

राजस्थान कर बोर्ड, अजमेर

1. अपील संख्या – 806 / 2017 / उदयपुर.
2. अपील संख्या – 807 / 2017 / उदयपुर.
3. अपील संख्या – 808 / 2017 / उदयपुर.
4. अपील संख्या – 809 / 2017 / उदयपुर.
5. अपील संख्या – 810 / 2017 / उदयपुर.

मैसर्स ई-कनेक्ट सोल्युशन प्रा0 लिमिटेड, उदयपुर.

.....अपीलार्थी.

बनाम

वाणिज्यिक कर अधिकारी, प्रतिकरापवंचन, बांसवाड़ा.

.....प्रत्यर्थी.

खण्डपीठ

श्री के. एल. जैन, सदस्य

श्री मदनलाल मालवीय, सदस्य

उपस्थित ::

श्री पंकज घीया, अभिभाषक

.....अपीलार्थी की ओर से.

श्री रामकिशोर खदाव,

उप-राजकीय अभिभाषक

.....प्रत्यर्थी की ओर से.

निर्णय दिनांक : 05 / 11 / 2018

निर्णय

1. अपीलार्थी व्यवहारी द्वारा ये अपीलें अपीलीय प्राधिकारी, वाणिज्यिक कर विभाग, उदयपुर (जिसे आगे 'अपीलीय अधिकारी' कहा जायेगा) के अपील संख्या क्रमशः 18, 19, 20, 21 व 22 / VAT / 16-17 में राजस्थान मूल्य परिवर्धित कर अधिनियम, 2003 (जिसे आगे 'वेट अधिनियम' कहा जायेगा) की धारा 82 के तहत पारित किये गये संयुक्त आदेश दिनांक 06.03.2017 के विरुद्ध प्रस्तुत की गयी है। अपीलीय अधिकारी ने उक्त आदेश से वाणिज्यिक कर अधिकारी, वृत्त-प्रतिकरापवंचन, बांसवाड़ा (जिसे आगे 'कर निर्धारण अधिकारी' कहा जायेगा) द्वारा अपीलार्थी व्यवहारी की आलौच्य अवधियों क्रमशः 2010-11, 2011-12, 2012-13, 2013-14 व 2014-15 के लिये वेट अधिनियम की धारा 25, 61 व 58 के तहत पारित किये गये पृथक-पृथक आदेश दिनांक 21.4.2016 के विरुद्ध प्रस्तुत अपीलों को आंशिक रूप से स्वीकार करते हुए, आरोपित कर व ब्याज की पुष्टि की है एवं धारा 61 के तहत आरोपित शास्ति को अपास्त किया है।

2. इन सभी अपीलों में विवाद बिन्दु एवं पक्षकार समान होने से सभी अपीलों का निस्तारण इस संयुक्त आदेश से किया जा रहा है एवं निर्णय की प्रति प्रत्येक पत्रावली पर पृथक-पृथक रखी जा रही है।

