

IN THE SUPREME COURT OF BANGLADESH
HIGH COURT DIVISION
(SPECIAL STATUTORY JURISDICTION)

VALUE ADDED TAX APPEAL NO. 71 OF 2013

IN THE MATTER OF:

An appeal under section 42(2)(Ga) of the Value Added Tax Act, 1991.

And

IN THE MATTER OF:

Royal Cement Limited

.... Appellant.

-Vs-

***Customs, Excise and VAT Appellate Tribunal
and others.***

....Respondents.

Mr.Munshi Moniruzzaman with Ms. Shuchira Hossain, Mr. Yousuf Khan Rajib, Ms. Nahid Sultana Jenny, Mr. Shakib Rejowan Kabir, Mr. S.M Shamsur Rahman, and Mosammat Suraiya Khatun, Advocates

..... For the appellant.

Ms. Nasima K. Hakim, Deputy Attorney General, Mr.Md. Hafizur Rahman, Mr. Md. Ali Akbor Khan, Mr. Elin Imon Saha, and Mr. Ziaul Hakim, Assistant Attorney Generals.

..... For the respondent-government.

Heard on 11.01.2024, 25.01.2024
Judgment on 31.01.2024

Present:

Mr. Justice Md. Iqbal Kabir
and
Mr. Justice S.M. Maniruzzaman

S.M. Maniruzzaman, J:

In the instant Appeal filed under Section 42 (1) (Ga) of the Value Added Tax Act, 1991 (in short, the Act, 1991) is directed against the

judgment and order dated 09.06.2013 passed by the respondent No.1, under Nathi No. CEVT/Case (VAT)-93/2013/2451 dated 11.06.2013 dismissing the appeal and thereby affirming the order dated 29.03.2012 passed by the respondent No. 2 under Nathi No. ৪র্থ/এ(১২)৫/মুসক-মূল্যভিত্তি ঘোষণা/ রয়েল সিমেন্ট/২০১০/১৩৬৮(১-৩).

Facts, relevant for disposal of the appeal, in short, are that the appellant is a private limited company incorporated under the Company Act, 1994 and is engaged in the business of manufacturing cement by using imported raw materials establishing a factory in the name “Royal Cement Limited”. In course of business, the appellant obtained VAT registration certificate from the concerned VAT office under the Act, 1991 for the purpose of payment VAT and since then it has been paying VAT regularly with satisfaction of the VAT Authority. For the purpose of payment of VAT of its manufacturer cement, the appellant submitted price declaration along with cost analysis on 18.01.2012 under Section 5 of the Act, 1991 read with Rule 3 of the Value Added Tax Rules, 1991 (Rules, 1991) which was received by the respondent No. 3, Assistant Commissioner and Divisional Officer on 18.01.2012. On receipt thereto, the Divisional Officer by his order dated 08.02.2012 enhanced the value by ignoring the declared price of the appellant without following the provisions of law.

Challenging the order dated 08.02.2012, the appellant preferred appeal before the respondent No. 2 (Commissioner) under Rule 3(7) of the Rules, 1991 wherein the appellant categorically stated that provision of Section 5(2) of the Act, 1991 and Rule 3(3) of the Rules, 1991 have/had not been exhausted by the Divisional Officer and he most illegally and

whimsically fixed the base value of the appellant's manufacturer cement. However, the respondent No. 3 without considering the said provision of law rejected the appeal and thereby affirmed the value fixed by the Divisional Officer by his order dated 29.03.2012.

Against the said order of the Commissioner, the appellant preferred appeal before the Tribunal under Section 42(1)(Ga) of the Act, 1991 and the Tribunal after hearing the contending parties dismissed the appeal and thereby affirmed the order of the Commissioner as well as Divisional Officer by its order dated 09.06.2013.

Being aggrieved thereby the appellant preferred the instant appeal before this Court under Section 42 (1) (Ga) of the Act, 1991.

