

सर्वोच्च न्यायालय- सफारी रिट्रीट प्रा.लिमिटेड- भाड्याने दिलेल्या प्रॉपर्टीवरील जी. एस. टी.

१) सफारी रिट्रीट प्रा. लिमिटेड ओरिसा ही मॉल कन्स्ट्रक्शन करून त्यातील गाळे भाड्याने देणारी कंपनी आहे. त्यासाठी त्यांनी बांधकामासाठी लागणारे सिमेंट, स्टील, लिफ्ट, एक्सलेटर, एअर कंडिशन मशीन इत्यादी माल खरेदी करून बांधकामात वापरले. तसेच सल्ला मसलत, आर्किटेक्चरल फी, कायदा आणि व्यावसाईक सेवा , आंतर्राष्ट्रीय डिझायनर सेवा देखील घेतल्या. यासाठी सुमारे 34 कोटी रुपयांचा इनपुट टॅक्स क्रेडिट किंवा सेट ऑफ त्यांना मिळत होता.

२) सफारी रिट्रीटने हा इनपुट टॅक्स क्रेडिट मिळतो का नाही याची शासनाकडे विचारणा केली.परंतु त्यांनी हा आयटीसी नाकारला आणि त्यांना भाड्यावरील जीएसटी, आयटीसी न घेता जीएसटी भरावयास सांगितला. त्यांनी कारण देताना असे सांगितले की कलम 17 (5)(डी) प्रमाणे आयटीसी मिळत नाही.

त्यामुळे प्रथम आपण 17(5)(सी) आणि 17(5)(डी) काय म्हणतात ते पाहूया.

- 17(5)- Notwithstanding anything contained in sub section (1) of section 16 and subsection (1) of section 18, input tax credit shall not be available in respect of the following, namely-

( c ) - works contract services when supplied for construction of an immovable property( other than plant **and** machinery) except where it is an input service for further supply of works contract service,

( d )- goods and services or both received by a taxable person for construction of an immovable property( other than plant **or** machinery) on is own account including when such goods or services or both are used in the course or furtherance of business.

३) शासनाने आयटीसी द्यायला नकार दिल्यामुळे सफारी रिट्रीटने ओरिसा हायकोर्ट मध्ये रीट- पिटिशन दाखल केले आणि अशी मागणी केली की त्यांनी मॉल बांधून गाळे भाड्याने जर दिले तर 17(5)(डी) हे कलम त्यांना लागू होत नाही. तसेच कलम 17(5)(डी) हे घटनाबाह्य आहे. कारण ते आर्टिकल 14 (कायद्यासामोर समानता), आर्टिकल 19(1)(जी)( व्यापार करावयाचा अधिकार ) आणि आर्टिकल 300A( कायद्याच्या

अधिकारापासून व्यक्तींना मालमतेपासून वंचित ठेवता येणार नाही ) मध्ये दिलेल्या अधिकाराप्रमाणे नाहीत आणि म्हणून रिट ऑफ मेनडॉमस दाखल केले आणि अशी मागणी केली की त्यांना हा इनपुट टॅक्स क्रेडिट मिळाला पाहिजे.

४) सफारी रिट्रीटने असे म्हणणे मांडले होते की जर गाळे विकणाऱ्याला आयटीसी मिळत असेल तर गाळे भाड्याने देणाऱ्याला देखील आयटीसी मिळाला पाहिजे. 17(5)(डी) ही तरतूद आयटीसी न देण्याकरता “अन इक्वल्स ना इक्वल” धरते. म्हणजेच वर्क्स कॉन्ट्रॅक्ट मधून इम्मूव्हेबल प्रॉपर्टी तयार झाली की त्याला आयटीसी मिळत नाही कारण ते विकले जाणार नसते. तीच ट्रीटमेंट जे गाळे भाड्याने दिले जातात त्याला दिली जाते. हे घटनाबाह्य आहे. आणि 17(5)(डी) हे Arbitrary, irrational, आणि unreasonable आहे.