१



लगातार.....2

3. प्रकरण के संक्षेप में तथ्य इस प्रकार हैं कि अपीलार्थी फर्म का सर्वेक्षण किया जाने पर यह पाया कि उक्त फर्म द्वारा Hardware पर एवं Branded Packaged Software को intangible goods की श्रेणी में स्वीकार कर उसके विक्रय पर वेट उद्ग्रहित किया जा रहा था, परन्तु जो Software अपने ग्राहकों के आदेशानुसार उनके लिये विशिष्ट रूप से develop किये जाते हैं, उन्हें सॉफ्टवेयर का विक्रय न मानकर उन पर केवल सेवा कर (Service Tax) ही दिया जाता है, उसे अविधिक मानते हुए इस कार्य को सॉफ्टवेयर का विक्रय मानकर सॉफ्टवेयर डेवलप करने के प्रतिफल में प्राप्त राशि को विक्रय राशि मानकर करारोपण किया गया। उक्त फर्म द्वारा अपने ग्राहकों की आवश्यकता अनुसार उनके कार्यादेश अनुसार निर्मित Software को माल का विक्रय न मानकर उसे ग्राहकों को दी गई सर्विस कार्य मानकर उस पर वेट संग्रहित नहीं किया गया है जिसे कर निर्धारण अधिकारी ने कर अपवंचन का कृत्य माना। प्रकरण में कर निर्धारण अधिकारी के नोटिस के जवाब में अपीलार्थी ने यह स्पष्टीकरण दिया था कि उनके अधिकतम ग्राहक सरकारी एवं अर्द्धसरकारी संस्था ही हैं एवं उनकी आवश्यकता एवं कार्य आदेश अनुसार उनके निजी उपयोग के लिये एवं उन्हीं के द्वारा प्रदत्त सूचना के आधार पर उन्हीं के उपयोग एवं application के लिये software बनाने का कार्य किया जाता है जो केवल service है एवं इस कार्य में किसी तरह का स्वयं द्वारा अन्य किसी ग्राहक के लिये Marketable software निर्मित नहीं होता है। कर निर्धारण अधिकारी द्वारा इस जवाब को अस्वीकार कर इसे Customised Software की Sale मानकर वेट अधिनियम के तहत कर, ब्याज एवं करारोपण के आरोप में वेट अधिनियम की धारा 61 के तहत शास्ति का आरोपण किया गया, जिससे व्यथित होकर अपीलार्थी द्वारा अपीलीय अधिकारी के समक्ष अपील प्रस्तुत की गयी। अपीलीय अधिकारी के अपीलाधीन आदेश दिनांक 06.03.2017 से अपीलार्थी की अपील आंशिक रूप से स्वीकार करते हुए कर व ब्याज की पुष्टि की गयी तथा करवंचना का कृत्य न मानकर धारा 61 के तहत आरोपित शास्ति अपास्त कर दी गयी। अपीलीय अधिकारी द्वारा कर व ब्याज की पुष्टि किये जाने के विरुद्ध अपीलार्थी व्यवहारी द्वारा यह अपील प्रस्तुत की गयी है।

4. उक्त तथ्यात्मक विवरण अनुसार प्रकरण में विवाद का बिन्दु यह है कि अपीलार्थी द्वारा अपने ग्राहकों की आवश्यकता एवं मांग अनुसार एवं उनके work order अनुसार उन्हीं विशिष्ट ग्राहकों के उपयोग एवं application के लिये Software तैयार (develop) किये जाते हैं एवं जो प्रतिफल विभिन्न ग्राहकों से लिया जाता है वह कार्य अपीलार्थी के अनुसार service की श्रेणी का है न कि




किसी माल की Sale का। अपीलार्थी द्वारा जो software निर्मित होते हैं वह केवल उसी ग्राहक के लिये उपयोगी होते हैं परन्तु कर निर्धारण अधिकारी ने सर्वेक्षण में अंकित सूचना एवं निष्कर्ष अनुसार ग्राहकों के लिये विशेष तौर से develop किये गये Software को एक customised software के निर्माण कार्य को software की sale माना एवं **Software** एक "intangible goods" होने कारण कर योग्य माना गया।

5. इस तरह प्रकरण में विवाद का प्रश्न यह है कि ग्राहकों की आवश्यकता अनुसार दिये गये ऑर्डर अनुसार Customised Software development का कार्य "Service" का कार्य है अथवा यह सॉफ्टवेयर की बिक्री है।

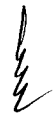
6. अपीलार्थी के विद्वान अभिभाषक ने बहस प्रारम्भ करते हुए सर्वप्रथम यह कथन किया कि अपीलार्थी द्वारा Computer hardware एवं Packaged software के विक्रय पर नियमित रूप से कर जमा करवाया जा रहा था परन्तु अपीलार्थी द्वारा विभिन्न सरकारी एवं अर्द्धसरकारी संस्थाओं के स्वयं के कार्य हेतु आवश्यक software development के कार्य का work order प्राप्त कर उनकी आवश्यकतानुसार उनके विभागीय कार्य के लिये computer application software development का कार्य किया जाता है जो सॉफ्टवेयर के मात्र development की "Service" का कार्य है। कथन किया कि इस कार्य में किसी software की sale नहीं की जाती बल्कि ग्राहक के द्वारा प्रदान की गई समस्त सूचनाओं एवं आवश्यकताओं अनुसार उन्हीं के कार्य के लिये Software के development का कार्य किया जाता है जो purely service का ही कार्य है। इस सम्बन्ध में माननीय उच्चतम न्यायालय के न्यायिक दृष्टान्त 2004 **taxmann.com 101 टाटा कंसलटेंसी सर्विसेज बनाम स्टेट ऑफ आंध्रप्रदेश** के निर्णय का हवाला देते हुए कथन किया कि इसमें स्पष्ट रूप से अवधारित किया गया है कि किसी Software के marketable/Saleable होने पर वह "goods" के रूप में विक्रय होता है। कथन को आगे बढ़ाते हुए बताया कि इस निर्णय में Branded Software एवं Unbranded Software की प्रकृति का विवेचन करते हुए निर्णय के अन्त में यह टिप्पणी की गयी थी कि unbranded software निर्माण 'service' की श्रेणी में होने सम्बन्धी प्रश्न भिन्न-भिन्न स्थितियों अनुसार निर्णय योग्य है। यह कथन किया कि TCS में किये गये उक्त निर्णय अनुसार unbranded software यदि किसी ग्राहक के लिये, उसी की site के लिये निर्मित किया जाता है तो उन्हें service का ही भाग माना जा सकता है। अपने कथन के समर्थन में इन्हीं संमान तथ्यों के बिन्दु पर विवाद होने पर माननीय कर्नाटक

