कम्प्यूटर संख्या – 1920025 / 13-6-19

पत्र सं0– टी0आर0यू0 (2019–20) / 39 / वाणिज्य कर।

कार्यालयः कमिश्नर, वाणिज्य कर, उ0प्र0।
(कर अनुसंधान इकाई)
लखनऊः: दिनांक– 13 जून, 2019

समस्त जोनल एडिशनल कमिश्नर,
समस्त ज्वाइण्ट कमिश्नर (कार्यपालक),
वाणिज्य कर, उ0प्र0।

**विषयः– जी0एस0टी0 अधिनियम के अन्तर्गत प्राविधानित "ITC accumulated due to Inverted Tax Structure" के मद में प्राप्त रिफण्ड क्लेम्स के परीक्षण के सम्बंध में।**

"ITC accumulated due to Inverted Tax Structure" के मद में दाखिल कुछ रिफण्ड क्लेम्स का परीक्षण विधिक प्राविधानों के आलोक में कर अनुसंधान इकाई, मुख्यालय द्वारा किया गया। कर अनुसंधान इकाई द्वारा रिफण्ड क्लेम्स से सम्बंधित डाटा एवं रिटर्न्स का विश्लेषण करने के उपरांत केस स्टडी प्रस्तुत की गयी है, जिसके अवलोकन से यह स्पष्ट है कि "ITC accumulated due to Inverted Tax Structure" के मद में दाखिल कुछ रिफण्ड क्लेम विधिक रूप से अनुमन्य किये जाने योग्य नहीं हैं। यह स्थिति इस श्रेणी के अन्य रिफण्ड क्लेम्स के संदर्भ में भी सम्भव है। अध्ययन रिपोर्ट में अंकित विधिक प्राविधानों के आलोक में "ITC accumulated due to Inverted Tax Structure" के मद में प्राप्त रिफण्ड दावों का परीक्षण किया जाना आवश्यक है।

अतः कर अनुसंधान इकाई, मुख्यालय द्वारा प्रस्तुत अध्ययन रिपोर्ट इस परिपत्र के साथ संलग्न कर निम्न निर्देशों के साथ प्रेषित है कि :–

1. संलग्न अध्ययन रिपोर्ट सभी अधीनस्थ अधिकारियों को उपलब्ध कराते हुए प्रत्येक जोन में विभागीय अधिकारियों के लिये प्राथमिकता पर "रिफण्ड" पर एक वर्कशॉप का आयोजन किया जाये। इस वर्कशॉप में जोनल एडिशनल कमिश्नर सहित सभी विभागीय अधिकारियों की उपस्थिति सुनिश्चित की जाये।
2. अब तक प्राप्त उक्त श्रेणी के शत्–प्रतिशत रिफण्ड क्लेम्स का परीक्षण दिनांक 15.07.2019 तक पूर्ण कर लिया जाये तथा परीक्षण पर विधिक रूप से गलत पाये गये रिफण्ड क्लेम्स की संख्या एवं उनमें निहित धनराशि की सूचना कर अनुसंधान इकाई, मुख्यालय को दिनांक 20.07.2019 तक उपलब्ध करायी जाये।
3. उक्त श्रेणी के रिफण्ड क्लेम्स के परीक्षण के उपरांत विधिक रूप से गलत पाये गये रिफण्ड क्लेम्स के सम्बंध में नियमानुसार विधिक कार्यवाही सुनिश्चित की जाये तथा कृत कार्यवाही से मुख्यालय को अवगत कराया जाये।
4. रिफण्ड क्लेम्स का नियमानुसार समयबद्ध निस्तारण सुनिश्चित किया जाये।

**संलग्नक–उपरोक्तानुसार।**

(अमृता सोनी)
कमिश्नर,
वाणिज्य कर, उत्तर प्रदेश।

गोपनीय
केवल विभागीय अधिकारियों
के उपयोगार्थ - अध्ययन सामग्री

# कर अनुसन्धान इकाई (TRU)

# वाणिज्य कर, मुख्यालय, लखनऊ।

## मंथन–4.1

## (जी.एस.टी. रिफण्ड क्लेम्स का अध्ययन भाग–1)

ऑनलाइन उपलब्ध डाटा के प्रारम्भिक अवलोकन पर कुछ मामलों में गलत रिफण्ड क्लेम तथा जारी किये जाने के संकेत पाये जाने पर कमिश्नर महोदया द्वारा टी.आर.यू. को रिफण्ड के कुछ बड़े मामलों से सम्बन्धित डाटा का विश्लेषण कर रिपोर्ट प्रस्तुत करने के निर्देश दिये गये। उक्त निर्देशों के क्रम में सर्वप्रथम ITC accumulated due to Inverted Tax Structure से सम्बन्धित रिफण्ड के कुछ बड़े मामलों को अध्ययन हेतु टी.आर.यू. द्वारा चिन्हित किया गया।

अध्ययन हेतु चयन के आधार –

1. एक से अधिक जोन के विविध ट्रेड के मामलों का चयन ।
2. प्रथमदृष्ट्या ऐसे मामले, जिनमें रू0 50 लाख या अधिक की धनराशि रिफण्ड के रूप में क्लेम की गयी हो।
3. Inverted Tax Structure के ऐसे मामले जहाँ Inverted Tax Structure होने के बाद भी क्रेडिट लेज़र में अधिक जमा आई.टी.सी. का रिफण्ड देय नहीं है, किन्तु रिफण्ड क्लेम किया गया है।
4. Inverted Tax Structure के ऐसे मामले जहाँ व्यापारी का प्रमुख Output एवं मुख्य Input समान दर से करयोग्य होने के बावजूद बड़ी धनराशि के रिफण्ड क्लेम हुए हैं।

