

موضوع	تسعیر ارز
شماره: 200/93/524 تاریخ: 1393/06/22	<p>موضوع: تسعیر ارز</p> <p>با توجه به سوالات و ابهامات مطرح شده درخصوص تسعیر ارز در ارتباط با مودیانی که دارای معاملات ارزی یا دارایی و بدھی پولی ارزی می باشند و به منظور وحدت رویه در رسیدگی های مالیاتی، مقرر می دارد موارد به شرح زیر ملحوظ نظر قرارگیرد:</p> <p>کلیات دستورالعمل تسعیر ارز بطورکلی تسعیر ارز در دو مقطع زمانی صورت می پذیرد:</p> <ol style="list-style-type: none">- 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.- 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 کشورکه به همراه اظهارنامه اشخاص حقوقی و یا اشخاص حقیقی موضوع بند (الف) ماده (۹۵) قانون مالیات های مستقیم در اختیار مودیان محترم مالیاتی قرار گرفته است و یا در صورتهای مالی اساسی (ترازنامه) مطابق استاندارد شماره (۱) حسابداری ایران عنوان شده اند، عبارتند از:<ul style="list-style-type: none">- موجودی نقد و بانک- حسابها و استناد دریافتی و پرداختنی تجاری- سایر حسابها و استناد دریافتی و پرداختنی تجاری- تسهیلات مالی دریافتی / پرداختی- سود سهام پرداختنی (صرفا اشخاص حقوقی)- پیش دریافتها (صرفا پیش دریافت بابت فروش کالاهایی که قیمت آن در زمان تحويل مشخص می شود)- جاری شرکا و سهامداران- لازم به توضیح است، اشاره به موارد فوق به صورت نمونه بوده و ممکن است اقلام پولی دیگر و تحت عنوانی 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 بدھیهایی که از طریق تحويل دارایی غیر پولی تسوبی می شود، نمونه هایی از اقلام غیرپولی است.- مطابق بند 29 استاندارد حسابداری شماره 16، تفاوت های تسعیر بدھیهای ارزی مربوط به داراییهای واحد 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 تفاوت های تسعیر بدھیهای ارزی مربوط به تحریف 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:<ol style="list-style-type: none">الف. کاهش ارزش ریال نسبت به تاریخ شروع کاهش ارزش، حداقل 20 درصد باشد.ب. در مقابل بدھی حفاظی وجود نداشته باشد.

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

اخاذ 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 می‌باشد. در واقع اقدام به شناسایی سود (زیان) تسعیر ارز بطور کلی بیانگر رعایت یا عدم رعایت استانداردهای حسابداری بوده و لزوماً به معنای نفی روش‌های یکنواخت نمی‌باشد.

بدھیه ای است چنانچه مودی در سنت 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 متدائل 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 باستناد 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 نمی‌باشد.

سال عملکرد نوع ارز

مرجع مبادله ای توافقی نزد صرافی مورد تایید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (آزاد)

P - - ۱۳۹۰

۹۱ - از مهرماه ۱۳۹۱

أنواع ارز

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

در موقعي که برای تسعیر ارز، نرخ های متعددی (شامل انواع نرخ های مرجع، مبادله ای و توافقی) وجود داشته باشد، می‌باشد و یا اینکه تکلیفی در این خصوص نداشته و تسویه حساب به نرخ توافقی صورت می‌پذیرد، از نرخ های فوق حسب مورد برای تسعیر در تاریخ معامله یا تسعیر مانده اقلام پولی استفاده شود.

نکات قابل توجه در رسیدگی مالیاتی

۱- 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. بدھیه ای 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[۲]

۲- درخصوص 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 می‌باشدکه به نرخ تاریخ های مربوط اعمال خواهد شد.

ب- چنانچه مودی ملزم به فروش ارز حاصل از صادرات در اتفاق مبادله ارزی باشد، ثبت اولیه معامله ارزی، تسویه طلب ارزی و تسعیرمانده کلیه اقلام پولی ارزی مرتبط با عملیات فروش صادراتی با نرخ ارز اتفاق مبادلات ارزی می‌باشدکه به نرخ تاریخ های مربوطه اعمال خواهد شد.

ج- چنانچه مودی الزامی به فروش ارز حاصل از صادرات در اتفاق 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 می‌باشدکه 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 پروندهای 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 بندھای (الف)، (ب) و (ج) فوق نرخ مرجع، مبادله ای و یا توافقی حسب مورد خواهد بود.

۳- درخصوص واردات

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

ب- درصورتیکه ارز مورد نیاز مودی برای واردات از اتفاق مبادلات ارزی تامین شده باشد، ثبت اولیه معامله ارزی، و تسویه بدھی ارزی و تسعیر مانده کلیه اقلام پولی ارزی مرتبط با عملیات واردات با نرخ ارز اتفاق مبادلات ارزی می‌باشد 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 گمرک 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 واردہ با توجه به بندهای (الف)، (ب) و (ج) فوق نرخ مرجع، مبادله ای و یا توافقی حسب مورد خواهد بود.

۴- درخصوص مطالبات/ بدھی 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 ترازنامه (نظیر مانده دارایی/ بدھی 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/ بدھی ارزی علاوه بر ملاحظات فوق، مستندات کافی جهت اثبات نوع ارز از طرف مودی ارائه شود.

۵- درخصوص 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 صرافی های مجاز بانک مرکزی (فاکتور خرید صرافی ها) و یا سایر مراجع ذیربیط ارائه گردد.

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

علی عسکری

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

[1] . با توجه به دادنامه شماره 1401099709058140902 مورخ 1401/05/11 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، اطلاق حکم مقرر در این دستورالعمل در حدی که متنضم شمول تسعیر ارز نسبت به مودیانی است که 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] . دادنامه شماره 140231390002931020 مورخ 1402/11/10 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری متنضم نقض دادنامه شماره 902 مورخ 1401/05/11 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و تایید اعتبار حقوقی حکم مندرج در دستورالعمل شماره 200/93/524 مورخ 1393/06/22 سازمان امور مالیاتی کشور مبنی بر اینکه بر عمل تسعیر ارز، عنوان «درآمد» صدق می کند و مشمول مالیات باشد را تایید نمود و دادنامه مذکور به موجب بخشنامه شماره 212/22566 مورخ 1402/12/07 ارسال شده است.

[3] . 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 بdst می آید، نخواهد بود). بدیهی است زبان تسعیر ارز حاصل از صادرات نیز به شرط رعایت مقررات قابل قبول خواهد بود. (به موجب دادنامه شماره 526-525 مورخ 1396/06/07 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، «بند 1 نکات قابل توجه در رسیدگی مالیاتی» ابطال می شود).