उच्च न्यायालय द्वारा दिये गये निर्णय (2011) 16 taxmann.com 7 (Kar) Sasken Communication Technologies Ltd. v. Joint Commissioner of Commercial Taxes (Appeals)- Bangalore का हवाला देते हुए कथन किया कि इस निर्णय में माननीय उच्चतम न्यायालय के निर्णय में प्रतिपादित सिद्धान्त का पूर्ण विवेचन एवं व्याख्या करते हुए यह निर्णय किया गया है कि ग्राहकों के लिये software को develop किये जाने का कार्य "Service" की श्रेणी में ही आच्छादित होता है क्योंकि इस कार्य में किसी तैयार software की sale नहीं होती है बल्कि Software का निर्माण कार्य करने की service होती है।

7. विद्वान अभिभाषक ने तर्क दिया कि अपीलार्थी द्वारा किसी Software का विक्रय नहीं किया गया है बल्कि Software development की 'service' प्रदान की गयी है जिस पर वेट अधिनियम के तहत कोई करदेयता नहीं है क्योंकि इस कार्य में किसी तैयार सॉफ्टवेयर का विक्रय नहीं होता है। विद्वान अभिभाषक ने कथन किया कि उनकी सेवायें (service) I.T. services हैं जिसमें Technical support and service, design, development of application, software, website, study आदि का कार्य होता है जो स्वयं "Software" नहीं है एवं न ही ऐसा सॉफ्टवेयर marketable होता है तथा न ही goods के रूप में इसका कोई transfer किया जा सकता है। इस कार्य (Software development) के लिये केवल Technical expertise service ही अपने client को दी जाती है।

8. विद्वान अभिभाषक ने पत्रावली पर उपलब्ध रिकॉर्ड के अनुसार प्रत्येक वर्ष में विभिन्न सरकारी एवं अन्य संस्थाओं के लिये किये गये कार्यों का पूर्ण विवरण देते हुए कथन किया कि प्रत्येक work order में केवल ग्राहकों की कार्य आवश्यकतानुसार उन्हीं के लिये Software को develop करने का कार्य किया जाता है एवं उनके लिये develop किये गये software, open market में विक्रय के लिये उपलब्ध नहीं होते हैं एवं न ही उसका विक्रय किया जा सकता है क्योंकि किसी संस्था या सरकारी विभाग में आवश्यक application के लिये एवं केवल उन्हीं के कार्य के लिये software develop किया जाता है। इस तरह अपीलार्थी एक service provider के रूप में ही सेवा प्रदान करता है एवं ग्राहक के लिये किसी "developed" software की sale नहीं की जाती है बल्कि वह ग्राहक की सम्पत्ति होती है।

9. अपीलार्थी के विद्वान अभिभाषक ने पुनः कथन किया कि इस "Service" के लिये अपीलार्थी द्वारा देय service tax जमा करवाया गया है एवं किसी "goods" की sale नहीं होने से उस पर वेट अधिनियम के तहत कर उद्ग्रहित नहीं किया जा सकता है।




