पैकिंग की एक अवधारणा इस न्यायालय द्वारा भारत संघ बनाम बाम्बे टायर इंटरनेशनल लिमिटेड के मामले में विकसित की गई थी (1983) 14 ईएलटी (1896)। इस मामले में यह माना गया है कि पैकिंग की डिग्री उत्पाद शुल्क योग्य वस्तुओं के एक वर्ग से दूसरे वर्ग में भिन्न होगी। यह माना गया कि पैकिंग विभिन्न ग्रेड की हो सकती है। यह माना गया कि किसी वस्तु को विपणन योग्य बनाने

के लिये पैकिंग आवश्यक हो सकती है। यह माना गया कि पैकिंग की लागत को शामिल करके विधानमंडल ने निर्मित वस्तु से परे लेवी बढ़ाने की मांग की है। यह माना गया कि इस प्रकार उक्त प्रावधान पर एक सख्त निर्माण किया जाना चाहिए। यह माना गया कि सामान को विपणन योग्य बनाने के लिये आवश्यक पैकिंग की लागत ही सामान के मूल्य में शामिल होगी। यह माना गया कि यदि कोई अतिरिक्त या विशेष पैकिंग प्रदान की जाती है, जो पैकिंग आम तौर पर आवश्यक नहीं होती है या सामान्य सुविधा के रूप में प्रदान की जाती है, तो ऐसी पैकिंग की लागत को सामान के मूल्य में शामिल करने की आवश्यकता नहीं है। जो परीक्षण निर्धारित किया गया था वह यह था कि थोक व्यापार के दौरान थोक खरीददार को सामान बेचने के लिये आम तौर पर आवश्यक पैकिंग की लागत ही शामिल होगी, न कि किसी अतिरिक्त या विशेष पैकिंग की लागत।

इसके बाद यूनियन ऑफ इंडिया बनाम गॉडफ्रे फिलिप्स इंडिया लिमिटेड के मामले में भी यही सिद्धांत दोहराए गए। हालाँकि, उस मामले में तथ्यात्मक स्थिति के बारे में अलग-अलग धारणाओं के आधार पर अलग-अलग निष्कर्ष निकाले गए। उस मामले में प्रतिवादी-निर्धारिती सिगरेट के निर्माण में लगा हुआ था। सिगरेट को शुरू में दस और बीस के कागज/कार्डबोर्ड पैकेट में पैक किया गया था। इन पैकेटों को कागज/कार्डबोर्ड डिब्बों/बाहरी हिस्सों में एक साथ पैक किया गया था। फिर इन डिब्बों/बाहरी हिस्सों को नालीदार फाइबरबोर्ड कंटेनरों में रखा गया। यह

नालीदार फाइबरबोर्ड कंटेनर (सीएफसी) हैं जो डिब्बों/बाहरी हिस्सों से भरे होते हैं जिनमें दस और बीस सिगरेट के पैकेट होते हैं जिन्हें निर्धारिती द्वारा थोक डीलरों को उनके कारखाने के गेट पर वितरित किया जाता था। जहां तक शुरुआती पैकिंग की लागत का सवाल है, तो कोई विवाद नहीं था। इसी प्रकार, कागज/कार्डबोर्ड कार्टन/आउटर्स की कीमत के संबंध में कोई विवाद नहीं था। हालाँकि, विवाद सीएफसी की लागत पर केंद्रित था। भगवती, सी.जे.,(जैसा कि वह तब थे) ने माना कि तथ्य यह है कि सीएफसी का उपयोग परिवहन के दौरान माल को क्षति से बचाने के लिए किया जाता है, उनकी लागत को बाहर करने का कोई आधार नहीं है। हालाँकि, बहुमत की राय यह थी कि सीएफसी का उपयोग केवल पारगमन के दौरान क्षति या चोट से बचने के उद्देश्य से किया गया था। बहुमत द्वारा यह माना गया कि कारखाने के गेट पर थोक बाजार में सिगरेट बेचने के लिए सीएफसी आवश्यक नहीं थे। इस तथ्यात्मक आधार पर बहुमत ने माना कि सीएफसी की लागत सिगरेट के मूल्य में शामिल नहीं थी। प्रतिवादियों के विद्वान वकील श्री बागरिया ने न्यायमूर्ति पाठक और न्यायमूर्ति एएन सेन के निर्णयों की निम्नलिखित टिप्पणियों पर मजबूत भरोसा जताया है। जिन अंशों पर भरोसा किया गया है वे इस प्रकार हैं:-

पाठक, जे.:-

“तह किये हुये फाइबर बोर्ड कंटेनरों का उपयोग केवल परिवहन के दौरान क्षति या चोट से बचने के उद्देश्य से

किया जाता है। यह पूरी तरह से कल्पना योग्य है कि डिलीवरी लेने वाले थोक व्यापारी का डिपो फैक्ट्री गेट से बहुत कम दूरी पर हो सकता है या उसके पास ऐसी परिवहन व्यवस्था उपलब्ध हो सकती है जिससे सिगरेट को नुकसान या चोट से बचाया जा सके। कारखाने के गेट पर थोक बाजार में सिगरेट बेचने के लिए नालीदार फाइबर बोर्ड के कंटेनर आवश्यक नहीं है।”

