

تسعیر ارز

پیرو دستورالعمل شماره 524-93-200 مورخ 22-6-1393 درخصوص تسعیر نرخ ارز و با توجه به سوالات مطرح شده در خصوص سود و زیان حاصل از تسعیر ارز فروش‌های صادراتی بدینوسیله اعلام می‌دارد: 1- درخصوص فروش‌های صادراتی که وجه آن به صورت ریالی دریافت می‌گردد، چنانچه طبق مستندات مربوط احراز گردد امر صادرات تحقق یافته و وجه حاصل از صادرات طبق مدارک و مستندات به ریال دریافت و در حسابهای مربوطه در دفاتر نیز به ریال ثبت گردیده باشد (از جمله صادرات به کشورهای عراق و افغانستان که به صورت ریالی انجام می‌گیرد مگر اینکه طبق اسناد و مدارک ارزی بودن آن احراز گردد)، تسعیر ارز در اینگونه موارد موضوعیت نداشته و همچنین فارغ از ریالی یا ارزی بودن فروش‌های صادراتی اعطای معافیت مالیاتی صادرات با رعایت کلیه مقررات قانونی مربوط امکان‌پذیر خواهد بود.

2- درخصوص فروش‌های صادراتی که وجه آن به صورت ارزی دریافت می‌گردد، چنانچه صادرکنندگان در زمان انجام صادرات فروش‌ها را با نرخ ارز مرجع یا نرخ ارز مبادله‌ای (از جمله نرخ مندرج در پروانه صادرات) در دفاتر ثبت نموده لیکن در تاریخ تسویه و یا تاریخ ترازنامه از نرخ ارز توافقی نزد صرافی مورد تأیید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (آزاد) برای تسعیر ارز حاصله استفاده نمایند، در این حالت تفاوت نرخ ارز اعم از نرخ ارز مرجع یا نرخ مبادله‌ای با نرخ ارز توافقی نزد صرافی مورد تأیید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (آزاد) در تاریخ انجام صادرات از نظر مالیاتی به عنوان فروش صادرات تلقی می‌گردد و صرفاً تفاوت نرخ ارز توافقی نزد صرافی مورد تأیید بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (آزاد) در تاریخ اولیه و تاریخ‌های بعدی مبنای محاسبه سود یا زیان تسعیر ارز قرار می‌گیرد.

مفاد این بخشنامه در مورد پرونده‌های مالیاتی عملکرد سال 1391 و به بعد که در مراحل رسیدگی یا دادرسی مالیاتی مطرح می‌باشند نیز جاری می‌باشد.

سید کامل تقوی نژاد

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

شماره: 524-93-200

تاریخ: 22-6-1393

دستورالعمل

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 می‌باشند و به منظور وحدت رویه در رسیدگی‌های مالیاتی، مقرر می‌دارد موارد به شرح زیر ملحوظ نظر قرارگیرد:

کلیات

بطورکلی تسعیر ارز در دو مقطع زمانی صورت می‌پذیرد:

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 می‌شود.

2- تاریخ ترازنامه: صرفاً 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 می‌شود.

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 می‌باشد).

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

– سایر حسابها و اسناد دریافتی و پرداختی تجاری

– تسهیلات مالی دریافتی/پرداختی

– سود سهام پرداختی (صرفاً اشخاص حقوقی)

– پیش دریافتها (صرفاً پیش دریافت بابت فروش کالاهایی که قیمت آن در زمان تحویل مشخص میشود)

– 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 میباشد. پیش پرداخت خرید کالا و خدمات به قیمت ثابت (مانند پیش پرداخت اجاره)، سرقتی، داراییهای نامشهود، موجودیهای مواد و کالا، داراییهای ثابت مشهود و بدهیهایی که از طریق تحویل دارایی غیر پولی تسویه میشود، 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 باز یافت، 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 قبلاً 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.

انواع ارز

سال عملکرد	نوع ارز		توافقي نزد صرافي مورد تايبد بانك مركزي جمهوري اسلامي ايران (آزاد)
	مرجع	مبادله اي	
1390	دارد	—	دارد
1391	دارد	دارد (از مهرماه 91 به بعد)	دارد
1392	دارد	دارد	دارد

در این دستورالعمل ارز توافقي نزد صرافي مجاز (آزاد) براي اختصار ارز توافقي ناميده مي شود. همچنين منظور از نوع ارز، مرجع، مبادله اي و يا توافقي مي باشد.

در موافقي که براي تسعير ارز، نرخ هاي متعددي (شامل انواع نرخ هاي مرجع، مبادله اي و توافقي) وجود داشته باشد، مي بايست با ملحوظ نظر داشتن اينکه مودي مالياتي مطابق مقررات مکلف به تسويه حساب به نرخ مرجع يا نرخمبادله اي مي باشد و يا اينکه تکليفي در اين خصوص نداشته و تسويه حساب به نرخ توافقي صورت مي پذيرد، از نرخ هاي فوق حسب مورد براي تسعير در تاريخ معامله يا تسعير مانده اقلام پولي استفاده شود.

نکات قابل توجه در رسيدگي مالياتي:

1- سود حاصل از تسعير ارز صرفنظر از منشاء تحصيل آن مشمول ماليات خواهد بود(بطور مثال معافيت حاصل از صادرات دليلي بر معافيت درآمدهايي که به لحاظ نگهداري يا کاربرد ارز حاصل از صادرات بدست مي آيد، نخواهد بود). بديهي است زيان تسعير ارز حاصل از صادرات نيز به شرط رعايت مقررات قابل قبول خواهد بود.