Ms. Nahid Sultana Jenny, learned Advocate appearing for the appellant mainly submits that the alleged fixation of price on the basis of deductive method (অবরোধী পদ্ধতি) is beyond the scope of Act and Rules, 1991, consequently the fixation on the basis of such deductive method is illegal and liable to be set aside. Ms. Jenny next submits that at the time of fixing the value, the authority must bear in mind the procedure laid down in Section 5(2) of the Act, 1991 read with Rule 3 (3) of the Rules, 1991 which authorizes the VAT authority to look into the price declaration, but it does not authorize them to go to the market and collect the retail price and fix the value by applying deductive method of the retail price. The Tribunal without considering the same passed the impugned Order which is illegal and liable to be set aside. Ms. Jenny further submits that the Divisional Officer (respondent No. 3) most illegally approved the value by enhancing the declared price, and he failed to take notice of the provision of Section

5(2) of the Act and Rule 3(3) of the Rule, 1991. Moreover, the appellant has/had declared the correct value of its goods, but the said respondent illegally rejected the same without considering the cost factor and other relevant things and without giving opportunity of meaningful hearing at the time of fixing the price and without holding any enquiry as required by Rule 3(3) of Rules, 1991 has most illegally enhanced the price and as such the Tribunal erred in law in affirming the order of the respondent Nos. 2 and 3 which is liable to be set aside.

In support of the said argument, learned Advocate relies the decision in the case of *Chittagong Cement Clinker Grinding Co. Ltd-vs-Chairman, National Board of Revenue and others* reported in **60 DLR (HCD) 287**.

On the other hand, Mrs. Nasima K. Hakim, learned Deputy Attorney General appearing for the respondent No. 2 submits that the Divisional Officer after conducting market survey and comparing the value of the similar items under the same jurisdiction as per the provision of Rule 3(3) of the Rules, 1991 and upon hearing the appellant fixed the base value of the appellant's manufacturer cement. Moreover, both the appellant authorities below on concurrent findings of the said fact affirmed the value of the Divisional Officer and as such there is no illegality of value so fixed by the Divisional Officer as well as the Tribunal.

We have heard learned Advocate for the appellant, learned Deputy Attorney General for the respondent VAT Authority have perused the memo of appeal and relevant materials on record so appended thereto.

It appears from record that the appellant submitted price declaration under Mushok Form I of its manufacturer cement before the Divisional

Officer wherein the appellant proposed to fix the value of 50 Kgs. Cement (Engineering Brand) of Tk. 275.00 and bulked cement (1000 Kgs) of Tk. 5,143. On receipt thereto the Divisional Officer, increased the value of the 50Kgs cement of Tk. 316 per bag and bulk cement (1000 Kgs) of Tk. 588.80.

In this regard the moot contention of learned Advocate for the appellant is that the Divisional Officer without following the provision under Rule 3(3) of the Rules, 1991 determined the value of the appellant manufacturer cement. In order to appreciate the said argument let us first have a look at the relevant provision of the VAT Rules i.e. Rule 3 of the Rules, 1991 for cursory glance:

“৩। মূল্য সংযোজন কর বা, ক্ষেত্রমত, মূল্য সংযোজন কর ও সম্পূরক শুল্ক ধার্যের জন্য মূল্য ঘোষণা।- আইন এর ধারা ৫ ও ধারা ৭ এর উদ্দেশ্য পূরণকল্পে করযোগ্য পণ্য সরবরাহের পূর্বে নিবন্ধিত ব্যক্তি তৎকর্তৃক উৎপাদিত বা সরবরাহযোগ্য পণ্যের ওপর প্রদেয় মূল্য সংযোজন কর বা, ক্ষেত্রমত, মূল্য সংযোজন কর ও সম্পূরক শুল্ক ধার্যের লক্ষ্যে সংশ্লিষ্ট পণ্যের উপকরণ-উৎপাদ সম্পর্ক বা সহগ (input-output co-efficient) সহ মূল্যভিত্তি সম্পর্কিত একটি ঘোষণা ফরম "মূসক-১" দুই প্রস্তে সংশ্লিষ্ট এলকার বিভাগীয় কর্মকর্তার নিকট দাখিল করিবেন এবং উক্তরূপ দাখিলকৃত ঘোষণার ভিত্তিতেই, ঘোষণা দাখিলের তারিখ হইতে, নিবন্ধিত ব্যক্তি তাহার সরবরাহযোগ্য পণ্যের ওপর প্রদেয় কর নির্ধারণ ও পরিশোধপূর্বক পণ্য সরবরাহ করিতে পারিবেন।