सेन, जे.:-

“सिगरेट के डिब्बों को आम तौर पर थोक व्यापार में खरीदारों को डिलीवरी के दौरान परिवहन की सुविधा के लिए नालीदार फाइबर बोर्ड कंटेनरों में पैक किया जाता है, जहां पारगमन के दौरान डिब्बों के अन्यथा क्षतिग्रस्त होने की कोई संभावना होती है। स्वाभाविक रूप से ऐसे मामलों में, इन डिब्बों को नालीदार फाइबर बोर्ड कंटेनरों में पैक करने के बाद उन डिब्बों में सिगरेट की डिलीवरी फैक्ट्री गेट पर खरीदारों को दी जाती है। डिब्बों की आगे की पैकिंग जिसमें सिगरेट के पैकेट नालीदार फाइबर बोर्ड कंटेनरों में पैक किए गए हैं, वास्तव में, कारखाने के गेट पर थोक व्यापार में खरीदार को डिलीवरी के दौरान नहीं है, बल्कि केवल सुविधा के उद्देश्य से है थोक व्यापार में खरीदार तक सिगरेट के

पैकेट वाले डिब्बों का सुचारु परिवहन।“

विद्वान न्यायाधीशों द्वारा निर्धारित विशिष्टता कि ऐसी पैकिंग की लागत शामिल नहीं है क्योंकि यह पैकिंग केवल क्षति और चोट को रोकने के लिए थी, कई लोगों द्वारा गलत समझा गया है। जैसा कि इसके बाद बताया गया है, निर्णय का औचित्य यह नहीं है कि सभी मामलों में, जहां पैकिंग माल की क्षति या चोट को रोकने के लिए है, ऐसी पैकिंग की लागत को माल के मूल्य से बाहर रखा जाना है।

जीप इंडस्ट्रियल सिंडिकेट लिमिटेड बनाम यूनियन ऑफ इंडिया (उपर्युक्त) के मामले में, अपीलकर्ता-निर्धारिती बैटरी और टॉर्च का निर्माता था। इसके द्वारा निर्मित टॉर्च और बैटरियों को पहले पॉलिथीन बक्सों में पैक किया जाता था और फिर इन पॉलिथीन बक्सों को कार्ड बोर्ड डिब्बों में रखा जाता था। पॉलिथीन डिब्बों और गते के डिब्बों के मूल्य को शामिल करने को लेकर कोई विवाद नहीं था। विवाद केवल लकड़ी के बक्सों की कीमत को लेकर था, जिनमें डिलिवरी के समय फैक्ट्री गेट पर गते के कार्टन रखे जाते थे। यह माना गया कि गॉड्रे फिलिप्स मामले (उपर्युक्त) में बहुमत द्वारा निर्धारित सिद्धांत लागू होते हैं। यह माना गया कि लकड़ी के बक्से में ऐसी माध्यमिक पैकिंग की लागत बैटरी और टॉर्च के मूल्य में शामिल नहीं थी।

सीसीई बनाम पॉन्ड्स इंडिया लिमिटेड के मामले में (1989) 44 ईएलटी 185 (सर्वोच्च न्यायालय), प्रत्यर्थी-निर्धारिती टैल्कम पाउडर और

फेस पाउडर का निर्माता था। एक्साइज अधिकारियों ने 15, 18, 20, 30, 40 और 100 ग्राम की छोटी पैकिंग देखी। पाउडर को पहले दर्जन के पैक में पैक किया गया और फिर थोक खरीदार तक आसान परिवहन के लिए द्वितीयक पैकिंग में पैक किया गया। अधिकारियों की राय थी कि “थोक डीलर को डिलीवरी के लिए सेकेंडरी पैकिंग जरूरी थी”। सहायक कलेक्टर ने तदनुसार माना कि ऐसी माध्यमिक पैकिंग की लागत शामिल होने के लिए उत्तरदायी थी। इस न्यायालय ने बॉम्बे टायर इंटरनेशनल के औचित्य का उल्लेख करने के बाद कहा कि बॉम्बे टायर इंटरनेशनल का सिद्धांत किसी भी विवाद को स्वीकार नहीं करता है। यह माना गया कि जिन मानदंडों पर पैकिंग की लागत को शामिल करने या बाहर करने का निर्धारण किया जाना चाहिए, उनके संबंध में “भिन्नता” रही है। तब इसे इस प्रकार अभिनिर्धारित किया गया:

“मेरी राय में, गॉडफ्रे फिलिप्स मामले में अधिकांश न्यायाधीशों द्वारा व्यक्त किए गए विचार बॉम्बे टायर इंटरनेशनल मामले में इस न्यायालय के विचारों के अनुरूप थे। प्रश्न यह नहीं है कि किसी विशेष प्रकार की पैकिंग किस उद्देश्य से की जाती है, बल्कि परीक्षण यह है कि क्या कोई विशेष पैकिंग माल को उस स्थिति में रखने के लिए की जाती है जिसमें वे आम तौर पर कारखाने के गेट पर थोक बाजार में बेचे जाते हैं और यदि वे आम तौर पर कारखाने

के गेट पर थोक बाजार में कुछ पैक स्थिति में बेचे जाते हैं, ऐसी पैकिंग का कारण जो भी हो, ऐसी पैकिंग की लागत उत्पाद शुल्क के मूल्यांकन के लिए माल के मूल्य में शामिल होगी।“

फिर जीप इंडस्ट्रियल सिंडिकेट लिमिटेड मामले का संदर्भ दिया गया और इसे इस प्रकार अभिनिर्धारित किया गया:-

“मेरी राय में, सही स्थिति यह प्रतीत होती है कि उतनी पैकिंग की लागत, चाहे वे प्राथमिक हों या द्वितीयक, जो वस्तुओं को विपणन योग्य बनाने के लिए आवश्यक हैं, मूल्य में शामिल होंगी। माल को विपणन योग्य बनाने के लिए कितनी पैकिंग आवश्यक है, यह तथ्य का प्रश्न है जिसे सही दृष्टिकोण के अनुप्रयोग द्वारा निर्धारित किया जाना चाहिए। पैकिंग, जो मुख्य रूप से माल की सुरक्षा के लिए की जाती है, न कि माल को विपणन योग्य बनाने के लिए, को शामिल नहीं किया जाना चाहिए... सवाल यह नहीं है कि क्या ये सामान इस तरह बेचे जा सकते हैं, बल्कि सवाल यह है कि क्या ये सामान इतने बेचे जाते हैं आमतौर पर और इस तरह से इस तरह से विपणन योग्य हो जाता था।“

