

राजस्थान उच्च न्यायालय, जयपुर पीठ

(1) खंडपीठ सिविल रिट याचिका संख्या 8476/2021

मैसर्स नाहर इंडस्ट्रियल एंटरप्राइजेज लिमिटेड, कार्यालय-6 माइल स्टोन, भिवाड़ी-अलवर रोड, पी.ओ.खिजुरीवास, भिवंडी-301018, जिला-अलवर राजस्थान को प्राधिकृत हस्ताक्षरकर्ता श्री दलजीत सिंह विरदी पुत्र स्वर्गीय श्री किरपा सिंह, उम्र लगभग 66 निवासी-2116, फेज-1, अर्बन एस्टेट, दुगरी, लुधियाना-141013, के माध्यम से।

----अपीलार्थी

बनाम

1. भारत सरकार को सचिव, राजस्व विभाग, वित्त मंत्रालय, नॉर्थ ब्लॉक, नई दिल्ली 110001 के माध्यम से।
2. प्रधान आयुक्त, केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, एनसीआर बिल्डिंग, स्टेच्यू सर्कल, जयपुर।
3. अपर आयुक्त (अपील), केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, जयपुर एनसीआर बिल्डिंग स्टेच्यू सर्कल, जयपुर।
4. सहायक आयुक्त, केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, प्रभाग-डी, भिवाड़ी, जिला-अलवर।
5. राजस्थान सरकार को प्रमुख सचिव वित्त, राजस्थान सरकार, शासन सचिवालय, जनपथ, जयपुर के माध्यम से।

----प्रत्यर्थी

(2) खंडपीठ सिविल रिट याचिका संख्या 7664/2021 से संबद्ध

मैसर्स नाहर इंडस्ट्रियल एंटरप्राइजेज लिमिटेड, कार्यालय-6 माइल स्टोन, भिवाड़ी-अलवर रोड, पी.ओ. खिजुरीवास, भिवंडी, जिला-अलवर राजस्थान 301018 को प्राधिकृत हस्ताक्षरकर्ता श्री दलजीत सिंह विरदी पुत्र स्वर्गीय श्री किरपा सिंह, उम्र लगभग 66,

[2023:RJ-JP:30569-DB]

निवासी-2116, फेज-1, अर्बन एस्टेट, दुगरी, लुधियाना, 141013 के माध्यम से।

----अपीलार्थी

बनाम

1. भारत सरकार को सचिव, राजस्व विभाग, वित्त मंत्रालय, नॉर्थ ब्लॉक, नई दिल्ली-110001 के माध्यम से।
2. प्रधान आयुक्त, केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, एनसीआर बिल्डिंग, स्टैच्यू सर्कल, जयपुर।
3. अपर आयुक्त (अपील), केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, जयपुर, एनसीआर बिल्डिंग स्टैच्यू सर्कल, जयपुर।
4. सहायक आयुक्त, केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, प्रभाग-डी, भिवाड़ी, जिला-अलवर।
5. राजस्थान सरकार को प्रमुख सचिव वित्त, राजस्थान सरकार, शासन सचिवालय, जनपथ, जयपुर के माध्यम से।

----प्रत्यर्थी

(3) खंडपीठ सिविल रिट याचिका संख्या 8487/2021

मैसर्स नाहर इंडस्ट्रियल एंटरप्राइजेज लिमिटेड, कार्यालय-6 माइल स्टोन, भिवाड़ी-अलवर रोड, पी.ओ. खिजुरीवास, भिवंडी, जिला-अलवर राजस्थान-301018, को प्राधिकृत हस्ताक्षरकर्ता श्री दलजीत सिंह विरदी पुत्र स्वर्गीय श्री किरपा सिंह, उम्र-लगभग 66, निवासी 2116, फेज-1, अर्बन एस्टेट, दुगरी, लुधियाना, 141013 के माध्यम से।

----अपीलार्थी

बनाम

1. भारत सरकार को सचिव राजस्व विभाग, वित्त मंत्रालय, नॉर्थ ब्लॉक, नई दिल्ली-110001 के माध्यम से।

[2023:RJ-JP:30569-DB]

2. प्रधान आयुक्त, केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, एनसीआर बिल्डिंग, स्टेच्यू सर्कल, जयपुर।
3. अपर आयुक्त (अपील), केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, जयपुर एनसीआर बिल्डिंग स्टेच्यू सर्कल, जयपुर।
4. सहायक आयुक्त, केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, प्रभाग-डी, भिवाड़ी, जिला-अलवर।
5. राजस्थान सरकार को प्रमुख सचिव वित्त, राजस्थान सरकार, शासन सचिवालय, जनपथ, जयपुर के माध्यम से

----प्रत्यर्थी

(4) खंडपीठ. सिविल रिट याचिका संख्या 8489/2021

मैसर्स नाहर इंडस्ट्रियल एंटरप्राइजेज लिमिटेड, कार्यालय-6 माइल स्टोन, भिवाड़ी-अलवर रोड, पी.ओ.-खिजुरीवास, भिवंडी, जिला-अलवर राजस्थान-301018, को प्राधिकृत हस्ताक्षरकर्ता श्री दलजीत सिंह विरदी पुत्र स्वर्गीय श्री किरपा सिंह, उम्र लगभग 66 निवासी 2116, फेज-1, अर्बन एस्टेट, दुगरी, लुधियाना-141013 के माध्यम से।

अपीलार्थी

बनाम

1. भारत सरकार को सचिव, राजस्व विभाग, वित्त मंत्रालय, नॉर्थ ब्लॉक, नई दिल्ली-11000 के माध्यम से।
2. प्रधान आयुक्त, केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, एनसीआर बिल्डिंग, स्टेच्यू सर्कल, जयपुर।
3. अपर आयुक्त (अपील), केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, जयपुर एनसीआर बिल्डिंग स्टेच्यू सर्कल, जयपुर।
4. सहायक आयुक्त, केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, प्रभाग-डी, भिवाड़ी, जिला-अलवर।
5. राजस्थान सरकार को प्रमुख सचिव वित्त, राजस्थान सरकार, शासन सचिवालय,

[2023:RJ-JP:30569-DB]

जनपथ, जयपुर के माध्यम से

----प्रत्यर्थी

(5) खंडपीठ सिविल रिट याचिका संख्या 8490/2021

मैसर्स नाहर इंडस्ट्रियल एंटरप्राइजेज लिमिटेड, कार्यालय-6 माइल स्टोन, भिवाड़ी-अलवर रोड, खिजुरीवास, भिवंडी, जिला-पी.ओ. अलवर राजस्थान-301018 को प्राधिकृत हस्ताक्षरकर्ता श्री दलजीत सिंह विरदी पुत्र स्वर्गीय श्री किरपा सिंह, उम्र लगभग 66, निवासी 2116, फेज-1, अर्बन एस्टेट, दुगरी, लुधियाना-141013 के माध्यम से।

----अपीलार्थी

बनाम

1. भारत सरकार को, सचिव, राजस्व विभाग, वित्त मंत्रालय, नॉर्थ ब्लॉक, नई दिल्ली-110001 के माध्यम से।
2. प्रधान आयुक्त, केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, एनसीआर बिल्डिंग, स्टेच्यू सर्कल, जयपुर।
3. अपर आयुक्त (अपील), केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, जयपुर एनसीआर बिल्डिंग स्टेच्यू सर्कल, जयपुर।
4. सहायक आयुक्त, केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, प्रभाग-डी, भिवाड़ी, जिला-अलवर।
5. राजस्थान सरकार को, प्रमुख सचिव वित्त, राजस्थान सरकार, शासन सचिवालय, जनपथ, जयपुर के माध्यम से

----प्रत्यर्थी

(6) खंडपीठ सिविल रिट याचिका संख्या 8491/2021

मैसर्स नाहर इंडस्ट्रियल एंटरप्राइजेज लिमिटेड, कार्यालय-6 माइल स्टोन, भिवाड़ी-अलवर रोड, पी.ओ. खिजुरीवास, भिवंडी-जिला-अलवर राजस्थान-301018 को प्राधिकृत

[2023:RJ-JP:30569-DB]

हस्ताक्षरकर्ता श्री दलजीत सिंह विरदी पुत्र स्वर्गीय श्री किरपा सिंह, उम्र लगभग 66, निवासी 2116, फेज-1, अर्बन एस्टेट, दुगरी, लुधियाना, 141013 के माध्यम से।

----अपीलार्थी

बनाम

1. भारत सरकार को सचिव, राजस्व विभाग, वित्त मंत्रालय, नॉर्थ ब्लॉक, नई दिल्ली-110001 के माध्यम से।
2. प्रधान आयुक्त, केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, एनसीआर बिल्डिंग, स्टैच्यू सर्कल, जयपुर।
3. अपर आयुक्त (अपील), केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, जयपुर एनसीआर बिल्डिंग स्टैच्यू सर्कल, जयपुर।
4. सहायक आयुक्त, केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, प्रभाग-डी, भिवाड़ी, जिला-अलवर।
5. राजस्थान सरकार को प्रमुख सचिव वित्त, राजस्थान सरकार, शासन सचिवालय, जनपथ, जयपुर के माध्यम से।

----प्रत्यर्थी

(7) खंडपीठ सिविल रिट याचिका संख्या 8492/2021

मैसर्स नाहर इंडस्ट्रियल एंटरप्राइजेज लिमिटेड, कार्यालय-6 माइल स्टोन, भिवाड़ी-अलवर रोड, पी.ओ. खिजुरीवास, भिवंडी, 301018, जिला-अलवर राजस्थान को प्राधिकृत हस्ताक्षरकर्ता श्री दलजीत सिंह विरदी पुत्र स्वर्गीय श्री किरपा सिंह उम्र लगभग 66, निवासी 2116, फेज-1, अर्बन एस्टेट, दुगरी, लुधियाना-141013, के माध्यम से।

----अपीलार्थी

बनाम

1. भारत सरकार को सचिव राजस्व विभाग, वित्त मंत्रालय, नॉर्थ ब्लॉक, नई दिल्ली-

[2023:RJ-JP:30569-DB]

110001 के माध्यम से।

2. प्रधान आयुक्त, केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, एनसीआर बिल्डिंग, स्टेच्यू सर्कल, जयपुर।
3. अपर आयुक्त (अपील), केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, जयपुर एनसीआर बिल्डिंग स्टेच्यू सर्कल, जयपुर।
4. सहायक आयुक्त, केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर, प्रभाग-डी, भिवाड़ी, जिला-अलवर।
5. राजस्थान सरकार को प्रमुख सचिव वित्त, राजस्थान सरकार, शासन सचिवालय, जनपथ, जयपुर के माध्यम से।

----प्रत्यर्थी

---

अपीलार्थियों की ओर से : श्री एम.पी. देवनाथ, अधिवक्ता

वीडियो कॉन्फ्रेंसिंग के माध्यम से श्री

प्रणव मलिक अधिवक्ता द्वारा सहायता प्राप्त

प्रत्यर्थियों की ओर से : श्री किंशुक जैन अधिवक्ता

श्री जय उपाध्याय अधिवक्ता और

श्री सौरभ जैन अधिवक्ता द्वारा सहायता प्राप्त

---

माननीय न्यायमूर्ति मनिन्द्र मोहन श्रीवास्तव

माननीय न्यायमूर्ति अनिल कुमार उपमन

आदेश

रिपोर्टबल

31/10/2023

मनिन्द्र मोहन श्रीवास्तव, न्यायमूर्ति

[2023:RJ-JP:30569-DB]