.....

.....

(২) উপ-বিধি(১) অনুযায়ী ঘোষিত মূল্যভিত্তির কোনো পরিবর্তন সাধনের প্রয়োজন হইলে, উক্ত পরিবর্তন কার্যকর করিবার সাত কার্যদিবস পূর্বে নিবন্ধিত ব্যক্তি ফরম "মূসক-১

.....

.....

৩) উপ-বিধি (১) বা (২) বা বিধি ৩খ অনুযায়ী ঘোষিত মূল্যভিত্তির বিষয়ে পরবর্তী সময়ে বিভাগীয় কর্মকর্তা, সার্কেল রাজস্ব কর্মকর্তা, অথবা কমিশনারের নিকট হইতে ক্ষমতাপ্রাপ্ত অন্যকোনো মূল্য সংযোজন কর কর্মকর্তা কর্তৃক এতদুদ্দেশ্যে পরিচালিত তদন্তে বা বাজার জরিপে অথবা সার্কেল, বিভাগ বা কমিশনারের দপ্তরে রক্ষিত অভিন্ন

বা অনুরূপ বা সমজাতীয় পণ্যের মূল্য সংযোজনের পরিমাণ ও বিভাজন, প্রতিষ্ঠানের প্রকৃত ব্যয়, ঘোষিত মূল্য, অনুমোদিত মূল্য বা বাজার মূল্য সংক্রান্ত তথ্য উপাত্তের ভিত্তিতে পরিচালিত তদন্তে বা জরিপে। প্রাপ্ত তথ্যের ভিত্তিতে যদি প্রতীয়মান হয় যে (ক) পণ্যের ঘোষিত মূল্যভিত্তি আইনের ধারা ৫ এর সহিত অসঙ্গতিপূর্ণ, বা (খ) একই অধিক্ষেত্র বা অন্যকোনো অধিক্ষেত্রের অনুরূপ প্রকৃতি ও গুণগতমানের পণ্যের মূল্যভিত্তির তুলনায় ঘোষিত মূল্যভিত্তি উল্লেখযোগ্য পরিমাণে কম, বা (গ) ফরম "মূসক-১" বা, ক্ষেত্রমত, "মূসক-১খ" এ প্রদর্শিত মূল্য সংযোজনের পরিমাণ উল্লেখযোগ্যভাবে কম, বা (ঘ) পণ্যের সরবরাহকারী ও সরবরাহ গ্রহীতার মধ্যে বিদ্যমান কোনো সম্পর্কের কারণে বা তাহাদের পারস্পরিক বা যেকোনো এক পক্ষের আর্থিক সুবিধা লাভের উদ্দেশ্যে ঘোষিত মূল্যভিত্তি উল্লেখযোগ্যভাবে কম, এবং সেই কারণে মূল্য সংযোজন কর বা, ক্ষেত্রমত, মূল্য সংযোজন কর ও সম্পূরক শুল্ক কম পরিশোধিত হইয়াছে বা হইতে পারে, তাহা হইলে বিভাগীয় কর্মকর্তা, নিবন্ধিত ব্যক্তিকে যুক্তিসঙ্গত শুল্কানির সুযোগ প্রদান করার পর, উক্তরূপে সংগৃহীত বা প্রাপ্ত তথ্যের ভিত্তিতে যুক্তিসঙ্গত মূল্যভিত্তি নির্ধারণ করিতে পারিবেন এবং ঘোষণার তারিখ হইতে উক্ত মূল্যভিত্তি অনুযায়ী সংশ্লিষ্ট সকল কর মেয়াদে প্রদেয় কর নিরূপণ ও পরিশোধযোগ্য হইবে। ব্যাখ্যা। এই উপ-বিধির অধীনে বিভাগীয় কর্মকর্তা কর্তৃক মূল্যভিত্তি ও কর নির্ধারণের কারণে, আইন বা এই বিধিমালার অধীনে সংঘটিত কোনো অপরাধের দণ্ড সম্পর্কিত বিধানের কার্যকারিতা ক্ষুণ্ণ হইবে না: তবে শর্ত থাকে যে, বিভাগীয় কর্মকর্তা মূল্য ঘোষণা প্রাপ্তির পনের কার্যদিবসের মধ্যে উল্লিখিত কার্যক্রম সম্পন্ন করিতে ব্যর্থ হইলে ঘোষিত মূল্য বিষয়ে তাহার কোনো আপত্তি নাই বলিয়া গণ্য হইবে।"