(विशेष तौर पर उल्लेख किया गया)

हिंदुस्तान पॉलिमर बनाम सी.ई.एक्स. के कलेक्टर के मामले में। (1989) 43 ईएलटी 165 अपीलकर्ता-निर्धारिती फ्यूजल तेल के निर्माण और बिक्री में लगा हुआ था। इसके द्वारा निर्मित फ्यूजल तेल मुख्य रूप से थोक में बेचा जाता था। ऐसे ग्राहकों द्वारा आपूर्ति किए गए ड्रमों में एक छोटा सा हिस्सा ग्राहकों को आपूर्ति किया जा रहा था। यह पाया गया कि थोक व्यापार में इन सामानों को सीधे टैंकरों में पहुंचाया जाता था और ड्रमों में डिलीवरी केवल कम मात्रा में उनके परिवहन की सुविधा के लिए होती थी। यह माना गया कि ड्रम की लागत तेल के मूल्य में शामिल नहीं थी क्योंकि रिकॉर्ड पर मौजूद सामग्री से यह स्थापित होता है कि थोक व्यापार के दौरान सामान आमतौर पर ड्रम में नहीं बेचा जाता था। हालाँकि, यह माना गया कि यदि निर्माता ने ड्रम की आपूर्ति की और उसके लिए ग्राहकों से अलग से शुल्क लिया, तो ऐसे ड्रम की लागत को मूल्य में शामिल करना होगा।

भारत सरकार बनाम मद्रास रबर फैक्ट्री लिमिटेड के मामले में (1995) 77 ईएलटी 433 (सर्वोच्च न्यायालय), में इस न्यायालय ने अन्य बातों के अलावा, इस बात पर विचार किया कि क्या पैकिंग की लागत संबंधित की लागत में शामिल है चीजें। उपर्युक्त सभी मामलों का विश्लेषण किया गया और उनके निर्णयों के औचित्य को निम्नानुसार संक्षेपित किया गया:-

"41. हम सम्मानपूर्वक उपरोक्त टिप्पणियों के साथ

अपनी सहमति दर्ज करते हैं। हमारी सम्मानजनक राय में, मुखर्जी, जे. और रंगनाथन, जे. द्वारा विकसित परीक्षण, जो मूल रूप से समान हैं, बॉम्बे टायर इंटरनेशनल में विकसित परीक्षण के साथ पूरी तरह से सुसंगत हैं। दोहराने के लिए: “सवाल यह नहीं है कि किसी विशेष प्रकार की पैकिंग किस उद्देश्य से की जाती है, बल्कि परीक्षण यह है कि क्या सामान को उस स्थिति में रखने के लिए एक विशेष पैकिंग की जाती है जिसमें वे आम तौर पर कारखाने में थोक बाजार में बेचे जाते हैं गेट और यदि वे आम तौर पर कारखाने के गेट पर थोक बाजार में कुछ निश्चित स्थिति में बेचे जाते हैं, तो ऐसी पैकिंग का कारण जो भी हो, ऐसी पैकिंग की लागत उत्पाद शुल्क के मूल्यांकन के लिए माल के मूल्य में शामिल होगी।”

XXX

XXX

XXX

43. उपरोक्त निर्णयों की समीक्षा से उभरी स्थिति को अब संक्षेप में प्रस्तुत किया जा सकता है: प्रत्येक निर्णय ने बॉम्बे टायर इंटरनेशनल में निर्धारित कानून को स्वीकार किया है और उस पर कार्य किया है। उक्त निर्णय में विकसित परीक्षण को सभी निर्णयों में स्पष्ट रूप से दोहराया गया है, हालांकि यह एक तथ्य है कि जिसे ‘महत्व’ कहा

जा सकता है उसमें कुछ विचलन हुआ है। चूंकि उक्त निर्णय में कहा गया है कि “द्वितीयक पैकिंग की उस डिग्री की लागत जो उत्पाद शुल्क योग्य वस्तु को उस स्थिति में रखने के लिए आवश्यक है जिसमें इसे आम तौर पर कारखाने के गेट पर थोक बाजार में बेचा जाता है” को शामिल किया जाना चाहिए, न्यायालय ने पूछताछ की गॉडफ्रे फिलिप्स में (बहुमत की राय) कि क्या ऐसी डिलीवरी के लिए सीएफसी आवश्यक थे। न्यायालय ने उस मामले के तथ्यों पर पाया कि वे इतने आवश्यक नहीं थे और तदनुसार माना गया कि सीएफसी की लागत शामिल नहीं है। जीप इंडस्ट्रियल सिंडिकेट में, न्यायालय ने गॉडफ्रे फिलिप्स में बहुमत के दृष्टिकोण को इस आधार पर अपनाया कि गेट पर डिलीवरी के लिए लकड़ी के बक्से ‘आवश्यक’ नहीं थे। हालाँकि, पॉन्ड्स में, बेंच का गठन करने वाले दोनों विद्वान न्यायाधीशों ने बॉम्बे टायर इंटरनेशनल के अनुरूप परीक्षण निर्धारित किए। वास्तव में, रंगनाथन, जे. ने गॉडफ्रे फिलिप्स में बहुमत के फैसले और जीप इंडस्ट्रियल सिंडिकेट में फैसले को उसी तरह समझा जैसे हमने किया है - तालाबों के अनुपात पर चर्चा करते समय हमारे द्वारा यहां ऊपर इस तथ्य पर जोर दिया गया है। जैसा कि हमने ऊपर बताया है, बॉम्बे टायर इंटरनेशनल के अनुपात और गॉडफ्रे

