

دستور العمل: 200/93/524

تسعیر ارز

شماره: 200/93/524

تاریخ: 1393/06/22

تاریخ سند: 1393/06/22

شماره سند: 200/93/524

کد سند: م/227/بند/93

وضعیت سند: معتبر

امضا کننده: رئیس کل سازمان امور مالیاتی

کشور (علی عسکری)

دستور العمل

بازگشت به ماده قانونی

م	227-بند 24 ماده 148	93	524
---	---------------------	----	-----

سایر دستور العمل ها

چگونگی اخذ اظهارنامه مالیاتی مشاغل بندج ماده 5 قانون مالیاتهای مستقیم

پلمپ دفاتر مشاغل بند ب ماده 95 ق.م.م

اظهارنامه مالیاتی عملکرد 389 اشخاص حقوقی، صاحبان مشاغل، اجاره املاک

تمدید مهلت مندرج در جزء 2) بند (ج) دستورالعمل شماره 5117/200 مورخ 02/03/1390

دستورالعمل خوداظهاری اجرائی مقررات ماده 158 ق.م.م. برای درآمد مشمول مالیات عملکرد سال 389 صاحبان مشاغل موضوع بندهای (الف و ب) ماده 5 قانون مالیاتهای مستقیم

دستور العمل خود اظهار: اعضای کانون کارشناسان رسم دادگستری در اجرائی ماده 58 قانون مالیاتهای مستقیم برابر: عملکرد سال 1389

دستورالعمل خوداظهاری درآمد مشمول مالیات و مالیات عملکرد سال 1389 اعضا: سازمان نظام مهندسی ساختمان در اجرائی ماده 158 جهت مشمولین بند (ب) ماده 5 قانون مالیاتهای مستقیم

دستور العمل خود اظهار درآمد مشمول مالیات و مالیات عملکرد سال 1389 اعضای انجمن صنفی تولید کنندگان کفش ماشینی (مشمولین بند هـ؛ الف و ب ماده 95) در اجرائی: ماده 158 ق.م.م

تفویض اختیار تعیین درآمد مشمول مالیات عملکرد سال 1389 صاحبان مشاغل موضوع

مخاطبان /
ذینفعان
امور مالیاتی شهر و استان تهران
ادارات کل امور مالیاتی

موضوع

تسعیر ارز [1]

با توجه به سوالات و ابهامات مطرح شده درخصوص تسعیر ارز در ارتباط با مودیانی که دارای معاملات ارزی یا دارایی و بدهی پولی ارزی می باشند و به منظور وحدت رویه در رسیدگی های مالیاتی، مقرر می دارد موارد به شرح زیر ملحوظ نظر قرارگیرد:

کلیات

بطورکلی تسعیر ارز در دو مقطع زمانی صورت می پذیرد:

1- تاریخ انجام معامله: بهای معاملات ارزی اعم از اقلام پولی و غیر پولی براساس نرخ ارز در تاریخ معامله تسعیر و در حسابها ثبت می شود.

2- تاریخ ترازنامه: صرفا اقلام پولی ارزی باید به نرخ ارز در تاریخ ترازنامه تسعیر شود.

چنانچه نرخ ارز اقلام پولی در فاصله تاریخ انجام معامله تا تاریخ تسویه معامله و یا تا پایان دوره مالی متفاوت باشد، در این صورت تفاوت نرخ ارز در تاریخ تسویه و یا در تاریخ ترازنامه حسب مورد، با نرخ قبلی اعمال شده در حسابها، به عنوان سود (زیان) تسعیر ارز شناسایی می شود.

اقلام پولی در واقع اقلامی هستند که قرار است به مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد دریافت یا پرداخت شوند. ویژگی اصلی اقلام پولی، حق دریافت (یا تعهد پرداخت) مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد می باشد.

نمونه ای از اقلام پولی، در ترازنامه نمونه سازمان امور مالیاتی کشور که به همراه اظهارنامه اشخاص حقوقی و یا اشخاص حقیقی موضوع بند (الف) ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم در اختیار مودیان محترم مالیاتی قرار گرفته است و یا در صورتهای مالی اساسی (ترازنامه) مطابق استاندارد شماره (1) حسابداری ایران عنوان شده اند، عبارتند از:

- موجودی نقد و بانک

- حسابها و اسناد دریافتی و پرداختی تجاری

بند ج ماده 95 قانون مالیاتها:

مستقیم با نظر اتحادیه ذی ربه

دستور العمل خود اظهار:

اعضای سازمان نظام مهندسی

ساختمان در اجرای ماده 58

قانون مالیاتهای مستقیم بر:

عملکرد سال 1389

دستورالعمل خوداظهاری درآمد

مشمول مالیات و مالیات شورا:

عالی کارشناسان رسم

دادگستری در اجرای ماده 58

قانون مالیاتهای مستقیم بر:

عملکرد سال 1389

دستورالعمل خوداظهاری اعضا:

کانون سردفتران و دفتر یاران

در اجرای ماده 158 قانون

مالیاتهای مستقیم برای عملکرد

سال 1389

نحوه اجرای ماده 6 آیین نامه

راهکارهای افزایش ضمانت

اجرایی و تقویت حسابرسی

تشکیل پرونده مالیاتی جدید

صاحبان مشاغل

تفویض اختیار تعیین درآمد

مشمول مالیات عملکرد سا

1390 صاحبان مشاغل موضوع

بند ج ماده 95 قانون مالیاتها:

مستقیم با نظر اتحادیه ذی ربه

سایر اسناد مرتبط

- سایر حسابها و اسناد دریافتی و پرداختی تجاری

- تسهیلات مالی دریافتی/پرداختی

- سود سهام پرداختی (صرفا اشخاص حقوقی)

- پیش دریافتها (صرفا پیش دریافت بابت فروش کالاهایی که قیمت آن در زمان تحویل مشخص می شود)

- جاری شرکا و سهامداران

لازم به توضیح است، اشاره به موارد فوق به صورت نمونه بوده و ممکن است اقلام پولی دیگری و تحت عناوین دیگر در صورتهای مالی مودی محترم وجود داشته باشد.

در مقابل اقلام غیر پولی اقلامی هستند که ویژگی اصلی آنها، نبود حق دریافت (یا تعهد پرداخت) مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد می باشد. پیش پرداخت خرید کالا و خدمات به قیمت ثابت (مانند پیش پرداخت اجاره)، سرقفلی، داراییهای نامشهود، موجودیهای مواد و کالا، داراییهای ثابت مشهود و بدهیهایی که از طریق تحویل دارایی غیر پولی تسویه می شود، نمونه هایی از اقلام غیر پولی است.

مطابق بند 29 استاندارد حسابداری شماره 16، تفاوتی تسعیر بدهیهای ارزی مربوط به داراییهای واجد شرایط، به شرط رعایت معیارهای مربوط به احتساب مخارج مالی در بهای تمام شده داراییها طبق استاندارد حسابداری شماره 13 با عنوان «مخارج تأمین مالی»، باید به بهای تمام شده آن دارایی منظور شود. همچنین تفاوتی تسعیر بدهیهای ارزی مربوط به تحصیل و ساخت داراییها، ناشی از کاهش شدید ارزش ریال، در صورت احراز تمام شرایط زیر، تا سقف مبلغ قابل بازیافت، به بهای تمام شده دارایی مربوط اضافه می شود:

الف. کاهش ارزش ریال نسبت به تاریخ شروع کاهش ارزش، حداقل 20 درصد باشد.

ب. در مقابل بدهی حفاظی وجود نداشته باشد.

در ضمن در صورت برگشت شدید کاهش ارزش ریال (حداقل 20 درصد)، سود ناشی از تسعیر بدهیهای مزبور تا سقف زیانهای تسعیری که قبلا به بهای تمام شده دارایی منظور شده است متناسب با عمر مفید باقیمانده از بهای تمام شده دارایی کسر می شود.

اتخاذ یک روش یکنواخت:

منظور از روش یکنواخت حفظ ویژگی کیفی اطلاعات مالی و مقایسه پذیری آن از طریق همسانی در اندازه گیری و نمایش اثرات معاملات و رویدادهای مالی می باشد. در واقع اقدام به شناسایی یا عدم شناسایی سود (زیان) تسعیر ارز بطور کلی بیانگر رعایت یا عدم رعایت استانداردهای حسابداری بوده و لزوماً به معنای نفی روش های یکنواخت نمی باشد.

بدیهی است چنانچه مودی در سنوات گذشته نسبت به شناسایی سود (زیان) تسعیر ارز اقدام ننموده باشد و در سال مورد رسیدگی برای اولین بار اقدام به شناسایی زیان تسعیر ارز بر اساس استانداردها و اصول متداول حسابداری نموده باشد، هزینه مذکور در اجرای بند 24 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم قابل قبول خواهد بود.

همچنین چنانچه سود تسعیر ارز با توجه به نوع ارز یا نرخهای اعلام شده توسط مراجع مربوط کمتر از واقع ثبت شده باشد با استناد بند 2 و تبصره 2 ماده 97 قانون مالیاتهای مستقیم قابل اضافه نمودن به درآمد مشمول مالیات بوده و لزومی به ارسال به هیات موضوع بند 3 ماده مذکور ندارد. ضمناً عدم شناسایی زیان تسعیر ارز نیز از موارد قابل ارجاع به هیات مذکور نمی باشد.