Thus, from a plain reading 3(3) it appears that from investigation or survey after declaration of value bare in accordance with Sub Rule (1) or (2) or Rule 36 carried on for the purpose, by the Divisional Officer, Circle Revenue Officer or any other VAT Officer authorized by the Commissioner or from investigation or survey carried out and based on the amount of value addition and division of similar goods, actual cost, value declared and approved or information related to market value, maintained at the Circle, Division or Commissioner's office, if it appears, value base declaration of the goods is incompatible to Section 5 of the Act, or value base declared for the goods is significantly lower than that the goods of similar nature and quality, or the amount of value addition shown in form "Mushak-I" or "Mushak-I kha" is substantially low, or declared value base

is substantially lower because of any special relationship between supplier and receiver of the goods, and for this reason, less VAT or VAT and Supplementary Duty where applicable, was or may have been paid, Divisional Office then after giving the registered person reasonable opportunity of being heard can determine reasonable value base, based on information collected or received and from the date of declaration all tax payable shall be determined and paid in accordance with that value base.

However, it appears from the order dated 08.02.2012 passed by the Divisional Officer fixing the base value of the petitioner's manufacturer cement, wherein the Divisional Officer categorically stated *inter alia*;

“আলোচ্য মূল্যভিত্তি সংশ্লিষ্ট বিল অব এন্ড্রির সাথে উপকরণ মূল্য সঠিক পাওয়া গেলেও সংযোজনের স্বপক্ষে সকল ডকুমেন্ট দাখিল করেননি এবং সংযোজনের পরিমাণও কম সাম্প্রতিক সময়ে সিমেন্টের কাঁচামালের মূল্য ও বাজারমূল্য বৃদ্ধি পেলেও প্রতিষ্ঠান কর্তৃপক্ষ মূল্য নির্ধারণের জন্য সংযোজনের পরিমাণ ও হার কম প্রদর্শন করে মূল্য ঘোষণা দাখিল করায় সমজাতীয় অন্যান্য প্রতিষ্ঠানের সিমেন্টের গুণগত মান ও বাজার চাহিদার ভিত্তিতে এবং বাজারে প্রাপ্ত মূল্য তথ্যের ভিত্তিতে অবরোধী পদ্ধতিতে আলোচ্য প্রতিষ্ঠানের উৎপাদিত সিমেন্টের মূসক আরোপযোগ্য মূল্যভিত্তি নিম্নোক্ত। ছক মোতাবেক অনুমোদন প্রদান করা হলো।”

It, however, further appears that the Commissioner after considering the documents as well as hearing the parties and after holding survey of the market value of the similar items rejected the appeal by his order dated 29.03.2012 holding;