अध्ययन के सन्दर्भ बिन्दु–

- चिन्हित फर्मों का उपलब्ध ऑनलाइन डाटा यथा– Credit Ledger, GSTR-1, GSTR-2A, GSTR-3B, E-way Bill data, सम्बन्धित फर्मों की वेबसाइट पर उपलब्ध सूचनाएँ।
- अधिनियम एवं नियमावली के सुसंगत प्रावधान।
- CBIC द्वारा जारी विज्ञप्ति सं0– 5/2017– केन्द्रीय कर (दर) दिनांक 28 जून, 2017 एवं विज्ञप्ति सं0– 20/2018– केन्द्रीय कर (दर) दिनांक 26 जुलाई, 2018।
- रिफण्ड के सम्बन्ध में CBIC तथा जी.एस.टी. अनुभाग, वाणिज्य कर, मुख्यालय द्वारा जारी निम्न परिपत्र –

| Circular No. issued by CBIC | Date of Issue | Subject | Circulated by HQ, U.P. through Circular No. | Date of Issue |
|---|---|---|---|---|
| 17/2017 | 15.11.2017 | Manual filing and processing of refund claims in respect of zero-rated supplies. | 1067/1718058 | 28.11.2017 |
| 18/2017 | 16.11.2017 | Clarification on refund of unutilized input tax credit of GST paid on inputs in respect of exporters of fabrics. | - | - |
| 37/2018 | 15.03.2018 | Clarification on exports related refund issues. | 66/1819003 | 16.04.2018 |
| 45/2018 | 30.05.2018 | Clarifications on refund related issues. | 315/1819016 | 18.06.2018 |
| 48/2018 | 14.06.2018 | Clarifications of certain issues under GST. | 331/1819017 | 22.06.2018 |
| 56 | 24-08-2018 | Clarification on removal of restriction on refund of accumulated Input Tax Credit on fabrics | 41/1819038 | 10.09.2018 |
| 59/2018 | 04.09.2018 | Clarification on refund related issues. | 38/1819035 | 10.09.2018 |
| 68 | 05-10-2018 | Notifications issued under CGST Act, 2017 applicable to Goods and Services Tax (Compensation to States) Act, 2017 | - | - |
| 70 | 26-10-2018 | Clarification on certain issues related to refund | 52/1819058 | 31.10.2018 |
| 79 | 31-12-2018 | Clarification on refund related issues | 1049/1819081 | 07.01.2019 |
| 94 | 28-03-2019 | Seeks to clarify certain refund related issues under GST. | 02/1920001 | 01.04.2019 |

चिन्हित फर्मों के रिफण्ड क्लेम का विश्लेषण–

**केस स्टडी** 1.

जोन का नाम– **xxxxxxx**

फर्म का नाम– **xxxxxxx**

**(GSTIN- xxxxxxx)**

कर निर्धारण अधिकारी– **xxxxxxx**

क्लेम की गयी रिफण्ड की कुल धनराशि– रू0 2.36 करोड़

विश्लेषणः– व्यापारी Outward HSN data के विश्लेषण पर पाया गया कि व्यापारी के मुख्य Outward HSN 6001 (943 Outward E-way Bill), HSN 5407 (255 Outward E-way Bill), HSN 5512 (714 Outward E-way Bill), HSN 5515 (9892 Outward E-way Bill) हैं। यह सभी HSN विभिन्न टेक्सटाइल्स के हैं।

- विज्ञप्ति सं0– 5/2017– केन्द्रीय कर (दर) दिनांक 28 जून, 2017 के द्वारा टेक्सटाइल के उक्त सभी HSN की Outward Supply करने वाले व्यापारियों को Inverted Tax Structure होने के बावजूद अधिक जमा आई.टी.सी. के रिफण्ड को प्रतिबन्धित किया गया था। यह व्यवस्था दिनांक 01 जुलाई, 2017 से दिनांक 31 जुलाई, 2018 तक प्रभावी रही।
- विज्ञप्ति सं0– 20/2018– केन्द्रीय कर (दर) दिनांक 26 जुलाई, 2018 के द्वारा टेक्सटाइल के उक्त सभी HSN की Outward Supply करने वाले व्यापारियों को Inverted Tax Structure होने की दशा में अधिक जमा आई.टी.सी. के रिफण्ड की सुविधा अनुमन्य की गयी। यह व्यवस्था दिनांक 01 अगस्त, 2018 से प्रभावी हुयी, किन्तु विज्ञप्ति सं0– 20/2018– केन्द्रीय कर (दर) दिनांक 26 जुलाई, 2018 में एक परन्तुक निम्नवत् अंकित है–

***"Provided that,-***

**(ii) in respect of said goods, the accumulated input tax credit lying unutilised in balance, after payment of tax for and upto the month of July, 2018, on the inward supplies received up to the 31st day of July 2018, shall lapse.".**

विज्ञप्ति सं0– 20/2018– केन्द्रीय कर (दर) दिनांक 26 जुलाई, 2018 के परन्तुक से यह स्पष्ट है कि ऐसे सभी मामलों में दिनांक 31 जुलाई, 2018 तक Inverted Tax Structure होने के कारण Accumulated ITC का प्रयोग केवल और केवल दिनांक 31 जुलाई, 2018 तक की कर की देनदारी के विरूद्ध समायोजन हेतु ही सम्भव था तथा दिनांक 31 जुलाई, 2018 तक की Outward Liability के समायोजन के उपरान्त दिनांक 31.7.18 अवशेष आई.टी.सी. स्वतः lapse हो गयी।

31 जुलाई, 2018 को प्रश्नगत व्यापारी के Credit ledger का Closing Balance निम्नवत् था–

| Description | Balance Available | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Integrated Tax | Central Tax | State Tax | CESS | Total |
| Closing Balance | 36,93,026 | 2,19,46,679 | 2,19,46,679 | - | 4,75,86,384 |