फिलिप्स के अनुपात के बीच किसी भी टकराव का अनुमान लगाना या किसी असंगतता का अनुमान लगाना उचित नहीं होगा क्योंकि न केवल दोनों बेंच समन्वित क्षेत्राधिकार के थे (बॉम्बे टायर इंटरनेशनल था) इस प्रकार यह बाद वाली पीठ पर बाध्यकारी है) बल्कि इसलिए भी क्योंकि दोनों निर्णय एक ही पीठ द्वारा दिए गए थे। ऐसे मामले में कहावत है: सामंजस्य की तलाश करें, मतभेद की नहीं। यह इंगित करना भी उतना ही प्रासंगिक है कि बॉम्बे टायर इंटरनेशनल उस बेंच (तीन विद्वान न्यायाधीशों की) पर समान रूप से बाध्यकारी था, जिसने जीप इंडस्ट्रियल सिंडिकेट का फैसला किया था और यह सुझाव देना भी उतना ही अनुचित होगा कि बेंच (जीप इंडस्ट्रियल सिंडिकेट का फैसला करने वाली) एक निर्णय लेगी। निर्णय या उसके अनुपात का उल्लेख किए बिना बॉम्बे टायर इंटरनेशनल के असंगत प्रस्ताव। इन दो बाद के मामलों में निष्कर्ष इस तथ्य पर आधारित था कि वहां तथ्यात्मक स्थिति प्राप्त हुई, जबकि पॉन्ड्स में दो राय न केवल बॉम्बे टायर इंटरनेशनल में परीक्षण का पालन करती हैं बल्कि इसे स्पष्ट शब्दों में दोहराती हैं। बॉम्बे टायर इंटरनेशनल में निर्धारित परीक्षण को बाद के किसी भी निर्णय में कभी नहीं छोड़ा गया है और इसे अच्छा और ठोस माना जाना चाहिए। हम स्पष्ट बात पर भी जोर दे सकते हैं:

इस तरह के मामले में, कानून में निश्चितता आवश्यक है। ऐसा हो सकता है कि किसी दिए गए मामले के तथ्यों को ध्यान में रखते हुए सिद्धांत को लागू करने पर, निष्कर्ष में कुछ भिन्नता हो सकती है, लेकिन जहां तक सिद्धांत - लागू किए जाने वाले प्रासंगिक परीक्षण - का संबंध है, कोई अनिश्चितता नहीं होनी चाहिए। परीक्षण यह है: क्या पैकिंग है, जिस लागत को शामिल करने की मांग की गई है वह वह पैकिंग है जिसमें इसे थोक व्यापार के दौरान थोक खरीदार को आम तौर पर बेचा जाता है। दूसरे शब्दों में, क्या उत्पाद शुल्क योग्य वस्तु को उस स्थिति में रखने के लिए ऐसी पैकिंग आवश्यक है जिसमें वह आम तौर पर कारखाने के गेट पर थोक बाजार में बेची जाती है। यदि ऐसा है, तो इसकी लागत माल के मूल्य में शामिल होने के लिए उत्तरदायी है और यदि ऐसा नहीं है, तो ऐसी पैकिंग की लागत को बाहर करना होगा। इसके अलावा, भले ही उपरोक्त अर्थ में पैकिंग 'आवश्यक' हो, लेकिन यदि पैकिंग टिकाऊ प्रकृति की है और खरीदार द्वारा निर्धारिती को वापस की जा सकती है, तो इसका मूल्य शामिल नहीं किया जाएगा। हमें इस बात पर भी जोर देना चाहिए कि क्या किसी दिए गए मामले में पैकिंग ऐसी प्रकृति की है जैसा कि उपरोक्त परीक्षण में माना गया है, या नहीं, यह हमेशा

एक तथ्य का प्रश्न है जिसे किसी दिए गए मामले के तथ्यों और परिस्थितियों को ध्यान में रखते हुए तय किया जाना चाहिए।"

हम उपर्युक्त निष्कर्षों से पूरी तरह सहमत हैं। प्रश्न यह नहीं है कि पैकिंग किस उद्देश्य से की जाती है। परीक्षण यह है कि सामान को विपणन योग्य स्थिति में लाने के लिए पैकिंग की गई है या नहीं। परीक्षण का दूसरा तरीका यह देखना होगा कि सामान संबंधित पैकिंग के प्रकार के बिना बाजार तक पहुंचने में सक्षम है या नहीं। प्रत्येक मामले का निर्णय उसके अपने तथ्यों के आधार पर करना होगा। यह भी याद रखना चाहिए कि धारा 4(4)(डी)(आई) निर्दिष्ट करती है कि पैकिंग की लागत तब शामिल है जब पैकिंग टिकाऊ प्रकृति की न हो और खरीदार को वापस करने योग्य न हो। इस प्रकार, यह दिखाने का बोझ कि पैकिंग की लागत शामिल नहीं है, हमेशा करदाता पर होती है। साथ ही धारा 4(ए) के तहत मूल्य वह सामान्य कीमत होगी जिस पर थोक व्यापार के दौरान सामान को हटाने के समय और स्थान पर डिलीवरी के लिए आम तौर पर बेचा जाता है। इस प्रकार, इस स्तर पर, एके रॉय और अन्य के मामले का उल्लेख करना सुविधाजनक होगा। बनाम वोल्टास लिमिटेड (1977) 1 ईएलटी (जे 177) जिसमें थोक बाजार की अवधारणा को निम्नलिखित शब्दों में समझाया गया है: -