2- درخصوص صادرات:

الف- در مواردیکه مودي ملزم به فروش ارز حاصل از صادرات، به نرخ ارز مرجع به بانك مركزي باشد، ثبت اوليه معامله ارزي، تسويه طلب ارزي و تسعيرمانده کليه اقلام پولي ارزي مرتبط با عمليات فروش صادراتي با نرخ ارز مرجع مي باشدکه به نرخ تاريخ هاي مربوط اعمال خواهد شد.

ب- چنانچه مودي ملزم به فروش ارز حاصل از صادرات در اتاق مبادله ارزي باشد، ثبت اوليه معامله ارزي، تسويه طلب ارزي و تسعيرمانده کليه اقلام پولي ارزي مرتبط با عمليات فروش صادراتي با نرخ ارز اتاق مبادلات ارزي مي باشدکه به نرخ تاريخ هاي مربوطه اعمال خواهد شد.

ج- چنانچه مودي الزامي به فروش ارز حاصل از صادرات در اتاق مبادلات ارزي و نيز بانك مركزي(نرخ ارز مرجع) نداشته باشد، ثبت اوليه معامله ارزي، تسويه طلب ارزي و تسعيرمانده کليه اقلام پولي ارزي مرتبط با عمليات فروش صادراتي با نرخ ارز توافقي مي باشدکه به نرخ تاريخ هاي مربوطه اعمال خواهد شد.

د- با توجه به ماده 16 قانون امور گمرکي مصوب 22/8/1390 چنانچه ارزش کالاي صادراتي مندرج در پروانه هاي گمرکي با مبلغ ثبت شده در دفاترمتفاوت باشد، در اينصورت نوع ارز مورد استفاده در تعيين بهاي کالاي صادراتي و شناسايي درآمد حاصل از صادرات فارغ از نوع ارز مورد استفاده توسط گمرک در تعيين ارزش ريالي کالاي صادره با توجه به بندهاي (الف)، (ب) و (ج) فوق نرخ مرجع، مبادله اي و يا توافقي حسب مورد خواهد بود.

3- درخصوص واردات

الف- چنانچه ارز مورد نیاز مودي براي واردات توسط بانك مركزي و به نرخ مرجع تامین شده باشد، ثبت اوليه معامله ارزي ، تسويه بدهي ارزي و نيز تسعير مانده کليه اقلام پولي ارزي مرتبط با عمليات واردات با نرخ ارز مرجع مي باشدکه به نرخ تاريخ هاي مربوطه اعمال خواهد شد.

ب- درصورتیکه ارز مورد نیاز مودي براي واردات از اتاق مبادلات ارزي تامین شده باشد، ثبت اوليه معامله ارزي، و تسويه بدهي ارزي و تسعير مانده کليه اقلام پولي ارزي مرتبط با عمليات واردات با نرخ ارز اتاق مبادلات ارزي مي باشد که به نرخ تاريخ هاي مربوطه اعمال خواهد شد.

ج- چنانچه ارز مورد نیاز براي واردات از طريق بانك مركزي و يا اتاق مبادلات ارزي تامین نشده باشد، ثبت اوليه معامله

ارزي، تسويه طلب ارزي و تسعيرمانده كلييه اقلام پولي ارزي مرتبط با عمليات واردات با نرخ ارز توافقي مي باشد كه به نرخ تاريخ هاي مربوطه اعمال خواهد شد.

د - با توجه به ماده 14 قانون امور گمركي مصوب 22/8/1390 چنانچه ارزش كالاي وارداتي مندرج در پروانه گمركي با مبلغ ثبت شده در دفاتر متفاوت باشد، در اينصورت نوع ارز مورد استفاده در تعيين بهاي كالاي وارداتي فارغ از نوع ارز مورد استفاده توسط گمرک در تعيين ارزش ريالي كالاي وارده با توجه به بندهاي (الف)، (ب) و (ج) فوق نرخ مرجع، مبادله اي و يا توافقي حسب مورد خواهد بود.

4- درخصوص مطالبات/ بدهي سهامداران (شركاء)، تسهيلات ارزي

استفاده از هر يك از نرخ هاي ارز شامل نرخ هاي ارز مرجع، مبادله اي و توافقي در ثبت اوليه معامله ارزي و تسعير مانده كلييه اقلام پولي ارزي مربوط به معامله ارزي در تاريخ ترازنامه (نظير مانده دارايي/ بدهي ارزي در صورت عدم تسويه در همان دوره وقوع)، با ملحوظ نظر داشتن اينكه مودي مالياتي مطابق مقررات مكلف به تسويه حساب به نرخ ارز مرجع يا مبادله اي است يا تكليفي در اين خصوص نداشته و تسويه حساب به نرخ توافقي مي باشد، صورت مي پذيرد. همچنين، به هنگام تسويه طلب/بدهي ارزي علاوه بر ملاحظات فوق، مستندات كافي جهت اثبات نوع ارز از طرف مودي ارائه شود.

5- درخصوص خريد و فروش ارز

الف - درخصوص فروش ارز مي بايست فاکتور فروش توسط فروشنده صادر و نام و نشاني كامل خريدار و يا مستندات مربوط به فروش ارز به صرافي هاي مجاز بانك مركزي (فاکتور خريد صرافي ها) و يا ساير مراجع ذيربط ارائه گردد.

ب- درخصوص خريد ارز مي بايست كلييه مستندات مربوط از جمله فاکتور خريد ارز از صرافي ها، بانكها و ياساير مراجع ذيربط ارائه گردد.

علي عسكري

رييس كل سازمان امور مالياتي کشور