५) सफारी रिट्रीटने पुढे असे म्हणणे मांडले की वर्क्स कॉन्ट्रॅक्ट किंवा एखादी इम्मूव्हेबल इमारत बांधली की तेथे ट्रान्सफर ऑफ प्रॉपर्टी होते आणि म्हणून ते जरी “इम्मूव्हेबल कॅरेक्टर ऑफ डिलिव्हेरेबल” असे दिसत असले तरी तो सेवेचा पुरवठाच आहे. असे अनेक निर्णय आहेत की जरी वर्क्स कॉन्ट्रॅक्ट मध्ये वरकरणी मालाचा पुरवठा आहे असे जरी दिसत असले तरी तो सेवेचा पुरवठा असतो. उदाहरणार्थ, जर एखाद्या वकिलाने एखादे कायदेशीर ड्राफ्टिंग करून दिले तर ते ड्राफ्टिंग एका कागदावर केलेले असते म्हणून त्याला गुड्स दिले असे म्हणता येणार नाही. ती एक वकिली सेवा दिलेली आहे आणि म्हणून “डॉमिनंट इनटेन्शन टेस्ट” लावणे महत्वाचे आहे. यासाठी त्यांनी **भारत संचार लिमिटेड** या केसचा आधार घेतला आणि त्यांनी असे म्हंटले की सीजीएसटी कायद्यामध्ये वर्क्स कॉन्ट्रॅक्ट करून जर एखादी इम्मूव्हेबल इमारत तयार झाली तर त्याला सेवेचा पुरवठा म्हंटले पाहिजे. त्यामुळे या व्यवहारामध्ये “एखादी इमारत तयार होते” असे जीएसटी कायद्या अन्वये म्हणणे चुकीचे ठरेल. परंतु सरकार अशा प्रकारे चुकीचा अर्थ लावत आहे कारण जीएसटी कायद्या अंतर्गत आर्किटेक्चरल दृष्टीने एखादी इमारत उभी केली आहे असे समजणे चुकीचे आहे. थोडक्यात म्हणजे हा सेवेचा पुरवठा समजला पाहिजे.

६) आणखी एका महत्वाच्या मुद्द्यावर माननीय ओरिसा हायकोर्टाने खुलासा केला आणि तो म्हणजे ज्याप्रमाणे वर्क्स कॉन्ट्रॅक्ट करून तयार झालेल्या मॉल मधील गाळे विकले की क्रेडिट चेन ब्रेक होत नाही त्याप्रमाणे गाळे भाड्याने दिले तरी क्रेडिट ची साखळी भंग पावत नाही. जर गाळा भाड्याने घेणारा कर भरत नसेल म्हणजेच तो सेवेचा पुरवठा, पुरवठादाराच्या दृष्टीने अकरपात्र होत असेल तरच क्रेडिट चेन ब्रेक होते असे म्हणता येईल. याकरिता त्यांनी अनेक निर्णयांचा दाखला दिला. सब कॉन्ट्रॅक्टर पासून

मेन कॉन्ट्रॅक्टर पर्यंत आणि त्यानंतर सफारी रिट्रीटपर्यंत प्रत्येक जण आउटपुटवर जीएसटी भरत आहेत. त्यामुळे आयटीसी नाकारण्याचा प्रश्नच उद्भवत नाही.

७) सफारी रिट्रीटने आणखी असे म्हणणे मांडले की जरी असे गृहीत धरले की बांधकामा नंतर एखादी इम्प्लूव्हेबल प्रॉपर्टी तयार होत आहे तरी त्याची जीएसटी कायद्याच्या मूळ उद्देशाशी विसंगती येते. कारण अशा कारणाकरता आयटीसी अमान्य करणे याचा अर्थ करावर कर लावणे असा होतो. एखाद्या उत्पादकाने कंत्राटदाराला बांधकाम करण्यासाठी जीएसटी दिला आणि त्या उत्पादकाने उत्पादित मालावर जीएसटी भरला तर तो करावर कर भरला असा अर्थ होईल. जर कंत्राटदार जे देतो ती जर सेवा धरली जाते तर कंत्राटदाराकडून उत्पादक जे घेतो त्याला देखील सेवा असे म्हंटले पाहिजे.