“অপরদিকে, বাজার যাচাইকারী কর্মকর্তা হিসাবে জনাব সুজল কুমার দত্ত, সহকারী রাজস্ব কর্মকর্তা, কাস্টমস, এক্সাইজ ও ভ্যাট, সদর দপ্তর বাসুভায়ন, চট্টগ্রাম প্রতিষ্ঠানের দাখিলকৃত মূল্যভিত্তি ঘোষণা ও সংশ্লিষ্ট অন্যান্য দলিলাদি এবং বিভাগীয় দপ্তর কর্তৃক অনুমোদিত মূল্য ঘোষণা এবং বাজার মূল্য তথ্য পর্যালোচনা করে তার দাখিলকৃত প্রতিবেদনে উল্লেখ করেন যে, খুচরা বাজারে ১০০০ কেজি বাল্ক সিমেন্টের মূল্য পাওয়া যায়নি। তবে ৫০ কেজি প্রতি ব্যাগ সিমেন্টের খুচরা মূল্য পাওয়া যায় ৪২০/- টাকা। উক্ত

মূল্য তথ্যের ভিত্তিতে অবরোধী পদ্ধতিতে একসত্তর বাদ দিয়ে আলোচ্য পণ্যের মূসক আরোপযোগ্য মূল্য পাওয়া যায় ৩১৬/- টাকা। তাছাড়া এ কমিশনারেটের অধিক্ষেত্রাধীন সমজাতীয় অনুরূপ পণ্য উৎপাদনকারী প্রতিষ্ঠানের ক্ষেত্রে অনুমোদিত মূসক আরোপযোগ্য মূল্য সংযোজনের পরিমাণ ও হার পর্যালোচনায় বিভাগীয় কর্মকর্তা কর্তৃক অনুমোদিত মূসক আরোপযোগ্য মূল্য, মূল্য সংযোজনের পরিমাণ ও হার যথাযথ থাকায় তা বহাল রাখা যেতে পারে মর্মে তিনি অভিমত ব্যক্ত করেন।”

The Tribunal after hearing the contending parties and considering the evidences on record dismissed the appeal holding *inter alia*;

“বাজারে আলোচ্য প্রতিষ্ঠানের উৎপাদিত ৫০ কেজি প্রতি ব্যাগ ইঞ্জিনিয়ার ব্র্যান্ডে সিমেন্টের মূল্য পাওয়া যায় ৪২০/- টাকা। উক্ত মূল্য তথ্যের ভিত্তিতে অবরোধী পদ্ধতিতে পাইকারী বিক্রেতার ১৩.৩৩% সংযোজন ও ২% মূসক ও উৎপাদন পর্যায়ে ১৫% মূসক বাদ দিয়ে আলোচ্য পণ্যের মূসক আরোপযোগ্য মূল্য পাওয়া যায় ৩১৬/- টাকা এবং সে হিসাবে সংযোজনের পরিমাণ দাঁড়ায় ৭২.৪৪ টাকা। তাছাড়া সমজাতীয় অনুরূপ প্রতিষ্ঠান আরামিট সিমেন্ট লিঃ এর উৎপাদিত পণ্যের ক্ষেত্রে সমসাময়িক সময়ে চান্দগাঁও বিভাগীয় দপ্তর কর্তৃক অনুমোদিত মূসক আরোপযোগ্য মূল্য ৩১৬/- টাকা। অনুরূপভাবে বাজার মূল্য তথ্যের ভিত্তিতে ৫০ কেজি প্রতি ব্যাগ সিমেন্টের নিরূপিত মূসক আরোপযোগ্য মূল্য ৩১৬/- টাকা হতে ব্যাগের মূল্য বাবদ ১৫.৮৫ টাকা ও লোডিং-আনলোডিং খরচ বাবদ ২/- টাকা বাদ দিয়ে প্রাপ্ত মূল্য ২৯৮.১৫ টাকার ভিত্তিতে ১০০০ কেজি বাল্ক সিমেন্টের মূসক আরোপযোগ্য মূল্য, মূল্য সংযোজনের পরিমাণ ও হার নির্ধারণ করা হয়েছে। কাজেই বাজারে প্রাপ্ত মূল্য তথ্যের ভিত্তিতে এবং সমজাতীয় অন্যান্য প্রতিষ্ঠানের অনুমোদিত মূসক আরোপযোগ্য মূল্য, সংযোজনের পরিমাণ ও হারের সাথে সামঞ্জস্য রেখে বিভাগীয় কর্মকর্তা কর্তৃক নির্ধারিত মূল্য যথাযথ হওয়ায় বিত্ত কমিশনার তা বহাল রেখে সঠিক ও আইনানুগ আদেশ প্রদান করেছেন বলে ট্রাইব্যুনালের নিকট প্রতীয়মান হয়।”

