



प्रकाशन हेतु अनुमोदित

छत्तीसगढ़ उच्च न्यायालय,बिलासपुर

रिट याचिका कर संख्या 14/2021

आदेश सुरक्षित किया गया :01/07/2025

आदेश पारित किया गया:31/07/2025

भारत एल्युमिनियम कंपनी लिमिटेड, बाल्को प्लांट, बाल्को नगर, कोरबा, जिला कोरबा, छत्तीसगढ़ –
495684.

--- याचिकाकर्ता

बनाम

1. छत्तीसगढ़ राज्य, सचिव के द्वारा, वित्त विभाग, महानदी भवन, अटल नगर (नया रायपुर), जिला रायपुर, छत्तीसगढ़
2. संयुक्त आयुक्त (अपील), राज्य कर, बिलासपुर, छत्तीसगढ़।
3. सहायक आयुक्त, राज्य कर, कोरबा, सर्कल-2, जिला कोरबा, छत्तीसगढ़।

--उत्तरवादीगण

रिट याचिका कर संख्या 15/2021

भारत एल्यूमीनियम कंपनी लिमिटेड, बाल्को संयंत्र, बाल्को नगर, कोरबा, जिला कोरबा, छत्तीसगढ़–
495684।

---याचिकाकर्ता

बनाम

1. छत्तीसगढ़ राज्य, सचिव के द्वारा, वित्त विभाग, महानदी भवन, अटल नगर (नया रायपुर), जिला रायपुर, छत्तीसगढ़।
2. संयुक्त आयुक्त (अपील), राज्य कर, बिलासपुर, छत्तीसगढ़।
3. सहायक आयुक्त, राज्य कर, कोरबा, सर्कल-2, छत्तीसगढ़।

--उत्तरवादीगण

रिट याचिका कर सं 16/2021



भारत एल्यूमीनियम कंपनी लिमिटेड, बाल्को संयंत्र, बाल्को नगर, कोरबा, जिला कोरबा, छत्तीसगढ़-
495684।

---याचिकाकर्ता

बनाम

1. छत्तीसगढ़ राज्य, सचिव के द्वारा, वित्त विभाग, महानदी भवन, अटल नगर (नया रायपुर), जिला रायपुर, छत्तीसगढ़
2. संयुक्त आयुक्त (अपील), राज्य कर, बिलासपुर, छत्तीसगढ़।
3. सहायक आयुक्त, राज्य कर, कोरबा, सर्कल-2, छत्तीसगढ़।

---उत्तरवादीगण

रिट याचिका कर सं 17/2021

भारत एल्यूमीनियम कंपनी लिमिटेड, बाल्को संयंत्र, बाल्को नगर, कोरबा, जिला कोरबा, छत्तीसगढ़-
495684।

---याचिकाकर्ता

बनाम

1. छत्तीसगढ़ राज्य, सचिव के द्वारा, वित्त विभाग, महानदी भवन, अटल नगर (नया रायपुर), जिला रायपुर, छत्तीसगढ़
2. संयुक्त आयुक्त (अपील), राज्य कर, बिलासपुर, छत्तीसगढ़।
3. सहायक आयुक्त, राज्य कर, कोरबा, सर्कल-2, छत्तीसगढ़।

---उत्तरवादीगण

रिट याचिका कर सं 18/2021

भारत एल्यूमीनियम कंपनी लिमिटेड, बाल्को संयंत्र, बाल्को नगर, कोरबा, जिला कोरबा, छत्तीसगढ़-
495684।

---याचिकाकर्ता

बनाम



1. छत्तीसगढ़ राज्य, सचिव के द्वारा, वित्त विभाग, महानदी भवन, अटल नगर (नया रायपुर), जिला रायपुर, छत्तीसगढ़।
2. संयुक्त आयुक्त (अपील), राज्य कर, बिलासपुर, छत्तीसगढ़।
3. सहायक आयुक्त, राज्य कर, कोरबा, सर्कल-2, छत्तीसगढ़।

--उत्तरवादीगण

याचिकाकर्ता हेतु :श्री भरत रायचंदानी, श्री अर्ज्यदीप राय तथा श्री के. रोहन, अधिवक्ता।

उत्तरवादी/राज्य हेतु :श्री राहुल तमस्कर, शासकिय अधिवक्ता।

माननीय श्री संजय के. अग्रवाल, न्यायाधीश

सी ए वी आदेश

1. संयुक्त आयुक्त (अपील), राज्य कर, बिलासपुर द्वारा पारित दिनांक 17-9-2020 के आदेश से व्यथित और असंतुष्ट महसूस करते हुए, याचिकाकर्ता, भारत एल्युमिनियम कंपनी लिमिटेड (बाल्को) ने ये अपीलें दायर की हैं, जिसमें वैधता, विधिमान्यता और शुद्धता पर प्रश्न उठाया गया है, जिसके द्वारा छत्तीसगढ़ माल और सेवा कर अधिनियम, 2017 की धारा 107 के तहत दायर की गई अपीलों को सहायक आयुक्त, राज्य कर, कोरबा, वृत्त-2 द्वारा पारित दिनांक 6-7-2019 के आदेश की पुष्टि करते हुए खारिज कर दिया गया है, जिसमें रु 40,14,605/- की वसूली का निर्देश दिया गया है।(यहां यह बताना ज़रूरी है कि रिट याचिका कर सं .14/2021 फरवरी, 2019 महीने के आई. टी. सी. दावे से संबंधित है; रिट याचिका कर सं .15/2021 अगस्त, 2019 महीने के आई. टी. सी. दावे से संबंधित है; रिट याचिका कर सं .16/2021 जनवरी, 2019 महीने के आई. टी. सी. दावे से संबंधित है; रिट याचिका कर सं ..17/2021 दिसंबर, 2018 महीने के आई. टी. सी. दावे से संबंधित है और रिट याचिका कर सं ..18/2021 नवंबर, 2018 महीने के आई. टी. सी. दावे से संबंधित है।)

2. चूंकि इन रिट याचिकाओं में विधि तथा तथ्य का एक ही सवाल शामिल है, इसलिए इन्हें इस एक ही आदेश से निराकरण किया जा रहा है।

3. उपरोक्त चुनौती निम्नलिखित तथ्यों के आधार पर दी गई है:---

4. याचिकाकर्ता एल्युमीनियम उत्पादों के विनिर्माण, विक्रय तथा निर्यात में संलग्न है और इसका कारखाना परिसर कोरबा, छत्तीसगढ़ में है। अपने व्यावसायिक संचालन के लिए, याचिकाकर्ता ने कोरबा में 540 मेगावाट और 1200 मेगावाट के दो विद्युत संयंत्र स्थापित किए हैं। याचिकाकर्ता वस्तु एवं सेवा कर (जीएसटी) क्षतिपूर्ति



उपकर का भुगतान करके कोयले का आयात करता है और उसका उपयोग दोनों विद्युत संयंत्रों में विद्युत उत्पादन के लिए करता है, जिसका उपयोग आगे एल्यूमीनियम उत्पादों के निर्माण में किया जाता है। याचिकाकर्ता ने अपने कर्मचारियों के लिए एक आवासीय टाउनशिप बनाए रखने का भी दावा किया है। याचिकाकर्ता का कहना है कि दोनों बिजली संयंत्रों से उत्पन्न बिजली का उपयोग तीन तरीकों से किया जाता है:

(क) प्रथमतः, विद्युत संयंत्रों से प्राप्त विद्युत का उपयोग कारखाना परिसर में विनिर्माण कार्यों के लिए किया जाता है;

(ख) द्वितीयतः, विद्युत का कुछ भाग राज्य विद्युत बोर्डों को बेचा जाता है; और

(ग) अन्ततः, विद्युत का कुछ भाग (540 मेगावाट) टाउनशिप को उसके कर्मचारियों के लिए आपूर्ति किया जाता है, और वर्तमान विवाद उस विद्युत के भाग तक सीमित है जो उसकी कंपनी की टाउनशिप को आपूर्ति की जाती है।

5. याचिकाकर्ता ने केंद्रीय वस्तु एवं सेवा कर अधिनियम, 2017 (संक्षेप में, 'सीजीएसटी अधिनियम') की धारा 54(1) के अंतर्गत प्रतिदाय के लिए आवेदन दायर किया है, जिसमें कोयले के आयात पर भुगतान किए गए क्षतिपूर्ति उपकर के इनपुट टैक्स क्रेडिट (आईटीसी) की वापसी का दावा किया गया है। याचिकाकर्ता द्वारा 1 अप्रैल, 2019 को फरवरी, 2019 के महीने के लिए 7,44,73,347/- रुपये की वापसी का दावा इस आधार पर किया गया था कि याचिकाकर्ता एल्यूमीनियम उत्पादों का निर्यातक होने के नाते बिजली उत्पादन के लिए उपयोग किए जाने वाले इनपुट यानी कोयले पर भुगतान किए गए जीएसटी क्षतिपूर्ति उपकर के आईटीसी के लिए हकदार है। 6-5-2019 को, दावा किए गए कुल रिफंड का 90% अनंतिम रिफंड 6,70,26,012/- की अनुमति दी गई और याचिकाकर्ता को 7-6-2019 को अनुलग्नक पी-5 के माध्यम से कारण बताओ नोटिस जारी किया गया कि 51,48,531/- की सीमा तक दावा किए गए रिफंड को क्यों न अस्वीकार कर दिया जाए, जिस पर याचिकाकर्ता ने 19-6-2019 को अनुलग्नक पी-6 के माध्यम से अपना जवाब दाखिल किया, जिसमें फॉर्म जी, जो एक वैधानिक फॉर्म है, दाखिल करके दोनों बिजली संयंत्रों के उपयोग में विभाजन को स्पष्ट किया गया और कहा गया कि टाउनशिप को आपूर्ति की जाने वाली बिजली 'व्यावसायिक' उद्देश्यों के लिए है, कोई उलटफेर वारंट नहीं है और याचिकाकर्ता ने यह भी कहा कि कोयले के आयात पर भुगतान किया गया जीएसटी मुआवजा उपकर ड्यूटी क्रेडिट स्क्रिप्स (डीसीएस) की आपूर्ति के लिए जिम्मेदार नहीं है। फॉर्म जी - विद्युत शुल्क में, यह उल्लेख किया गया है कि फरवरी, 2019 को समाप्त माह के लिए टाउनशिप कॉलोनी में 1388641 किलोवाट विद्युत ऊर्जा यानी कुल इकाइयों की संख्या की खपत हुई थी। सक्षम प्राधिकारी ने अपने आदेश दिनांक 22-6-2019 (संशोधन आदेश दिनांक 6-7-2019) अनुलग्नक पी-7 द्वारा निम्नलिखित दो कारण बताते हुए आवेदन को अस्वीकार कर दिया: ---