८) 17(5)(सी) आणि 17(5)(डी) हे संदिग्ध म्हणजे व्हेग आहेत कारण जीएसटी कायद्यामध्ये “ऑन इट्स ओन अकाउंट” आणि “प्लॅन्ट ऑर मशिनरी” याची व्याख्या दिलेली नाही. सरकारने 17(5)(सी) मधील प्लॅन्ट अँड मशिनरी आणि 17(5)(डी) मधील प्लॅन्ट ऑर मशिनरी यामधील फरक काय आहे याचा खुलासा केलेला नाही. त्यामुळे या तरतुदी संदिग्ध समजल्या जाऊन त्या नकारल्या पाहिजेत. यासाठी श्रेयस सिंगल या निर्णयाचा आधार घेतला.

९) आणखी असे म्हणणे मांडले की आयटीसी हा जीएसटी फ्रेमवर्क चा गाभा (bedrock) आहे. कलम 16 प्रमाणे आयटीसी मागण्याचा कायदेशीर अधिकार दिलेला आहे. स्वीकारलेल्या भाड्याच्या रकमेवर जीएसटी भरणे याचा थेट बांधकामाशी संबंध येतो. त्यामुळे अशासाठी आयटीसी नाकारणे हा घटनेच्या कलम 300A चा भंग आहे.

१०) कर कायद्यांच्या घटनात्मक वैधतेबाबत अनेक निर्णयांचा आधार घेतला गेला. थोडक्यात, असे म्हणणे मांडले की सरकारला कायदा करण्याचे जरी स्वातंत्र्य असले तरी तो करताना त्याचा “लॅटीट्युड वाईड असावा, वाईल्ड नसावा” सहकारात्मक असावा, नकारात्मक नसावा.

११) घटनेच्या 122 व्या बदलाचे बिल 2014, मधील स्टेटमेंट ऑफ ऑब्जेक्ट्स अँड रीजन्स असे दाखवतात की जे आर्टिकल 246A आणि 279A अप्रत्यक्ष करप्रणाली सोपी करण्यासाठी सादर केले. त्याचा मूळ उद्देश करावर कर लागू नये हा होता. त्यासाठी प्रत्येक टप्प्यावर आयटीसी देणे गरजेचे आहे. कोणत्याही कारणाने आयटीसीची साखळी चुकवण्यासाठी नाही असा त्याचा अर्थ आहे. उत्पादकापासून अंतिम ग्राहकाला माल अगर

सेवा मिळेपर्यंत जे काही बी टू बी व्यवहार होतात त्यावर आयटीसी मिळणे अपेक्षित आहे. यासाठी **मोहित मिनरल** या केसचा आधार घेण्यात आला.

“सिमलेस ट्रान्सफर ऑफ आयटीसी” अमलात आणलाच पाहिजे. जीएसटी कायदा हा “डिस्टिनेशन बेस्ड टॅक्स इन कन्झमेशन” असल्याने कराचा अंतिम बोजा हा व्यापाऱ्यावर न पडता ग्राहकावर पडला पाहिजे. सी. जी. एस. टी. चा संपूर्ण कायदा वाचला तर 17(5)(सी) आणि 17(5)(डी) सोडले तर कोठेही बी टू बी व्यवहारांना आयटीसी नाकारला नाही. आयटीसी मिळण्यासाठी व्यापाऱ्याच्या इनपुट आणि आऊटपुट ऍक्टिव्हिटी मध्ये परस्पर संबंध (nexus) असला पाहिजे की जो या व्यवहारांमध्ये आहे. इनपुट सर्विस आणि आऊटपुट सर्विस मध्ये थेट सहसंबंध (Direct correlation) पाहिजे असे आयटीसी मिळण्यासाठी अपेक्षित नाही.

