



تاریخ: ۱۴۰۵/۰۵/۱۴

شماره: ۲۶۰۶۱

پیوست: ندارد

کانون عالی انجمن های صنفی کارفرمایی ایران

ویرکل

بسمه تعالی

ریاست محترم سازمان امور مالیاتی کشور

جناب آقای دکتر سبحانیان

موضوع: درخواست اصلاح دستورالعمل تسعیر نرخ ارز بدلیل تناقض برخی بندها با واقعیت عملیاتی و استانداردحسابداری

دستورالعمل شماره ۲۰۰/۱۴۰۵/۳۷ تاریخ ۱۴۰۵/۰۵/۰۶

با سلام و احترام

وفق مواد ۲ و ۳ و ۳۰ قانون بهبود مستمر محیط کسب و کار باستحضار می‌رساند مفاد، دستورالعمل شماره ۲۰۰/۱۴۰۵/۳۷ تاریخ ۱۴۰۵/۰۵/۰۶ با وجود آنکه بخش قابل توجهی از «کلیات» آن، از حیث تفکیک اقلام پولی و غیرپولی و اصل تسعیر اقلام پولی در پایان دوره، با ساختار استاندارد حسابداری شماره ۱۶ (تجدید نظر شده ۱۴۰۰) همسو بوده و رویکرد مثبتی از نظر رفع ابهامات دارد، با این حال، در بخش «تعیین نرخ ارز» و نیز در نحوه تسری آثار مالیاتی به قراردادهای ارزی، به ویژه قراردادهای دارای پیش پرداخت و میان پرداخت و قراردادهای ارزی با تسویه ریالی، عبارات و اطلاق هایی وجود دارد که اگر بدون قید و تفسیر محدودکننده اجرا شود، می‌تواند نتیجه ای متفاوت از ضوابط لازم الاجرای استاندارد شماره ۱۶، بند (۲۴) ماده ۱۴۸ ق.م.م و حدود صلاحیت سازمان امور مالیاتی ایجاد کند.

محور این اعتراض، نفی اصل شمول مالیات بر سود تسعیر ارز نیست. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در دادنامه شماره ۲۹۳۱۰۲۰/۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰ تاریخ ۱۴۰۲/۱۱/۱۰، با اعمال ماده ۹۱ قانون دیوان عدالت اداری، دادنامه شماره ۵۸۱۰۹۰۲/۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۱ تاریخ ۱۴۰۱/۰۵/۱۱ را نقض و تصریح کرده است که چیز در موارد استثنای مقرر در قانون، فرآیند تسعیر نرخ ارز «با استفاده از استاندارد شماره ۱۶ حسابداری» در مقوله درآمدی قرار می‌گیرد. بنابراین، دقیقاً به موجب همین رأی لازم الاتباع، مبنای شناسایی و اندازه گیری سود و زیان تسعیر باید استاندارد شماره ۱۶ باشد و دستورالعمل اجرایی نمی‌تواند با تعیین نرخ یا زمان اندازه گیری متفاوت، نتیجه ای غیر از نتیجه استاندارد ایجاد کند.

۱- ایراد بنیادین: حدود صلاحیت سازمان و اصل قانونی بودن مالیات:

اصل ۵۱ قانون اساسی مقرر می‌دارد: «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون...» این اصل در رویه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز به عنوان مانع ایجاد مأخذ یا توسعه شمول مالیاتی به وسیله بخشنامه و دستورالعمل اداری مورد استناد قرار گرفته است؛ از جمله، هیأت عمومی در دادنامه شماره ۵ مورخ ۱۳۸۶/۰۱/۱۹، با تصریح به اینکه «وضع و برقراری مالیات منوط به حکم صریح قانونگذار است»، بخشنامه هایی را که تقسیم اموال مشاع را خارج از مصادیق مقرر در قانون مشمول مالیات شناخته بودند، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار تشخیص داد و ابطال کرد. این رویکرد در دادنامه شماره ۳۲۷۹ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۱۷ هیأت عمومی نیز مجدداً تأیید شده است.