1. 540 मेगावाट पावर प्लांट द्वारा उत्पादित बिजली करदाता द्वारा टाउनशिप उपभोग के लिए आपूर्ति की गई है, जैसा कि करदाता द्वारा प्रदान किए गए फॉर्म जी से स्पष्ट है। इसलिए, 540 मेगावाट पावर प्लांट के कारण



कोयले पर भुगतान किए गए क्षतिपूर्ति उपकर की आईटीसी सीजीएसटी, एसजीएसटी, आईजीएसटी अधिनियम के नियम 42 के तहत उलटने योग्य है।

2. ड्यूटी क्रेडिट स्ट्रिप्स की बिक्री [भारत निर्यात योजना (एमईआईएस) लाइसेंस बिक्री से माल] आईजीएसटी अधिनियम की अधिसूचना संख्या 36/2017 और सीजीएसटी अधिनियम की अधिसूचना संख्या 35/2017 के तहत छूट प्राप्त आपूर्ति हैं और इसे सीजीएसटी, एसजीएसटी और आईजीएसटी अधिनियम के नियम 42 के तहत आईटीसी के रिवर्सल के उद्देश्य से राज्य में छूट प्राप्त आपूर्ति के साथ-साथ कुल कारोबार में शामिल किया जाना चाहिए।

6. आदेश दिनांक 6-7-2019 (अनुलग्नक पी-7) पर सवाल उठाते हुए, याचिकाकर्ता ने छत्तीसगढ़ माल और सेवा कर अधिनियम, 2017 की धारा 107 के तहत संयुक्त आयुक्त (अपील) के समक्ष अपीलीय प्राधिकारी के समक्ष अपील की और संयुक्त आयुक्त (अपील), राज्य कर, बिलासपुर ने आदेश दिनांक 17-9-2020 (अनुलग्नक पी-8) द्वारा याचिकाकर्ता की अपील को खारिज कर दिया, जिसमें सबसे पहले यह माना गया कि टाउनशिप के निवासियों की खपत के लिए बिजली का प्रावधान याचिकाकर्ता की व्यावसायिक गतिविधि से आंतरिक रूप से जुड़ा नहीं है; दूसरा, ड्यूटी क्रेडिट स्ट्रिप्स (डीसीएस) की बिक्री एक छूट प्राप्त आपूर्ति हैं और ऐसी छूट प्राप्त आपूर्ति के कारण आईटीसी की मात्रा को उलट दिया जाना चाहिए; और अंत में, याचिकाकर्ता से 40,14,605/- की राशि वसूल की जानी है, जिसके कारण संयुक्त आयुक्त (अपील) द्वारा पारित आदेश पर सवाल उठाते हुए तत्काल रिट याचिकाएं दायर की गई हैं, जिसमें सहायक आयुक्त, राज्य कर, कोरबा, वृत्त-2 द्वारा पारित दिनांक 6-7-2019 (अनुलग्नक पी-7) के आदेश की पुष्टि की गई है।

7. याचिकाकर्ता ने यह रिट याचिका दायर की है, जिसमें अन्य बातों के साथ-साथ यह भी कहा गया है कि वह एल्युमीनियम उत्पादों के उत्पादन के लिए कच्चे माल के रूप में कोयले का उपयोग करता है और वह कोयले का उपयोग करके बिजली का उत्पादन करता है, जिसका उपयोग एल्युमीनियम उत्पादों के उत्पादन के लिए किया जाता है और उनकी टाउनशिप को आपूर्ति की जाती है। टाउनशिप और उसकी बिजली की आपूर्ति सीजीएसटी अधिनियम की धारा 16 के साथ पठित धारा 2(17) के अनुसार व्यवसाय के क्रम में या उसे आगे बढ़ाने के लिए है और यह सीजीएसटी अधिनियम की धारा 16(1) के तहत इनपुट टैक्स क्रेडिट (आईटीसी) के लिए याचिकाकर्ता को हकदार बनाने के लिए व्यावसायिक गतिविधि के बराबर है और तर्क दिया कि रिट याचिकाओं के लंबित रहने के दौरान, अधिसूचना संख्या 14/2022 - केंद्रीय कर दिनांक 5 जुलाई, 2022 के माध्यम से केंद्रीय माल और सेवा कर नियम, 2017 (संक्षेप में, 'सीजीएसटी नियम') के नियम 43 में स्पष्टीकरण 1(डी) को शामिल करना लंबित कार्यवाही पर भी लागू होगा, क्योंकि इसका पूर्वव्यापी प्रभाव होगा। इसलिए, अपीलीय प्राधिकारी अर्थात् संयुक्त आयुक्त (अपील), राज्य कर, बिलासपुर द्वारा पारित आदेश, जिसमें सहायक आयुक्त, राज्य कर, कोरबा, वृत्त-2 के आदेश की पुष्टि की गई है, जिसमें 40,14,605/- ₹ की वसूली का निर्देश दिया गया है, अपास्त किए जाने योग्य है।



8. रिट याचिकाओं में किए गए कथनों का विरोध करते हुए रिटर्न दाखिल किया गया है, जिसमें अन्य बातों के साथ-साथ यह भी कहा गया है कि टाउनशिप में प्रयुक्त बिजली के उत्पादन के लिए खपत किए गए कोयले के लिए क्षतिपूर्ति उपकर का अनुपात आईटीसी की वापसी के लिए पात्र नहीं है और अपीलीय प्राधिकारी ने सही रूप से माना है कि ड्यूटी क्रेडिट स्क्रिप्स की बिक्री एक छूट प्राप्त आपूर्ति है, इसे पात्र इनपुट टैक्स क्रेडिट की गणना में जोड़ा जाना चाहिए। यह भी कहा गया है कि ड्यूटी क्रेडिट स्क्रिप्स की विक्रय से उत्पन्न टर्नओवर को छूट प्राप्त आपूर्ति के टर्नओवर के साथ-साथ कुल टर्नओवर में भी शामिल किया जाना चाहिए। अतः, रिट याचिकाएँ खारिज किए जाने योग्य हैं।

9. याचिकाकर्ता की ओर से प्रत्युत्तर दायर किया गया है।

10. यहां यह ध्यान रखना उचित है कि अपीलीय प्राधिकारी ने छत्तीसगढ़ माल और सेवा कर अधिनियम, 2017 की धारा 107 के तहत दायर अपील पर 17-9-2020 को निर्णय दिया और उसके बाद, जीएसटी परिषद द्वारा की गई अनुशंसा पर सीजीएसटी नियमों के नियम 43 में स्पष्टीकरण 1(डी) को शामिल करते हुए दिनांक 5-7-2022 की अधिसूचना 5 जुलाई, 2022 से लागू हुई।