"8. हम यह नहीं सोचते हैं कि थोक बाजार के

अस्तित्व के लिए, यह आवश्यक है कि शब्द के भौतिक अर्थ में एक ऐसा बाजार होना चाहिए जहां समान प्रकार या गुणवत्ता की वस्तुएं बेची जा सकें या वस्तुएं बेची जाएं-स्वतंत्र खरीदार कहलाते हैं।

9. यदि यह मान भी लिया जाए कि धारा 4 (ए) का पिछला भाग इस धारणा पर आगे बढ़ता है कि पूर्व भाग केवल तभी लागू होगा जब समान प्रकार और गुणवत्ता के लेखों के लिए निर्माण के स्थान पर थोक बाजार हो, सवाल यह है कि संदर्भ में थोक बाजार की अवधारणा वास्तव में क्या है। थोक बाजार का मतलब हमेशा यह नहीं होता है कि एक वास्तविक स्थान होना चाहिए जहाँ थोक आधार पर वस्तुएँ बेची और खरीदी जाती हैं। इन शब्दों का मतलब थोक आधार पर बेची जाने वाली वस्तुओं की क्षमता से भी हो सकता है। इसलिए, भले ही निर्माण के स्थान पर या उसके आस-पास शब्द के भौतिक अर्थ में कोई बाजार न हो, जहां समान प्रकार और गुणवत्ता की वस्तुएं बेची जाती हैं या बेची जा सकती हैं, यह किसी भी तरह से बाजार के अस्तित्व को प्रभावित करेगा। इस शब्द का अर्थ यह है कि वस्तुएँ स्वयं व्यापारियों को थोक में बेची जा सकती हैं, भले ही वस्तुएँ उन्हें समझौतों के आधार पर बेची जाती हैं जो

उन्हें कुछ व्यावसायिक लाभ प्रदान करती हैं। दूसरे शब्दों में, थोक डीलरों को की गई बिक्री केवल इसलिए थोक बिक्री नहीं रह गई क्योंकि थोक डीलरों ने प्रतिवादी के साथ एक समझौता किया था जिसके तहत उन्हें कुछ वाणिज्यिक लाभ प्रदान किए गए थे, जो बेची गई वस्तुओं की सेवा करने के उनके वचन पर विचार है या इस तथ्य के कारण कि कोई अन्य व्यक्ति प्रतिवादी से वस्तुओं को थोक में नहीं खरीद सकता था। हम यह भी सोचते हैं कि अधिनियम की धारा 4 का खंड (ए) का आवेदन इस आशय की किसी भी परिकल्पना पर निर्भर नहीं करती है कि बिक्री के समय और स्थान पर, समान प्रकार और गुणवत्ता की कोई अन्य वस्तु बेची गई है। यदि बिक्री के समय और स्थान पर माल की वास्तविक कीमत है और यदि वह “थोक नकद मूल्य” है, तो यह खंड समान प्रकार और गुणवत्ता के अन्य सामानों की बिक्री के अभाव में लागू नहीं होता है।“

इस विषय पर वैधानिक प्रावधान और कानून को देखने के बाद, अब तथ्यों को देखना चाहिए। जैसा कि ऊपर बताया गया है, सभी प्रत्यर्थी शीट ग्लास के निर्माता हैं। तथ्य कमोबेश एक जैसे ही हैं। इस प्रकार सुविधा के लिए 1999 की सिविल अपील संख्या 3819 के तथ्यों का हवाला दिया जा रहा है।

इस मामले में, सहायक कलेक्टर ने पाया था कि प्रतिवादियों द्वारा लकड़ी के बक्सों की कीमत खरीदारों से वसूली जाती है। यह पाया गया है कि जब सामान अपने गोदाम में भेजा जाता है, तब भी उन्हें लकड़ी के बक्से में भेजा जाता है और ग्राहकों को थोक व्यापार में डिलीवरी के लिए लकड़ी के बक्से में संग्रहीत धपैक किया जाता है। यह पाया गया है कि सामान आमतौर पर प्रतिवादियों द्वारा उनके कारखाने के गेट से लकड़ी के बक्से में पैक करके निकाला जाता है और उन्हें कारखाने के गेट से और डिपो दोनों के माध्यम से बेचा जाता है। यह पाया गया है कि प्रत्यर्थीगण ने यह दिखाने के लिए कोई सबूत नहीं दिया कि सामान कागज की पैकिंग में बेचा गया था जैसा कि उनके द्वारा दावा किया गया था।

अन्य मामलों में तथ्य कुछ हद तक भिन्न हो सकते हैं लेकिन आवश्यक तथ्य यह है कि शीट ग्लास एक बहुत ही नाजुक वस्तु है जो टूटने या टूटने के लिए उत्तरदायी है। श्री वेंकटरमणि ने प्रस्तुत किया है कि कांच की चादरों की नाजुक प्रकृति यह दिखाने के लिए पर्याप्त है कि उन्हें विशेष पैकिंग या व्यवस्था के बिना विपणन नहीं किया जा सकता है। उन्होंने प्रस्तुत किया कि प्रत्यर्थी ने यह दिखाने के लिए कोई सबूत नहीं दिया कि कांच की चादरें विशेष पैकिंग के बिना विपणन योग्य थीं।

दूसरी ओर, श्री बागरिया ने प्रस्तुत किया कि 1999 की सिविल अपील संख्या 3819 में प्रत्यर्थी ने अपने मामले में अधिकरण द्वारा पारित पहले के आदेश पर भरोसा किया था। उन्होंने प्रस्तुत किया कि उस आदेश

ने स्पष्ट रूप से स्थापित किया कि प्रतिवादियों के उत्पाद, अर्थात् कांच की चादरें, लकड़ी के बक्से में पैक किए बिना विपणन योग्य थीं। उन्होंने प्रस्तुत किया कि इसलिए प्रतिवादियों को यह दिखाने के लिए किसी और सबूत की आवश्यकता नहीं है कि कांच की चादरें लकड़ी की पैकिंग के बिना विपणन योग्य थीं।