10. अपीलार्थी के विद्वान अभिभाषक ने आगे कथन किया कि उनके कर निर्धारण अधिकारी को उक्तानुसार जवाब प्रस्तुत किया गया था परन्तु उन्होंने उनके ग्राहकों से बिना कोई जांच एवं पूछताछ किये स्वयं की ही कल्पना अनुसार technical अवधारणा बनाते हुए development of software के कार्य को sale of goods घोषित किया गया है एवं अपने निर्णय के समर्थन में माननीय उच्चतम न्यायालय के उक्त वर्णित टी.सी.एस. के प्रकरण में दिये गये निर्णय का हवाला दिया गया है जबकि उक्त निर्णय में किसी "software" का निर्माण करने के बाद marketable होने की स्थिति में उसे "goods" माने जाने का निर्णय दिया गया है, परन्तु unbranded software पर निर्णय खुला रखा गया था।

11. विद्वान अभिभाषक ने कथन किया कि अपीलार्थी द्वारा Software development के लिये जारी बिलों में "Providing support or development services" अंकित करते हुए service tax वसूल किया गया है जबकि कर निर्धारण अधिकारी ने बिना अग्रिम जांच पड़ताल के ही service कार्य को "Goods" का विक्रय मान लिया गया है जो तथ्यों से परे है।

12. विद्वान अभिभाषक ने कथन किया कि अपीलार्थी ने किसी भी ग्राहक को customised software का विक्रय नहीं किया है जबकि कर निर्धारण अधिकारी ने विवादित आदेश में यह असत्य निष्कर्ष अंकित किया है कि अपीलार्थी द्वारा customised software का निर्माण करने के पश्चात् उसका विक्रय किया है। उन्होंने कथन किया कि कर निर्धारण अधिकारी स्वयं ने इन आदेशों में यह निष्कर्ष भी दिया है कि अपीलार्थी फर्म वेबसाइट डिजाइनिंग एवं application का कार्य करती है। उन्होंने कथन किया कि कर निर्धारण अधिकारी ने आदेश में future goods का विक्रय भी बताया है जबकि कौनसा "goods" sale किया है, यह आदेश में नहीं बताया गया है। उन्होंने कथन किया कि अपीलार्थी ने Software के development का कार्य किया था जबकि कर निर्धारण अधिकारी ने इस software development कार्य को ही software की sale माना है, जबकि अपीलार्थी ने विभिन्न awarders द्वारा जारी tender में दी गई शर्तों के अधीन Software development का कार्य किया है। विद्वान अभिभाषक ने ग्राहकों के लिये किये गये कार्य का विवरण निम्न प्रकार से Stepwise होना दर्शाया है –

Requirement Study / Analysis	Team of System engineers have a series of meetings with the customer to understand their existing business process and analysis the software requirements and to be processes based on the meeting.
Systems Requirements Specification (SRS) Preparation/ Submission/ Approval	Based on the requirement study and system analysis a system requirement specification (SRS) report is prepared which includes the functional requirement of software, Process Flow Diagrams, and Use Cases is prepared and submitted. A sign off on the report is taken through separate meeting with customer.

Software Design	Based on the signed SRS report the software design is prepared and a dumb prototype is prepared which includes the dumb non working screen shots of all user interfaces and processes. A sign off on the prototype is taken from customer.
Software Development	The signed and freezed prototypes are further developed and a beta version of the software is prepared and is tested.
user Acceptance testing	The Software is demonstrated to the customer and a User Acceptance Testing is done based on test date of customer. A User Acceptance Certificate is taken from customer.
Installation & Commissioning	the Software is installed, Commissioned and configured on the server and client machines of the customer and is made ready to use.
Master Creation	Various Master data is collected and feed into the software
Training	Training is given on the various functionalities and features of the software to various users of the customer.
Application Management and Administration	Application users, patches and configurations are managed.
Application Maintenance	Application is maintained and required changes are made in the processes, forms and reports to meet the changing requirement of the customer.