1. चूंकि इन याचिकाओं में अप्रयुक्त इनपुट टैक्स क्रेडिट की वापसी के लिए अपने दावे की अस्वीकृति के कारण कानून का सामान्य मुद्दा विचार के लिए उठता है, इसलिए यह एक सामान्य आदेश और एक ही अपीलार्थी द्वारा अलग-अलग कर अवधि के संदर्भ में दायर की गई इन रिट याचिकाओं के निपटान को नियंत्रित करेगा। संक्षिप्तता और सुविधा के लिए खंडपीठ सिविल रिट याचिका संख्या 8476/2021 में बताए गए तथ्यों का हवाला दिया जा रहा है।

2. अपीलार्थी, एक पब्लिक लिमिटेड कंपनी, प्रत्यर्थी नंबर 3, अपर आयुक्त (अपील), केंद्रीय माल और सेवा कर, जयपुर द्वारा पारित दिनांक 06.10.2020 और 11.05.2021 के आदेशों से व्यथित है, जिसने अपीलार्थी की अपील खारिज करने वाले आदेशों के खिलाफ रिफंड के लिए उसके दावे का निपटारा कर दिया गया है।

### **3. मामले के तथ्य:**

इन रिट याचिकाओं में शामिल विवाद के निर्णय के लिए आवश्यक विवृत आवश्यक तथ्य संकीर्ण दायरे में हैं और इन्फ्रा बताया गया है:

3.1 अपीलार्थी-कंपनी कपड़ा निर्माण और उसके संचालन से लेकर कटाई, बुनाई और प्रसंस्करण तक में कार्यरत है। यह केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर अधिनियम, 2017 (इसके बाद 'सीजीएसटी अधिनियम, 2017' के रूप में संदर्भित) के प्रावधानों के तहत पंजीकृत है। विनिर्माण की प्रक्रिया में, अपीलार्थी विभिन्न कच्चे माल का उपयोग करता है। इनपुट पर माल और सेवा कर की दर (इसके बाद 'जीएसटी' के रूप में संदर्भित) 5% से 28% तक भिन्न होती है। उपयोग किए जाने वाले कच्चे माल में कपास, मानव निर्मित फाइबर और अन्य इनपुट हैं। आउटपुट/निर्मित उत्पाद सूती धागा, कपास मिश्रित सूत, पॉलिएस्टर/विस्कोस सूत, पॉलिएस्टर/विस्कोस मिश्रित सूत हैं। आउटपुट पर जीएसटी की दर 0.1% से 12% तक है। अपीलार्थी के अनुसार, चूंकि इनपुट पर जीएसटी की दरें आउटपुट पर जीएसटी की दरों से अधिक थीं, इसलिए वह प्रासंगिक कर अवधि के अंत में अप्रयुक्त क्रेडिट के रिफंड का दावा करने का हकदार है, यह सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54, उपधारा (3) की वैधानिक योजना में उल्टे शुल्क संरचना का मामला है।

[2023:RJ-JP:30569-DB]

3.2 संबंधित वर्ष, यानी जनवरी, 2020 से मार्च, 2020 के लिए, अपीलार्थी ने सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) के तहत उलटे कर ढांचे के कारण संचित अप्रयुक्त इनपुट टैक्स क्रेडिट के संबंध में 1,31,39,059/-रुपये के रिफंड के लिए आवेदन दायर किया। अपीलार्थी के अनुसार, केंद्रीय माल और सेवा कर नियम, 2017 (इसके बाद 'सीजीएसटी नियम, 2017' के रूप में संदर्भित) के नियम 89 के तहत निर्धारित तरीके से अपीलार्थी के जीएसटीएन पोर्टल पर आवेदन दायर किया गया था।

3.3 एक कारण बताओ नोटिस जारी किया गया था जिसमें इस कथन पर रिफंड के दावे को अस्वीकार करने का प्रस्ताव किया गया था कि अपीलार्थी का मामला "उल्टे शुल्क संरचना" की श्रेणी में नहीं आता है। दिनांक 24.08.2020 के आदेश के अनुसार, निर्णय की कार्यवाही अंततः अपीलार्थी के रिफंड के दावे को इस आधार पर खारिज कर दी गई कि अपीलार्थी का मामला उल्टे शुल्क संरचना की श्रेणी में नहीं आता है।

3.4 अपीलार्थी ने व्यथित महसूस करते हुए, आयुक्त (अपील), केंद्रीय उत्पाद शुल्क और सीजीएसटी, जयपुर (इसके बाद 'अपीलीय प्राधिकरण' के रूप में संदर्भित) के समक्ष विभिन्न कर अवधियों के लिए रिफंड के दावे की अस्वीकृति के खिलाफ अलग-अलग अपील दायर की। उन अपीलों का निपटारा विद्वान अपीलीय प्राधिकारी द्वारा दिनांक 06.10.2020 और 11.05.2021 के दो सामान्य आदेशों के माध्यम से किया गया, जिसमें निर्णायक प्राधिकारी द्वारा दर्ज किए गए निष्कर्षों की पुष्टि की गई कि अपीलार्थी का मामला उल्टे शुल्क संरचना की श्रेणी में नहीं आता है और यह है सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) में निहित प्रावधानों में अप्रयुक्त आईटीसी की वापसी का हकदार नहीं है।

3.5 हालांकि, सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 112 माल और सेवा कर अपीलीय न्यायाधिकरण (जीएसटीएटी) के समक्ष आगे अपील करने का प्रावधान करती है, लेकिन अस्तित्व में कोई अपीलीय न्यायाधिकरण नहीं है। निर्णायक प्राधिकारी द्वारा अपीलार्थी के दावे की अस्वीकृति और अपीलीय प्राधिकारी द्वारा इसकी पुष्टि को इन रिट याचिकाओं में चुनौती दी जा रही है।

#### **4. अपीलार्थी की ओर से प्रस्तुतियाँ:**

4.1 अपीलार्थी की ओर से उपस्थित विद्वान अधिवक्ता ने तर्क दिया कि अप्रयुक्त इनपुट टैक्स क्रेडिट की वापसी के लिए उसके दावे को अस्वीकार करने का विवादित आदेश अवैध है और वैधानिक योजना की भावना की भी पूरी तरह से गलत व्याख्या और गलत निर्माण पर आधारित है। सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54, उप-धारा (3) के तहत रिफंड शामिल है। उनके अनुसार, सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54 (3) के तहत रिफंड की योजना है, जहां क्रेडिट, इनपुट टैक्स क्रेडिट के रूप में होता है। इनपुट पर कर की दर आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर से अधिक होने के कारण जमा हुई है। यह एक विशेष कर अवधि के दौरान उलटे शुल्क ढांचे की स्थिति को जन्म देता है और इसलिए, उलटे शुल्क ढांचे के कारण जमा हुआ क्रेडिट अपीलार्थी को सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89 के तहत प्रासंगिक कर अवधि के लिए लागू एक निर्दिष्ट सूत्र का अनुप्रयोग निर्दिष्ट रिफंड के तंत्र के अनुसार रिफंड का दावा करने का हकदार बनाता है।

4.2 आगे प्रस्तुत करना है कि इसमें कोई विवाद नहीं है कि कच्चे माल के रूप में उपयोग की जाने वाली पैकिंग सामग्री, उपभोग्य वस्तुएं, स्पेयर इत्यादि सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 2 (59) के तहत "इनपुट" की परिभाषा के साथ पढ़े गए धारा 16 में निहित प्रावधानों के संदर्भ में इनपुट के रूप में योग्य हैं) सीजीएसटी अधिनियम, 2017 के तहत, रिफंड के लिए अपीलार्थी के दावे पर इस सिद्धांत को लागू करके विचार किया जाना आवश्यक था कि सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) और सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89(5) सभी इनपुट या आउटपुट के बीच एक-से-एक सहसंबंध निर्धारित नहीं करते हैं। सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89(5) के तहत निर्दिष्ट फॉर्मूले का उल्लेख करते हुए, यह तर्क दिया गया है कि दावा अवधि के दौरान दावा किए गए शुद्ध आईटीसी को सभी इनपुट से संबंधित माना जाना चाहिए। आगे तर्क यह है कि चूंकि आईटीसी और समायोजित कुल टर्नओवर को जीएसटीआईएन के अनुसार लिया जाता है, इसलिए, उलटी रेटेड आपूर्ति को भी जीएसटीआईएन के अनुसार लिया जाएगा, यानी, सभी इनपुट आपूर्ति का टर्नओवर, जिस पर इनपुट पर कर की दर से कम दर पर कर लगाया

जाता है।

यह भी तर्क दिया गया है कि बहु-कर योग्य आउटपुट आपूर्ति के मामले में, सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) की योजना, सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89(5) के साथ पढ़ने के लिए एक तर्कसंगत निर्माण की आवश्यकता है, जिसमें एक व्यावहारिक सूत्र शामिल हो। उल्टे शुल्क आपूर्ति का निर्धारण आउटपुट के शुल्क की दर के साथ इनपुट के शुल्क की औसत दर की तुलना करके किया जाएगा और जब सूत्र की तार्किक व्याख्या की जाती है, तो इसमें सभी इनपुट और सभी आउटपुट पर विचार करने की परिकल्पना की गई है।

4.3 अपीलार्थी के विद्वान अधिवक्ता की अगली दलील यह है कि सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89 के तहत निहित भाजक "समायोजित कुल कारोबार" स्पष्ट रूप से "मूल्य के कुल योग" अभिव्यक्ति के तहत मात्रा निर्धारित सभी उत्पादों को शामिल करने का प्रावधान करता है। इस प्रकार, यह तर्क दिया जाता है कि कानून रिफंड की गणना जीएसटीआईएन के अनुसार करने का प्रावधान करता है न कि उत्पाद के अनुसार।

4.4 सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89(5) में निर्दिष्ट सूत्र में परिकल्पना की गई है कि सभी उल्टे रेटेड आपूर्ति पर आउटपुट देनदारी ऐसी उलटी रेटेड आपूर्ति पर विभाजित इनपुट टैक्स क्रेडिट से काट ली जाती है और जब ऐसी आईटीसी आउटपुट देनदारी से अधिक होती है, रिफंड राशि सकारात्मक होगी और रिफंड के दावे को जन्म देगी।

यह भी तर्क दिया गया है कि जीएसटीएन पोर्टल, जो स्वयं केवल जीएसटीआईएन के अनुसार रिफंड आवेदन दाखिल करने की अनुमति देता है और पोर्टल दावेदार को केवल एक कर अवधि के लिए रिफंड आवेदन केवल एक बार दाखिल करने की अनुमति देता है, यह न तो अनुमति योग्य है और न ही एकाधिक समान कर अवधि के लिए उत्पादवार रिफंड आवेदन करके रिफंड का दावा करना संभव है।

आगे यह भी तर्क दिया गया कि अस्वीकृति का आधार कानून के किसी भी प्रावधान से संबंधित नहीं है। यह केवल इस विचार पर आधारित है कि आउटपुट बिक्री