१२) “ऑन इट्स ओन अकाउंट” चा अर्थ हा “फक्त वैयक्तिक” वापरासाठी असा घेतला पाहिजे. वैयक्तिक वापर म्हणजे स्वतःचे कार्यालय किंवा फॅक्टरी इमारतीसाठी स्वतः केलेले बांधकाम. १७(५)(सी) मध्ये वर्क्स कॉन्ट्रॅक्ट हे दुसऱ्याकडून करून घेतले जाते. १७(५)(डी) मध्ये स्वतः वस्तु आणि सेवा खरेदी करून बांधकाम केले जाते. हा दोन्ही मधील मूलभूत फरक आहे. यामध्ये पुढील टप्प्यावर जीएसटी भरला जात नाही म्हणजे आयटीसी ची साखळी तुटते .

13) दिनांक 17 एप्रिल 2019 रोजी ओरिसा हायकोर्टाने निकाल देऊन सफारी रिट्रीटचे रीट पिटिशन मान्य केले. त्यांनी **आईचेर मोटर्स लिमिटेड** या निर्णयाचा आधार घेतला. त्यांनी निकालात असे म्हटले की 17(5)(डी) वाचताना या कलमाचा अर्थ व्यापाऱ्याला आयटीसीचा फायदा देण्यासाठी आहे असे वाचावे आणि जर भाड्याने दिलेल्या गाळ्यांवर जीएसटी लागत असेल तर खरेदीवरील आयटीसी मिळाला पाहिजे. जर डिपार्टमेंटने 17(5)(डी) ला नॅरो इंटरप्रीटेशन दिले तर ते जीएसटीच्या मूळ उद्दीष्टाला बाधा आणेल.

१४) ओरिसा उच्च न्यायालयाचा निर्णय सफारी रिट्रीटच्या बाजूने लागल्याने शासनाने या निर्णयाविरुद्ध सर्वोच्च न्यायालयात स्पेशल लिव पिटीशन दाखल केले आणि तेथे सफारी रिट्रीटच्या वतीने तसेच सरकारच्या वतीने अनेक मुद्दे आणि कोर्टाचे निकाल आपापल्या समर्थनासाठी मांडले गेले. येथे त्या सर्वांचा तपशील देणे शक्य नसल्याने त्याचे वाचन जरूर करावे.

१५) सर्वोच्च न्यायालयाच्या या निर्णयामध्ये प्लॅन्ट अँड मशिनरी व प्लॅन्ट ऑर मशिनरी यावर बराच तपशीलवार कथन केलेले असून त्याचा अंतिम अर्थ असा आहे की मॉल, हॉटेल, गोडाऊन इत्यादी हे प्लॅन्ट होऊ शकतात आणि म्हणून ते 17(5)(डी) मधून बाहेर

पडू शकतात आणि त्यामुळे आयटीसी नकारला जाऊ शकत नाही. **ताजमहाल हॉटेल सिकंदराबाद** यामधील निर्णयाप्रमाणे व्यापार आणि उत्पादन हा धंदा चालवण्याकरिता वापरत असलेल्या प्लॅन्ट याचा अर्थ जमीन, इमारत, मशीनरी, उपकरणे आणि साधने असा होतो.