13. उक्त कार्य विवरण के साथ यह कथन किया कि Software development के कार्य के बाद जो software निर्मित होता है वह अपीलार्थी फर्म की property न होकर exclusively उस awarder की property होती है जो उसी के लिये उपयोगी होती है एवं वह Software किसी अन्य को sale करने के लिये निर्मित नहीं होता है।

14. विद्वान अभिभाषक ने माननीय उच्चतम न्यायालय के निर्णय का वह भाग पेश किया जिसमें unbranded software के situs अनुसार sale या service निर्धारण का निष्कर्ष दिया गया है –

“Thus, even unbranded software, when it is marketed/sold, may be goods. We, however, are not dealing with this aspect and express no opinion thereon **because in case of unbranded software other questions like situs of contract of sale and/or whether the contract is a service contract may arise.**”

15. इस बिन्दु पर Imagic Creative (Pvt.) Ltd. vs. Commissioner Commercial Taxes (2008) 12 VST 371 (SC.) के निर्णय का हवाला भी दिया जो निम्न है :-




लगातार.....7

“28. We have, however, a different problem at hand. The appellant admittedly is a service provider. When it provides for service, it is assessable to a tax known as service tax. Such tax is leviable by reason of a Parliamentary statute. In the matter of interpretation of a taxing statute, as also other statutes where the applicability of article 246 of the Constitution of India, read with Seventh Schedule thereof is in question, the court may have to take recourse to various theories including aspect theory, as was noticed by this court in Federation of Hotel & Restaurant Association of India v. Union of India [1989] 74 STC 102 (SC); [1989] 178 ITR 97 (SC); [1989] 3 SCC 634.


29. If the submission of Mr. Hegde is accepted in its entirety, whereas on the one hand, the Central Government would be deprived of obtaining any tax whatsoever under the Finance Act, 1994, it is possible to arrive at a conclusion that no tax at all would be payable as the tax has been held to be an indivisible one. A distinction must be borne in mind between an indivisible contract and a composite contract. If in a contract, an element to provide service is contained, the purport and object for which the Constituting had to be amended and clause (29A) had to be inserted in article 366, must be kept in mind.

30. We have noticed hereinbefore that a legal fiction is created by reason of the said provision. Such a legal fiction, as is well known, should be applied only to the extent for which it was enacted. It, although must be given its full effect but the same would not mean that it should be applied beyond a point which was not contemplated by the Legislature of which would lead to an anomaly or absurdity.

31. The court, while interpreting a statute, must bear in mind that the Legislature was supposed to know law and the legislation enacted is a reasonable one. The court must also bear in mind that where the application of a Parliamentary and a legislative Act comes up for consideration; endeavors shall be made to see that provisions of both the Acts are made applicable.

32. Payments of service tax as also the VAT are mutually exclusive. Therefore, they should be held to be applicable having regard to the respective parameters of service tax and the sales tax as envisaged in a composite contract as contradistinguished from an indivisible contract. It may consist of different elements providing for attracting different nature of levy...”



 लगातार.....8

16. विद्वान अभिभाषक ने कथन किया कि अपीलीय अधिकारी ने भी उनके कार्य के परीक्षण किये बिना एवं दिये गये जवाब का खण्डन किये बिना ही कर एवं ब्याज की पुष्टि की गई है एवं करवंचना के अपराध में आरोपित शास्ति को अपास्त किया है। उक्त तर्कों के आधार पर विद्वान अभिभाषक अपीलार्थी ने अपील स्वीकार करने का निवेदन किया।

17. विद्वान अभिभाषक ने यह भी कथन किया कि अपीलीय अधिकारी के समक्ष जो तर्क दिये गये थे उनका अपीलीय अधिकारी ने कोई निस्तारण नहीं किया। यहां तक कि राज्य के बाहर अवस्थित ग्राहकों के लिये किये गये ~~service कार्य को भी राज्य की sale मान लिया गया जो पूर्णतया अविधिक है।~~

18. विद्वान अभिभाषक ने अन्त में यह कथन किया कि अपीलार्थी फर्म द्वारा किसी Customised software की sale नहीं की जाती बल्कि ग्राहकों से प्राप्त समस्त work orders के अवलोकन से ही यह प्रमाणित होता है कि अपीलार्थी केवल software के development का कार्य करता है। इस तरह customised software का विक्रय किये जाने के आधार को खारिज योग्य बताया।

19. विभाग की ओर से विद्वान उप-राजकीय अभिभाषक ने अपीलीय अधिकारी के निर्णय में कर एवं ब्याज की पुष्टि करने के निर्णय का समर्थन किया परन्तु शास्ति को अपास्त करने के निर्णय को अविधिक बताकर राजस्व की अपील स्वीकार करने का निवेदन किया।