स्पष्ट है कि व्यापारी के Credit ledger में दिनांक 31 जुलाई, 2018 को अवशेष आई.टी.सी. रू0 47586384.00 lapse हो जाने के कारण Reverse किये जाने योग्य थी। यह आई.टी.सी. न तो व्यापारी द्वारा स्वयं रिवर्स की गयी और न ही कर निर्धारण अधिकारी द्वारा ब्लॉक की गयी, **किन्तु इस प्रकरण में** दिनांक 31 जुलाई, 2018 का Closing Balance माह अगस्त, 2018 एवं आगे महीनों में Carry Forward हुआ। व्यापारी द्वारा आगे महीनों में Credit ledger से आई.टी.सी. रिफण्ड क्लेम करने के साथ–साथ देयकर का भुगतान भी किया गया।

- **जबकि** दिनांक 31 जुलाई, 2018 को Credit ledger में अवशेष आई.टी.सी. रू0 47586384.00 नियमानुसार lapse हो जाने के कारण माह अगस्त, 2018 का Opening Balance शून्य होगा।
- माह अगस्त, 2018 का Opening Balance शून्य माने जाने पर व्यापारी के Credit ledger में आगामी माहों में उपलब्ध आई.टी.सी. का गणना चार्ट अनुलग्नक–'क' पर संलग्न है।
- माह अगस्त, 2018 का Opening Credit Balance शून्य माने जाने पर (यदि जुलाई, 2018 के अन्त में अवशेष धनराशि रू0 47586384.00 नियमानुसार रिवर्स कर दी गयी होती) तो व्यापारी के Credit ledger से देयकर के समायोजन एवं व्यापारी द्वारा क्लेम रिफण्ड के दृष्टिगत माह अक्टूबर, 2018, दिसम्बर, 2018, जनवरी, 2019 एवं फरवरी, 2019 के अन्त में व्यापारी का Credit ledger ऋणात्मक प्रदर्शित हो रहा है।
- उक्त चारों माहों के ऋणात्मक Credit Balance का कुल योग रू0 45357765.00 आता है। स्पष्ट है कि प्रश्नगत व्यापारी के अभिलेखों का अविलम्ब परीक्षण अपरिहार्य है तथा परीक्षणोपरान्त प्राथमिकता पर कार्यवाही सम्पादित करते हुए प्रथम दृष्ट्या रू0 45357765.00 की धनराशि एवं ब्याज रिकवर किया जाना चाहिए। **प्रकरण में** अर्थदण्ड की कार्यवाही **पर भी विचार किया जाना चाहिए** ।
- इस प्रकार के मामलों में **CBIC** द्वारा परिपत्र सं0– 94– केन्द्रीय कर दिनांक 28 मार्च, 2019 से सविस्तार स्थिति स्पष्ट की गयी है। यह परिपत्र जी.एस.टी. अनुभाग के परिपत्र सं0–02/1920001 दिनांक 01 अप्रैल, 2019 से भी प्रसारित किया गया है।

## केस स्टडी 2.

जोन का नाम– xxxxxx

फर्म का नाम– xxxxxx

**(GSTIN- xxxxxx)**

कर निर्धारण अधिकारी– xxxxxx

क्लेम की गयी रिफण्ड की कुल धनराशि– रू0 2.89 करोड़

विश्लेषणः– व्यापारी द्वारा माह, माह सितम्बर, 2018, माह दिसम्बर, 2018, माह मार्च, 2019 से सम्बन्धित टैक्स पीरियड हेतु कुल रू0 2.89 करोड़ की धनराशि ITC accumulated due to Inverted Tax Structure के मद में क्लेम की गयी है। व्यापारी के GSTR-1 के विश्लेषण पर यह पाया गया कि व्यापारी द्वारा अपनी समस्त Outward Supply केवल दो फर्मों– M/S Indian Railways (GSTIN- xxxxxx)& M/S xxxxxx (GSTIN-xxxxxx) को की गयी है। उल्लेखनीय है कि रेलवे के अतिरिक्त दूसरी Recepient फर्म रेलवे को ही सप्लाई करती है।

- यद्यपि प्रश्नगत व्यापारी के GSTR-1 से यह स्पष्ट नहीं है कि व्यापारी द्वारा वास्तव में किस HSN से सम्बन्धित माल की Outward Supply की गयी है, तथापि प्रश्नगत व्यापारी के उक्त

दोनों Recepient के कार्य की प्रकृति से यह स्पष्ट है कि या तो प्रश्नगत व्यापारी द्वारा उक्त दोनों Recepients को चैप्टर– 86 से सम्बन्धित रेलवे मैटेरियल की आपूर्ति की गयी है अथवा रेलवेज़ एवं रेलवे के सप्लायर के लिए वर्क्स कॉन्ट्रैक्ट किया गया है।

- उल्लेखनीय है कि विज्ञप्ति सं0– 5/2017– केन्द्रीय कर (दर) दिनांक 28 जून, 2017 के द्वारा रेलवे से सम्बन्धित चैप्टर– 86 के HSN 8601 से 8608 तक की Outward Supply करने वाले व्यापारियों को Inverted Tax Structure होने के बावजूद अधिक जमा आई.टी.सी. के रिफण्ड को प्रतिबन्धित किया गया है। इस प्रकार चैप्टर–86 के अन्तर्गत आने वाले माल की रेलवेज़ अथवा रेलवे कॉन्ट्रैक्टर को सप्लाई की दशा में प्रश्नगत व्यापारी को कोई रिफण्ड देय नहीं हो सकता।
- यदि प्रश्नगत व्यापारी द्वारा किसी माल की Outward Supply के स्थान पर Works Contract Services की आपूर्ति की गयी है तो ऐसी दशा में अन्तरित माल पर Labour Services का अंश समाहित होने के कारण Excess ITC की पुनः गणना किया जाना औचित्यपूर्ण होगा।
- प्रश्नगत व्यापारी द्वारा वास्तव में चैप्टर– 86 के किसी माल की आपूर्ति की गयी है अथवा Works Contract Services की आपूर्ति की गयी है, इस तथ्य का निर्धारण व्यापारी द्वारा जारी इनवायसेज एवं लेखों के परीक्षण के उपरान्त कर निर्धारण अधिकारी के स्तर से ही सम्भव है।
- व्यापारी द्वारा वित्तीय वर्षः 2018–19 हेतु दाखिल GSTR-3B एवं GSTR-1 में घोषित Outward Supply के मूल्य एवं उक्त रिटर्न में स्वीकृत करदेयता का तुलनात्मक विश्लेषण किया गया, जो निम्नवत् है–