[2023:RJ-JP:30569-DB]

80% वस्तुओं की सीमा तक होती है, जिन पर केवल 5% शुल्क लगता है और इनपुट पर भी मुख्य रूप से 5% की दर होती है। इसलिए, दर कमोबेश एक जैसी होने के कारण, यह उल्टे शुल्क ढांचे का मामला नहीं है, जिस पर यह जांच करते समय विचार करने की अनुमति नहीं है कि क्या यह उल्टे शुल्क ढांचे का मामला है। प्रस्तुतीकरण यह है कि 100% कपास माल कुल माल का केवल 50% है और बाकी कपास प्रधान मिश्रण है जिसके लिए अन्य इनपुट की दर 18% है जबकि आउटपुट दर 5% है। इसके अलावा, बाकी आउटपुट सिंथेटिक प्रभुत्व वाले मिश्रण और 100% पॉलिएस्टर/विस्कोस हैं, जिनके लिए इनपुट पर 12%, 18% और 28% की दर है। संवैधानिक दलील यह है कि कानून "कम या ज्यादा" शब्दों को मान्यता नहीं देता है। भले ही सभी इनपुट की समग्र दर आउटपुट की दर से थोड़ी अधिक हो, क्रेडिट संचय सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54 (3) के तहत प्रदान किए गए "उल्टे रेटेड संरचना" के तहत रिफंड का हकदार होगा।

4.5 आगे निवेदन यह है कि अस्वीकृति का अन्य आधार यह है कि रिफंड मुख्य रूप से उच्च इनपुट खरीद के कारण है और वे दावा अवधि के दौरान स्टॉक में हैं, फिर से सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54 (3) की योजना या सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89 (5) के तहत सूत्र को संदर्भित नहीं करता है क्योंकि यह स्टॉक की बात नहीं करता है, लेकिन केवल दावा अवधि के दौरान आउटपुट टर्नओवर (समायोजित टर्नओवर) को संदर्भित करता है। आगे निवेदन यह है कि अस्वीकृति का अन्य आधार यह है कि रिफंड मुख्य रूप से उच्च इनपुट खरीद के कारण है और वे दावा अवधि के दौरान स्टॉक में हैं, फिर से सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54 (3) की योजना या सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89 (5) के तहत सूत्र को संदर्भित नहीं करता है क्योंकि यह स्टॉक की बात नहीं करता है, लेकिन केवल दावा अवधि के दौरान आउटपुट टर्नओवर (समायोजित टर्नओवर) को संदर्भित करता है। सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89(5) में परिकल्पना की गई है कि दावा अवधि के दौरान इनपुट का कुल आईटीसी दावा दावे के कारोबार के संबंध में खपत हो जाता है। दूसरे शब्दों में, यदि रिफंड स्वीकृत हो जाता है, तो संबंधित अवधि के लिए दावा किए गए आईटीसी को बाद की अवधि में आगे नहीं

[2023:RJ-JP:30569-DB]

बढ़ाया जा सकता है। उपयोग केवल एक विशेष दावा अवधि में ही समाप्त हो जाता है। भले ही कर अवधि को एक वर्ष के रूप में लिया जाता है, क्रेडिट का संचय होता है, इस प्रकार, सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89 (5) में परिकल्पित सूत्र द्वारा स्टॉक प्रभाव और रिफंड जमा होता है।

आगे तर्क यह है कि सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89(5) के साथ पठित सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) की प्रयोज्यता के लिए निर्धारण कारक कर की दर और आईटीसी सामग्री की मात्रा है, न कि व्यक्तिगत इनपुट (आउटपुट में जाना) और आउटपुट का मूल्य/मात्रा।

4.6 रिफंड के लिए अपीलार्थी के दावे को खारिज करने का तीसरा आधार सर्कुलर नंबर 125/44/2019-जीएसटी दिनांक 25.11.2019 है जो वर्तमान मामले पर लागू नहीं है क्योंकि यह केवल एक उत्पाद और कई इनपुट से संबंधित है जबकि वर्तमान में यह कई का मामला है। इनपुट और कई आउटपुट भी उपरोक्त परिपत्र की सही समझ और आयात पर आधारित नहीं हैं। किसी भी मामले में, यह निर्णायक प्राधिकारी द्वारा अपीलार्थी के दावे को अस्वीकार करने का आधार नहीं था। इसलिए, ऐसे आधार पर अपीलार्थी द्वारा अपीलार्थी के दावे को अस्वीकार करने की पुष्टि उपलब्ध नहीं थी।

4.7 आगे प्रस्तुती यह है कि विभाग द्वारा प्रस्तुत तालिका का संदर्भ इस तर्क को पुष्ट करने के लिए है कि वित्तीय वर्ष 2019-20 में दो तिमाहियों में कोई संचय नहीं हुआ है, जो आयुक्त (अपील) द्वारा पारित आदेश का आधार नहीं था। इनवर्टेड रेटेड आपूर्ति की गणना में कोई चुनौती नहीं है, लेकिन दावे को इस आधार पर अस्वीकार कर दिया गया है कि वर्तमान में इनवर्टेड ड्यूटी संरचना का मामला नहीं है। उल्टे रेटेड आपूर्ति के कारण संचित ऋण की गणना केवल सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54 में निहित प्रावधानों के अनुसार सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89 में निर्धारित सूत्र को लागू करके होनी चाहिए, अन्यथा नहीं। कुल आईटीसी से कुल आउटपुट देनदारी की कटौती (जैसा कि चार्ट में शामिल है) रिफंड राशि की गणना का सही तरीका नहीं है। सूत्र में परिकल्पना की गई

[2023:RJ-JP:30569-DB]

है कि आईटीसी को टर्नओवर के आधार पर विभाजित किया जाता है, अर्थात्, इसे उल्टे शुल्क आपूर्ति और उल्टे के अलावा अन्य आपूर्ति के लिए आवंटित किया जाता है। यह मानते हुए भी कि विभाग द्वारा उपयोग की जाने वाली विधि सही है, विभिन्न अवधियों में संचय होता है। सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54 में वर्णित भाषा का उल्लेख करते हुए, यह तर्क दिया गया है कि "आउटपुट आपूर्ति" शब्द का उपयोग बहुवचन रूप में किया गया है जो विधायी इरादे का संकेत है कि सभी आउटपुट आपूर्ति को व्युत्क्रम सुनिश्चित करने के लिए शामिल किया जाना चाहिए न कि सिर्फ एक आउटपुट. अपीलार्थी के दावे की अस्वीकृति केवल आउटपुट के रूप में "आउटपुट आपूर्ति" शब्दों की गलत व्याख्या पर आधारित है, जबकि परिभाषा के साथ-साथ सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89 (5) के तहत निर्धारित सूत्र में केवल आपूर्ति शामिल होगी जहां की दर आउटपुट पर कर इनपुट पर कर की दर से कम है।

#### **5. प्रत्यार्थियों की ओर से प्रस्तुतियाँ:**

5.1 उत्तर में दलीलों का हवाला देते हुए, प्रत्यार्थियों के विद्वान अधिवक्ता ने कहा कि रिफंड के लिए अपीलार्थी के दावे की जांच की गई थी और विभिन्न आधारों और रिकॉर्ड पर प्राप्त तथ्यों पर ध्यान देने के साथ-साथ प्रावधानों की भावना को भी ध्यान में रखा गया था। उल्टे शुल्क ढांचे के आधार पर रिफंड के मामले में निर्णायक प्राधिकरण ने दावे को खारिज कर दिया। अपीलीय प्राधिकारी ने दलीलों पर विस्तृत विचार करने के बाद निर्णायक प्राधिकारी के आदेश की पुष्टि की और पाया कि अपीलार्थी-करदाता द्वारा दायर रिफंड दावा उल्टे शुल्क संरचना के तहत वर्गीकृत होने के लिए उपयुक्त नहीं था और अपीलार्थी का दावा खारिज कर दिया गया था। अधिकारियों, यानी निर्णायक प्राधिकरण और अपीलीय प्राधिकरण दोनों ने पाया कि इनपुट और आउटपुट दोनों पर 5%, 12% और 18% की समान जीएसटी दर लग रही थी।

5.2 प्रत्यार्थियों के अधिवक्ता का आगे कहना है कि सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) के तहत, एक पंजीकृत व्यक्ति किसी भी कर अवधि के अंत में किसी भी अप्रयुक्त इनपुट टैक्स क्रेडिट के रिफंड का दावा कर सकता है, जिसका अर्थ है कि अप्रयुक्त इनपुट

[2023:RJ-JP:30569-DB]

टैक्स की वापसी। क्रेडिट की अनुमति केवल उन मामलों में दी जाएगी जहां इनपुट पर कर की दर आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर से अधिक होने के कारण क्रेडिट जमा हुआ है। इसलिए, यह तर्क दिया जाता है कि उल्टे शुल्क ढांचे के तहत रिफंड के दावे की अनुमति है, न केवल यह स्थापित करना आवश्यक है कि इनपुट पर कर की दर आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर से अधिक है, बल्कि यह भी कि क्रेडिट केवल उसी गिनती पर जमा हुआ है। उन्होंने कहा कि सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89(5) में निर्दिष्ट फॉर्मूले के आवेदन पर ही रिफंड की अनुमति है। वर्तमान मामले में, इनपुट पर कर की दर कम या ज्यादा 5%, 12% पाई गई। और 18% जबकि आउटपुट सप्लाई पर कर की दर भी 5%, 12% और 18% थी। 28% जीएसटी की दर पर खरीदे गए इनपुट पर प्राप्त आईटीसी बहुत नगण्य थी। रिकॉर्ड पर प्राप्त इन विशिष्ट तथ्यों को ध्यान में रखते हुए, निर्णायक प्राधिकारी के साथ-साथ अपीलीय प्राधिकारी का विचार था कि इनपुट और आउटपुट पर कर की दर कमोबेश एक जैसी है और इस प्रकार, अपीलार्थी रिफंड के लिए योग्य नहीं है और इसलिए, वर्तमान में उल्टे शुल्क ढांचे के अंतर्गत आने वाला मामला नहीं है। चूंकि अधिकारियों की राय थी कि उलटा शुल्क संरचना परिदृश्य मौजूद नहीं है, सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89 (5) में उल्लिखित फॉर्मूले को लागू करने की कोई बात नहीं थी।

5.3 प्रत्यार्थियों के विद्वान अधिवक्ता केंद्र सरकार द्वारा 31.12.2018 और 18.11.2019 को जारी किए गए स्पष्टीकरण परिपत्रों पर भी भरोसा करते हैं, जिसमें यह स्पष्ट किया गया है कि उल्टे शुल्क संरचना के मामले में अप्रयुक्त आईटीसी का रिफंड, जैसा कि धारा 54 (3) में प्रदान किया गया है (सीजीएसटी अधिनियम, 2017) केवल वहीं उपलब्ध है जहां आउटपुट टैक्स देनदारी के भुगतान के लिए उपलब्ध आईटीसी को बंद करने के बाद भी आईटीसी अप्रयुक्त रहता है। उन्होंने आगे कहा कि अपीलार्थी ने, विशेष कर अवधि के लिए इनपुट टैक्स क्रेडिट का लाभ उठाते हुए, आउटपुट टैक्स देनदारी के भुगतान के लिए इसका उपयोग किया और इसलिए, वास्तव में, कर का कोई संचय नहीं हुआ, जैसा कि अपीलार्थी ने दावा किया है। दिनांक 18.11.2019 के स्पष्टीकरण परिपत्र पर भरोसा करते हुए, यह प्रस्तुत किया गया है कि अप्रयुक्त संक्रमणकालीन क्रेडिट के संबंध में कोई रिफंड उपलब्ध