20. दोनों पक्षों की बहस सुनी गयी। सर्वेक्षण रिपोर्ट, कारण बताओ नोटिस, कर निर्धारण आदेश तथा अपीलार्थी के अपील आधारों एवं उपलब्ध सम्पूर्ण दस्तावेजों का अध्ययन किया गया।

21. उक्त प्रकरण में विवाद का बिन्दु मात्र यह है कि अपीलार्थी ने विभिन्न ग्राहकों के लिये जो Software development का कार्य किया है वह sale of software है या service of development of software है।

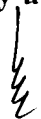
22. इस प्रकरण में विवाद के निर्णय के पूर्व पत्रावली पर उपलब्ध सर्वेक्षण रिपोर्ट का अध्ययन किया गया तब पाया कि जांच अधिकारी ने जांच रिपोर्ट में यह स्पष्ट रूप से अंकित किया है कि "अपीलार्थी द्वारा सरकारी एजेंसियों के लिये Software का निर्माण विकास कर उनकी आवश्यकतानुसार उपयुक्त बनाकर दिया जाता है। इसके कार्यालय के कार्य अनुसार आंकड़ों का संकलन कर विश्लेषण के tools का विकास किया जाता है ग्राहकों द्वारा इन soft tools का testing कर उपयोग किया जाता है एवं developers team के प्रतिनिधि द्वारा क्रेता के कर्मचारी को प्रशिक्षित किया जाता है, पूर्ण संतुष्टि पर क्रेता को source प्रदान कर दी जाती है इसके बाद हस्तक्षेप बंद हो जाता है।"




लगातार.....9

23. उक्त सर्वेक्षण रिपोर्ट अनुसार यह विदित होता है कि अपीलार्थी द्वारा विभिन्न सरकारी संस्थागत ग्राहकों की आवश्यकता अनुसार "Software" का निर्माण किया जाता है। इस सम्बन्ध में पत्रावली पर उपलब्ध विभिन्न सरकारी संस्थाओं जैसे GLADA, Infotech Corporation of Goa, Rajasthan Urban Infra Development Corp. Ltd., UIT Kota, HZL, Secure Meters Ltd., GMADA, Bhatinda Development Authority, UIT Ajmer, Jalandhar Development Authority, Patiala Development Authority आदि के कार्य आदेशों के अवलोकन पर पाया कि प्रत्येक संस्था ने निजी आवश्यकता अनुसार Software development of E-Governance, Data Entry files, TRI Module, Web based application development आदि IT Service देने का ऑर्डर दिया है। इन समस्त कार्य आदेशों में Service Contract for development of software, web based application and application for various service का कार्य अपीलार्थी को आवंटित किया गया है। अपीलार्थी द्वारा उपलब्ध कराये गये दस्तावेजों में प्रत्येक ग्राहक के लिये उनके स्वयं के स्वामित्व एवं secured use के लिये software develop किये जाते हैं जिसमें अपीलार्थी की technical team कार्य करती है। सर्वेक्षण एवं बाद में पाये दस्तावेजों में किसी भी स्तर पर "Software" की sale होने का कोई प्रमाण नहीं है बल्कि यह प्रमाणित है कि उक्त सरकारी संस्थागत एवं अन्य ग्राहकों ने software development का कार्य आदेश दिया था एवं वह Software केवल उस संस्था या विभाग के लिये ही कार्य में आता है, इस तरह ग्राहक के लिये निर्मित software, saleable and marketable goods नहीं है। इस परिस्थिति को माननीय उच्चतम न्यायालय ने टाटा कंसलटेंसी सर्विसेज बनाम स्टेट ऑफ आंध्रप्रदेश के निर्णय में स्पष्ट किया है कि :-

"We are in agreement with Mr. Sorabjee when he contends that there is no distinction between branded and unbranded software. However, we find no error in the High Court holding that branded software is goods. In both cases, the software is capable of being abstracted, consumed and use. In both cases the software can be transmitted, transferred, delivered, stored, possessed etc. Thus even unbranded software, when it is marketed / sold, may be goods. We, however, are not dealing with this aspect and express no opinion thereon because in case of unbranded software other questions like situs of contract of sale and / or whether the contract is a service contract may arise."