11. याचिकाकर्ता की ओर से उपस्थित विद्वान वकील श्री भरत रायचंदानी ने प्रस्तुत किया कि टाउनशिप का रखरखाव व्यवसाय के क्रम में है और इसलिए याचिकाकर्ता को आईटीसी वापस किया जाना चाहिए। वह सीजीएसटी अधिनियम की धारा 2(17) में उल्लिखित 'व्यवसाय' शब्द का उल्लेख करेंगे और इसके अलावा सीजीएसटी अधिनियम की धारा 2(59) में दी गई 'इनपुट' की परिभाषा का उल्लेख करते हैं और साथ ही सीजीएसटी अधिनियम की धारा 2(60) में दी गई 'इनपुट सेवा' की परिभाषा का भी उल्लेख करते हैं उन्होंने आगे कहा कि सीजीएसटी अधिनियम की धारा 16(1) याचिकाकर्ता को व्यवसाय के दौरान या उसे आगे बढ़ाने में उपयोग किए गए किसी भी इनपुट माल या सेवा, या दोनों के आईटीसी का दावा करने का एक ठोस अधिकार प्रदान करती है और याचिकाकर्ता के अनुसार, टाउनशिप का रखरखाव बहुत महत्वपूर्ण है क्योंकि टाउनशिप में कर्मचारी रहते हैं जो व्यवसाय संचालन में निरंतरता के लिए महत्वपूर्ण हैं, याचिकाकर्ता के परिसर के दूरस्थ स्थान के मद्देनजर और अधिक महत्वपूर्ण बात यह है कि टाउनशिप का रखरखाव याचिकाकर्ता के विनिर्माण कार्यों से आंतरिक रूप से जुड़ा हुआ है, इसलिए सीजीएसटी अधिनियम की धारा 2(17) के संदर्भ में 'व्यवसाय' है और इसलिए टाउनशिप को बिजली की आपूर्ति व्यावसायिक गतिविधि है। उन्होंने यह भी प्रस्तुत किया है कि ऋण की उपलब्धता का आकलन वाणिज्यिक समीचीनता के आधार पर किया जाना चाहिए और किसी व्यय की 'व्यावसायिक समीचीनता' का आकलन केवल इस दृष्टिकोण से किया जाना चाहिए कि क्या वह 'व्यवसाय को आगे बढ़ाने के लिए' किया गया है या नहीं। वह अपने तर्कों के समर्थन में सीमा शुल्क एवं केंद्रीय उत्पाद शुल्क आयुक्त, हैदराबाद-III बनाम आईटीसी लिमिटेड 1, केंद्रीय उत्पाद शुल्क आयुक्त, नागपुर बनाम अल्ट्राटेक सीमेंट लिमिटेड 2, सिनेमैक्स इंडिया लिमिटेड बनाम भारत संघ 3 और एस.ए. बिल्डर्स लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त (अपील) चंडीगढ़ और अन्य 4 के मामलों में उच्च न्यायालयों और सर्वोच्च न्यायालय के निर्णयों पर भरोसा करता है। उन्होंने आगे कहा कि अधिसूचना संख्या 14/2022 - केंद्रीय कर दिनांक 5



जुलाई, 2022 द्वारा सीजीएसटी नियमों के नियम 43 में स्पष्टीकरण 1(डी) को शामिल करना लंबित कार्यवाही पर लागू है, क्योंकि यह प्रकृति में स्पष्टीकरणात्मक है और इसे जीएसटी परिषद द्वारा दिनांक 28-29 जून, 2022 की 47 वीं जीएसटी परिषद बैठक में की गई अनुशंसा के अनुसरण में बनाया गया है वह अपने तर्क के समर्थन में गुजरात उच्च न्यायालय, आंध्र प्रदेश उच्च न्यायालय और सर्वोच्च न्यायालय के एसेंट मेडिटेक लिमिटेड बनाम भारत संघ और अन्य 5, मेसर्स तीर्थ एग्रो टेक्नोलॉजी प्राइवेट लिमिटेड और अन्य बनाम भारत संघ और अन्य 6, सेम्बकॉर्प एनर्जी इंडिया लिमिटेड बनाम आंध्र प्रदेश राज्य 7, एस सुंदरम पिल्लई और अन्य बनाम वी.आर. पट्टाभिरामन और अन्य 8, मैसूर रोलिंग मिल्स (पी) लिमिटेड बनाम केंद्रीय उत्पाद शुल्क कलेक्टर, बेलगाम 9 और भारत सरकार और अन्य बनाम भारतीय तंबाकू एसोसिएशन 10 के मामलों में दिए गए निर्णयों का सहारा लेते हैं तथा रिट याचिकाओं को मंजूर करने और अपीलीय प्राधिकारी द्वारा पारित आदेश को अपास्त करने की प्रार्थना की गई है।

12. राज्य/उत्तरवादी की ओर से उपस्थित विद्वान शासकिय अधिवक्ता श्री राहुल तामस्कर ने प्रस्तुत किया कि निवासियों के उपभोग के लिए टाउनशिप को बिजली की आपूर्ति याचिकाकर्ता की व्यावसायिक गतिविधि से अभिन्न रूप से संबंधित नहीं है और उनके अनुसार, याचिकाकर्ता द्वारा टाउनशिप को बिजली की आपूर्ति व्यवसाय को प्रभावित नहीं करती है, क्योंकि ऐसा विद्युत वितरण कंपनी द्वारा भी किया जा सकता था। इसलिए, उचित रूप से यह अभिनिर्धारित किया गया है कि टाउनशिप के निवासियों को बिजली उपलब्ध कराना व्यवसाय का अभिन्न अंग नहीं है और इस प्रकार, आईटीसी को वापस लेना उचित है। वह अपने इस तर्क के समर्थन में मारुति सुजुकी लिमिटेड बनाम केन्द्रीय उत्पाद शुल्क आयुक्त, दिल्ली III 11 और केन्द्रीय उत्पाद शुल्क आयुक्त बनाम गुजरात नर्मदा फर्टिलाइजर्स कंपनी लिमिटेड 12 के मामलों में सर्वोच्च न्यायालय के निर्णयों का हवाला देंगे कि टाउनशिप में बिजली उत्पादन के लिए उपयोग किए जा रहे इनपुट की सीमा तक ऋण वापसी उचित है। उन्होंने आगे कहा कि इनपुट टैक्स क्रेडिट रियायत या वरदान के रूप में है और सीजीएसटी नियमों के नियम 43 में स्पष्टीकरण 1(डी) जोड़ने के लिए दिनांक 5-7-2022 के संशोधन का भावी प्रभाव है, जबकि उसी अधिसूचना द्वारा अन्य नियमों में संशोधन, उदाहरण के लिए खंड 7, 9 और 10 के माध्यम से, स्पष्ट रूप से पूर्वव्यापी प्रभाव दिया गया था। इस प्रकार, विधानमंडल स्पष्ट रूप से सीजीएसटी नियमों के नियम 43 में संशोधन को भावी प्रभाव देना चाहता था। रिट याचिकाओं में यह आधार नहीं उठाया गया है। वह अपने तर्क के समर्थन में श्री शंकराचार्य संस्कृत विश्वविद्यालय एवं अन्य बनाम डॉ. मनु एवं अन्य 13 के मामले में सर्वोच्च न्यायालय के निर्णय का भी उल्लेख करते हैं।

13. मैंने दोनों पक्षों के विद्वान अधिवक्ताओं को सुना है तथा उनके द्वारा ऊपर दिए गए प्रतिद्वन्द्वी निवेदनों पर विचार किया है तथा अभिलेख का भी अत्यंत सावधानी से अध्ययन किया है।

14. पक्षों के विद्वान अधिवक्ताओं को सुनने और अभिलेख का अवलोकन करने के पश्चात्, विचारार्थ निम्नलिखित दो प्रश्न उठते हैं:---



1. क्या सीजीएसटी अधिनियम की धारा 2(17) सहपठित धारा 16(1) के अनुसार टाउनशिप का रखरखाव और उसमें विद्युत ऊर्जा की आपूर्ति व्यवसाय के क्रम में या उसे आगे बढ़ाने के लिए है, जिससे याचिकाकर्ता इनपुट टैक्स क्रेडिट का हकदार है?

2. क्या 5-7-2022 को या उससे पहले छूट प्राप्त आपूर्तियों, अर्थात् डीसीएस की आपूर्ति पर इनपुट टैक्स क्रेडिट (आईटीसी) उपलब्ध होगा?

प्रश्न संख्या 1 का उत्तर

15. न्यायालय में उठाए गए तर्क पर विचार करने के लिए, सीजीएसटी अधिनियम में निहित सुसंगत प्रावधानों पर ध्यान देना उचित होगा। 'व्यवसाय' शब्द को सीएसजीएसटी अधिनियम की धारा 2 की उप-धारा (17) में परिभाषित किया गया है। सीजीएसटी अधिनियम की धारा 2 की उप-धारा (17) के उप-खंड (ख) में निम्नलिखित कहा गया है:---

“(17) “कारोबार” में शामिल हैं- (ख) उप-खंड (क) से संबंधित या उससे आनुषंगिक या सहायक कोई गतिविधि या लेन-देन;”

16. इसी प्रकार, सीजीएसटी अधिनियम की धारा 2 की उप-धारा (59), जो “इनपुट” शब्द को परिभाषित करती है; सीजीएसटी अधिनियम की धारा 2 की उप-धारा (60), जो “इनपुट सेवा” शब्द को परिभाषित करती है; और उप-धारा (62), जो “इनपुट कर” शब्द को परिभाषित करती है, निम्नानुसार बताती है:---

“(59) “इनपुट” का तात्पर्य पूंजीगत वस्तुओं से भिन्न किसी भी वस्तु से है जिसका उपयोग आपूर्तिकर्ता द्वारा व्यवसाय के दौरान या उसे आगे बढ़ाने के लिए किया जाता है या उपयोग किए जाने का आशय है;

(60) “इनपुट सेवा” का तात्पर्य किसी आपूर्तिकर्ता द्वारा व्यवसाय के दौरान या उसे आगे बढ़ाने के लिए उपयोग की जाने वाली या उपयोग किए जाने का इरादा रखने वाली किसी भी सेवा से है;

(62) किसी पंजीकृत व्यक्ति के संबंध में “इनपुट कर” का तात्पर्य उसे की गई वस्तुओं या सेवाओं या दोनों की किसी भी आपूर्ति पर लगाया जाने वाला केंद्रीय कर, राज्य कर, एकीकृत कर या संघ राज्य क्षेत्र कर से है और इसमें शामिल हैं—

(क) माल के आयात पर लगाया जाने वाला एकीकृत माल एवं सेवा कर;

(ख) धारा 9 की उप-धारा (3) और (4) के प्रावधानों के अंतर्गत देय कर;