[2023:RJ-JP:30569-DB]

नहीं है जो कि पहले कर व्यवस्था (ट्रान -1) का है। यह दर्शाने के लिए कि आईटीसी का कोई संचय नहीं हुआ था, लिखित प्रस्तुतिकरण के साथ एक चार्ट संलग्न किया गया है। अधिकारियों ने पाया कि अपीलार्थी सूती धागे, सूती मिश्रित सूत, पॉलिएस्टर/विस्कोस सूत, पॉलिएस्टर/विस्कोस मिश्रित सूत का उत्पादन कर रहा था और करदाता का प्रमुख इनपुट कपास, मानव निर्मित फाइबर था जो कुल का 75% से 85% था। प्रासंगिक अवधि के दौरान प्राप्त कर योग्य मूल्य के इनपुट पर 5% जीएसटी की दर से जबकि संबंधित अवधि के दौरान करदाता की कुल उत्पादन आपूर्ति का 75% से अधिक 100% सूती धागा और कपास मिश्रित यार्न (50% से अधिक कपास से मिलकर) है) जिस पर 5% जीएसटी की दर लगती है। इस प्रकार, आवक आपूर्ति और जावक आपूर्ति 5% जीएसटी की दर पर बराबर पाई गई। प्रासंगिक कर अवधि के दौरान संचय मुख्य रूप से इसलिए हुआ क्योंकि अपीलार्थी ने संबंधित अवधि के दौरान अधिक इनपुट लिए और कम आउटपुट आपूर्ति को प्रभावित किया। इसलिए, यह तर्क दिया गया है कि संचयन इनपुट पर कर की दर आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर से अधिक होने के कारण नहीं था। ऐसी स्थिति में, सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54 (3) लागू नहीं होती है क्योंकि इनपुट कर दरें आउटपुट आपूर्ति कर दरों से अधिक होने के कारण कोई संचय नहीं होता है। विद्वान अधिवक्ता आगे कहा कि परिपत्र दिनांक 31.12.2018 लागू नहीं है क्योंकि उक्त परिपत्र उन मामलों से संबंधित है जहां आउटपुट आपूर्ति जीएसटी की एकल दर को आकर्षित करती है और कई इनपुट का उपयोग जीएसटी की विभिन्न दरों को आकर्षित करने के लिए किया जाता है। वर्तमान मामले में, कई आउटपुट आपूर्ति पर जीएसटी की अलग-अलग दर (5%, 12% और 18%) और कई इनपुट आपूर्ति पर जीएसटी की समान दर (5%, 12% और 18%) लगती है, अपीलार्थी परिपत्र दिनांक 31.12.2018 पर भरोसा करके रिफंड का हकदार नहीं है। भारत सरकार एवं अन्य बनाम वीकेसी फुटस्टेप्स इंडिया प्राइवेट लिमिटेड (2022) 2 एससीसी 603, के मामले में माननीय उच्चतम न्यायालय के निर्णय पर भरोसा करते हुए यह प्रस्तुत किया गया है कि सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) के पहले प्रावधान में, अर्थात् "कोई रिफंड की अनुमति नहीं दी जाएगी", और "इसके अलावा अन्य मामलों में", सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54 (3) के मूल भाग में प्रयुक्त अभिव्यक्ति

[2023:RJ-JP:30569-DB]

“दावा” पर सीमा के रूप में कार्य करता है। इसलिए, प्रावधान नकारात्मक भाषा में लिखा गया है जो सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) के पहले प्रावधान के उप-खंड (i) और (ii) में निर्धारित स्थितियों के अनुसार रिफंड को केवल दो विशिष्ट तक सीमित रखने के विधायिका के इरादे को प्रकट करता है। उन्होंने कहा कि मौलिक अधिकार या संवैधानिक अधिकार नहीं होने के कारण रिफंड का दावा नहीं किया जा सकता है।

## **6. संवैधानिक प्रावधान:**

6.1 सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54 कर की वापसी का प्रावधान करती है। सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54 की उप-धारा (1) के तहत, ऐसे कर या भुगतान की गई किसी अन्य राशि पर भुगतान किए गए “किसी भी कर और ब्याज” की वापसी का दावा करने वाले व्यक्ति को प्रासंगिक तिथि से दो वर्ष की अवधि में आवेदन करना आवश्यक है। इसके अलावा, सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) अप्रयुक्त आईटीसी के रिफंड के दावे का प्रावधान करती है। सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54 की उप-धारा (1), (2) और (3) में निहित प्रावधान, इन याचिकाओं में शामिल विवाद के निर्णय के लिए प्रासंगिक हैं, नीचे दिया गया है:

### **“54. कर की वापसी**

(1) कोई भी व्यक्ति ऐसे कर या उसके द्वारा भुगतान की गई किसी अन्य राशि पर भुगतान किए गए किसी भी कर और ब्याज, यदि कोई हो, की वापसी का दावा कर सकता है, तो वह संबंधित तिथि से दो वर्ष की समाप्ति से पहले ऐसे फॉर्म और तरीके से आवेदन कर सकता है जो निर्धारित किया जा सकता है:

बशर्ते कि एक पंजीकृत व्यक्ति, धारा 49 की उप-धारा (6) के प्रावधानों के अनुसार इलेक्ट्रॉनिक कैश लेजर में किसी भी शेष राशि की वापसी का दावा कर सकता है, ऐसे रिफंड का दावा [जैसे और] निर्धारित तरीके से कर सकता है।

(2) संयुक्त राष्ट्र संगठन की विशेष एजेंसी या संयुक्त राष्ट्र (विशेषाधिकार और प्रतिरक्षा) अधिनियम, 1947 (1947 का 46) के तहत अधिसूचित किसी बहुपक्षीय वित्तीय संस्थान और संगठन, विदेशी देशों के वाणिज्य दूतावास या दूतावास या किसी अन्य व्यक्ति या व्यक्तियों के वर्ग, जैसा कि अधिसूचित किया गया है धारा 55 के तहत, माल या सेवाओं या दोनों की आवक आपूर्ति पर इसके द्वारा भुगतान किए गए कर की वापसी का हकदार, ऐसे निर्धारित फॉर्म और तरीके से किया जा सकता है, [दो वर्ष] की समाप्ति से पहले तिमाही का अंतिम दिन जिसमें ऐसी आपूर्ति प्राप्त हुई थी, ऐसे रिफंड के लिए आवेदन कर सकता है।

(3) एक पंजीकृत व्यक्ति उप-धारा (10) के प्रावधानों के अधीन, किसी भी कर अवधि के अंत में किसी भी अप्रयुक्त इनपुट टैक्स क्रेडिट की वापसी का दावा कर सकता है।

बशर्ते कि अप्रयुक्त इनपुट टैक्स क्रेडिट के किसी रिफंड की अन्य मामलों में अनुमति नहीं दी जाएगी-

- (i) शून्य-रेटेड आपूर्ति बिना कर भुगतान के की गई;
- (ii) जहां इनपुट पर कर की दर आउटपुट आपूर्ति (शून्य रेटेड या पूरी तरह छूट वाली आपूर्ति के अलावा) पर कर की दर से अधिक होने के कारण जमा हुई है, वस्तुओं या सेवाओं या दोनों की आपूर्ति को छोड़कर, जैसा कि सरकार द्वारा परिषद की सिफारिशों अधिसूचित की जाएं:

आगे बशर्ते कि उन मामलों में अप्रयुक्त इनपुट टैक्स क्रेडिट की कोई वापसी की अनुमति नहीं दी जाएगी जहां भारत से निर्यात किए गए सामान निर्यात शुल्क के अधीन हैं।

यह भी प्रावधान है कि यदि वस्तुओं या सेवाओं या दोनों के आपूर्तिकर्ता केंद्रीय कर के संबंध में कमी का लाभ उठाते हैं या ऐसी

आपूर्ति पर भुगतान किए गए एकीकृत कर की वापसी का दावा करते हैं,  
तो इनपुट टैक्स क्रेडिट की कोई वापसी की अनुमति नहीं दी जाएगी।

(4) XXXXXXX

(5) XXXXXXX

(6) XXXXXXX”

6.2 सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89 में कर, ब्याज, जुर्माना, शुल्क या किसी अन्य राशि की वापसी के लिए आवेदन के संबंध में विस्तृत प्रावधान हैं। सीजीएसटी नियम, 2017 का नियम 89(5) विशेष रूप से एक विशिष्ट फॉर्मूला प्रदान करके उल्टे शुल्क संरचना के कारण रिफंड से संबंधित है, जिसे तत्काल संदर्भ के लिए नीचे दिया गया है।:

“89. कर, ब्याज, जुर्माना, फीस या किसी अन्य राशि की वापसी के लिए  
आवेदन

(1) XXXXXXX

(2) XXXXXXX

(3) XXXXXXX

(4) XXXXXXX

(5) उल्टे शुल्क ढांचे के कारण रिफंड के मामले में, इनपुट टैक्स क्रेडिट का रिफंड निम्नलिखित फॉर्मूले के अनुसार दिया जाएगा:-

अधिकतम रिफंड राशि={ (वस्तुओं और सेवाओं की उलटी रेटेड आपूर्ति का कारोबार)Xनेट आईटीसी÷ समायोजित कुल कारोबार}-[ (वस्तुओं और सेवाओं की ऐसी उलटी रेटेड आपूर्ति पर देय करX (शुद्ध आईटीसी÷इनपुट और इनपुट सेवाओं पर प्राप्त आईटीसी))].