However, in the instant appeal, on perusal of the order of the Tribunal as well as the authorities below, it, however, appears that the Divisional Officer and also Commissioner after holding market survey by the Assistant Revenue Officer (Mr. Sujon Kumar Datta) and considering the value of the similar item manufactured by M/S Aramit Cement Limited fixed the base value of the appellant's manufactured cement at the rate of

Tk. 316.00 per bag (50kgs) and fixed of the bulked item of cement (1000Kgs) at the rate of Tk. 5,961.80 following the provision of Rule 3 (3) of the Rules, 1991.

We have gone through the judgment *Chittagong Cement Clinker Grinding Co. Ltd* (Supra) so referred by learned Advocate for the appellant and it appears that the petitioner of the said judgment challenging the order of the Divisional Officer dated 17.08.2000. The High Court Division wherein observed *inter alia*:

“The provision for determination by such departmental officers of the base-value of such goods, which a manufacturer is entitled to supply at his consideration, appears to have been made under rule 3 in derogation of sub- section (2) of section 5 of the VAT Act. When the law does not put any embargo in fixation of the price by a manufacturer of its goods no rules or decision of the VAT authority can impose any such flat or minimum value for such goods in the country, adversely affecting the interest of such manufacturer.”

After pronouncement of the said judgment (Judgment dated 16.01.2008) Section 72 of the Act, 1991 has been amended by the legislature under the Finance Act, 2008. Section 72(2) (Ka) provides (after amendment) as follows:

“(ক) মূল্য সংযোজন কর বা, ক্ষেত্রমত, মূল্য সংযোজন কর ও সম্পূরক শুল্ক নিরূপণ, ধার্যকরণ ও আদায়করণ এবং উক্তরূপ ধার্যের জন্য মূল্য নির্ধারণ, মূল্য ঘোষণা ও ঘোষিত মূল্য যাচাই বাছাইকরণ প্রক্রিয়া, উপকরণ কর রেয়াত গ্রহণ এবং এই আইনের অধীনে দায়িত্বসমূহ পালনকারী কর্তৃপক্ষসমূহ নির্ধারণ;”

Pursuant to the said provision of Section 72(ক), Rules 3 of the Rules, 1991 has been amended by the Government inserting procedure for fixation

base value of the goods. In view of the above the judgment so referred by the learned Advocate for the appellant is not applicable in the present case.

Considering the facts and circumstances of the case, we do not find any error of law in passing the impugned order of the Tribunal and as such we are inclined to dismiss the appeal, accordingly, the appeal is dismissed.

The impugned order dated 09.06.2013 passed by the respondent No. 1 under Nathi No. CEVT/Case(VAT)-93/2013/2451 dated 11.06.2013 dismissing the appeal and thereby affirming the order dated 29.03.2012 passed by the respondent No. 2 under Nathi No. ৪র্থ/এ(১২)৫/মূসক-মূল্যভিত্তি ঘোষণা/রয়েল সিমেন্ট/২০১০/১৩৬৮(১-৩) is hereby affirmed/upheld.

There will be no order as to costs.

Send down the lower Court's record at once.

Md. Iqbal Kabir, J:

I agree.