سال عملکرد	نوع ارز	
	مبادله ای	مرجع
	توافقی نزد صرافی مورد تایید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (آزاد)	
1390	✓	✓
1391	✓ (از مهرماه 91 به بعد)	✓
1392	✓	✓

انواع ارز

در این دستورالعمل ارز توافقی نزد صرافی مجاز (آزاد) برای اختصار ارز توافقی نامیده می شود. همچنین منظور از نوع ارز، مرجع، مبادله ای و یا توافقی می باشد.

در مواقعی که برای تسعیر ارز، نرخ های متعددی (شامل انواع نرخ های مرجع، مبادله ای و توافقی) وجود داشته باشد، می بایست با ملحوظ نظر داشتن اینکه مودی مالیاتی مطابق مقررات مکلف به تسویه حساب به نرخ مرجع یا نرخمبادله ای می باشد و یا اینکه تکلیفی در این خصوص نداشته و تسویه حساب به نرخ توافقی صورت می پذیرد، از نرخ های فوق حسب مورد برای تسعیر در تاریخ معامله یا تسعیر مانده اقلام پولی استفاده شود.

نکات قابل توجه در رسیدگی مالیاتی:

1- سود حاصل از تسعیر ارز به استثنای سود تفاوت نرخ ارز ناشی از تسعیر ارز حاصل از صادرات صرف نظر از منشا تحصیل آن مشمول مالیات خواهد بود. بدیهی است زیان تسعیر ارز حاصل از صادرات نیز با توجه به ماده 105 و تبصره 2 ماده 147 قانون مالیاتهای مستقیم قابل قبول نخواهد بود [2]

2- در خصوص صادرات:

الف- در مواردیکه مودی ملزم به فروش ارز حاصل از صادرات، به نرخ ارز مرجع به بانک مرکزی باشد، ثبت اولیه معامله ارزی، تسویه طلب ارزی و تسعیرمانده کلیه اقلام پولی ارزی مرتبط با عملیات فروش صادراتی با نرخ ارز مرجع می باشد که به نرخ تاریخ های مربوط اعمال خواهد شد.

ب- چنانچه مودی ملزم به فروش ارز حاصل از صادرات در اتاق مبادله ارزی باشد، ثبت اولیه معامله ارزی، تسویه طلب ارزی و تسعیرمانده کلیه اقلام پولی ارزی مرتبط با

عملیات فروش صادراتی با نرخ ارز اتاق مبادلات ارزی می باشد که به نرخ تاریخ های مربوطه اعمال خواهد شد.

ج- چنانچه مودی الزامی به فروش ارز حاصل از صادرات در اتاق مبادلات ارزی و نیز بانک مرکزی (نرخ ارز مرجع) نداشته باشد، ثبت اولیه معامله ارزی، تسویه طلب ارزی و تسعیرمانده کلیه اقلام پولی ارزی مرتبط با عملیات فروش صادراتی با نرخ ارز توافقی می باشد که به نرخ تاریخ های مربوطه اعمال خواهد شد.

د- با توجه به ماده 16 قانون امور گمرکی مصوب 1390/08/22 چنانچه ارزش کالای صادراتی مندرج در پروانه های گمرکی با مبلغ ثبت شده در دفاتر متفاوت باشد، در اینصورت نوع ارز مورد استفاده در تعیین بهای کالای صادراتی و شناسایی درآمد حاصل از صادرات فارغ از نوع ارز مورد استفاده توسط گمرک در تعیین ارزش ریالی کالای صادره با توجه به بندهای (الف)، (ب) و (ج) فوق نرخ مرجع، مبادله ای و یا توافقی حسب مورد خواهد بود.

3- در خصوص واردات

الف- چنانچه ارز مورد نیاز مودی برای واردات توسط بانک مرکزی و به نرخ مرجع تامین شده باشد، ثبت اولیه معامله ارزی، تسویه بدهی ارزی و نیز تسعیر مانده کلیه اقلام پولی ارزی مرتبط با عملیات واردات با نرخ ارز مرجع می باشد که به نرخ تاریخ های مربوطه اعمال خواهد شد.

ب- در صورتیکه ارز مورد نیاز مودی برای واردات از اتاق مبادلات ارزی تامین شده باشد، ثبت اولیه معامله ارزی، و تسویه بدهی ارزی و تسعیر مانده کلیه اقلام پولی ارزی مرتبط با عملیات واردات با نرخ ارز اتاق مبادلات ارزی می باشد که به نرخ تاریخ های مربوطه اعمال خواهد شد.