*स्पष्टीकरण:* इस उप-नियम के प्रयोजनों के लिए, अभिव्यक्ति-

(क) नेट आईटीसी का मतलब प्रासंगिक अवधि के दौरान इनपुट पर प्राप्त इनपुट टैक्स क्रेडिट के अलावा अन्य इनपुट टैक्स क्रेडिट होगा, जिसके लिए उप-नियम (4ए) या (4बी) या दोनों के तहत रिफंड का दावा किया गया है; और

[(ख) समायोजित कुल कारोबार" और "प्रासंगिक अवधि" का वही अर्थ होगा जो उप-नियम (4) में दिया गया है।]]]"

6.3 इस प्रकार, सीजीएसटी अधिनियम, 2017 और सीजीएसटी नियम, 2017 की वैधानिक योजना के तहत, किसी भी कर अवधि के अंत में किसी भी अप्रयुक्त इनपुट टैक्स क्रेडिट के रिफंड के दावे को वैधानिक सीमाओं की पूर्ति के अधीन और सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89(5) के अनुसार अनुमति दी जा सकती है।

6.4 सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) के तहत कर वापसी की वैधानिक योजना भारत सरकार और अन्य बनाम वीकेसी फूटस्टेप्स इंडिया प्राइवेट लिमिटेड (सुप्रा) के मामले में अपने आधिकारिक फैसले में माननीय उच्चतम न्यायालय के समक्ष विचार के लिए आई थी। सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89(5) की संवैधानिक वैधता को चुनौती देने के मामले में दो उच्च न्यायालयों के विचारों के बीच इस आधार पर मतभेद है कि यह धारा 54, उपधारा (3)(ii) के अधिकार क्षेत्र से बाहर है। सीजीएसटी अधिनियम, 2017 माननीय उच्चतम न्यायालय के विचार का विषय है। उल्टे शुल्क संरचना के कारण संचित क्रेडिट की वापसी के लिए सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) को लागू करने की पृष्ठभूमि को माननीय उच्चतम न्यायालय ने निम्नानुसार नोट किया था:

"2. उपरोक्त दो स्थितियों में से बाद में रिफंड की परिकल्पना करते समय, संसद को इस तथ्य का संज्ञान था कि आईटीसी कई कारणों से जमा हो सकती है। हालाँकि, संसद ने एक विशिष्ट स्थिति की परिकल्पना की है जहाँ उल्टे शुल्क संरचना के कारण क्रेडिट जमा हो गया है, जहाँ

आईटीसी का संचय होता है क्योंकि इनपुट पर कर की दर आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर से अधिक है। इस स्थिति पर विधायी संज्ञान लेते हुए धारा 54(3) में रिफंड का प्रावधान किया गया है। केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर नियम 2017 ("सीजीएसटी नियम") सीजीएसटी अधिनियम की धारा 164 द्वारा प्रदत्त नियम बनाने की शक्ति के अनुसरण में तैयार किए गए हैं। नियम 89(5) "उल्टे शुल्क संरचना के कारण रिफंड के मामले में" आईटीसी के रिफंड के लिए एक फॉर्मूला प्रदान करता है। उक्त सूत्र "नेट आईटीसी" शब्द का उपयोग करता है। "शुद्ध आईटीसी" अभिव्यक्ति को परिभाषित करने में, नियम 89(5) "इनपुट पर प्राप्त इनपुट टैक्स क्रेडिट" की बात करता है।

जीएसटी की संवैधानिक योजना से निपटने और सीजीएसटी अधिनियम, 2017 में "वस्तु", "सेवा", "इनपुट", "इनपुट सेवा", "इनपुट टैक्स", "इनपुट टैक्स" को परिभाषित करने वाली कुछ प्रमुख परिभाषाओं का विज्ञापन करने के बाद क्रेडिट", "आउटपुट टैक्स" और "जावक आपूर्ति" के साथ-साथ सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 16 और 49 में निहित प्रावधान आईटीसी लेने के लिए पात्रता और शर्तें प्रदान करते हैं, संवैधानिक स्थिति का विश्लेषण नीचे दिया गया था:

"73. धारा 16 और धारा 49 के प्रावधान निम्नलिखित स्थिति दर्शाते हैं:

73.1. सीजीएसटी अधिनियम के तहत या आईजीएसटी अधिनियम के तहत आउटपुट टैक्स के लिए कोई भी भुगतान करने के लिए इलेक्ट्रॉनिक क्रेडिट लेजर में आईटीसी का लाभ उठाया जा सकता है।

73.2. इलेक्ट्रॉनिक कैश लेजर में उपलब्ध राशि का उपयोग सीजीएसटी अधिनियम या इसके नियमों के तहत कर, ब्याज, जुर्माना, शुल्क या किसी अन्य देय राशि के भुगतान के लिए किया जा सकता है।

73.3. कर, ब्याज, जुर्माना, शुल्क या अधिनियम या नियमों के तहत देय

किसी अन्य राशि के भुगतान के बाद क्रेडिट लेजर धारा 54 के प्रावधानों के अनुसार वापस किया जा सकता है।

73.4. धारा 49 की उप-धारा (6), दूसरे शब्दों में, धारा 54 के प्रावधानों द्वारा निर्धारित तरीके से इलेक्ट्रॉनिक कैश लेजर या इलेक्ट्रॉनिक क्रेडिट लेजर में शेष राशि की वापसी पर विचार करती है।

माननीय उच्चतम न्यायालय ने सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) का विश्लेषण और व्याख्या इस प्रकार की:

“76. वर्तमान मामले में विवाद की जड़ यह है कि धारा 54 की उप-धारा (3) और धारा 54 की उप-धारा (1) के स्पष्टीकरण 1 को कैसे समझा और व्याख्या किया जाए। विश्लेषण की सुविधा के लिए धारा 54 की उपधारा (3) की व्याख्या को इसके मुख्य स्तर एवं तीन परन्तुकों में विभाजित किया जा सकता है। उप-धारा (3) का मुख्य भाग यह प्रावधान करता है कि एक पंजीकृत व्यक्ति किसी भी कर अवधि के अंत में किसी भी अप्रयुक्त आईटीसी के रिफंड का दावा कर सकता है। कर अवधि को धारा 2(106) में उस अवधि के रूप में परिभाषित किया गया है जिसके लिए रिटर्न प्रस्तुत करना आवश्यक है। धारा 54(3) को अधिनियमित करते समय, संसद ने कर अवधि के अंत में एक पंजीकृत व्यक्ति द्वारा अप्रयुक्त आईटीसी की वापसी के दावे की परिकल्पना की है। पहला स्तर धारा 54(3) का मुख्य प्रावधान है जो चार शर्तें बताता है:

(i) धनवापसी का दावा;

(ii) एक पंजीकृत कर व्यक्ति द्वारा;

(iii) किसी भी अप्रयुक्त आईटीसी का; और

(iv) कर अवधि के अंत में, उपधारा (10) के प्रावधानों के अधीन।

77. दूसरा स्तर पहला परंतुक है। पहला प्रावधान इस अभिव्यक्ति से शुरू होता है कि "अन्य मामलों में अप्रयुक्त आईटीसी की वापसी की अनुमति नहीं दी जाएगी" जिसके बाद खंड (i) और (ii) आते हैं। पहले परंतुक की प्रारंभिक पंक्ति में महत्व के दो भाव शामिल हैं, अर्थात्, "कोई रिफंड की अनुमति नहीं दी जाएगी" और "इसके अलावा अन्य मामलों में"। परंतुक में अभिव्यक्ति "अनुमति" की तुलना उप-धारा (3) के मूल भाग में अभिव्यक्ति "दावा" से की जानी चाहिए। रिफंड की अनुमति केवल खंड (i) और (ii) में परिकल्पित स्थितियों में ही दी जा सकती है। अभिव्यक्ति "इसके अलावा" एक सीमा या प्रतिबंध के रूप में कार्य करती है।

78. उपधारा 54(3) के तीसरे स्तर में पहले प्रावधान के दो खंड शामिल हैं जो दो अलग-अलग मामलों से निपटते हैं: खंड (i) कर के भुगतान के बिना की गई शून्य-रेटेड आपूर्ति से संबंधित है, जबकि खंड (ii) कर के भुगतान के बिना की गई शून्य-रेटेड आपूर्ति से संबंधित है। क्रेडिट जो इनपुट पर कर की दर आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर से अधिक होने के कारण जमा हुआ है। प्रावधान (ii) उल्टे शुल्क संरचना की अवधारणा का प्रतीक है। प्रोविज़ो (ii) में कहा गया है कि अप्रयुक्त आईटीसी की वापसी की अनुमति केवल तभी दी जाएगी जब क्रेडिट जमा हो गया हो क्योंकि इनपुट पर कर की दर आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर से अधिक है। इनपुट, जैसा कि हम पहले ही नोट कर चुके हैं, धारा 2(59) में पूंजीगत वस्तुओं के अलावा अन्य वस्तुओं के रूप में परिभाषित किया गया है। कानून में "आउटपुट आपूर्ति" को परिभाषित नहीं किया गया है। जैसा कि ऊपर देखा गया है, धारा 16 आईटीसी का लाभ उठाने के लिए पात्रता और शर्तें निर्धारित करती है। आईटीसी तब जमा होता है जब क्रेडिट का उपयोग आंशिक या पूर्ण रूप से नहीं किया जा सकता है और यह कई कारणों से हो सकता है। आईटीसी का क्रेडिट कई कारणों से जमा

हो सकता है। परिस्थितियों की विस्तृत सूची बताए बिना, संचय निम्न कारणों से हो सकता है: (क) एक उलटा शुल्क संरचना जब आउटपुट आपूर्ति पर जीएसटी इनपुट पर जीएसटी से कम है; (ख) स्टॉक संचय; (ग) पूंजीगत सामान; और (घ) कुछ सेवाओं के लिए आंशिक रिवर्स तंत्र। इसके अन्य कारण भी हो सकते हैं, जैसे अत्यधिक छूट या बेहिसाब कीमत।”

सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) के पहले प्रावधान के खंड (ii) को अधिनियमित करने के पीछे विधायी मंशा माननीय उच्चतम न्यायालय द्वारा निम्नानुसार नोट की गई थी:

“82. सीजीएसटी अधिनियम में धारा 54(3) के पहले प्रावधान के खंड (ii) को अधिनियमित करते समय, संसद ने एक विशिष्ट घटना का विधायी नोटिस लिया, अर्थात्, "जहां इनपुट पर कर की दर अधिक होने के कारण आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर से अधिक" क्रेडिट जमा हो गया है। संसद इस तथ्य से अवगत होगी कि आईटीसी कई कारणों से जमा हो सकती है, जिनमें से उलटा शुल्क संरचना एक स्थिति है। संसद रिफंड प्रदान करने के लिए कानून बना रही थी और इसलिए इसे पहले प्रावधान के खंड (i) और (ii) में वर्णित दो स्थितियों तक सीमित कर दिया गया था। धारा 54(3) के मूल भाग के शुरुआती शब्द "किसी भी अप्रयुक्त इनपुट टैक्स क्रेडिट" के रिफंड के दावे पर विचार करते हैं। निस्संदेह, किसी भी अप्रयुक्त आईटीसी में वस्तुओं या सेवाओं या दोनों की आपूर्ति पर लगाए गए कर के कारण क्रेडिट शामिल होगा। धारा 54(3) का प्रारंभिक वाक्य (i) एक पंजीकृत व्यक्ति द्वारा धन वापसी का दावा प्रदान करता है; (ii) किसी अप्रयुक्त इनपुट टैक्स क्रेडिट का; (iii) किसी भी कर अवधि के अंत में। लेकिन पहले परंतुक का प्रभाव, जैसा कि इसके शुरुआती शब्दों से संकेत मिलता है, यह है:

82.1. (i) और (ii) के अलावा अन्य मामलों में अप्रयुक्त आईटीसी की "कोई वापसी" की अनुमति नहीं दी जाएगी।

82.2. मूल भाग में अभिव्यक्ति "दावा" को पहले परंतुक के शुरुआती वाक्य में "अनुमति दी जाएगी" वाक्यांश से अलग किया जाना चाहिए। इसी तरह, प्रारंभिक भाग में अभिव्यक्ति "रिफंड का दावा कर सकते हैं" को पहले परंतुक के प्रारंभिक भाग में "कोई रिफंड नहीं" से अलग किया जाना चाहिए।