تهران - سهروردی شمالی، خیابان شهید فندی، کوچه بیستم، پلاک ۶

کدپستی ۱۵۵۴۹۹۵۱۱۳ تلفن: ۸۸۷۶۴۰۶۰ - ۸۸۷۶۰۸۹۳ - ۸۸۷۶۴۴۲۵ فاکس: ۸۸۵۱۹۱۸۵



کانون عالی انجمن های صنفی کارفرمایی ایران

دیرکل

بسمه تعالی

تاریخ : ۱۴۰۵/۰۵/۱۴

شماره : ۲۶۰۶۱

پیوست: ندارد

از سوی دیگر، ماده ۱۰۵ ق.م.م، «جمع درآمد» اشخاص حقوقی را. پس از کسورات قانونی. موضوع مالیات قرار می دهد و ماده ۱۴۷ ق.م.م، پذیرش هزینه را به هزینه متعارف، متکی به مدارک و مرتبط با تحصیل درآمد در دوره مالی مربوط محدود می کند. بنابراین دستورالعمل اداری مجاز نیست صرفاً با انتساب یک نرخ اداری به معامله، مبلغی را به عنوان درآمد یا هزینه ایجاد کند که مطابق قانون و استانداردهای لازم الاتباع حسابداری اصولاً شناسایی نمی شود.

نتیجه حقوقی: اعتبار دستورالعمل در این حوزه، مشروط به آن است که «نرخ»، «تاریخ معامله»، «ماهیت بولی یا غریبولی قلم» و «زمان شناسایی تفاوت تسعیر» دقیقاً در جارجوب استاندارد شماره ۱۶ تعیین شود. هر اطلاقی که این جارجوب را تغییر دهد، از مقام تبیین قانون به مقام وضع قاعده ماهوی مالیاتی منتقل می شود.

پیشنهاد اصلاحی: در ابتدای بخش «تعیین نرخ ارز» تصریح شود که تمام احکام این بخش صرفاً در حدود استاندارد حسابداری شماره ۱۶ و بدون تغییر ماهیت بولی/غریبولی اقلام، تاریخ معامله و نرخ تاریخی اقلام غریبولی قابل اعمال است.

۲. بند (۲۴) ماده ۱۴۸ ق.م.م: ارجاع صریح قانونگذار به اصول متداول حسابداری

بند (۲۴) ماده ۱۴۸ ق.م.م، «زبان حاصل از تسعیر ارز بر اساس اصول متداول حسابداری مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال های مختلف از طرف مؤدی» را هزینه قابل قبول مالیاتی شناخته است. دستورالعمل نیز همین حکم را در بخش «سایر مقررات» نقل می کند.

اثر حقوقی این ارجاع آن است که سازمان امور مالیاتی در موضوع تسعیر ارز، اختیار جایگزین کردن یک روش اندازه گیری مستقل از اصول و استانداردهای حسابداری را ندارد. هرچا نتیجه دستورالعمل با استاندارد شماره ۱۶ متفاوت شود، تعارض صرفاً «فنی» نیست؛ بلکه با معیار انتخاب شده توسط خود قانونگذار در بند (۲۴) ماده ۱۴۸ مواجه است. افزون بر آن، دادنامه ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۹۳۱۰۲۰ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری نیز شمول درآمدی تسعیر را صریحاً به استفاده از استاندارد شماره ۱۶ پیوند داده است.

بنابراین، بخش های دستورالعمل که نرخ مرکز مبادله یا نرخ تعیین شده توسط مراجع ذیصلاح را ملاک حسابرسی معرفی می کنند، باید به گونه ای تفسیر و اصلاح شوند که این نرخ فقط وقتی ملاک باشد که مطابق بند ۲۶ استاندارد شماره ۱۶، نرخ قابل تسویه واقعی جریان نقدی معامله یا مانده حساب در تاریخ اندازه گیری باشد.

۳. تعارض بالقوه بخش «تعیین نرخ ارز» با بند ۲۶ استاندارد حسابداری شماره ۱۶:

بند ۲۶ استاندارد حسابداری شماره ۱۶ (تجدید نظر شده ۱۴۰۰) مقرر می کند: هنگامی که چندین نرخ ارز وجود دارد، نرخ مورد استفاده نرخ است که جریان های نقدی آتی ناشی از معامله یا مانده حساب، در صورت وقوع در تاریخ اندازه گیری، بتواند بر حسب آن تسویه شود. این معیار، «قابلیت واقعی تسویه» را محور انتخاب نرخ قرار داده است.