(ग) एकीकृत माल एवं सेवा कर अधिनियम की धारा 5 की उप-धारा (3) और (4) के प्रावधानों के अंतर्गत देय कर;



(घ) संबंधित राज्य माल एवं सेवा कर अधिनियम की धारा 9 की उप-धारा (3) और (4) के प्रावधानों के अंतर्गत देय कर; या

(ड) केंद्र शासित प्रदेश वस्तु एवं सेवा कर अधिनियम की धारा 7 की उप-धारा (3) और (4) के प्रावधानों के अंतर्गत देय कर, किन्तु इसमें संयोजन शुल्क के अंतर्गत भुगतान किया गया कर शामिल नहीं है;"

17. सीजीएसटी अधिनियम की धारा 2 की उपधारा (63) के अनुसार, "इनपुट टैक्स क्रेडिट" का अर्थ इनपुट टैक्स का क्रेडिट है। सीजीएसटी अधिनियम का अध्याय V इनपुट टैक्स क्रेडिट से संबंधित है। सीजीएसटी अधिनियम की धारा 16 इनपुट टैक्स क्रेडिट लेने के लिए पात्रता और शर्तों का प्रावधान करती है। धारा 16 की उपधारा (1) में निम्नलिखित उल्लेख है:---

"16. इनपुट टैक्स क्रेडिट लेने की पात्रता और शर्तें। (1) प्रत्येक पंजीकृत व्यक्ति, ऐसी शर्तों और प्रतिबंधों के अधीन रहते हुए, जो निर्धारित किए जा सकते हैं और धारा 49 में निर्दिष्ट तरीके से, माल या सेवाओं या दोनों की किसी भी आपूर्ति पर लगाए गए इनपुट टैक्स का क्रेडिट लेने का हकदार होगा, जो उसके व्यवसाय के दौरान या आगे बढ़ाने में उपयोग किए जाते हैं या उपयोग किए जाने के लिए आशयित हैं और उक्त राशि ऐसे व्यक्ति के इलेक्ट्रॉनिक क्रेडिट लेजर में जमा की जाएगी।"

18. सीजीएसटी अधिनियम की धारा 16(1) का ध्यानपूर्वक अध्ययन करने पर पता चलता है कि यह प्रत्येक पंजीकृत व्यक्ति को उसके व्यवसाय के दौरान या उसे आगे बढ़ाने के लिए उपयोग की जाने वाली या उपयोग किए जाने वाली वस्तुओं या सेवाओं या दोनों की आपूर्ति पर इनपुट टैक्स क्रेडिट प्रदान करता है और उक्त राशि ऐसे व्यक्ति के इलेक्ट्रॉनिक क्रेडिट लेजर में दो शर्तों के अधीन जमा की जाएगी:

(क) ऐसी शर्तें और प्रतिबंध जो निर्धारित किए जा सकते हैं और

(ख) धारा 49 में निर्दिष्ट तरीके से।

19. इनपुट टैक्स क्रेडिट, वैधानिक योजना के अंतर्गत डीलर को दिया जाने वाला एक प्रकार का लाभ या रियायत है। लाभार्थी को यह रियायत केवल वैधानिक योजना के अनुसार ही प्राप्त हो सकती है।

20. गोदरेज एंड बॉयस मैनुफैक्चरिंग कंपनी प्राइवेट लिमिटेड और अन्य बनाम विक्रय कर आयुक्त और अन्य 14 के मामले में, बॉम्बे विक्रय कर नियम, 1959 के नियम 41 और 41-ए से निराकरण करने वाले सर्वोच्च न्यायालय के विद्वान न्यायाधीशों ने यह अभिनिर्धारित किया है कि नियम बनाने वाला प्राधिकारी रियायत का विस्तार करते समय एक छोटे से संक्षेपण या कटौती के लिए प्रावधान कर सकता है, और निम्नानुसार अवलोकन किया:---

"9. ... हम यह समझ नहीं पा रहे हैं कि ऐसी कटौती के संबंध में वैध शिकायत कैसे की जा सकती है, जबकि सेट-ऑफ के लाभ का विस्तार ही अपने आप में एक वरदान या रियायत है। नियम बनाने वाले प्राधिकारी के लिए रियायत देते समय थोड़ी कटौती या कटौती का प्रावधान करना स्वतंत्र था। इस दृष्टिकोण से देखा जाए तो,



यह तर्क कि ऐसी कटौती का प्रावधान करना राज्य के बाहर कच्चे माल की खरीद या महाराष्ट्र राज्य के बाहर निर्मित वस्तुओं की बिक्री पर कर लगाने के समान है, बेतुका और अस्वीकार्य प्रतीत होता है। इसी प्रकार, राज्य के भीतर और बाहर से कच्चे माल की खरीद के अनुपात के संदर्भ में बिक्री मूल्य को विभाजित करने के बारे में भी तर्क दिया गया है।”

21. इसी प्रकार, कर्नाटक राज्य बनाम एम.के. एग्रो टेक. प्राइवेट लिमिटेड 15 के मामले में, सर्वोच्च न्यायालय ने कि कर कानूनों की शाब्दिक व्याख्या की जानी चाहिए और इसके अतिरिक्त, यह विधानमंडल का अधिकार क्षेत्र है कि कर क्रेडिट कैसे और किन परिस्थितियों में दिया जाए, और निम्नलिखित प्रासंगिक रूप से टिप्पणी की गई है:—

32. चौथा, केवीएटी अधिनियम की पूरी योजना को ध्यान में रखा जाना चाहिए और धारा 17 को उसी संदर्भ में लागू किया जाना चाहिए। सूरजमुखी तेल केक इनपुट कर के अधीन है। तथापि, विधानमंडल ने धारा 10 के रूप में ऐसे माल के संबंध में कर क्रेडिट देने का प्रावधान शामिल किया है, जिनका उपयोग अन्य वस्तुओं के विनिर्माण के लिए इनपुट/कच्चे माल के रूप में किया जाता है। इसके पीछे तर्क सरल है। निर्माण के बाद जब तैयार उत्पाद बेचा जाता है, तो उस पर पुनः वैट देय होगा। यह वैट उस कीमत पर देय होता है जिस पर ऐसे सामान बेचे जाते हैं, जिसकी लागत ऐसे सामान के निर्माण में शामिल खर्चों और निर्माता द्वारा अर्जित किए जाने वाले मुनाफे को ध्यान में रखते हुए की जाती है। जहाँ तक लागत का प्रश्न है, कच्चे माल पर हुए व्यय को इसमें शामिल किया जाएगा। इस प्रकार, जब अंतिम उत्पाद बेचा जाएगा और वैट का भुगतान किया जाएगा, तो कच्चे माल का घटक फिर से इसमें शामिल किया जाएगा। इस उद्देश्य को ध्यान में रखते हुए, विधानमंडल ने कुछ हद तक कर छूट देने का आशय किया है। हालाँकि, कितना कर क्रेडिट दिया जाना है और किन परिस्थितियों में दिया जाना है, यह विधायिका का अधिकार क्षेत्र है और न्यायालयों को इसमें कोई छेड़छाड़ नहीं करनी चाहिए।”

22. जयम एंड कंपनी बनाम कमिशनर 16 के मामले में, तमिलनाडु मूल्य वर्धित कर अधिनियम, 2006 की धारा 19(20), 3(2) और 3(3) के प्रावधानों की व्याख्या करते हुए, सर्वोच्च न्यायालय ने यह यह अभिनिर्धारित किया गया है कि आईटीसी विधायिका द्वारा प्रदान की गई रियायत का एक रूप है, यह सभी प्रकार की विक्रय के लिए स्वीकार्य नहीं है और कुछ निर्दिष्ट विक्रय को विशेष रूप से बाहर रखा गया है; और आईटीसी की रियायत कुछ शर्तों पर उपलब्ध है, और निम्नानुसार अवलोकन किया गया है:—

“11. धारा 19 की उपरोक्त योजना से निम्नलिखित महत्वपूर्ण पहलू उभर कर आते हैं:

(क) आईटीसी विधानमंडल द्वारा प्रदान की गई रियायत का एक रूप है। यह सभी प्रकार की बिक्री के लिए स्वीकार्य नहीं है और कुछ विशिष्ट विक्रय को विशेष रूप से इससे बाहर रखा गया है।

(ख) इस धारा में उल्लिखित कुछ शर्तों पर आईटीसी की रियायत उपलब्ध है।



(ग) सबसे महत्वपूर्ण शर्तों में से एक यह है कि व्यापारी को आईटीसी का दावा करने के लिए, उसे इनपुट टैक्स की राशि को प्रमाणित करते हुए, सभी प्रकार से पूर्ण मूल कर चालान प्रस्तुत करना होगा।”

उनके माननीय न्यायाधीशों ने आगे कहा कि यह एक सामान्य कानून है कि जब भी किसी कानून द्वारा रियायत दी जाती है तो ऐसी रियायत प्राप्त करने के लिए उसकी शर्तों का कड़ाई से पालन किया जाना चाहिए, और निम्नानुसार टिप्पणी की गई:---