82.3. पहले प्रावधान का प्रभाव यह है कि अप्रयुक्त आईटीसी का रिफंड केवल इसके अंतर्गत आने वाले मामलों में ही दिया जाएगा। (i) और (ii) पिछले वाक्य में "केवल" अभिव्यक्ति वैधानिक भाषा में न्यायिक जोड़ नहीं है, लेकिन स्पष्ट रूप से अप्रयुक्त आईटीसी की "कोई वापसी नहीं" की अभिव्यक्ति का अनुसरण करती है, "अन्य मामलों में" की अनुमति नहीं दी जाएगी।

82.4. अभिव्यक्ति "के अलावा अन्य मामलों में" एक स्पष्ट संकेतक है कि खंड (i) और (ii) प्रतिबंधात्मक हैं और पात्रता की शर्तें नहीं हैं। दूसरे शब्दों में, पहले परंतुक के खंड (i) और (ii) में वर्णित दो आकस्मिकताओं में धनवापसी की अनुमति दी जा सकती है।

82.5. पहले परंतुक के खंड (i) और खंड (ii) के बीच स्पष्ट अंतर है: (क) निर्यात के मामले में, आकस्मिकता इनपुट वस्तुओं या इनपुट सेवाओं के बीच किसी भी अंतर के बिना शून्य-रेटेड आपूर्ति है; (ख) घरेलू आपूर्ति के विपरीत, खंड (ii) इनपुट पर कर की दर आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर से अधिक होने के कारण ऋण के संचय से संबंधित है।

82.6. विधायी ड्राफ्ट्सपर्सन ने पहले प्रावधान के खंड (i) और खंड (ii) के बीच स्पष्ट अंतर किया है और यह इस संदर्भ में था कि धारा 54 (3)

के शुरुआती शब्दों में अभिव्यक्ति का उपयोग किया गया है "किसी भी अप्रयुक्त आईटीसी के रिफंड का दावा किया जा सकता है"।

82.7. धारा 54 का स्पष्टीकरण 1, अनुभाग के प्रयोजनों के लिए अभिव्यक्ति "रिफंड" को परिभाषित करते समय एक समावेशी परिभाषा को अपनाता है जिसमें (क) वस्तुओं या सेवाओं या दोनों की शून्य-रेटेड आपूर्ति पर भुगतान किए गए कर का रिफंड शामिल है; (ख) ऐसी शून्य-रेटेड आपूर्ति करने में प्रयुक्त इनपुट वस्तुओं या इनपुट सेवाओं पर भुगतान किए गए कर की वापसी; (ग) माने गए निर्यात माने गए माल की आपूर्ति पर कर की वापसी; और (घ) धारा 54 की उप-धारा (3) के तहत प्रदान किए गए अप्रयुक्त आईटीसी की वापसी।

82.8. स्पष्टीकरण 1 इंगित करता है कि निर्यात के संदर्भ में, विधायिका ने इनपुट वस्तुओं और इनपुट सेवाओं पर आईटीसी को अपने दायरे में ला दिया है। इसके विपरीत, घरेलू आपूर्ति के मामले में इसने अप्रयुक्त आईटीसी की वापसी पर विचार किया है "जैसा कि उप-धारा (3) के तहत प्रदान किया गया है"। स्पष्टीकरण एक स्पष्ट संकेतक है कि घरेलू आपूर्ति के संबंध में, यह केवल अप्रयुक्त क्रेडिट है जो इनपुट वस्तुओं पर कर की दर आउटपुट आपूर्ति की दर से अधिक होने पर जमा हुआ है, जिसके रिफंड की अनुमति दी जा सकती है। पहले परंतुक का खंड (ii) दूसरे शब्दों में एक प्रतिबंध है और केवल पात्रता की शर्त नहीं है।"

## 7. विश्लेषण एवं निष्कर्ष:

7.1 अपीलार्थी-कंपनी सूती धागा, सूती मिश्रित धागा, पॉलिएस्टर/विस्कोस धागा, पॉलिएस्टर/विस्कोस मिश्रित धागा बनाती है। इन आउटपुट सप्लाई पर जीएसटी की दर 0.1% से 12% तक होती है। उपरोक्त वस्तुओं के निर्माण के लिए उपयोग किया जाने वाला कच्चा माल कपास, मानव निर्मित फाइबर, पैकिंग सामग्री, स्टोर उपभोग्य वस्तुएं और

[2023:RJ-JP:30569-DB]

स्पेयर और अन्य इनपुट हैं जिन पर जीएसटी की दर 5% से 28% तक भिन्न होती है। इनपुट और आउटपुट आपूर्ति का विवरण और प्रत्येक इनपुट और आउटपुट आपूर्ति पर कर की संबंधित दर निम्नलिखित तालिका से स्पष्ट होगी:

आउटपुट का विवरण	आउटपुट पर जीएसटी की दर	आउटपुट के निर्माण में उपयोग किए जाने वाले इनपुट	इनपुट पर लागू जीएसटी की दर
सूती धागा	5%	कपास	5%
		पैकिंग के लिए सामग्री	12%
		अन्य इनपुट	28%
		उपभोग्य सामग्रियों और पुर्जों का भंडारण करें	18%
सूती मिश्रित सूत	5%	कपास	5%
		मानव निर्मित फाइबर	18%
		पैकिंग के लिए सामग्री	12%
		अन्य इनपुट	28%
		उपभोग्य सामग्रियों और पुर्जों का भंडारण	18%
पॉलिएस्टर/विस्कोस मिश्रित धागा	12%	कपास	5%
		मानव निर्मित फाइबर	18%
		पैकिंग के लिए सामग्री	12%
		अन्य इनपुट	28%
		उपभोग्य सामग्रियों और पुर्जों का भंडारण करें	18%
पॉलिएस्टर/विस्कोस यार्न	12%	मानव निर्मित फाइबर	18%
		पैकिंग के लिए सामग्री	12%
		अन्य इनपुट	28%
		उपभोग्य सामग्रियों और पुर्जों का भंडारण	18%
अन्य बाहरी आपूर्ति	0.1%	कपास	5%
		मानव निर्मित फाइबर	18%

	पैकिंग के लिए सामग्री	12%
	अन्य इनपुट	28%

7.2 उपरोक्त तालिका के अवलोकन से, यह स्पष्ट है कि हालांकि कई इनपुट और आउटपुट आपूर्ति पर जीएसटी की दर समान हैं, फिर भी, विभिन्न इनपुट (कच्चे माल) पर जीएसटी की दर आउटपुट आपूर्ति पर जीएसटी की दर से अधिक हैं। आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर से अधिक एक इनपुट (कच्चा माल) यानी कपास पर 5% जीएसटी लगता है, लेकिन अन्य सभी इनपुट यानी पैकिंग सामग्री, स्टोर उपभोग्य वस्तुएं और स्पेयर, मानव निर्मित फाइबर और अन्य इनपुट पर कर की उच्च दर होती है, यानी 12%, 18% और 28%।

जहां तक अन्य दो आउटपुट आपूर्ति अर्थात् पॉलिएस्टर/विस्कोस मिश्रित यार्न और पॉलिएस्टर/विस्कोस यार्न का संबंध है, इन आउटपुट आपूर्ति पर जीएसटी की दर प्रत्येक सामान पर 12% है। पॉलिएस्टर/विस्कोस मिश्रित यार्न के निर्माण के लिए, अधिकतम पाँच इनपुट (कच्चे माल) का उपयोग किया जाता है, जैसे कपास, मानव निर्मित फाइबर, पैकिंग सामग्री, स्टोर उपभोग्य वस्तुएं और स्पेयर और अन्य इनपुट। अकेले कपास पर 5% की दर से कर लगता है जो आउटपुट आपूर्ति पर जीएसटी की दर से कम है। अन्य इनपुट, अर्थात् पैकिंग सामग्री पर जीएसटी की 12% दर लगती है जो ऐसी आउटपुट आपूर्ति पर जीएसटी की दर के बराबर है। हालाँकि, तीन अन्य इनपुट, अर्थात् मानव निर्मित फाइबर, स्टोर उपभोग्य वस्तुएं और स्पेयर और अन्य इनपुट पर जीएसटी की उच्च दर लगती है जो 18% और 28% है।

इसी तरह, पॉलिएस्टर/विस्कोस यार्न पर भी 12% की दर से कर लगता है और चार इनपुट में से अकेले पैकिंग सामग्री पर जीएसटी की दर 12% है, जो ऐसी आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर के बराबर है। हालाँकि, शेष इनपुट, अर्थात् मानव निर्मित फाइबर, स्टोर उपभोग्य वस्तुएं और स्पेयर, साथ ही अन्य इनपुट पर कर की दर ऐसी आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर से अधिक है।

"अन्य बाहरी आपूर्ति" शीर्षक के तहत, जीएसटी की दर केवल 0.1% है, जबकि

[2023:RJ-JP:30569-DB]

निर्माण के लिए उपयोग किए जाने वाले सभी इनपुट (कच्चे माल) पर जीएसटी की उच्च दर है, यानी 5%, 12%, 18% और 28%।

7.3 उपरोक्त तुलनात्मक विश्लेषण से स्पष्ट रूप से पता चलता है कि सभी इनपुट को एक साथ लिया गया और विनिर्माण की प्रक्रिया के माध्यम से उपयोग किया गया, आउटपुट आपूर्ति पर ऐसे इनपुट पर जीएसटी की दर की तुलना में जीएसटी की उच्च दर होगी, चाहे व्यक्तिगत रूप से या सामूहिक रूप से दोनों ली गई हो। आउटपुट पर कर की दर 0.1% से 5% या 12% तक है जबकि कुछ इनपुट पर लागू कर की दर 5% या 12% हो सकती है, लेकिन शेष इनपुट पर जीएसटी की दर निश्चित रूप से 5% या 12% से अधिक है।

7.4 सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) के प्रावधान (ii) में निहित प्रावधान, जैसा कि इसके स्पष्ट पढ़ने पर, अभिव्यक्ति का उपयोग करता है, "जहां इनपुट पर कर की दर अधिक होने के कारण क्रेडिट जमा हुआ है आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर से अधिक"। उपरोक्त प्रावधान की भाषा सरल और सरल है जो इनपुट और आउटपुट आपूर्ति दोनों की बहुलता को दर्शाती है। कानून जानबूझकर "इनपुट" और "आउटपुट आपूर्ति" शब्दों का उपयोग करता है।

7.5 यह सुस्थापित है कि कर संबंधी कानून को सख्ती से लागू किया जाना चाहिए। विधायिका द्वारा बहुवचन शब्दों, "इनपुट" और "आउटपुट सप्लाइ" के सचेत उपयोग को पूर्ण प्रभाव देना होगा। शब्द "इनपुट्स" का उपयोग एक ऐसी स्थिति को दर्शाता है जहां एक से अधिक इनपुट हो सकते हैं और "इनपुट्स" को केवल "इनपुट" के रूप में पढ़ना संभव नहीं है, ताकि इसके अर्थ को सीमित किया जा सके। दूसरे शब्दों में, कानून की व्याख्या का एक बुनियादी सिद्धांत यह है कि कानून को वैसे ही पढ़ा जाए जैसे वह है।