श्री बागरिया ने अधिकरण के अन्य निर्णयों पर भी भरोसा किया, जिसमें तथ्यों के आधार पर यह माना गया है कि कांच की चादरें लकड़ी की पैकिंग के बिना विपणन योग्य थीं। अपने तर्कों के समर्थन में, उन्होंने विंडो ग्लास लिमिटेड बनाम कलेक्टर ऑफ सेंट्रल एक्साइज, कलकत्ता, (1989) 39 ईएलटी 641, के मामले के निर्णय पर भरोसा किया। इस मामले में, अपीलकर्ता कंपनी ग्लास शीट के रूप में “फिगर” और “वायर्ड” ग्लास का निर्माण कर रही थी। सवाल यह था कि क्या लकड़ी की पैकिंग की लागत ऐसी ग्लास शीट के मूल्य में शामिल थी। अधिकरण ने माना है कि ऐसी शीटों की लागत निम्नलिखित शर्तों में ग्लास शीट के मूल्य में शामिल नहीं थी:

“7. हम इन दोनों मुद्दों पर संक्षेप में विचार करेंगे।

पहला मुद्दा के अन्तर्गत पूरक चालान के थोक के लिए लेखांकन में अतिरिक्त वस्तु विशेष पैकिंग की लागत है। अपीलकर्ताओं ने मूल्य सूची में घोषणा की कि उनकी साधारण/फ्रेम पैकिंग की लागत लगभग 20 पैसे प्रति वर्ग

मीटर है। माल की और ऐसी पैकिंग की लागत पहले से ही घोषित मूल्य में शामिल थी। उन्होंने आगे घोषणा की कि परिवहन के दौरान सामान को टूटने से बचाने के लिए उन्होंने खरीदार के अनुरोध पर विशेष पैकिंग का उपयोग किया। उपयोग की जाने वाली विशेष पैकिंग लकड़ी के टोकरे या लकड़ी के बक्से थे। कलेक्टर ने पाया कि अपीलकर्ताओं की अधिकांश बिक्री विशेष पैकिंग में थी, कुछ दुर्लभ मामलों में, कलकत्ता के खरीदारों को बिक्री सामान्य पैकिंग में थी और शेष मामलों में भी कलकत्ता के खरीदारों को विशेष पैकिंग में सामान प्राप्त हुआ था। कलेक्टर ने माना कि विशेष पैकिंग अपीलकर्ताओं के सामान के लिए डिलीवरी का सामान्य तरीका था, ग्लास-शीट की नाजुक प्रकृति के कारण ऐसी पैकिंग आवश्यक थी और इन परिस्थितियों में विशेष पैकिंग की लागत को मूल्यांकन योग्य से बाहर नहीं किया जा सकता था। कीमत। हम पाते हैं कि अपनी गणना पर पहुंचने में, कलेक्टर दो मामलों में गलत हो गया है, पहला, उसने गॉडफ्रे फिलिप्स (इंडिया) लिमिटेड (1985) 22 ईएलटी 306 सर्वोच्च न्यायालय, के मामले में माननीय सर्वोच्च न्यायालय के अल्पमत फैसले पर भरोसा किया और उसमें बहुमत के फैसले को नजर अंदाज कर दिया। दूसरा, वह बहुसंख्यक बिक्री बनाम अल्पसंख्यक बिक्री के सरल

अंकगणित पर चले। यह गलत है। पैकिंग शुल्क के संबंध में सही स्थिति माननीय सर्वोच्च न्यायालय द्वारा बॉम्बे टायर्स इंटरनेशनल लिमिटेड और गॉडफ्रे फिलिप्स (इंडिया) लिमिटेड के मामलों में अपने फैसले में और आगे मैसर्स के मामले में अपने फैसले में बताई गई है। मैसर्स एमआरएफ लिमिटेड- (1987) 27 ईएलटी 553 (सर्वोच्च न्यायालय)। विशेष पैकिंग के संबंध में, निर्णय करने की कसौटी यह है कि क्या कारखाने के गेट पर थोक में माल की डिलीवरी के लिए यह आवश्यक है। दूसरे, यह सामान्य पैकिंग और विशेष पैकिंग में वितरण के प्रतिशत के सापेक्ष आंकड़े नहीं हैं जो मुद्दे को निर्धारित करते हैं, बल्कि सिद्धांत का प्रश्न है कि क्या विशेष पैकिंग केवल सुरक्षा के विचार से आवश्यक है। लंबी दूरी के परिवहन के दौरान माल की या कारखाने के गेट पर भी थोक वितरण के लिए यह आवश्यक है। वर्तमान मामले में हमें यह याद रखना होगा कि अपीलकर्ताओं की फैक्ट्री एक गांव में स्थित थी और कलकत्ता में उनका निकटतम थोक बाजार भी 45 किलोमीटर दूर था। स्थानीय मांग सीमित होने के कारण फैक्ट्री गेट पर बहुत बड़ी संख्या में स्थानीय वितरण नहीं हो सकी। उनका निकटतम बड़ा थोक बाजार कलकत्ता में था जो स्वयं 45 किलोमीटर दूर था। अपने कारखाने से दूर अपीलकर्ताओं ने हमें समझाया कि उनके