“12. यह सर्वविदित कानून है कि जब भी कोई रियायत कानून या अधिसूचना आदि द्वारा दी जाती है, तो ऐसी रियायत प्राप्त करने के लिए उसकी शर्तों का कड़ाई से पालन किया जाना आवश्यक है। इस प्रकार, आईटीसी का लाभ प्राप्त करना “डीलरों” का अधिकार नहीं है, बल्कि यह धारा 19 के आधार पर दी गई रियायत है। इसके अतिरिक्त, धारा 10 में निर्दिष्ट शर्तों को पूरा किया जाना आवश्यक है। इस प्रकार, हम पाते हैं कि धारा 10, कर का दावा करने के उद्देश्य से मूल कर चालान को सुसंगत बनाती है। इसलिए, वैट अधिनियम की योजना के तहत, डीलरों के लिए यह तर्क देना स्वीकार्य नहीं है कि कर चालान में दर्शाई गई कीमत को ध्यान में नहीं लिया जाना चाहिए था, बल्कि छूट के बाद शुद्ध खरीद मूल्य को आधार बनाया जाना चाहिए। यदि हम वैट अधिनियम की धारा 19 के अनुसार आईटीसी के मुद्दे के अलावा किसी अन्य पहलू पर विचार कर रहे होते, तो संभवतः श्री बागड़िया के तर्क कुछ सुसंगत होते। लेकिन, विवादक के दायरे को ध्यान में रखते हुए, वैट अधिनियम की धाराओं की स्पष्ट भाषा को ध्यान में रखते हुए, जैसा कि ऊपर उल्लेख किया गया है, उक्त अधिनियम के अन्य प्रावधानों के साथ पढ़ा जाए, ऐसी तर्क स्वीकार्य नहीं है।”

23. इस प्रकार, आईटीसी एक प्रकार का लाभ या रियायत है जो डीलर को प्रदान की जाती है और लाभार्थी इसे सीजीएसटी अधिनियम की धारा 16(4) में निर्धारित शर्तों को पूरा करने पर, कानून की योजना के अनुसार प्राप्त कर सकता है। आईटीसी का दावा करना डीलर का मूल अधिकार नहीं है, बल्कि यह प्रावधान में उल्लिखित कुछ शर्तों को पूरा करने पर कानून द्वारा प्रदान की गई एक प्रकार की रियायत है।

24. याचिकाकर्ता ने फॉर्म जी में विद्युत शुल्क नियमों के तहत विद्युत शुल्क प्रस्तुत किया, जिसमें उल्लेख किया गया कि फरवरी, 2019 को समाप्त होने वाले महीने के लिए टाउनशिप कॉलोनी में 1388641 किलोवाट घंटा यूनिट की खपत हुई है। सक्षम प्राधिकारी ने अपने आदेश दिनांक 22-6-2019 (सुधार आदेश दिनांक 6-7-2019) द्वारा माना कि याचिकाकर्ता द्वारा उत्पादित 1388641 केडब्ल्यूएच इकाइयों की सीमा तक बिजली करदाता द्वारा टाउनशिप खपत के लिए आपूर्ति की गई है, जैसा कि करदाता द्वारा प्रदान किए गए फॉर्म जी से स्पष्ट है, इस प्रकार, 540 मेगावाट पावर प्लांट के लिए कोयले पर भुगतान किए गए मुआवजा उपकर का आईटीसी सीजीएसटी नियमों के नियम 42 के तहत उलटने योग्य है। सीजीएसटी अधिनियम की धारा 16(1) में प्रयुक्त “अपने व्यवसाय के क्रम में या उसे आगे बढ़ाने में” पद को सीजीएसटी अधिनियम में परिभाषित नहीं किया गया है और इसका संदर्भ उन गतिविधियों से लिया जा सकता है जो व्यावसायिक गतिविधि से अभिन्न रूप से संबंधित हैं, न कि कल्याणकारी गतिविधि से। अपीलीय प्राधिकारी ने मारुति सुजुकी लिमिटेड (सुप्रा) में



सर्वोच्च न्यायालय के निर्णय पर भरोसा करते हुए कहा है कि टाउनशिप के निवासियों की खपत के लिए बिजली का प्रावधान एक पूर्व शर्त के अलावा और कुछ नहीं है।

25. इस न्यायालय के समक्ष, प्रतिवादियों ने गुजरात नर्मदा फर्टिलाइजर्स कंपनी लिमिटेड के मामले (सुप्रा) में सर्वोच्च न्यायालय के निर्णय पर भरोसा रखा है। संबंधित अपील अर्थात् सिविल अपील संख्या 1862/2006 (सीसीई और सीमा शुल्क बनाम गुजरात नर्मदा घाटी) में विचारणीय प्रश्न यह था कि क्या विभाग द्वारा ग्रिड और टाउनशिप को भेजी गई/निकासी गई बिजली की सीमा तक आनुपातिक सेनवैट क्रेडिट को उलटना सही था। उनके माननीय न्यायाधीशों ने यह अभिनिर्धारित किया है कि मारुति सुजुकी लिमिटेड (सुप्रा) में दिया गया निर्णय लागू होगा और मारुति सुजुकी लिमिटेड (सुप्रा) में, उनके माननीय न्यायाधीशों ने निम्नानुसार टिप्पणी की: ---

45. संक्षेप में, हम यह अभिनिर्धारित करते हैं कि "इनपुट" की परिभाषा में बिजली या भाप के उत्पादन के लिए उपयोग किए जाने वाले इनपुट शामिल हैं, परंतु कि ऐसी बिजली या भाप का उपयोग उत्पादन कारखाने के भीतर अंतिम उत्पादों के निर्माण या किसी अन्य उद्देश्य के लिए किया जाता हो। ध्यान देने योग्य महत्वपूर्ण बात यह है कि वर्तमान मामले में, करदाता द्वारा अतिरिक्त बिजली को समय-समय पर अपने संयुक्त उद्यमों, विक्रेताओं आदि के पक्ष में सहमत दर पर मूल्य पर मंजूरी दी गई है और वितरण के लिए ग्रिड के पक्ष में भी ऐसी बिजली को मंजूरी दी गई है। उस सीमा तक, हमारे विचार में, करदाता सेनवैट क्रेडिट का हकदार नहीं था।

46. संक्षेप में, करदाता बिजली उत्पादन में प्रयुक्त पात्र इनपुट पर क्रेडिट का हकदार है, उस सीमा तक जिस सीमा तक वह उत्पादित बिजली का उपयोग अपने कारखाने में (कैप्टिव उपभोग के लिए) कर रहा है। वे संयुक्त उद्यमों, विक्रेताओं आदि के पक्ष में संविदात्मक दरों पर स्वीकृत अतिरिक्त बिजली की सीमा तक सेनवैट क्रेडिट के हकदार नहीं हैं, जिसे एक निश्चित मूल्य पर बेचा जाता है।”

26. मारुति सुजुकी लिमिटेड (सुप्रा) मामले में, माननीय न्यायाधीशों ने स्पष्ट रूप से यह अभिनिर्धारित किया है कि करदाता बिजली उत्पादन में प्रयुक्त पात्र इनपुट पर क्रेडिट का हकदार होगा, जहाँ तक वह उत्पादित बिजली का उपयोग अपने कारखाने में (कैप्टिव उपभोग के लिए) कर रहा है और वह संयुक्त उद्यमों, विक्रेताओं आदि के पक्ष में संविदात्मक दरों पर स्वीकृत अतिरिक्त बिजली, जिसे एक निश्चित मूल्य पर बेचा जाता है, की सीमा तक सेनवैट क्रेडिट का हकदार नहीं होगा।

27. मामले के इस दृष्टिकोण में, जैसा कि याचिकाकर्ता का यह स्वीकार्य मामला है कि 540 मेगावाट पावर प्लांट में उत्पादित बिजली का उपयोग उसके व्यवसाय के दौरान या उसे आगे बढ़ाने में किया जाता है, जो कि करदाता अर्थात् याचिकाकर्ता द्वारा प्रदान किए गए फॉर्म जी से स्पष्ट है, याचिकाकर्ता गुजरात नर्मदा फर्टिलाइजर्स कंपनी लिमिटेड (सुप्रा) और मारुति सुजुकी लिमिटेड (सुप्रा) के मामले में माननीय सर्वोच्च न्यायालय के न्यायाधीश द्वारा दिए गए निर्णयों के प्रकाश में अपने टाउनशिप के रखरखाव के लिए खपत की गई



विद्युत ऊर्जा के लिए आईटीसी का हकदार नहीं होगा। तदनुसार, तैयार किए गए पहले प्रश्न का उत्तर याचिकाकर्ता के खिलाफ और उत्तरवादी के पक्ष में दिया गया है।

28. गुजरात नर्मदा फर्टिलाइजर्स कंपनी लिमिटेड (सुप्रा) और मारुति सुजुकी लिमिटेड (सुप्रा) के मामले में सर्वोच्च न्यायालय द्वारा दिए गए निर्णयों के तहत आईटीसी लिमिटेड (सुप्रा), अल्ट्राटेक सीमेंट लिमिटेड (सुप्रा), सिनेमैक्स इंडिया लिमिटेड (सुप्रा) और एसए बिल्डर्स लिमिटेड (सुप्रा) के मामले में याचिकाकर्ता द्वारा भरोसा किए गए निर्णय वर्तमान मामले के तथ्यों पर लागू नहीं होते हैं और स्पष्ट रूप से अलग-अलग हैं।