| माह का नाम | **GSTR-3B** में घोषित **Outward Supply** | | **GSTR-1** में घोषित **Outward Supply (3-2)** | | अन्तर (टैक्स की धनराशि में) (5–3) |
|---|---|---|---|---|---|
| | **Taxable Value** | **Tax** | **Taxable Value** | **Tax** | |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** |
| दिसम्बर, 2018 | **134218662** | **12627142** | **192605581** | **23112669.7** | **1,04,85,527.70** |
| जनवरी, 2019 | **36886609** | **4471214** | **36896549** | **4472154.88** | **940.00** |
| फरवरी, 2019 | **58013971** | **6961676** | **58062287** | **6967474.64** | **5,798.44** |
| मार्च, 2019 | **218655137** | **31571241** | **277499783** | **36789885.54** | **52,18,644.54** |
| कुल योगः– | | | | | **1,57,10,916.68** |

उक्त तालिका से यह स्पष्ट है कि प्रश्नगत व्यापारी द्वारा **GSTR-1** की तुलना में **GSTR-3B** में रू0 1.57 करोड़ **Tax Liability Suppress** की गयी है, जो रिकवर किये जाने योग्य है।

## केस स्टडी 3.

जोन का नाम– **xxxxxx**

फर्म का नाम– **xxxxxx**

**(GSTIN- xxxxxx)**

कर निर्धारण अधिकारी– **xxxxxx**

क्लेम की गयी रिफण्ड की कुल धनराशि– रू0 5.79 करोड़

विश्लेषण:– प्रश्नगत फर्म एक निर्माता इकाई है, जिसका मुख्य घोषित उत्पाद न्यूज़प्रिन्ट पेपर (HSN 4801) है। न्यूज़प्रिन्ट पेपर का मुख्य कच्चा माल रद्दी कागज (HSN 4707) है। रद्दी कागज पर कर की दर दिनांक 10.10.2017 तक 12 प्रतिशत रही है, दिनांक 13.10.2017 से रद्दी कागज पर कर की दर 12 प्रतिशत से घटाकर 5 प्रतिशत कर दी गयी। स्पष्ट है कि प्रश्नगत व्यापारी के सन्दर्भ में दिनांक 13.10.2017 के पश्चात् **ITC accumulation due to Inverted Tax Structure** की सम्भावना लगभग समाप्त हो गयी ,जबकि प्रश्नगत व्यापारी द्वारा प्रत्येक माह के अंत में अवशेष आई० टी० सी० का रिफंड क्लेम किया गया है।

- व्यापारी द्वारा वित्तीय वर्ष: 2017–18 के माह जुलाई, 2017, माह अगस्त, 2017, माह सितम्बर, 2017, माह अक्टूबर, 2017, माह नवम्बर, 2017, माह जनवरी, 2018, माह फरवरी, 2018 तथा माह मार्च, 2018 हेतु अलग–अलग कुल रिफण्ड प्रार्थना पत्र एक ही साथ दिनांक 22.06.2018 को दाखिल किये गये। इन सभी 8 रिफण्ड प्रार्थना पत्रों से आच्छादित कुल धनराशि रू0 57982139.00 है।
- प्रश्नगत निर्माता इकाई के क्रेडिट लेजर के विश्लेषण पर पाया गया कि इकाई द्वारा जुलाई, 2017 से लेकर आगे माह मार्च, 2018 तक सभी माह में सुसंगत माह में अर्जित आई.टी.सी. में से आउटवर्ड सप्लाई पर देयकर के समायोजन के उपरान्त माह के अन्त में अवशेष आ रहे क्लोजिंग बैलेंस की धनराशि का रिफण्ड क्लेम किया गया है। उल्लेखनीय है कि प्रश्नगत निर्माता इकाई एक बड़ी निर्माता इकाई है, जिसके द्वारा कैपिटल गुड्स के मद में भी खरीद की जाती है। वित्तीय वर्ष: 2017–18 में नेशनल ई–वे बिल व्यवस्था लागू नहीं थी, उत्तर प्रदेश राज्य में विभाग द्वारा प्रावधानित ई–वे बिल भी पूरे वर्ष लागू नहीं रहा है। व्यापारी के **GSTR-2A** में Inward Supplies से सम्बन्धित वस्तुओं के HSN उपलब्ध नहीं हैं, इन परिस्थितियों में प्रश्नगत निर्माता इकाई द्वारा वास्तव में कुल कितनी धनराशि का माल Capital Goods के मद में क्रय किया गया तथा Capital Goods की खरीद पर कितनी आई.टी.सी. अर्जित की गयी, यह गणना कर निर्धारण अधिकारी के स्तर से समस्त इनवायसेज़/लेखों के परीक्षण के उपरान्त ही सम्भव है। दिनांक 01 अप्रैल, 2018 से नेशनल ई–वे बिल लागू होने के बाद नेशनल ई–वे बिल का डाटा उपलब्ध है। इस डाटा के विश्लेषण पर यह पाया गया कि व्यापारी के Inward Supplies में HSN 8507, 8414, 8483, 7216, 8403, 8536,

8504, 8484, 8544, 8208 आदि से सम्बन्धित माल भी शामिल है। स्पष्ट रूप से यह सभी व्यापारी का Capital Goods है।

- ITC accumulated due to Inverted Tax Structure के मामलों में रिफण्ड के सुसंगत विधिक प्राविधान निम्नवत् हैं–

**Refund of tax.**

**Section 54 of SGST/CGST.** (1) ..................

**Provided** ....................

(2) ......................