7.6 माननीय उच्चतम न्यायालय ने आयकर आयुक्त, मद्रास बनाम कस्तूरी एंड संस लिमिटेड, (1999) 3 एससीसी 346,के मामले में कर निर्धारण कानून के सख्त निर्माण के सिद्धांत की व्याख्या करते हुए और इसके विभिन्न पूर्व निर्णयों पर भरोसा करते हुए, प्रतिपादित किया कि एक कर अधिनियम में, किसी को केवल उसमें इस्तेमाल की गई

भाषा को निष्पक्ष रूप से देखना होगा।

माननीय उच्चतम न्यायालय ने झारखंड सरकार और अन्य बनाम टाटा स्टील लिमिटेड और अन्य, (2016) 11 एससीसी 147 के मामले में कर संबंधी कानून में शाब्दिक निर्माण के नियम को लागू करते हुए, इस प्रकार अभिनिर्धारित किया:

"22. इस प्रकार, उपरोक्त निर्णय से यह बिल्कुल स्पष्ट हो जाता है कि कर संबंधी कानून में किसी भी इरादे के लिए कोई जगह नहीं है, लेकिन शब्दों के स्पष्ट अर्थ पर ध्यान दिया जाना चाहिए। पूरा मामला पूरी तरह से अधिसूचना की भाषा से संचालित होता है। संविधान पीठ ने यह भी माना है कि यदि करदाता छूट की स्पष्ट शर्तों के भीतर है, तो छूट देने वाले प्राधिकारी के किसी भी कथित इरादे की सहायता के लिए उसे इसके लाभों से वंचित नहीं किया जा सकता है। इसके अलावा, उसमें यह भी कहा गया है कि यदि अधिसूचना के शब्दों के निर्माण से या उसके आवश्यक निहितार्थ से अलग-अलग इरादे एकत्र किए जा सकते हैं, तो मामला अलग है। बड़ी पीठ ने उक्त सिद्धांत को इसमें शामिल मामले में लागू नहीं किया है।"

साथ ही, शाब्दिक से उद्देश्यपूर्ण निर्माण की ओर बदलाव ने कर कानूनों को अछूता नहीं छोड़ा है और उन्हें "शाब्दिक व्याख्या के कुछ द्वीप" के रूप में छोड़ दिया है। उद्देश्यपूर्ण निर्माण का सिद्धांत तब लागू किया जाएगा जब शाब्दिक निर्माण बेतुकेपन की ओर ले जाता है जैसा कि केंद्रीय उत्पाद शुल्क आयुक्त, पांडिचेरी बनाम एसर इंडिया लिमिटेड, (2004) 8 एससीसी 173 के मामले में माननीय उच्चतम न्यायालय ने माना है। समग्र रूप से प्रासंगिक अधिनियम का संदर्भ, योजना और इसका उद्देश्य किसी कर अधिनियम को समझने में उतना ही प्रासंगिक है जितना कि किसी अन्य अधिनियम को समझने में।

7.7 संपदा शुल्क नियंत्रक, गुजरात बनाम श्री कांतिलाल त्रिकमलाल, (1976) 4 एससीसी

[2023:RJ-JP:30569-DB]

643, के मामले में यह माना गया है कि प्रत्येक कर कानून का एक राजकोषीय दर्शन होता है-जिसका अनुभव इसके विभिन्न खंडों के इरादे और प्रभाव को इकट्ठा करने के लिए आवश्यक है।

उल्टे शुल्क संरचना के मामले में रिफंड खंड को लागू करने और पेश करने के पीछे राजकोषीय दर्शन और विधायी मंशा, जैसा कि **भारत सरकार और अन्य बनाम वीकेसी फूटस्टेप्स इंडिया प्राइवेट लिमिटेड (सुप्रा)**, के मामले में माननीय उच्चतम न्यायालय द्वारा समझा और विश्लेषण किया गया था जिस पर बड़े पैमाने पर भरोसा किया गया है और यहां ऊपर उद्धृत किया गया है, सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54, उप-धारा (3) के खंड (ii) की उचित व्याख्या और निर्माण करने में एक प्रकाश स्तंभ प्रदान करता है। उल्टे शुल्क संरचना पर अप्रयुक्त इनपुट टैक्स क्रेडिट की वापसी की योजना के पीछे के उद्देश्य के संबंध में, "इनपुट" और "आउटपुट आपूर्ति" शब्दों को इन शब्दों पर कोई प्रतिबंध लगाए बिना पूर्ण प्रभाव देने की आवश्यकता है, इन्हें प्रतिबंधित करना तो दूर की बात है। एकल इनपुट और एकल आउटपुट आपूर्ति की स्थिति के लिए। दूसरे शब्दों में, अप्रयुक्त इनपुट टैक्स क्रेडिट की वापसी की योजना, जो इनपुट पर कर की दर आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर से अधिक होने के कारण जमा हुई है, केवल उन मामलों तक सीमित नहीं की जा सकती है जहां एकल इनपुट और एकल आउटपुट आपूर्ति है। रिफंड की योजना की विधायी मंशा, उद्देश्य को ध्यान में रखते हुए शाब्दिक व्याख्या को पूर्ण रूप से प्रभावी बनाना होगा। नतीजतन, उल्टे शुल्क ढांचे के मामले में रिफंड की योजना इनपुट की संख्या और आउटपुट आपूर्ति की संख्या के बावजूद लागू होती रहेगी। इस स्तर पर, **भारत सरकार और अन्य बनाम वीकेसी फूटस्टेप्स इंडिया प्राइवेट लिमिटेड (सुप्रा)** के मामले में माननीय उच्चतम न्यायालय द्वारा इस संबंध में की गई निम्नानुसार प्रासंगिक टिप्पणियों का उल्लेख करना उचित होगा:

"86.....एक आदर्श कर व्यवस्था में, इनपुट वस्तुओं, इनपुट सेवाओं और बाहरी आपूर्ति पर करों की एक समान दर के साथ, उलटी दर संरचना के परिणामस्वरूप अप्रयुक्त आईटीसी जमा करने की संभावना न्यूनतम होगी। एक उलटा शुल्क संरचना उत्पन्न होती है जहां इनपुट पर कर की दर आउटपुट

आपूर्ति पर कर की दर से अधिक हो जाती है जिसके परिणामस्वरूप अप्रयुक्त आईटीसी जमा हो सकती है।”

इसलिए, ऐसे मामले में जहां आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर से अधिक इनपुट पर कर की दर के प्रत्यक्ष परिणाम के रूप में अप्रयुक्त आईटीसी का संचय होता है, सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54 (3) में सन्निहित रिफंड की योजना लागू होगी।

माननीय उच्चतम न्यायालय ने उपरोक्त निर्णय में जीएसटी के लिए व्यापार प्रक्रिया और रिफंड प्रक्रिया पर संयुक्त समिति, राज्यों के वित्त मंत्रियों की अधिकार प्राप्त समिति की अगस्त, 2015 में प्रकाशित रिपोर्ट का विश्लेषण करते हुए कहा कि प्रस्तावित जीएसटी कानून के तहत आई.टी.सी. अनुमति दी जाएगी, ताकि करों के व्यापक प्रभाव को दूर किया जा सके और अंतिम ग्राहक को ही करों का बोझ उठाना चाहिए। माननीय उच्चतम न्यायालय ने यह भी देखा कि ऐसे मामले भी हो सकते हैं जहां उल्टे शुल्क ढांचे के कारण ऋण का संचय होता है। यह केवल आईटीसी संचय के वे मामले थे जो उल्टे शुल्क संरचना के कारण हैं, यानी, आउटपुट आपूर्ति पर जीएसटी इनपुट पर जीएसटी से कम है, जिसमें रिफंड की योजना लागू होगी। स्टॉक संचय, पूंजीगत सामान और कुछ सेवाओं के लिए आंशिक रिवर्स चार्ज तंत्र जैसे अन्य कारणों से अप्रयुक्त इनपुट टैक्स क्रेडिट का संचय रिफंड तंत्र को आकर्षित नहीं कर सकता है। पैरा नं. 81 में उपरोक्त निर्णय में, माननीय उच्चतम न्यायालय द्वारा यह देखा गया कि अन्य मामलों में, समिति की सिफारिशों के आधार पर प्रावधान हैं, जो अप्रयुक्त आईटीसी को अगली कर अवधि में आगे ले जाने का प्रावधान करते हैं।

7.8 जैसा कि भारत सरकार एवं अन्य बनाम वीकेसी फूटस्टेप्स इंडिया प्राइवेट लिमिटेड (सुप्रा), के मामले में माननीय उच्चतम न्यायालय के निर्णय के पैरा संख्या 106 में दर्शाया गया है, हम संवैधानिक स्थिति से अनभिज्ञ नहीं हैं। जिसे सहायक वाणिज्यिक कर आयुक्त (सहायक) धारवाड़ और अन्य बनाम धर्मद्र ट्रेडिंग कंपनी और अन्य (1988) 3 एससीसी 570 के मामले में आदेश पर भरोसा करते हुए स्पष्ट किया गया था कि भुगतान किए गए

[2023:RJ-JP:30569-DB]

कर की वापसी के माध्यम से लाभ को नियंत्रित करने वाले सिद्धांतों को कर के भुगतान से छूट या देनदारी में कमी के साथ एक अनुरूप फ्रेम पर समझा जा सकता है।

हालाँकि, सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) के परंतुक के खंड (ii) में निहित प्रावधानों पर रखे गए हमारे विचारों और व्याख्या के मद्देनजर, शाब्दिक निर्माण और सख्त व्याख्या के नियम को लागू करते हुए, रिफंड की वैधानिक योजना कई इनपुट और आउटपुट आपूर्ति होने के बावजूद अप्रयुक्त इनपुट टैक्स क्रेडिट लागू होता है, बशर्ते यह वैधानिक पूर्व शर्त को पूरा करता हो कि अप्रयुक्त इनपुट टैक्स क्रेडिट का संचय आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर से अधिक इनपुट पर कर की दर के कारण होता है।

वर्तमान मामले में, इनपुट पर कर की दरें 5%, 12%, 18% और 28% हैं जबकि आउटपुट आपूर्ति पर कर की दरें 0.1%, 5% और 12% हैं। जाहिर है, इनपुट पर कर की दर निश्चित रूप से आउटपुट आपूर्ति/विभिन्न अंतिम उत्पादों पर कर की दर से अधिक है। केवल इसलिए कि वर्तमान मामलों में कई इनपुट और कई आउटपुट आपूर्ति शामिल हैं, उल्टे शुल्क संरचना पर आधारित रिफंड की योजना को अनुपयुक्त नहीं माना जा सकता है।

7.9 न्यायनिर्णायक प्राधिकारी और अपीलीय प्राधिकारी द्वारा पारित आदेश, जो इस न्यायालय के समक्ष प्रस्तुत किए गए हैं, ने सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) की योजना के तहत उन विचारों पर रिफंड के लाभ से इनकार कर दिया है जो संवैधानिक रूप से स्वीकार्य नहीं हैं और वैधानिक के खिलाफ हैं।