प्रश्न संख्या 2 का उत्तर

29. याचिकाकर्ता बिजली उत्पादन के लिए कोयले का उपयोग करता है जिसका उपयोग एल्यूमीनियम उत्पादों के उत्पादन के लिए किया जाता है। ऐसे उत्पादों का निर्यात किया जाता है और प्रोत्साहन के रूप में, याचिकाकर्ता को ड्यूटी क्रेडिट स्क्रिप्स मिलते हैं। ड्यूटी क्रेडिट स्क्रिप्स निर्यातकों को निर्यात को बढ़ावा देने के लिए दिए जाने वाले प्रोत्साहन हैं और इनका उपयोग सीमा शुल्क के समायोजन के लिए किया जा सकता है। इसका उपयोग जीएसटी समायोजन के लिए नहीं किया जा सकता। इसे HSN 4907 के साथ 'माल' माना जाता है और इसकी आपूर्ति जीएसटी से मुक्त है। यह छूट CGST अधिनियम की धारा 11 के तहत प्रदत्त शक्तियों का प्रयोग करते हुए जारी अधिसूचना संख्या 35/2017 द्वारा प्रदान की गई है।

30. 'छूट प्राप्त आपूर्ति' शब्द को सीजीएसटी अधिनियम की धारा 2 की उपधारा (47) में परिभाषित किया गया है, जो निम्नानुसार है:---

“(47) “छूट प्राप्त आपूर्ति” का तात्पर्य किसी भी वस्तु या सेवा या दोनों की आपूर्ति से है, जिस पर शून्य दर से कर लगता है या जो एकीकृत वस्तु एवं सेवा कर अधिनियम की धारा 11 या धारा 6 के अंतर्गत कर से पूर्णतः मुक्त हो सकती है, और इसमें गैर-करयोग्य आपूर्ति भी शामिल है;”

31. इस संबंध में, सीजीएसटी अधिनियम की धारा 17, जो ऋण के आबंटन और अवरुद्ध ऋणों से संबंधित है, का उल्लेख यहां किया जा सकता है। धारा 17 की उप-धारा (2) निम्नलिखित प्रावधान करती है:---

“(2) जहां माल या सेवाओं या दोनों का उपयोग पंजीकृत व्यक्ति द्वारा आंशिक रूप से इस अधिनियम के तहत या एकीकृत माल और सेवा कर अधिनियम के तहत शून्य-रेटेड आपूर्ति सहित कर योग्य आपूर्ति को प्रभावित करने के लिए और आंशिक रूप से उक्त अधिनियमों के तहत छूट प्राप्त आपूर्ति को प्रभावित करने के लिए किया जाता है, क्रेडिट की राशि इनपुट टैक्स के उतने हिस्से तक सीमित होगी जितनी कि शून्य-रेटेड आपूर्ति सहित उक्त कर योग्य आपूर्ति के लिए है।”

32. सीजीएसटी अधिनियम की धारा 17(2) का सावधानीपूर्वक अध्ययन करने पर पता चलता है कि सामान्य नियम के रूप में, क्रेडिट केवल शून्य दर वाली आपूर्ति सहित कर योग्य आपूर्तियों पर लगने वाले इनपुट टैक्स तक ही सीमित है



और यह छूट प्राप्त आपूर्तियों को प्रभावित करने वाले इनपुट टैक्स के लिए उपलब्ध नहीं है तथा इनपुट, इनपुट सेवाओं पर आईटीसी के निर्धारण और उसके प्रत्यावर्तन के लिए सूत्र सीजीएसटी नियमों के नियम 42 के तहत प्रदान किए गए हैं, जबकि सीजीएसटी नियमों के नियम 43 में पूंजीगत वस्तुओं पर आईटीसी के निर्धारण और उसके प्रत्यावर्तन के लिए सूत्र प्रदान किए गए हैं। नियम 43(5) के बाद स्पष्टीकरण 1 में सामान्य नियम के लिए अपवाद निकाला गया है कि आईटीसी 'छूट वाली आपूर्ति' पर उपलब्ध नहीं होगी। यह सर्वविदित और निर्विवाद है कि सीजीएसटी अधिनियम की धारा 11 के तहत प्रदत्त शक्तियों का प्रयोग करते हुए जारी अधिसूचना संख्या 35/2017 द्वारा अधिसूचित डीसीएस की बिक्री एक छूट प्राप्त आपूर्ति है। इसलिए, याचिकाकर्ता सीजीएसटी नियमों में संशोधन से पहले इनपुट टैक्स क्रेडिट के लिए पात्र नहीं था। हालाँकि, दिनांक 5-7-2022 के संशोधन द्वारा, नियम 42 के प्रयोजन के लिए डीसीएस की बिक्री को 'छूट प्राप्त आपूर्ति के कुल मूल्य' से बाहर रखा गया था। इसलिए, दिनांक 5-7-2022 के संशोधन के बाद, 'छूट प्राप्त आपूर्ति' होने के बावजूद, डीसीएस की आपूर्ति पर भी याचिकाकर्ता को आईटीसी उपलब्ध है, जिसके लिए याचिकाकर्ता दावा कर रहा है कि दिनांक 5-7-2022 के संशोधन को स्पष्टीकरणात्मक घोषित किया जाए और पूर्वव्यापी प्रभाव दिया जाए ताकि याचिकाकर्ता सीजीएसटी अधिनियम के लागू होने की तारीख से डीसीएस की विक्रय पर आईटीसी का लाभ उठा सके।

33. इस संबंध में, सीजीएसटी नियमों के नियम 43 में निहित प्रासंगिक प्रावधान पर ध्यान देना समीचीन होगा, जिसे संशोधित किया गया था और स्पष्टीकरण 1(डी) को 5-7-2022 से जोड़ा गया था। सीजीएसटी नियमों के नियम 43 के स्पष्टीकरण 1 के खंड (डी) में निम्नानुसार कहा गया है:---

“(घ) भारत सरकार, वित्त मंत्रालय, राजस्व विभाग की अधिसूचना संख्या 35/2017-केन्द्रीय कर (दर), दिनांक 13 अक्टूबर, 2017, जो भारत के राजपत्र, असाधारण, भाग II, खंड 3, उप-खंड (i) में संख्या सा.का.नि. 1284(ई), दिनांक 13 अक्टूबर, 2017 द्वारा प्रकाशित की गई थी, में निर्दिष्ट ड्यूटी क्रेडिट स्क्रिप्स की आपूर्ति का मूल्य।”

34. याचिकाकर्ता के विद्वान वकील श्री भरत रायचंदानी ने दृढ़तापूर्वक तर्क दिया कि सीजीएसटी नियमों के नियम बनाने वाले प्राधिकारी को पूर्वव्यापी प्रभाव से नियम बनाने का अधिकार है, इसलिए, सीजीएसटी नियमों के नियम 43 में स्पष्टीकरण 1(डी) जोड़ने वाले इस नियम का पूर्वव्यापी प्रभाव है और कम से कम, यह लंबित मामलों पर लागू होगा, क्योंकि याचिकाकर्ता की अपील 19-9-2019 से लंबित थी। हालाँकि, राज्य के विद्वान वकील श्री राहुल तामस्कर ने तर्क दिया है कि यद्यपि यह एक स्पष्टीकरण है, लेकिन इसका भावी प्रभाव होगा। हालाँकि, यह विवाद का विषय नहीं है कि सीजीएसटी अधिनियम की धारा 164(3) के आधार पर, नियम बनाने वाली प्राधिकारी - केंद्र सरकार, के पास पूर्वव्यापी प्रभाव से नियम लागू करने की शक्ति और अधिकार क्षेत्र है।

35. सीजीएसटी नियमों के नियम 43 के स्पष्टीकरण 1 में संशोधन कर खंड (डी) जोड़ा गया, जो 28-29 जून, 2022 को आयोजित जीएसएल परिषद की 47 वीं जीएसटी परिषद बैठक में की गई सिफारिश के अनुसरण में किया गया था, जो निम्नानुसार है:---



II. नियम 43 के पश्चात स्पष्टीकरण 1 में संशोधन:

2.1 ड्यूटी क्रेडिट स्क्रिप्ट (DCS) एक प्रोत्साहन योजना है जो विदेश व्यापार नीति (FTP) 2015 के अंतर्गत भारत सरकार द्वारा प्रदान किया जाने वाला एक निर्यात संवर्धन लाभ है। ऐसे DCS हस्तांतरणीय होते हैं और इनकी बिक्री/आपूर्ति पर GST का भुगतान किया जाना आवश्यक था। हालाँकि, अक्टूबर, 2017 से प्रभावी [अधिसूचना संख्या 35/2017-केन्द्रीय कर (दर), दिनांक 13-10-2017 (प्रविष्टि संख्या 122A) देखें], उक्त आपूर्ति को GST से छूट दी गई थी।

2.2 क्षेत्रीय संरचनाओं और व्यापार एवं उद्योग से विभिन्न अभ्यावेदन प्राप्त हुए हैं, जिनमें स्पष्टीकरण मांगा गया है कि क्या पंजीकृत व्यक्ति, जो डीसीएस की ऐसी छूट प्राप्त आपूर्ति करते हैं, को कर योग्य (शून्य-रेटेड सहित) आपूर्ति के साथ-साथ डीसीएस की उक्त छूट प्राप्त आपूर्ति के लिए उपयोग किए जाने वाले सामान्य इनपुट और इनपुट सेवाओं पर नियम 42 के तहत आईटीसी को रिवर्स करना आवश्यक है।