(3) Subject to the provisions of sub-section (10), a registered person may claim refund of any unutilised input tax credit at the end of any tax period:

**Provided** that no refund of unutilised input tax credit shall be allowed in cases other than-

*(i)* zero-rated supplies made without payment of tax;

*(ii)* where the credit has accumulated on account of rate of tax on inputs being higher than the rate of tax on output supplies (other than nil rated or fully exempt supplies), except supplies of goods or services or both as may be notified by the Government on the recommendations of the Council:

**Provided further** .................

**Provided also** ....................

धारा–54(3) के उक्त प्रावधान से यह स्पष्ट है कि ITC accumulated due to Inverted Tax Structure से सम्बन्धित रिफण्ड केवल इनपुट्स पर कर की दर अधिक होने के दशा में ही अनुमन्य होगा। SGST/CGST अधिनियम की धारा–2(59) में इनपुट को निम्न प्रकार परिभाषित किया गया है–

2(59) "Input" means any goods other than capital goods used or intended to be used by a supplier in the course or furtherance of business;

स्पष्ट है कि रिफण्ड हेतु आई.टी.सी. की गणना के समय Capital Goods पर अर्जित आई. टी.सी. को शामिल नहीं किया जायेगा।

- **Exempt/Nil rated Supplies** के अनुपात में आई.टी.सी. रिवर्स न किया जाना–
- वित्तीय वर्ष: 2017–18 के प्रत्येक माह के GSTR-3B में प्रश्नगत व्यापारी द्वारा Exempt/Nil rated Supplies घोषित की गयी हैं, किन्तु Exempt/Nil rated Supplies के अनुपात में किसी रिटर्न प्रारूप GSTR-3B में कोई आई.टी.सी. रिवर्सल नहीं किया गया है। वित्तीय वर्ष: 2017–18 के सभी GSTR-3B में घोषित Exempt/Nil rated Outward Supplies का कुल

योग रू0 80545595.00 है। व्यापारी के GSTR-3B से यह स्पष्ट नहीं है कि व्यापारी द्वारा वास्तव में किस वस्तु की Exempt/Nil rated Supplies घोषित की गयी हैं, किन्तु प्रश्नगत व्यापारी की वेबसाईट पर निम्न सूचना उपलब्ध है–

**"The Unit has also put up a Turbine with a capacity of 10 MW, which has surplus power generation capacity after providing Power & Electricity to both the Companies."**

कम्पनी की वेबसाईट पर उपलब्ध उक्त रेखांकित सूचना से यह स्पष्ट है कि प्रश्नगत कम्पनी (निर्माता इकाई) में 10 मेगावाट क्षमता की टर्बाइन स्थापित है, जिसके द्वारा उत्पादित बिजली से प्रश्नगत प्लान्ट ऑपरेट किया जाता है। जी.एस.टी. अधिनियम के अन्तर्गत Electrical Energy (HSN 2716 00 00) "Goods" है तथा करमुक्त है। इसके अतिरिक्त इसी टर्बाइन से उत्पादित बिजली की आपूर्ति प्रश्नगत कम्पनी की **सिस्टर कंसर्न सर्वश्री xxxxxx** को भी की जाती है। अभिलेखों से यह स्पष्ट है कि जी.एस.टी. अधिनियम के अन्तर्गत **सिस्टर कंसर्न सर्वश्री xxxxxx Distinct Person** है तथा प्रश्नगत कम्पनी के जी.एस.टी.एन. से भिन्न जी.एस.टी.एन. पर पंजीकृत है। प्रश्नगत कम्पनी के टर्बाइन से उत्पादित बिजली की आपूर्ति **सिस्टर कंसर्न सर्वश्री xxxxxx** को भी की जा रही है, यह तथ्य इस बात से भी पुष्ट होता है कि प्रश्नगत कम्पनी द्वारा कोयले की खरीद की जाती है, किन्तु **सिस्टर कंसर्न सर्वश्री xxxxxx** द्वारा कोयले की कोई खरीद नहीं की जाती है। वेबसाईट पर उपलब्ध सूचना से यह भी स्पष्ट है कि दोनों कम्पनियों की उत्पादन क्षमता लगभग समान है, जिससे स्पष्ट है कि दोनों कम्पनियों में बिजली की खपत भी लगभग समान होगी। **उल्लेखनीय यह भी है वेबसाइट पर उपलब्ध सूचना के अनुसार दोनों इकाईयों को खपत के उपरान्त बिजली का उत्पादन सरप्लस भी है, तथा निश्चित रूप से इसकी सप्लाई इन दोनों इकाइयों से भिन्न किसी entity को भी की जा रही होगी।**