تهران - سهروردی شمالی، خیابان شهید فندی، کوچه بیستم، پلاک ۶

کدپستی ۱۵۵۴۹۹۵۱۱۳ تلفن: ۸۸۷۶۴۰۶۰ - ۸۸۷۶۰۸۹۳ - ۸۸۷۶۴۴۲۵ فاکس: ۸۸۵۱۹۱۸۵



کانون عالی انجمن های صنفی کارفرمایی ایران

دیرکل

بسمه تعالی

تاریخ: ۱۴۰۵/۰۵/۱۴

شماره: ۲۶۰۶۱

پیوست: ندارد

دستورالعمل تسعیر ارز صدرالاشاره پس از نقل همین حکم، مقرر می‌دارد در بخش مشمول الزامات و تکالیف ارزی، نرخ تعیین شده توسط مراجع ذیصلاح ملاک عمل حسابرسی مالیاتی باشد و در برخی فروض فقدان اسناد نیز نرخ خرید/فروش مرکز مبادله جایگزین شود. اصل استفاده از نرخ مقرر قانونی در جایی که معامله واقعاً فقط با همان نرخ قابل تسویه است، با بند ۲۶ استاندارد شماره ۱۶ حسابداری تعارضی ندارد؛ اشکال از «اطلاق» حکم آغاز می‌شود: صرف وجود یک نرخ اداری یا فقدان یک دسته سند، به خودی خود اثبات نمی‌کند که جریان نقدی معامله در تاریخ اندازه‌گیری واقعاً با همان نرخ قابل تسویه بوده است.

در نتیجه، در مواردی که نرخ یا سازوکار الزام‌آوری از سوی مراجع ذیصلاح مقرر نشده است، نرخ مرکز مبادله باید «قرینه و مبنای جایگزین در فقدان دلیل معتبر» تلقی شود، نه فرضی غیرقابل خدشه که اسناد تسویه واقعی، قرارداد، صورتحساب تأمین یا واگذاری ارز، ثبت‌های متقابل طرفین و سایر شواهد اقتصادی معتبر را کنار بزند.

پیشنهاد اصلاحی: تصریح شود در مواردی که به موجب قوانین و مقررات ارزی و متناسب با نوع معامله، نرخ یا سازوکار تسویه الزام‌آوری از سوی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران یا سایر مراجع ذیصلاح تعیین شده است، همان نرخ یا سازوکار در حدود مقررات مربوط ملاک عمل خواهد بود. در سایر موارد، نرخ مرکز مبادله صرفاً در صورت فقدان اسناد و مدارک مثبت و مشروط بر آن قابل اعمال است که با توجه به مقررات حاکم و شرایط واقعی معامله، تسویه جریان نقدی مربوط در تاریخ اندازه‌گیری با آن نرخ امکان‌پذیر یا قابل دسترس بوده باشد.

۴. ارقام غیرپولی، پیش‌پرداخت و میان‌پرداخت: لزوم حفظ نرخ تاریخی و منع بازتسعیر

بند ۱۶ استاندارد شماره ۱۶، ویژگی اصلی قلم پولی را حق دریافت یا تعهد تحویل تعداد ثابت یا قابل تعیین واحد پول می‌داند و تصریح می‌کند که «پیش‌پرداخت (یا پیش‌دریافت) برای کالاها یا خدمات» نمونه قلم غیرپولی است. بند ۲۳ استاندارد نیز مقرر می‌کند ارقام غیرپولی که به بهای تمام‌شده ارزی اندازه‌گیری شده‌اند، به نرخ ارز در «تاریخ معامله» تسعیر می‌شوند؛ برخلاف ارقام پولی که در پایان دوره با نرخ پایان دوره تسعیر می‌شوند.

مطابق استاندارد حسابداری پیش‌دریافت/پیش‌پرداخت، ارقام غیر پولی محسوب می‌شوند یعنی در ارتباط با این دو در آینده پولی دریافت/پرداخت نمی‌شود بلکه کالا یا تجهیزات دریافت/ارائه خواهد شد. لذا نرخ واقعی تسعیر ارز، نرخ تاریخ واریز هر قسمت از قرارداد مطابق تحقق شرایط مندرج در قرارداد شامل پیش‌پرداخت، میان‌پرداخت و ... محسوب می‌شود.