लगातार.....10

24. उक्त निर्णय में यह स्पष्ट किया गया है कि unbranded software के development के मामलों में उसके situs का परीक्षण करने पर ही उसके service या उसका goods होना निर्धारित किया जा सकता है। इसी निष्कर्ष के सन्दर्भ में माननीय कर्नाटक उच्च न्यायालय के समक्ष समान तथ्यों पर विवाद होने पर ऊपर वर्णित "Sasken Communication Technologies" के प्रकरण में निम्न निर्णय पूर्ण विवेचन के साथ दिया गया :-

"11. From the aforesaid judgment, it is clear that a software is "goods" as defined under Article 366(12) of the Constitution of India and therefore, there is no dispute about the said legal position. **But the question for consideration in these cases is, whether a contract that is entered into for developing a software, is it a service contract or a composite contract including service and sale of goods.**

12. The Apex Court after holding that even **unbranded software when it is marketed/sold, may be goods, made it very clear that**, in the aforesaid decision, they are not dealing with this aspect and expressed no opinion because in case of **unbranded software "whether the contract is a service contract" or "contract of sale is also involved", may arise.** That is precisely the question that has to be decided in these cases. Therefore, the said judgment do not come in the way of this Court going into the said question, as the Supreme Court has not expressed their opinion on the said issue. Therefore, the field is open.

.....
In fact, reliance is placed by the revenue not on the terms of the contract, but on the balance sheet. The balance sheet in these cases disclose that the assessee has incurred an expenditure of Rs. 183.19 lakhs towards software expenses, which according to the revenue is the consideration paid by the assessee for purchase of software. The assessee points out, in the very balance sheet, they have spent a sum of Rs. 21,404.07 lakhs towards salaries and bonus. It is the specific case of the assessee that the software expenses referred to therein is the software which they have purchases and used as a tool in the development of a software according to the specification of the customer. It is not a software on which they have made any improvement. Having regard to the amount mentioned in the balance sheet, towards salaries and bonus, the amounts spent on purchase of software will be less than 1% of the amount spent on

लगातार.....11

salaries and bonus. **Their specific case is that they have developed a software to meet the requirements of their customer, which software at all point of time, exclusively belonged to customer. There is no sale of software involved in the entire transaction."**

25. उक्त अपीलाधीन प्रकरण में तथ्यात्मक रूप से विभिन्न सरकारी उपभोक्ताओं द्वारा दिये गये Tender या work order अनुसार अपीलार्थी ने ग्राहकों के निजी स्वामित्व एवं उपयोग के लिये उनकी आवश्यकतानुसार एवं उन्हीं के द्वारा उपलब्ध कराई गई सूचनाओं अनुसार आवश्यक application के लिये software / programe का development किया है जिसमें अपीलार्थी ने Software development की सेवा प्रदान की है न कि कोई Marketable software की sale की गई है। यह उल्लेखनीय है कि उक्त अपीलार्थी ने Branded packaged software की sale पर बिना किसी विवाद के VAT वसूल कर राजकोष में जमा कराया है, जबकि विभिन्न ग्राहकों के लिये Software development की "सेवा" पर सर्विस टैक्स चुकाया है जो उचित एवं विधिक है।

26. उक्तानुसार यह निर्णय किया जाता है कि अपीलार्थी द्वारा software development का किया गया कार्य केवल service है एवं इस service से ग्राहक के लिये जो software develop होता है उस पर ग्राहक का स्वामित्व होता है। इस तरह अपीलार्थी कोई "software" बनाकर उसका विक्रय नहीं करता है, बल्कि केवल Development of software का ही कार्य करता है, फलतः service के कार्य पर वेट अधिनियम के तहत करारोपण नहीं किया जा सकता। उक्त विवेचन अनुसार माननीय उच्चतम न्यायालय के TCS के प्रकरण में दिये गये निर्णय एवं दिशा-निर्देशों के तहत माननीय कर्नाटक उच्च न्यायालय द्वारा Sasken Communication Technologies के निर्णय के आलोक में उक्त समस्त आदेश इस बिन्दु पर अविधिक एवं अपास्तनीय होने से अपीलार्थी व्यवहारी की अपीलें स्वीकार की जाती हैं एवं आरोपित कर एवं ब्याज अपास्त किये जाते हैं। कर के अभाव में शास्ति स्वतः अपास्त हो जाती है फलतः शास्ति को अपास्त करने के अपीलीय आदेश की पुष्टि की जाती है।

27. निर्णय सुनाया गया।

(मदनलाल मालवीय)
सदस्य

(के. एल. जैन)
सदस्य