- पूरे वित्तीय वर्षः 2017–18 में नेशनल ई–वे बिल व्यवस्था लागू नहीं रही है। प्रदेश द्वारा प्रावधानित ई–वे बिल भी पूरे वित्तीय वर्ष में लागू नहीं रहा है। ऐसी दशा में वित्तीय वर्षः 2017–18 में प्रश्नगत व्यापारी द्वारा कितने मूल्य का कोयला क्रय किया गया, यह गणना सम्भव नहीं है। कोयले के क्रय मूल्य तथा इस पर अर्जित आई.टी.सी. की गणना कर निर्धारण अधिकारी के स्तर से अभिलेखों/इनवायसों के परीक्षण के उपरान्त ही सम्भव है। किन्तु व्यापारी के Credit ledger में सेस के मद में कुल रू0 3954764.00 आई.टी.सी. क्रेडिट हुयी है। कोयले पर सेस की दर रू0 400 प्रति मीट्रिक टन है। व्यापारी के Credit ledger में जमा सेस आई.टी.सी. के आधार पर गणना करने पर यह स्पष्ट है कि जी.एस.टी. लागू होने के उपरान्त व्यापारी द्वारा 9886 मीट्रिक टन कोयले की खरीद की गयी है। दोनों कम्पनियों के मध्य बिजली की आनुपातिक गणना करते हुए बिजली उत्पादन हेतु क्रय किये गये कोयले की खरीद पर अर्जित आई.टी.सी. **सिस्टर कंसर्न सर्वश्री xxxxxx** द्वारा की गयी खपत **तथा सरप्लस**

**बिजली की अन्यथा सप्लाई** के अनुपात में रिवर्स करते हुए ब्याज सहित रिकवर किया जाना अपेक्षित है।

- <u>**Compensation Cess** के मद में अर्जित आई.टी.सी. का रिफण्ड</u>

वित्तीय वर्ष: 2017–18 में व्यापारी के क्रेडिट लेजर के अनुसार व्यापारी द्वारा Compensation Cess के मद में रू0 3954764.00 आई.टी.सी. क्रेडिट हुयी है, जिसमें से व्यापारी द्वारा रू0 902444.00 आउटवर्ड सप्लाई पर सेस की देयता के विरूद्ध समायोजित की गयी है तथा रू0 1852468.00 सेस आई.टी.सी. का रिफण्ड क्लेम किया गया है, जो व्यापारी को अनुमन्य कर दिया गया है। Compensation Cess की आई.टी.सी. से सम्बन्धित प्रावधान निम्नवत् हैं–

**Goods & Services Tax (Compensation) Act, 2017**

**11.** (1) ...............

(2) ................

**Provided** that the input tax credit in respect of cess on supply of goods and services leviable under section 8, shall be utilised only towards payment of said cess on supply of goods and services leviable under the said section.

स्पष्ट है कि Compensation Cess के मद में अर्जित आई.टी.सी. केवल Compensation Cess की आउटवर्ड करदेयता के विरूद्ध समायोजन हेतु अनुमन्य है। Compensation Cess की आई.टी.सी. का रिफण्ड केवल और केवल निर्यात की दशा में ही अनुमन्य है। प्रश्नगत व्यापारी द्वारा किसी भी GSTR-3B में निर्यात बिक्री नहीं घोषित की गयी है, स्पष्ट रूप से Compensation Cess के मद में व्यापारी द्वारा प्राप्त किया गया रिफण्ड रू0 1852468.00 Erroneous है तथा ब्याज एवं अर्थदण्ड सहित रिकवर किये जाने योग्य है।

- प्रश्नगत व्यापारी द्वारा माह फरवरी, 2018 में रू0 902444.00 की Compensation Cess आई. टी.सी. Compensation Cess की आउटवर्ड लायबिलिटी के विरूद्ध समायोजित की गयी है। GSTR-1 के अनुसार इस माह में प्रश्नगत व्यापारी द्वारा सर्वश्री XXXXXX, नामक कोयले के व्यापारी को बिक्री घोषित की गयी है। इस बिक्री का सत्यापन इनवायसेज/लेखों से ही सम्भव है।

- प्रश्नगत व्यापारी द्वारा अपनी Sister Concern सर्वश्री **xxxxxx** को प्रत्येक माह केवल एक करयोग्य इनवायस जारी की गयी है। इन दोनों फर्मों के आपसी सम्व्यवहार का प्रमुख तथ्य यह है कि यह इनवायस सामान्य से अधिक धनराशि के जारी किये गये हैं तथा प्रश्नगत व्यापारी द्वारा **सिस्टर कंसर्न** सर्वश्री **xxxxxx** को छोड़कर अन्य सभी क्रेताओं के पक्ष में जारी इनवायसेज़ पर **5** प्रतिशत की दर से करदेयता स्वीकार की गयी है, जबकि **सिस्टर कंसर्न** सर्वश्री **xxxxxx** को जारी इनवायसेज़ पर 12 प्रतिशत की दर से करदेयता स्वीकार की गयी है। इन दोनों फर्मों के आपसी सम्व्यवहार से सम्बन्धित इनवायसेज़ का कुल मूल्य रू0 31264275.00 है। प्रश्नगत व्यापारी द्वारा 12 प्रतिशत की कर दर से किस कमोडिटी की आपूर्ति

की गयी है यह स्पष्ट नहीं है। इस सन्दर्भ में उल्लेखनीय है कि नेशनल ई–वे बिल व्यवस्था लागू होने के उपरान्त प्रश्नगत फर्म द्वारा सिस्टर कंसर्न सर्वश्री **xxxxxx** के पक्ष में माह जून, 2018 में रू0 3995000.00 मूल्य का इनवायस जारी किया गया है, किन्तु कोई E-way Bill जनरेट नहीं किया गया है। इन दोनों फर्मों के मध्य घोषित सम्व्यवहार वास्तविक हैं अथवा नहीं, इस तथ्य का सत्यापन कर निर्धारण के स्तर से ही सम्भव है।