**१६)** न्यायालयाने प्लॅन्ट म्हणजे काय हे ठरवताना “कार्यक्षमता आणि अत्यावश्यकता चाचणी” (Functionality and essentiality test) लावली पाहिजे असे म्हंटले. अंतिमतः प्लॅन्ट हे कोणत्याही व्यापाऱ्याला त्याचा धंदा करण्यासाठी वापरावयाचे उपकरण आहे. त्यामध्ये स्टॉक इन ट्रेड चा समावेश होत नाही. परंतु चल आणि अचल अशा सर्व वस्तू व प्रॉपर्टीचा समावेश होतो. जर जनरेटिंग स्टेशन बिल्डिंग, दवाखाने आणि तलाव हे जर प्लॅन्ट असतील तर ड्राय स्टॉक देखील प्लॅन्ट असले पाहिजे. एखाद्या इमारतीचा अगर गोडाऊनचा वापर धंदा चालवण्यासाठी साधन (tool) म्हणून होत असेल तर त्याचा 17(5)(डी) मध्ये प्लॅन्ट म्हणून समावेश झाला पाहिजे. तथापि त्याचा वापर जेथे व्यापार केला जातो तेथे “Merely serves as settings”( Shelter) होत असेल तर मात्र त्याला प्लॅन्ट म्हणता येणार नाही.

**१७)** सि. जी. एस. टी. च्या कलम 17 (5) च्या शेवटी देलेल्या खुलास्यामधून इमारत ही विशेषतः प्लॅन्ट अँड मशीनरी मधून वगळली आहे. असे जरी असले तरी प्लॅन्ट अँड मशीनरी मधील प्लॅन्ट हा शब्द नैसर्गिक अर्थाने घेतला पाहिजे की ज्यामुळे इमारतीचा त्यामध्ये समावेश होईल. व्यवस्थित अर्थ समजण्यासाठी काही माहिती ईंग्रजीमध्ये पुढे दिलेली आहे.

On plant and Budlings-

- The court emphasized that whether a building qualifies as a “ plant” must be determined based on the functionality test.
- If a building is specifically designed to serve a particular technical requirement essential to the business, it could be considered a” plant” for the purposes of investment allowance.
- However, this does not apply to ordinary buildings used in general business, such as hotels and theatres.
- The court also differentiated between a building merely providing shelter for business activities versus one functioning as a key business tool ( a “ plant”)
- For instance, in cases where a structure like a dry dock plays an integral role in operations, it can be deemed a plant. But general

commercial buildings like hotels or cinemas do not qualify for this treatment.

१८) सर्वोच्च न्यायालयाच्या केसमध्ये दोन्ही बाजूने अनेक केसेसचा उल्लेख केला गेला. त्यापैकी दोन केसेसची माहिती मी येथे मांडत आहे.

अ) आनंद थिएटरच्या केसमध्ये असा निर्णय दिला आहे की ज्यावेळी एखादी इमारत बांधताना ग्राहकांना आकृष्ट करण्यासाठी एका विशिष्ट पद्धतीने डिझाईन किंवा बांधकाम केले जाते, त्यावेळी त्या इमारतीला प्लॅन्ट असे संबोधले पाहिजे. (म्हणून थिएटरसारखा मॉलचा किंवा हॉटेलचा देखील प्लॅन्टमध्ये समावेश होतो).

ब) कर्नाटक पॉवर कॉर्पोरेशनच्या केसमध्ये असा निर्णय झाला आहे की इलेक्ट्रिसिटी पॉवर जनरेशन स्टेशन बिल्डिंग ही कार्यक्षमता आणि अत्यावश्यकता चाचणीची पूर्तता करत असल्याने त्याचा प्लॅन्टमध्ये समावेश होतो.

१९) सर्वसाधारणपणे कायदा हा कठोर (Strict interpretation) समजावा असे जरी खरे असले तरी ज्यावेळी एखाद्या तरतुदीचे दोन अर्थ निघतात तेव्हा सामान्यतः कोर्ट हे व्यापारी किंवा ग्राहकांच्या फायद्याचा जो अर्थ आहे त्याला महत्त्व देते. त्यामुळे जरी कलम 17 चा अर्थ आयटीसी नकारण्याचा असला तरी जेथे जीएसटीची साखळी तुटत नसेल तेथे आयटीसी दिला गेला पाहिजे.