कलकत्ता के कुछ ग्राहक जो कलकत्ता में स्थानीय स्तर पर अपना सामान बेचना चाहते थे, उन्होंने साधारण पैकिंग में सामान खरीदना पसंद किया, जबकि कुछ अन्य जिन्होंने मूल पैकिंग में बाहरी खरीदारों को सामान फिर से बेचने का प्रस्ताव दिया था, उन्होंने सामान खरीदना पसंद किया। विशेष पैकिंग में विभाग स्वीकार करता है कि अपीलकर्ताओं ने सामान्य पैकिंग में कलकत्ता में डिलीवरी के लिए कुछ खेपों को मंजूरी दे दी थी। ऐसी खेपों की संख्या कम हो सकती है लेकिन फिर भी वे इस सिद्धांत को स्थापित करते हैं कि सामान को सामान्य पैकिंग में कारखाने के गेट पर थोक में वितरित किया जा सकता है। साधारण पैकिंग में पुआल कुशनिंग के साथ फ्रेम पैकिंग और कांच की शीटों के बीच कागज को बीच में छोड़ना शामिल था। ऐसी साधारण पैकिंग फैक्ट्री के गेट पर और फैक्ट्री के बहुत करीब स्थित बाजार में थोक डिलीवरी के लिए काफी पर्याप्त है। ग्लास-शीट के कुछ अन्य मामले भी, जो हमारे सामने निर्णय के लिए आए हैं, हमने कारखाने के गेट पर थोक डिलीवरी के लिए पर्याप्त साधारण/फ्रेम पैकिंग रखी है। माननीय सर्वोच्च न्यायालय द्वारा निर्धारित अनिवार्यता के सिद्धांत का पालन करते हुए, हम मानते हैं कि विशेष पैकिंग की लागत, सैद्धांतिक रूप से, वर्तमान अपीलकर्ताओं के मामले में भी

छूट योग्य थी।"

यहां ऊपर दिए गए तथ्यों से यह स्पष्ट है कि इसमें कोई विवाद नहीं था कि साधारण पैकिंग की लागत इसमें शामिल थी। अधिकरण ने उल्लेख किया है कि साधारण पैकिंग में स्ट्रॉ कुशनिंग के साथ फ्रेम पैकिंग और कांच की शीटों के बीच कागज को बीच में छोड़ना शामिल होता है। इससे पता चलता है कि साधारण पैकिंग लकड़ी के तख्ते की थी। लकड़ी के फ्रेम के संबंध में कोई विवाद नहीं था कि लागत ग्लास के मूल्य में शामिल थी। इसलिए, यह मामला प्रत्यर्थीयो-प्रतिवादियों की मदद करना तो दूर, उनके खिलाफ है। यह मामला यह भी इंगित करता है कि वस्तुओं को विपणन योग्य बनाने के लिए उन्हें लकड़ी के बक्से में पैक करना या फ्रेम पैक करना आवश्यक होगा।

श्री बागरिया ने गुरिंद इंडिया प्राइवेट लिमिटेड बनाम केंद्रीय उत्पाद शुल्क आयुक्त, मेरठ (1999) 112 ईएलटी 1020, के मामले पर भी भरोसा किया। इस मामले में, अधिकरण ने माना कि लकड़ी की पैकिंग की लागत माल के मूल्य में शामिल नहीं है, यह देखते हुए कि 64 प्रतिशत से अधिक सामान बिना किसी पैकिंग के कारखाने के गेट पर वितरित किए जाते हैं। अधिकरण ने जिन तथ्यों पर गौर करना छोड़ दिया है, वह यह है कि माल को बिना पैकिंग के निकाला गया था, क्योंकि यह सुनिश्चित करने के लिए ट्रकों में विशेष व्यवस्था की गई थी कि पारगमन के दौरान माल टूट न जाए। इससे पता चला कि कुछ विशेष व्यवस्थाओं के बिना सामान विपणन

योग्य नहीं था। सभी मामलों में विशेष ट्रक रखना संभव नहीं होगा। अतः इन्हें विपणन योग्य बनाने के लिए लकड़ी की पैकिंग या फ्रेम पैकिंग आवश्यक होगी। हमारे विचार में, तथ्यों के आधार पर अधिकरण का निष्कर्ष गलत और टिकाऊ नहीं है।

यह हमें श्री बागरिया की दलील पर लाता है कि प्रतिवादियों के मामले में (1999 की सिविल अपील संख्या 3819 में) अधिकरण ने अपने आदेश दिनांक 9 जनवरी 1987 द्वारा माना था कि लकड़ी के मामलों की लागत इसमें शामिल नहीं थी कांच की शीट का मूल्य. जैसा कि हमने यहां ऊपर बताया है, अधिकरण का यह आदेश इस तथ्य की खोज पर आधारित था कि छिटपुट मामलों को छोड़कर, ग्लास स्थानीय ग्राहकों को वितरित किया गया था। उस मामले में, अधिकरण इस सवाल की जांच करने या इस पर गौर करने में विफल रहा है कि वे कौन से स्थानीय ग्राहक थे जिन्हें लकड़ी की पैकिंग के बिना ग्लास वितरित किया गया था। इस मामले में प्रतिवादियों द्वारा दिए गए कारण बताओ नोटिस के जवाब से यह स्पष्ट है कि कलकत्ता में अधिकांश वितरण कार कंपनियों जैसे मूल उपकरण निर्माताओं को हुई थी। यह स्पष्ट है कि ये कंपनियाँ लकड़ी के बक्सों के बिना डिलीवरी लेंगी क्योंकि उनके पास यह देखने के लिए अपनी विशेष व्यवस्था है कि कांच की चादरें बिना टूटे हुए परिवहन की जाती हैं। इसलिए, कलकत्ता मामला गुरिंद इंडिया प्राइवेट लिमिटेड के मामले के समान है, (1999) 112 ईएलटी 1020, जहां लकड़ी के बक्से के बिना