2.3 विधि समिति ने इस मुद्दे पर विचार-विमर्श किया था। विधि समिति ने अपनी राय में कहा कि यद्यपि निर्यातकों द्वारा एमईआईएस/ड्यूटी क्रेडिट स्क्रिप्ट की आपूर्ति जीएसटी के अंतर्गत एक छूट प्राप्त आपूर्ति है, फिर भी निर्यातकों द्वारा शून्य दर वाली आपूर्तियों सहित कर योग्य आपूर्तियाँ करने के लिए इनपुट और इनपुट सेवाओं पर प्राप्त क्रेडिट को ऐसी कर योग्य आपूर्तियों और डीसीएस की छूट प्राप्त आपूर्ति पर सामान्य क्रेडिट नहीं माना जाना चाहिए। इसलिए, निर्यातकों द्वारा डीसीएस की ऐसी छूट प्राप्त आपूर्ति के लिए इनपुट टैक्स क्रेडिट को उलटने की कोई आवश्यकता नहीं होनी चाहिए। तदनुसार, विधि समिति ने सिफारिश की कि उपरोक्त स्थिति को स्पष्ट करने के लिए सी. जी. एस. टी. नियम, 2017 (नीचे लाल रंग में दिखाया गया है) के नियम 43 के पश्चात् खंड (डी) को स्पष्टीकरण 1 में डाला जा सकता है।

नियम 43 के पश्चात् स्पष्टीकरण 1
व्याख्या 1: नियम 42 और इस नियम के प्रयोजनों के लिए, यह स्पष्ट किया जाता है कि छूट प्राप्त आपूर्तियों के कुल मूल्य में निम्नलिखित शामिल नहीं होंगे:--- (क) [विलोपित] (ख) जमा स्वीकार करने, ऋण या अग्रिम देने के माध्यम से सेवाओं का मूल्य, जहां तक कि प्रतिफल ब्याज या छूट के रूप में दर्शाया गया है, सिवाय बैंकिंग कंपनी या गैर-बैंकिंग वित्तीय कंपनी सहित किसी वित्तीय संस्थान के मामले में, जो जमा स्वीकार करने, ऋण या अग्रिम देने के माध्यम से सेवाएं प्रदान करने में लगे हुए हैं; और (ग) भारत में सीमा शुल्क निकासी केंद्र से भारत के बाहर किसी स्थान तक किसी पोत द्वारा माल के



परिवहन के माध्यम से सेवाओं की आपूर्ति का मूल्य।

(घ) भारत सरकार के वित्त मंत्रालय, राजस्व विभाग की अधिसूचना संख्या 35/2017-केन्द्रीय कर (दर), दिनांक 13 अक्टूबर, 2017, जो भारत के राजपत्र, असाधारण, भाग II, खंड 3, उपखंड (i) में संख्या सा.का.नि. 1284(ई) दिनांक 13 अक्टूबर, 2017 द्वारा प्रकाशित हुई थी, में निर्दिष्ट शुल्क क्रेडिट स्क्रिप्स की आपूर्ति का मूल्य। इसके बाद, इसे 5-7-2022 से लागू कर दिया गया है।

36. संशोधन के प्रभाव से छूट प्राप्त आपूर्तियों के कुल मूल्य से डीसीएस का मूल्य शामिल नहीं होगा। सीजीएसटी अधिनियम की धारा 164(3) के तहत, केंद्र सरकार को नियमों को पूर्वव्यापी प्रभाव से लागू करने की शक्ति प्रदान की गई है।

इसमें निम्नलिखित कहा गया है:---

"164. नियम बनाने की सरकार की शक्ति।—xxx xxx xxx

(3) इस धारा द्वारा प्रदत्त नियम बनाने की शक्ति में नियमों या उनमें से किसी को भूतलक्षी प्रभाव देने की शक्ति सम्मिलित होगी, जो उस तारीख से पूर्वतर नहीं होगी, जिस तारीख को इस अधिनियम के उपबंध प्रवृत्त होते हैं।"

37. हालाँकि, अधिसूचना संख्या 14/2022 दिनांक 5-7-2022 में यह स्पष्ट रूप से उल्लेख नहीं किया गया है कि सीजीएसटी नियमों के नियम 43 में स्पष्टीकरण 1(डी) जोड़ने पर पूर्वव्यापी प्रभाव पड़ेगा, जैसा कि अन्य नियमों में, उदाहरण के लिए, खंड 7, 9 और 10 के माध्यम से दिया गया है। अब, प्रश्न यह होगा कि क्या सीजीएसटी नियमों के नियम 43 में स्पष्टीकरण 1(डी) जोड़ने वाले ऐसे संशोधन का भावी प्रभाव होगा या पूर्वव्यापी प्रभाव होगा?

38. न्यायमूर्ति जी.पी. सिंह के वैधानिक व्याख्या के सिद्धांत, 15 वें संस्करण (पृष्ठ 166-168) के अनुसार, एक बार स्पष्टीकरण जोड़ दिए जाने पर वह अधिनियम का अभिन्न अंग बन जाता है।

इसमें निम्नलिखित कहा गया है:---

" 3.10 स्पष्टीकरण --खंड में निहित शब्दों के अर्थ को समझाने के लिए कभी-कभी एक स्पष्टीकरण को एक खंड में जोड़ा जाता है। यह अधिनियम का अभिन्न अंग बन जाता है। किसी स्पष्टीकरण को दिया जाने वाला अर्थ उसकी शर्तों पर निर्भर होना चाहिए, और "इसके उद्देश्य के बारे में कोई सिद्धांत तब तक स्वीकार नहीं किया जा सकता जब तक कि इसका अनुमान प्रयुक्त भाषा से न लगाया जाए"।

कोई स्पष्टीकरण सामान्यतः उससे जुड़ी धारा के दायरे को विस्तृत नहीं करता, लेकिन यदि ऐसा होता है, तो विधायी आशय को प्रभाव प्रदान किया जाना चाहिए, भले ही विधायिका ने किसी प्रावधान को स्पष्टीकरण के रूप में नामित किया हो।

xxxxxxxxx



मुख्य अधिनियम के दायरे में किसी चीज को शामिल करने या उससे बाहर रखने या उसमें आने वाले कुछ शब्दों के अर्थ को स्पष्ट करने के लिए स्पष्टीकरण जोड़ा जा सकता है। यहाँ तक कि एक नकारात्मक स्पष्टीकरण, जो किसी श्रेणी के कुछ प्रकारों को अधिनियम के दायरे से बाहर करता है, यह दर्शाने का प्रभाव डाल सकता है कि अपवादित प्रकारों को छोड़कर वह श्रेणी अधिनियम के दायरे में शामिल है। सामान्यतः, स्पष्टीकरण को इस प्रकार पढ़ा जाना चाहिए कि वह मुख्य धारा के साथ सामंजस्य स्थापित करे और उसमें किसी भी अस्पष्टता को दूर करे, तथा उसे इस प्रकार नहीं समझा जाना चाहिए कि वह धारा के दायरे को बढ़ा दे। यह भी संभव है कि कानून के किसी संदिग्ध बिंदु को पूर्वव्यापी रूप से स्पष्ट करने और निराधार आशंकाओं को दूर करने के लिए मुख्य धारा के प्रावधान या एक्स एबंटेंटी कॉटेला के रूप में कार्य करने के लिए घोषणात्मक रूप में एक स्पष्टीकरण जोड़ा गया हो। सुंदरम पिल्लई बनाम पट्टाभिरामन 17 में, न्यायमूर्ति फजल अली ने पूर्ववर्ती मामलों से, एक वैधानिक प्रावधान के स्पष्टीकरण के उद्देश्यों के रूप में निम्नलिखित को चुना:

(क) स्वयं अधिनियम के अर्थ तथा आशय की व्याख्या करना,

(ख) जहाँ मुख्य अधिनियम में कोई अस्पष्टता या अस्पष्टता है, उसे स्पष्ट करने के लिए ताकि इसे उस प्रमुख उद्देश्य के अनुरूप बनाया जा सके जिसे वह स्वीकार करता प्रतीत होता है।

(ग) अधिनियम के प्रमुख उद्देश्य को सार्थक तथा उद्देश्यपूर्ण बनाने के लिए अतिरिक्त सहायता प्रदान करना,

घ) स्पष्टीकरण किसी भी प्रकार से अधिनियम या उसके किसी भाग में हस्तक्षेप या परिवर्तन नहीं कर सकता, किन्तु जहाँ स्पष्टीकरण के प्रयोजन के लिए प्रासंगिक कोई कमी रह जाती है, वहाँ वह अधिनियम के वास्तविक आशय और आशय की व्याख्या करने में न्यायालय की सहायता कर सकता है, और

(ङ) तथापि, वह किसी ऐसे वैधानिक अधिकार को नहीं छीन सकता, जिससे किसी व्यक्ति को किसी अधिनियम के अंतर्गत प्रदान किया गया हो या अधिनियम की व्याख्या में बाधा बनकर अधिनियम के कार्यान्वयन को निष्फल कर सकता हो।”

17 सुंदरम पिल्लई बनाम वी. आर. पट्टाभिरामन, ए. आई. आर. 1985 एस. सी. 582:(1985) 1 एस. सी. सी. 591, पृष्ठ 613 32 का पृष्ठ 29

39. श्री शंकराचार्य संस्कृत विश्वविद्यालय (सुप्रा) में, सर्वोच्च न्यायालय ने माना है कि किसी प्रावधान को केवल "स्पष्टीकरण" या "स्पष्टीकरण" के रूप में वर्णित करना उसके वास्तविक अर्थ और आयात को निर्णायक नहीं करता है और यह भी माना गया है कि किसी प्रावधान को स्पष्टीकरण या स्पष्टीकरण के रूप में वर्णित करने के लिए एक पूर्व शर्त यह है कि पूर्व-संशोधित कानून अस्पष्ट या संदिग्ध होना चाहिए। माननीय न्यायाधीशों द्वारा निम्नलिखित टिप्पणियाँ की गयीं -----