## <u>केस स्टडी 4.</u>

जोन का नाम– **xxxxxx**

फर्म का नाम– **xxxxxx**

**(GSTIN- xxxxxx)**

कर निर्धारण अधिकारी– **xxxxxx**

क्लेम की गयी रिफण्ड की कुल धनराशि– रू0 0.89 करोड़

<u>विश्लेषण</u>:– उपलब्ध डाटा के अनुसार प्रश्नगत व्यापारी द्वारा एडविल ऑयल एवं ऑयल सीड की **Inward Supply** प्राप्त करके एडविल ऑयल एवं ऑयल केक की **Outward Supply** की जाती है। व्यापारी द्वारा **Inward Supply** के रूप में प्रमुख रूप से प्राप्त किये जा रहे एडविल ऑयल तथा ऑयल सीड पर कर की दर **5** प्रतिशत है तथा व्यापारी की प्रमुख **Outward Supply** पर भी कर की दर **5** प्रतिशत है। इस प्रकार सामान्य परिस्थितियों में **Inverted Tax Structure** के मद में बहुत अधिक आई.टी.सी. का संचय नहीं होना चाहिए।

- व्यापारी के **Inward** के विश्लेषण करने पर पाया गया कि व्यापारी द्वारा भारी मात्रा में पैकिंग मैटेरियल की खरीद भी घोषित की जा रही है, जिस पर कर की दर उच्चतर 18 प्रतिशत है। व्यापारी द्वारा क्रय किये जा रहे पैकिंग मैटेरियल की **Inward Supply** चेन के विश्लेषण पर पाया गया कि इस सप्लाई चेन में सर्वश्री **xxxxxx**, (**GSTIN- xxxxxx**) नामक फर्म भी है। सर्वश्री **xxxxxx** द्वारा वर्षः 2017–18 में प्रश्नगत व्यापारी को रू0 8777421.00 मूल्य की सप्लाई घोषित की गयी है तथा रू0 1779945.00 आई.टी.सी. ट्रांसफर की गयी है। इसी प्रकार वर्षः 2018–19 में सर्वश्री **xxxxxx** द्वारा प्रश्नगत फर्म को रू0 15335196.00 मूल्य की सप्लाई घोषित की गयी है तथा रू0 2760348.00 आई.टी.सी. ट्रांसफर की गयी है। सर्वश्री **xxxxxx** के **Inward & Outward E-way Bill** डिटेल के विश्लेषण पर पाया गया कि सर्वश्री **xxxxxx** के **Inward** में **E-way Bill** हैं, किन्तु सर्वश्री **xxxxxx** द्वारा **Outward E-way Bill** जनरेट नहीं किये गये हैं। इस तरह के डीलर्स को संवेदनशील माना जाता है। अतः प्रथम दृष्ट्या सर्वश्री **xxxxxx** की गतिविधियाँ संदिग्ध पाये जाने पर **सम्बंधित संभाग के** ज्वाइन्ट कमिश्नर (वि0अनु0शा0) से सर्वश्री **xxxxxx** के घोषित पते पर हो रही व्यापारिक गतिविधियों के अवलोकन हेतु दूरभाष पर अनुरोध किया गया। ज्वाइन्ट कमिश्नर (वि0अनु0शा0), द्वारा अवगत कराया गया कि सर्वश्री

**xxxxxx** के घोषित पते पर किसी अन्य फर्म का नाम अंकित है तथा इस पते पर किसी प्रकार की कोई व्यापारिक गतिविधि नहीं है।

उक्त के आधार पर प्रश्नगत व्यापारी द्वारा उच्चतर दर के पैकिंग मैटेरियल की बोगस **Inward Supply** पर बोगस आई.टी.सी. क्लेम किये जाने की सम्भावना प्रबल है। इसका विस्तृत विश्लेषण लेखों के परीक्षण के उपरान्त स्थानीय स्तर पर ही सम्भव है।

- व्यापारी द्वारा पैकिंग मैटेरियल के मद में बड़ी मात्रा में क्लेम की गयी आई.टी.सी. के दृष्टिगत व्यापारी की आउटवर्ड सप्लाई के अनुपात में पैकिंग मैटेरियल की वास्तविक खपत का विश्लेषण भी अपेक्षित है।
- प्रश्नगत व्यापारी के क्रेडिट लेजर के विश्लेषण पर पाया गया कि इकाई द्वारा सुसंगत माह में अर्जित आई.टी.सी. में से आउटवर्ड सप्लाई पर देयकर के समायोजन के उपरान्त माह के अन्त में अवशेष आ रहे क्लोजिंग बैलेंस की धनराशि का रिफण्ड क्लेम किया गया है। प्रश्नगत व्यापारी द्वारा कैपिटल गुड्स के मद में भी खरीद की जाती है। वित्तीय वर्ष: 2017–18 में नेशनल ई–वे बिल व्यवस्था लागू नहीं थी, उत्तर प्रदेश राज्य में विभाग द्वारा प्रावधानित ई–वे बिल भी पूरे वर्ष लागू नहीं रहा है। व्यापारी के **GSTR-2A** में Inward Supplies से सम्बन्धित वस्तुओं के HSN उपलब्ध नहीं हैं, इन परिस्थितियों में प्रश्नगत निर्माता इकाई द्वारा वास्तव में कुल कितनी धनराशि का माल Capital Goods के मद में क्रय किया गया तथा Capital Goods की खरीद पर कितनी आई.टी.सी. अर्जित की गयी, यह गणना कर निर्धारण अधिकारी के स्तर से समस्त इनवायसेज़/लेखों के परीक्षण के उपरान्त ही सम्भव है। दिनांक 01 अप्रैल, 2018 से नेशनल ई–वे बिल लागू होने के बाद नेशनल ई–वे बिल का डाटा उपलब्ध है। इस डाटा के विश्लेषण पर यह पाया गया कि व्यापारी के Inward Supplies में HSN 8422, 8703 (Vehicle), 8471, 7210, 8514 आदि से सम्बन्धित माल भी शामिल है। स्पष्ट रूप से यह सभी व्यापारी का Capital Goods है।