वितरण लेने वाली पार्टी ने अपनी विशेष व्यवस्था की थी।

इस स्तर पर 1980 की सिविल अपील संख्या 3119-20, भारत संघ बनाम श्री वल्लभ ग्लास वर्क लिमिटेड और अन्य में, इस न्यायालय की तीन न्यायाधीशों की पीठ के 20 जुलाई 1995 के फैसले का संदर्भ दिया जाना चाहिए। मद्रास रबर फैक्ट्री लिमिटेड के मामले (उपर्युक्त) में निर्णय के औचित्य पर भरोसा करते हुए इस न्यायालय ने माना है कि लकड़ी के बक्से की लागत कांच उत्पादों के मूल्य में शामिल है। निम्नलिखित कारणों से हमें अलग दृष्टिकोण अपनाने का कोई कारण नहीं दिखता।

प्रत्यर्थियों के उत्पाद बड़ी कांच की चादरें हैं। बहुत निष्पक्षता से, इस बात से इनकार नहीं किया गया कि सामान नाजुक हैं। विशेष सुरक्षा के बिना ऐसी कांच की चादरों का परिवहन नहीं किया जा सकता था। यह प्रस्तुत किया गया कि छोटी दूरी के लिए उन्हें लकड़ी के बक्सों के बिना ले जाया जा सकता है। हालाँकि, यह स्पष्ट है कि ऐसे मामलों में भी विशेष सावधानी बरतनी होगी। परीक्षण यह नहीं है कि कुछ छिटपुट मामलों में या कुछ प्रतिशत मामलों में या कोई अन्य विशेष व्यवस्था करके कांच की चादरों को इस प्रकार ले जाया जा सकता है। परीक्षण यह है कि क्या थोक व्यापार में डिलीवरी के प्रयोजनों के लिए कांच की चादरों को विशेष व्यवस्था के बिना ले जाया जा सकता है। उत्तर स्पष्ट 'नहीं' होना चाहिए। ज्यादातर मामलों में विशेष व्यवस्था लकड़ी के बक्सों में पैकिंग की होती है। ऐसे मामलों में कांच की शीटों के मूल्य में लकड़ी के बक्सों की लागत

को शामिल करने के दायित्व से यह दावा करके बचा नहीं जा सकता है कि लकड़ी के बक्से शीशे की सुरक्षा के उद्देश्य से हैं। ऐसे मामलों में, लकड़ी के बक्से कांच की चादरों को विपणन योग्य बनाने के उद्देश्य से होते हैं। गॉडफ्रे फिलिप्स मामले में अनुपात यह नहीं है कि जब भी सामान की क्षति या चोट को रोकने के इरादे से पैकिंग की जाती है तो लागत को बाहर रखा जाना चाहिए। यह केवल उन मामलों में है जहां माल विशेष पैकिंग के बिना विपणन करने में सक्षम है और विशेष पैकिंग केवल परिवहन में माल की सुरक्षा के लिए प्रचुर सावधानी के माध्यम से दी जाती है, जिससे उनकी लागत बाहर हो जाती है। उपरोक्त दृष्टि से न्यायाधिकरण के तर्क एवं निष्कर्ष का समर्थन नहीं किया जा सकता।

श्री बागरिया ने आगे कहा कि धारा 4(4)(डी)(आई) के स्पष्टीकरण से पता चलता है कि केवल पैकिंग जो साधारण रैपर, कंटेनर, बोबिन, पिर्न, स्पूल, रील या वार्प बीम की प्रकृति की है, शामिल की जाएगी। उन्होंने कहा कि यह केवल उन मामलों में है जहां पैकिंग को सामान के साथ पहचाना जाता है, ऐसी पैकिंग की लागत शामिल होती है। उन्होंने प्रस्तुत किया कि स्पष्टीकरण यह स्पष्ट करता है कि लकड़ी के बक्से की प्रकृति में पैकिंग शामिल नहीं है और इसलिए, इसकी लागत शामिल नहीं होगी। हम इस निवेदन को स्वीकार करने में असमर्थ हैं। जैसा कि हमने यहां पहले ही संकेत दिया है, स्पष्टीकरण बहुत व्यापक है और इसमें लगभग सभी प्रकार की पैकिंग शामिल है। प्रतिबंधित अर्थ देना संभव नहीं है जैसा कि श्री

बागरिया ने करना चाहा है।

यह उल्लेख किया जाना चाहिए कि इन मामलों में यह विवादित नहीं है कि उन्हें वापस करने योग्य कोई समझौता या व्यवस्था नहीं है। इस प्रकार भले ही उन्हें टिकाऊ माना जा सकता है, लेकिन लकड़ी के मामलों की लागत प्रतिवादियों द्वारा बेची गई कांच की शीट के मूल्य में शामिल है। उपरोक्त कारणों से इसे ऐसा माना जाता है।

तदनुसार, अपीलें स्वीकार की जाती हैं। आक्षेपित निर्णय निरस्त किये जाते हैं। हालाँकि, कोस्ट के संबंध में कोई आदेश नहीं होगा।

अपील स्वीकृत

यह अनुवाद आर्टिफिशियल इंटेलिजेंस टूल 'सुवास' की सहायता से अनुवादक न्यायिक अधिकारी मयंक पालीवाल (आर.जे.एस.) द्वारा किया गया है।

अस्वीकरण: यह निर्णय पक्षकार को उसकी भाषा में समझाने के सीमित उपयोग के लिए स्थानीय भाषा में अनुवादित किया गया है और किसी अन्य उद्देश्य के लिए इसका उपयोग नहीं किया जा सकता है। सभी व्यावहारिक और आधिकारिक उद्देश्यों के लिए, निर्णय का अंग्रेजी संस्करण ही प्रमाणिक होगा और निष्पादन और कार्यान्वयन के उद्देश्य से भी अंग्रेजी संस्करण ही मान्य होगा।