विवादित आदेश गलत धारणाओं और अनुमानों पर हैं। जिस आधार पर रिफंड का दावा सिरे से खारिज कर दिया गया है, वह यह है कि आउटपुट बिक्री 80% वस्तुओं की सीमा तक है, जिन पर केवल 5% शुल्क है और इनपुट पर भी मुख्य रूप से 5% की दर है। उस आधार पर यह निष्कर्ष निकाला गया कि दर कमोबेश वही है। यह दृष्टिकोण कि "दर अधिक या कम समान है", वैधानिक योजना के विपरीत है। यह स्पष्ट रूप से न केवल अक्षरशः बल्कि कानून की भावना का भी उल्लंघन करता है। वैधानिक नुस्खा यह है कि जहां इनपुट पर कर की दर आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर से अधिक होने के कारण

[2023:RJ-JP:30569-DB]

क्रेडिट जमा हुआ है, उसे इस विचार पर प्रतिस्थापित करने की मांग की गई है कि जहां कर की दर कमोबेश वही है। यह विधायी योजना को बदलने जैसा होगा। एक बार जब सभी इनपुट और आउटपुट आपूर्ति तुलनात्मक आधार पर ऐसी स्थिति में आ जाती है जहां इनपुट पर कर की दर आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर से अधिक हो जाती है, तो रिफंड की योजना को पूर्ण रूप से लागू करने की आवश्यकता होती है और इसे अस्वीकार नहीं किया जा सकता है। ऐसे विचार कि तुलनात्मक विश्लेषण पर कर की दर लगभग समान है। यह, एक ही समय में, खतरनाक रूप से बोर्डर्स की विकृति है क्योंकि कई इनपुट पर कर की दर आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर से बहुत अधिक है। जबकि कुछ इनपुट पर कर की दर 18% और 28% है, किसी भी आउटपुट आपूर्ति पर 12% से अधिक कर की दर नहीं लगती है। फिर, कर की दर कमोबेश एक जैसी कैसे कही जा सकती है। इसके अलावा, तथ्यों पर यह भी पाया गया है कि 100% कपास का माल कुल माल का केवल 50% है और बाकी कपास प्रधान मिश्रण है जिसके लिए अन्य इनपुट की दर 18% है जबकि आउटपुट दर 5% है। शेष आउटपुट सिंथेटिक प्रभुत्व वाले मिश्रण और 100% पॉलिएस्टर/विस्कोस हैं जिनके लिए इनपुट 12%, 18% और 28% की दरें रखते हैं। इस संबंध में रिट याचिकाओं में किए गए तथ्यात्मक दावों का प्रत्यार्थियों द्वारा खंडन नहीं किया गया है। इसलिए, हमें अपीलार्थी के विद्वान अधिवक्ता की दलील को स्वीकार करना होगा कि भले ही सभी इनपुट की समग्र दर आउटपुट आपूर्ति की दर से थोड़ी अधिक हो, ऐसे खाते पर अप्रयुक्त इनपुट टैक्स क्रेडिट का संचय इसे उलटे दायरे में लाएगा।

7.10 रिफंड के दावे को अस्वीकार करने का दूसरा आधार भी कानून में उतना ही अस्थिर है क्योंकि यह इस आधार पर आगे बढ़ता है कि रिफंड का दावा मुख्य रूप से उच्च इनपुट खरीद के कारण है और वे दावा अवधि (कर अवधि) के दौरान स्टॉक में थे। अपीलार्थी के रिफंड के दावे की जांच करते समय अधिकारी न केवल सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) में निहित वैधानिक योजना को उसकी वास्तविक भावना से लागू करने के लिए बाध्य थे, बल्कि कानून को भी ध्यान में रखने के लिए बाध्य थे। सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89(5) में निहित रिफंड तंत्र प्रदान करना, जो स्टॉक की बात नहीं करता

[2023:RJ-JP:30569-DB]

है, बल्कि दावा अवधि के दौरान आउटपुट टर्नओवर (समायोजित टर्नओवर) को संदर्भित करता है। सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89(5) में परिकल्पना की गई है कि दावा अवधि के दौरान इनपुट पर दावा किया गया कुल आईटीसी दावा अवधि के कारोबार के संबंध में खपत हो जाता है। जाहिर है, एक बार रिफंड स्वीकृत हो जाने के बाद, संबंधित कर अवधि के लिए दावा किया गया आईटीसी बाद की दावा अवधि (कर अवधि) में आगे नहीं बढ़ाया जा सकता है। इस प्रकार, सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89(5) के साथ पठित सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) की प्रयोज्यता के लिए निर्धारण कारक कर की दर और आईटीसी सामग्री की मात्रा है, न कि व्यक्तिगत इनपुट का मूल्य/मात्रा (आउटपुट में जा रहा है) और आउटपुट, इसलिए, स्टॉक आधारित दृष्टिकोण रिफंड की वैधानिक योजना का उल्लंघन करता है।

7.11 इस स्तर पर, हम उपयोगी रूप से परिपत्र संख्या का संदर्भ ले सकते हैं। 79/53/2018-जीएसटी दिनांक 31.12.2018 और परिपत्र संख्या 125/44/2019-जीएसटी दिनांक 18.11.2019 दोनों केंद्रीय अप्रत्यक्ष कर और सीमा शुल्क बोर्ड, जीएसटी नीति विंग, वित्त मंत्रालय, राजस्व विभाग द्वारा जारी किए गए। भारत सरकार ने उल्टे शुल्क संरचना की योजना को ऐसी स्थिति में लागू किया है, जहां कई इनपुट पर कर की दर आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर से अधिक है। यद्यपि उपरोक्त परिपत्र रिफंड के दावों से निपटने के लिए आवश्यक दिशानिर्देश प्रदान नहीं करते हैं जहां कई आउटपुट हैं, यह स्पष्ट है कि सक्षम प्राधिकारी ने उन मामलों में भी रिफंड तंत्र के आवेदन के लिए स्पष्ट दिशानिर्देश जारी किए हैं जहां कई इनपुट सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) के तहत रिफंड की वैधानिक योजना में हैं। हालाँकि, एक से अधिक आउटपुट आपूर्ति के मामलों में रिफंड योजना कैसे लागू की जाएगी, इसकी स्थिति उपरोक्त किसी भी परिपत्र में नहीं बताई गई है। यहां ऊपर हमारे विस्तृत विचारों को ध्यान में रखते हुए, जहां कुछ इनपुट पर कर की दरें आउटपुट आपूर्ति पर कर की दरों से अधिक हैं, जहां आउटपुट एक से अधिक हैं, उल्टे शुल्क संरचना के आधार पर रिफंड की वैधानिक योजना लागू होगी।

7.12 सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) के तहत प्रदान की गई शर्तों और

[2023:RJ-JP:30569-DB]

सीमाओं को पूरा करने की स्थिति में रिफंड की गणना कैसे की जाएगी, यह सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89(5) के तहत प्रदान किया गया है जो इसके लिए एक सूत्र प्रदान करता है। ऐसी गणना करना. इनपुट पर कर की दर आउटपुट आपूर्ति पर कर की दर से अधिक होने के कारण अप्रयुक्त इनपुट टैक्स क्रेडिट के संचय के मामले में, रिफंड तंत्र को रिफंड की अधिकतम सीमा प्रदान करने वाले उक्त फॉर्मूले द्वारा नियंत्रित किया जाता है और इसलिए, रिफंड का दावा किया जाता है। सीजीएसटी नियम, 2017 के नियम 89(5) में निर्धारित वैधानिक फॉर्मूले के आधार पर गणना के आधार पर निर्धारित किया जाएगा, न कि कानून के तहत रिफंड भुगतान की वास्तविक राशि की गणना और निर्धारण के किसी अन्य तरीके के आधार पर।

7.13 बहस के दौरान और पक्षों द्वारा दायर लिखित प्रस्तुतियों में, प्रासंगिक कर अवधि के तथ्य और आंकड़े (एक से अधिक याचिकाओं को जन्म देते हुए) इस न्यायालय के समक्ष रखे गए हैं। कुछ मामलों में, प्रत्यार्थियों के विद्वान अधिवक्ता ने इस बात पर प्रकाश डाला कि कुछ कर अवधियों के संबंध में, अप्रयुक्त इनपुट टैक्स क्रेडिट का कोई संचय नहीं हुआ है। अपीलार्थी के विद्वान अधिवक्ता ने यह प्रस्तुत करने के लिए कुछ आंकड़ों का हवाला दिया कि भले ही यह मान लिया जाए कि कुछ कर अवधियों के संबंध में, अप्रयुक्त इनपुट टैक्स क्रेडिट का कोई संचय नहीं हुआ था, कई मामलों में ऐसी स्थिति रिकॉर्ड पर प्राप्त होती है। चूंकि इन रिट याचिकाओं में दिए गए आदेश ऐसे तथ्यात्मक आधारों पर आधारित नहीं हैं, बल्कि रिफंड के दावे की अस्वीकृति कानून की गलत व्याख्या और विचारों पर आधारित है, हम ऐसे तथ्यात्मक आधारों को कानून में अस्थिर पाते हैं। इसलिए, हम उन तथ्यात्मक पहलुओं पर विचार नहीं करेंगे। हालाँकि, चूंकि सभी मामलों में, जिस संवैधानिक आधार पर रिफंड का दावा खारिज कर दिया गया है, वह सीजीएसटी अधिनियम, 2017 की धारा 54(3) के तहत नियम 89( के साथ पढ़े गए) के तहत प्रदान की गई रिफंड की योजना के अक्षरशः और भावना के विपरीत है। 5) सीजीएसटी नियम, 2017 के तहत, हम न्यायनिर्णयन प्राधिकारी और अपीलीय प्राधिकारी द्वारा पारित इन रिट याचिकाओं में लगाए गए सभी आदेशों को रद्द करने के इच्छुक हैं, जिसमें न्यायनिर्णायक

[2023:RJ-JP:30569-DB]

प्राधिकारी को रिफंड के दावे पर नए सिरे से विचार करने का निर्देश दिया गया है। इस आदेश में इस न्यायालय द्वारा की गई टिप्पणियों के आलोक में इसे मामले-दर-मामले के आधार पर लागू किया जा रहा है। हालाँकि, यह कहने की जरूरत नहीं है कि जहां अप्रयुक्त इनपुट टैक्स क्रेडिट का कोई संचय नहीं है, वहां रिफंड का दावा बिल्कुल भी नहीं उठेगा।

7.14 तदनुसार, रिट याचिकाओं को यहां ऊपर बताए गए तरीके और सीमा तक अनुमति दी जाती है। विवादित आदेश निरस्त किये जाते हैं।

7.15 कार्यालय को इस आदेश की एक प्रति प्रत्येक संबंधित रिट याचिका के रिकॉर्ड पर रखने का निर्देश दिया जाता है।

7.16 लागत के संबंध में कोई आदेश नहीं।

(अनिल कुमार उपमन), न्यायमूर्ति

(मनिन्द्र मोहन श्रीवास्तव), न्यायमूर्ति

मनोज नरवानी/

**टिप्पणी:** इस निर्णय का हिन्दी अनुवाद निविदा फर्म **राजभाषा सेवा संस्थान** द्वारा किया गया है, जिसे फर्म के निदेशक डॉ. वी. के. अग्रवाल, द्वारा मान्य और सत्यापित 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 मूल अंग्रेजी संस्करण ही प्रामाणिक होगा और निष्पादन व कार्यान्वयन के उद्देश्य से भी अंग्रेजी संस्करण ही मान्य होगा।