“50. स्पष्टीकरण/स्पष्टीकरण मूल प्रावधान के दायरे का विस्तार या परिवर्तन नहीं कर सकता है, जैसा कि बिहटा सहकारी विकास गन्ना विपणन संघ लिमिटेड बनाम बैंक ऑफ बिहार, एआईआर 1967 एससी 389 में



बताया गया है। किसी प्रावधान को केवल "स्पष्टीकरण" या "स्पष्टीकरण" कहना उसके वास्तविक अर्थ और महत्व को निर्धारित नहीं करता है। इस पहलू पर, इस न्यायालय ने वर्चुअल सॉफ्ट सिस्टम्स लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, दिल्ली, (2007) 289 आईटीआर 83 (एससी) में निम्नलिखित टिप्पणी की:

“भले ही कानून में यह कथन हो कि संशोधन घोषणात्मक या स्पष्टीकरणात्मक है, फिर भी मामला यहीं समाप्त नहीं होता है। न्यायालय स्वयं को कानून में दिए गए उक्त कथन से बाध्य नहीं मानेगा, बल्कि संशोधन की प्रकृति का विश्लेषण करेगा और फिर निष्कर्ष निकालेगा कि क्या यह वास्तव में स्पष्टीकरणात्मक या घोषणात्मक प्रावधान है या यह एक संशोधन है जिसका उद्देश्य कानून में परिवर्तन करना है और जो भविष्य की अवधियों पर लागू होता है।”

51. कानून की इस स्थिति को भारत संघ बनाम मार्टिन लॉटरी एजेंसीज लिमिटेड, (2009) 12 एससीसी 209 में भी स्वीकार किया गया है, जिसमें कहा गया था कि जब कर की एक नई अवधारणा को इस प्रकार पेश किया जाता है कि इसका दायरा बढ़ जाए, तो इसे केवल स्पष्टीकरणात्मक या घोषणात्मक नहीं कहा जा सकता है और इसलिए इसे पूर्वव्यापी रूप से लागू किया जा सकता है, भले ही ऐसा कर किसी मौजूदा प्रावधान के स्पष्टीकरण के रूप में पेश किया गया हो। इसके अलावा यह भी अभिनिर्धारित किया गया कि भले ही स्पष्टीकरण "संदेहों को दूर करने के लिए" अभिव्यक्ति से शुरू होता है, लेकिन जब तक स्पष्टीकरण की शुरुआत से पहले कानून में कोई अस्पष्टता या अस्पष्टता नहीं थी, तब तक स्पष्टीकरण को यह कहकर पूर्वव्यापी रूप से लागू नहीं किया जा सकता कि यह केवल स्पष्टीकरणात्मक था। 52. उपर्युक्त प्राधिकारियों से निम्नलिखित सिद्धांत निकाले जा सकते हैं:

- i) यदि कोई कानून उपचारात्मक है या पिछले कानून का केवल स्पष्टीकरण करता है, तो उसके पूर्वव्यापी प्रभाव की अनुमति दी जा सकती है।
- ii) किसी बाद के आदेश/प्रावधान/संशोधन को पिछले कानून का स्पष्टीकरण माना जाने के लिए, पूर्व-संशोधित कानून अस्पष्ट या संदिग्ध होना चाहिए। ऐसा केवल तभी होता है जब किसी प्रावधान की उचित व्याख्या करना असंभव हो, जब तक कि उसमें संशोधन न किया जाए, तब संशोधन को पिछले कानून का स्पष्टीकरण या घोषणा माना जाता है और इसलिए इसे पूर्वव्यापी रूप से लागू किया जाता है।
- iii) स्पष्टीकरण/स्पष्टीकरण मूल प्रावधान के दायरे का विस्तार या परिवर्तन नहीं कर सकता है।
- iv) केवल इसलिए कि किसी प्रावधान को स्पष्टीकरण/स्पष्टीकरण के रूप में वर्णित किया गया है, न्यायालय स्वयं कानून में दिए गए उक्त कथन से बाध्य नहीं है, बल्कि उसे संशोधन की प्रकृति का विश्लेषण करना होगा और फिर यह निष्कर्ष निकालना होगा कि क्या यह वास्तव में एक स्पष्टीकरणात्मक या घोषणात्मक प्रावधान है या यह एक मूलभूत संशोधन है जिसका उद्देश्य कानून में परिवर्तन करना है और जो भविष्य में लागू होगा।”



40. वर्तमान मामले के तथ्यों पर वापस लौटते हुए, यह स्पष्ट है कि जीएसटी परिषद द्वारा प्रस्तुत अभ्यावेदन और अनुशंसा के आधार पर सीजीएसटी नियमों के नियम 43 के स्पष्टीकरण 1 में खंड (घ) अधिनियमित और सम्मिलित किया गया था। खंड (घ) के सम्मिलित होने से केवल उन आपूर्तियों का दायरा बढ़ा है जिन्हें छूट प्राप्त आपूर्तियों के कुल मूल्य से बाहर रखा जाना है। इसलिए, सीजीएसटी नियमों के नियम 43, स्पष्टीकरण (1) (डी) के रूप में स्पष्टीकरण में किया गया संशोधन, प्रकृति में स्पष्टीकरणात्मक नहीं है। हालांकि सी. जी. एस. टी. अधिनियम की धारा 164 (3) में व्यक्त करने की शक्ति नियम बनाने वाले प्राधिकरण को प्रदान की गई है, फिर भी नियम बनाने वाले प्राधिकरण ने इसे पूर्वव्यापी प्रभाव के साथ जारी करने का विकल्प नहीं चुना गया। जैसा कि पहले अभिनिर्धारित किया गया है, आईटीसी डीलर का मूल अधिकार नहीं है, यह केवल वैधानिक योजना के तहत डीलर को दिया जाने वाला लाभ या रियायत है और इसे अधिकार के रूप में दावा नहीं किया जा सकता है, जैसा कि जयम एंड कंपनी (सुप्रा) मामले में सर्वोच्च न्यायालय के माननीय न्यायाधीशों द्वारा कहा गया है। इस प्रकार, यह अभिनिर्धारित नहीं किया जा सकता है कि यह पूर्वव्यापी प्रकृति का था और वर्तमान लंबित मामलों पर लागू नहीं होगा। तदनुसार, विद्वान अपीलीय प्राधिकारी ने याचिकाकर्ता की अपील को सही ढंग से खारिज कर दिया है। दूसरे प्रश्न का उत्तर भी याचिकाकर्ता के विरुद्ध और राज्य/उत्तरवादी के पक्ष में दिया गया है।

41. एसेंट मेडिटेक लिमिटेड (सुप्रा) में याचिकाकर्ता द्वारा गुजरात उच्च न्यायालय द्वारा दिया गया निर्णय पूरी तरह से अलग है क्योंकि उस मामले में केंद्रीय/गुजरात माल और सेवा कर नियम, 2017 के नियम 89(5) में संशोधन भारत संघ और अन्य बनाम वीकेसी फुटस्टेप्स इंडिया प्राइवेट लिमिटेड 18 के मामले में सर्वोच्च न्यायालय के निर्देश के बाद लाया गया था, जिसमें सूत्र में विसंगतियों को देखने के बाद सर्वोच्च न्यायालय के विद्वान न्यायाधीश द्वारा विसंगतियों को दूर करने और कानून के अनुसार निर्णय लेने के लिए विशेष रूप से निर्देशित किया गया था। इसी प्रकार, मैसूर रोलिंग मिल्स (प्रा.) लिमिटेड (सुप्रा) और अन्य निर्णयों में जिस निर्णय पर भरोसा किया गया है, वह स्पष्ट रूप से वर्तमान मामले के तथ्यों पर लागू नहीं होता है और अलग-अलग है।

42. इस मामले को ध्यान में रखते हुए, सीजीएसटी नियमों के नियम 43 में स्पष्टीकरण 1(डी) के रूप में संशोधन का लाभ 5-7-2022 के बाद की अवधि के लिए उपलब्ध होगा और याचिकाकर्ता के विरुद्ध दोनों विवाद्यक पर निर्णय लेने वाले संयुक्त आयुक्त (अपील) द्वारा पारित आदेश में हस्तक्षेप का कोई मामला नहीं बनेगा।

43. परिणामस्वरूप, मुझे याचिकाओं में कोई योग्यता नहीं दिखती है और सभी रिट याचिकाएं खारिज की जाती हैं तथा पक्षकारों को अपना खर्च स्वयं वहन करना होगा है।

सही/-

(संजय के. अग्रवाल)

न्यायाधीश



(Translation has been done through AI Tool: SUVAS)

अस्वीकरण: हिन्दी भाषा में निर्णय का अनुवाद पक्षकारों के सीमित प्रयोग हेतु किया गया है ताकि वो अपनी भाषा में इसे समझ सकें एवं यह किसी अन्य प्रयोजन हेतु प्रयोग नहीं किया जाएगा । समस्त कार्यालयी एवं व्यावहारिक प्रयोजनों हेतु निर्णय का अंग्रेजी स्वरूप ही अभिप्रमाणित माना जाएगा और कार्यान्वयन तथा लागू किए जाने हेतु उसे ही वरीयता दी जाएगी।