SGST/CGST अधिनियम की धारा–54(3)(ii) तथा धारा–2(59) के प्राविधानों के अनुसार ITC accumulated due to Inverted Tax Structure से सम्बन्धित रिफण्ड केवल इनपुट्स पर कर की दर अधिक होने के दशा में ही अनुमन्य होगा। इस श्रेणी के रिफण्ड की गणना करते समय Capital Goods पर अर्जित आई.टी.सी. को शामिल नहीं किया जायेगा।

## <u>केस स्टडी 5.</u>

जोन का नाम– **xxxxxx**

फर्म का नाम– **xxxxxx**

**(GSTIN- xxxxxx)**

कर निर्धारण अधिकारी– **xxxxxx**

क्लेम की गयी रिफण्ड की कुल धनराशि– रू0 0.73 करोड़

विश्लेषण:– प्रश्नगत व्यापारी द्वारा अपनी अधिकांश आउटवर्ड सप्लाई पर 5 प्रतिशत की दर से करदेयता स्वीकार की गयी है। जबकि व्यापारी के इनवर्ड में अधिकांशत: 28 प्रतिशत एवं 18 प्रतिशत की दर से करयोग्य आपूर्तियाँ दर्ज हैं। E-way Bill data के अनुसार व्यापारी के Outward HSN 8507, 8504, 9028, 8541, 8502, 8543, 9405 & 7308 हैं। चैप्टर–85 की सभी वस्तुएँ 18 प्रतिशत की दर से करयोग्य हैं, किन्तु व्यापारी द्वारा सम्भवत: अपनी Outward Supplies को निम्न प्रविष्टि के तहत समाहित मानते हुए 5 प्रतिशत की दर से करदेयता स्वीकार की गयी है–

| **Sl. No.** | **Chapter/Heading/Sub-heading/Tariff item** | **Description of Goods** |
|---|---|---|
| 234. | [84, 85 or 94] | Following renewable energy devices & parts for their manufacture<br>*(a)* Bio-gas plant<br>*(b)* Solar power based devices<br>*(c)* Solar power generating system<br>*(d)* Wind mills, Wind Operated Electricity Generator (WOEG)<br>*(e)* Waste to energy plants/devices<br>*(f)* Solar lantern/solar lamp<br>*(g)* Ocean waves/tidal waves energy devices/plants<br>*(h)* Photo voltaic cells, whether or not assembled in modules or made up into panels |

- वस्तुत: व्यापारी द्वारा जिस HSN से सम्बन्धित वस्तुओं की Outward Supply घोषित की जा रही है, उन वस्तुओं का प्रयोग सोलर सिस्टम के पार्ट्स के रूप में सम्भव है तथा इन वस्तुओं का प्रयोग इलेक्ट्रिकल गुड्स के रूप में भी सम्भव है। यदि व्यापारी द्वारा वस्तुओं की उसी दशा में किसी अन्य को आपूर्ति की जा रही है तो इन पर कर की दर 18 प्रतिशत ही होनी चाहिए।
- व्यापारी के GSTR-1 एवं E-way Bill data के विश्लेषण पर निम्न तथ्य पाये गये–

व्यापारी द्वारा माह अप्रैल, 2018 में रू0 5618123.00 की धनराशि के ई–वे बिल जनरेट किये गये हैं, जबकि माह अप्रैल, 2018 के GSTR-1 में घोषित Taxable Value रू0 16225870.00 है। इसी प्रकार माह जून, 2018 में व्यापारी द्वारा रू0 2984169.00 की धनराशि के Outward E-way Bill जनरेट किये गये हैं, जबकि माह जून, 2018 के GSTR-1 में घोषित Taxable Value रू0 4269506.00 है। GSTR-1 तथा E-way Bill में घोषित Taxable Value के उक्त अंतर से यह सम्भावना बनती है कि व्यापारी द्वारा सोलर सिस्टम से सम्बन्धित वर्क्स कॉन्ट्रैक्ट सर्विसेज़ की आपूर्ति की जा रही हो।

- यदि व्यापारी द्वारा सोलर सिस्टम से सम्बन्धित वर्क्स कॉन्ट्रैक्ट सर्विसेज़ की Outward Supply की जा रही है, तब ऐसी स्थिति में व्यापारी की करदेयता की गणना व्यापारी की कुल Outward

Supply का 70 प्रतिशत गुड्स की आपूर्ति मानते हुए गुड्स के अंश पर 5 प्रतिशत की दर से तथा शेष 30 प्रतिशत अंश सर्विसेज़ की आपूर्ति मानते हुए 18 प्रतिशत की दर से की जायेगी। (Notificatin No. 27/2018- Central Tax (Rate) Dated 31.12.2018 प्रभावी दिनांक 01.01.2019)

- स्पष्ट है कि दिनांक 01.01.2019 से पूर्व इस श्रेणी की वर्क्स कॉन्ट्रैक्ट सर्विसेज़ की समस्त Taxable Value 18 प्रतिशत की दर से करयोग्य होगी।
- उक्त दोनों ही स्थितियों में प्रश्नगत व्यापारी द्वारा अपनी Outward liability, Lower rate 5% की दर से स्वीकार किये जाने की सम्भावना है। उक्त विधिक बिन्दुओं के आलोक में व्यापारी के लेखों, प्रोडक्ट का सम्यक् विश्लेषण अपेक्षित है, जो कर निर्धारण अधिकारी के स्तर से ही सम्भव है।

**नोट** - TRU द्वारा यह अध्ययन रिपोर्ट चयनित फर्मों के ऑनलाइन उपलब्ध डाटा तथा विधिक प्राविधानों के आलोक में तैयार की गयी है। इस अध्ययन रिपोर्ट में अंकित विधिक बिंदु "Inverted Tax Structure " से सम्बंधित रिफंड के मामलों के परीक्षण के समय विभागीय अधिकारीयों हेतु उपयोगी होंगे।