२०) ➤ रेंटिंग, लीजिंग ऑर लेटिंगआउटचा समावेश परिशिष्ट ॥ मधील कलम २

मध्ये म्हणजेच सेवेचा पुरवठा मध्ये होतो.

- इम्मूबल प्रॉपर्टी भाड्याने देण्याचा समावेश परिशिष्ट ॥ मधील कलम 5(A) मध्ये सेवेचा पुरवठामध्ये होतो.
- एखाद्या कॉम्प्लेक्सचे बांधकाम, इमारत, सिव्हिल स्ट्रक्चर किंवा त्याचा भाग विकण्यासाठी असेल तर त्याचा समावेश सेवेचा पुरवठा म्हणून परिशिष्ट ॥ कलम 5(बी) मध्ये होतो.
- त्यामुळे इमारतीच्या बांधकामाकरिता आयटीसी मिळाला पाहिजे.

२१) दोन्ही बाजूचे म्हणणे ऐकल्यानंतर माननीय सर्वोच्च न्यायालयाने पुढील प्रमाणे निर्णय दिला.

अ) सदरची केस ओरिसा हायकोर्टाकडे परत पाठवली . याचे कारण असे की ओरिसा हायकोर्टाने सदरचा मॉल, प्लॅन्टमध्ये बसण्यासाठी कलम 17 (5) ची कार्यक्षमता आणि अत्यावश्यकता चाचणीची पूर्ण केली आहे की नाही हे पाहिले नाही. प्रत्येक मॉल वेगळा असतो. त्यामुळे प्रत्येकाबाबत तथ्य शोध चौकशीचा विचार केला पाहिजे. हेच तत्व वेअर हाऊस आणि इतर इमारतींना लागू होईल परंतु हॉटेल आणि सिनेमा थिएटरना हे लागू नाही.

ब) घटनेच्या कोणत्याही आर्टिकलचा भंग होत नाही. तसेच जीएसटीचे कोणतेही कलम घटनाबाह्य नाही असा निर्णय सर्वोच्च न्यायालयाने दिला.

२२) या निर्णयामुळे आपण जी इमारत भाड्याने देतो त्या इमारतीच्या बांधकामासाठी जो जीएसटी दिला त्याचा आयटीसी मिळेल असा जर कोणाचा गैरसमज असेल तर तो काढून टाकावा. कारण यानंतर हायकोर्ट काय निर्णय देते याची वाट पाहावी लागेल.

२३) तोपर्यंत माझ्या मते अशा बाबतीत सेट ऑफ अवेल करावा परंतु तो युटीलाइज करू नये. म्हणजे घेतलेला आय. टी. सी. क्रेडिट लेजरला तसाच राहुदे. तो आलेल्या भाड्यापोटी वजा करू नये.

२४) तसेच हा सेट ऑफ भविष्यात कॅव्हातरी तरी मिळेल अशी अपेक्षा धरून खरेदीवर जो जीएसटी दिला त्या रकमेवर आयकर कायद्याखाली घसारा घेऊ नये. अन्यथा इनपुट टॅक्स क्रेडिट घेता येणार नाही. ज्यांना हा आय. टी. सी. मिळणारच नाही किंवा मिळाला तरी घ्यायचाच नाही असा निर्णय घ्यायचा असेल तर त्यांनी मात्र घसारा घ्यायला हरकत नाही.

२५) वरील लेख हा तात्पुरत्या स्वरूपाचा असून हा फक्त सर्वोच्च न्यायालयाचा अर्थ समजण्यासाठी आहे असे समजावे. जोपर्यंत ओरिसा उच्च न्यायालयाचा फेरनिर्णय येत नाही तोपर्यंत कोणाचेही विचार हे अंतिमतः बरोबर असे ग्राह्य धरू नये.