ج- چنانچه ارز مورد نیاز برای واردات از طریق بانک مرکزی و یا اتاق مبادلات ارزی تامین نشده باشد، ثبت اولیه معامله ارزی، تسویه طلب ارزی و تسعیرمانده کلیه اقلام پولی ارزی مرتبط با عملیات واردات با نرخ ارز توافقی می باشد که به نرخ تاریخ های مربوطه اعمال خواهد شد.

د- با توجه به ماده 14 قانون امور گمرکی مصوب 1390/08/22 چنانچه ارزش کالای وارداتی مندرج در پروانه گمرکی با مبلغ ثبت شده در دفاتر متفاوت باشد، در اینصورت نوع ارز مورد استفاده در تعیین بهای کالای وارداتی فارغ از نوع ارز مورد استفاده توسط گمرک در تعیین ارزش ریالی کالای وارده با توجه به بندهای (الف)، (ب) و (ج) فوق نرخ مرجع، مبادله ای و یا توافقی حسب مورد خواهد بود.

4- در خصوص مطالبات/ بدهی سهامداران (شرکاء)، تسهیلات ارزی

استفاده از هر یک از نرخ های ارز شامل نرخ های ارز مرجع، مبادله ای و توافقی در ثبت اولیه معامله ارزی و تسعیر مانده کلیه اقلام پولی ارزی مربوط به معامله ارزی در تاریخ ترانزنامه (نظیر مانده دارایی/ بدهی ارزی در صورت عدم تسویه در همان دوره وقوع)، با ملحوظ نظر داشتن اینکه مودی مالیاتی مطابق مقررات مکلف به تسویه حساب به نرخ ارز مرجع یا مبادله ای است یا تکلیفی در این خصوص نداشته و تسویه حساب به نرخ توافقی می باشد، صورت می پذیرد. همچنین، به هنگام تسویه طلب/ بدهی ارزی علاوه بر ملاحظات فوق، مستندات کافی جهت اثبات نوع ارز از طرف مودی ارائه شود.

5- در خصوص خرید و فروش ارز

الف - درخصوص فروش ارز می بایست فاکتور فروش توسط فروشنده صادر و نام و نشانی کامل خریدار و یا مستندات مربوط به فروش ارز به صرافیه های مجاز بانک مرکزی (فاکتور خرید صرافیه ها) و یا سایر مراجع ذیربط ارائه گردد.

ب- درخصوص خرید ارز می بایست کلیه مستندات مربوط از جمله فاکتور خرید ارز از صرافیه ها، بانکها و یا سایر مراجع ذیربط ارائه گردد.

علیه اسکری

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

مرجع پاسخگویی: دفتر امور مؤدیان و خدمات مالیاتی		دامنه کاربرد: 1- داخلی * 2- خارجی *	
نحوه ابلاغ: سیستمی	مرجع ناظر: دادستانی انتظامی مالیاتی	مدت اجرا: مطابق دستورالعمل	تاریخ اجرا: از تاریخ ابلاغ

[1] - با توجه به دادنامه شماره 140109970905810902 مورخ 1401/05/11 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، **اطلاق حکم مقرر در این دستورالعمل** در حدی که متضمن شمول تسعیر ارز نسبت به مؤدیانی است که دارای دارایی دارند و در موارد خرید ارز و عدم فروش و مصرف ارزهای خریداری شده نیز مشمول مالیات بر درآمد می شوند، **ابطال** شد.

[2] - به موجب بخشنامه 200/96/87 مورخ 1396/06/07 بند 1 این دستورالعمل اصلاح گردید.

متن قبلی بند 1: سود حاصل از تسعیر ارز صرفنظر از منشاء تحصیل آن مشمول مالیات خواهد بود (بطور مثال معافیت حاصل از صادرات دلیلی بر معافیت درآمدهایی که به لحاظ نگهداری یا کاربرد ارز حاصل از صادرات بدست می آید، نخواهد بود). بدیهی است زیان تسعیر ارز حاصل از صادرات نیز به شرط رعایت مقررات قابل قبول خواهد بود. (به موجب دادنامه شماره 525-526 مورخ 1396/06/07 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، «بند 1 نکات قابل توجه در رسیدگی مالیاتی» **ابطال** می شود).

مواد قانونی وابسته

ماده 95- صاحبان مشاغل موضوع این فصل موظفند دفاتر و یا اسناد و مدارک حسب مورد را که با رعایت اصول و ضوابط مربوط از جمله ا...

ماده 97- درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع این قانون که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی میباشند به استناد اظهارنامه مال...

ماده 148 - هزینههایی که حائز شرایط مذکور در ماده فوق می باشد به شرح زیر در حساب مالیاتی قابل قبول است: [1] 1 - قی...

ماده 227- در مواردی که اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان مؤدی حسب مورد قبول می شود و همچنین پس از تشخیص علیه الرأس و صدور ب...