همچنین وفق ماده ۲۰ استاندارد حسابداری شماره ۱۶ (آثار تغییر در نرخ ارز): «معامله ارزی، معامله‌ای است که مبلغ آن بر حسب ارز تعیین می‌شود یا مستلزم تسویه بر حسب ارز است»

وفق ماده ۱۰ استاندارد حسابداری شماره ۳ (درآمد عملیاتی): «درآمد عملیاتی باید به ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی یا دریافتی اندازه‌گیری شود»

تهران - سهروردی شمالی، خیابان شهید قندی، کوچه بیستم، پلاک ۶

کدپستی ۱۵۵۴۹۹۵۱۱۳ - تلفن: ۸۸۷۶۴۰۶۰ - ۸۸۷۶۰۸۹۳ - ۸۸۷۶۴۴۲۵ - فاکس: ۸۸۵۱۹۱۸۵



کانون عالی انجمن های صنفی کارفرمایی ایران

دیرکل

بسمه تعالی

تاریخ : ۱۴۰۵/۰۵/۱۴

شماره : ۲۶۰۶۱

پیوست : ندارد

در این تیپ قراردادهای علیرغم اینکه بصورت ارزی منعقد شده لکن چون مطابق شرایط قرارداد بصورت ارز تسویه نمی شود معامله ارزی محسوب نمی شود. همچنین چون مابه ازای دریافتی یا دریافتی به صورت ریال هست حتماً باید صورتحساب به صورت ریالی بر اساس وجوه دریافتی واقعی صادر گردد.

چنانچه صورتحساب به مبلغی مازاد بر مبالغ دریافتی یا دریافتی صادر شود، موجب ایجاد مبلغ واهی مطالبات و به بیانی صورتی سازی صورتحساب صادره بر اساس واقعیت معامله و مبلغ قابل پرداخت خواهد شد.

دستورالعمل جدید در قسمت کلیات، به درستی پیش پرداخت خرید کالا و خدمات به قیمت ثابت و پیش دریافت فروش کالا و خدمات به قیمت ثابت را غیروپولی شناسایی کرده است. با این حال در بخش تعیین نرخ ارز، عبارت عام مربوط به «شناسایی اولیه معامله ارزی و همچنین تسعیر سایر رویدادها و معاملات ارزی متعاقب آن» بدون تصریح مجدد به استثنای اقلام غیروپولی آمده است. این نحوه نگارش، در رسیدگی مالیاتی می تواند به تفسیر نادرست مبنی بر بازتسعیر بخش هایی از معامله منجر شود که به واسطه پیش پرداخت یا میان پرداخت علی الحساب، قبلاً ماهیت غیروپولی یافته و نرخ تاریخی آنها تثبیت شده است.

این ایراد باید از طریق تصریح روشن رفع شود: «هیچ یک از احکام بخش تعیین نرخ ارز نباید به بازاندازه گیری یا بازتسعیر پیش پرداخت ها، میان پرداخت های علی الحساب و پیش دریافت های غیروپولی یا سایر اقلام غیروپولی اندازه گیری شده به بهای تمام شده منجر شود.»

۵. قراردادهای ارزی با تسویه ریالی مرحله ای: پیش پرداخت، میان پرداخت و صورتحساب نهایی

بند ۲۰ استاندارد شماره ۱۶ معامله ارزی را معامله ای می داند که مبلغ آن بر حسب ارز تعیین شده یا مستلزم تسویه بر حسب ارز باشد؛ از جمله خرید یا فروش کالا و خدماتی که قیمت آنها بر حسب ارز تعیین می شود. همچنین بند ۲۱ استاندارد شماره ۱۶ مقرر می کند معامله ارزی در شناخت اولیه بر اساس نرخ ارز در تاریخ معامله ثبت شود و بند ۲۲ همین استاندارد «تاریخ معامله» را تاریخی می داند که معامله برای نخستین بار شرایط شناخت طبق استاندارد های حسابداری را احراز می کند.

در قراردادی که مبلغ اسمی آن ارزی است ولی پرداخت ریالی در چند مرحله انجام می شود، باید بین قسمت های تسویه شده و مانده پولی تفکیک شود. وقتی پیش پرداخت یا میان پرداخت علی الحساب بابت کالا/خدمت در حال تولید/تکمیل با قیمت ثابت پرداخت یا دریافت می شود، طبق بند ۱۶ استاندارد شماره ۱۶ یک قلم غیروپولی ایجاد شده است. این بخش از معامله نرخ تاریخی خود را حفظ می کند. هنگام تحویل و شناسایی نهایی درآمد یا بهای تمام شده، بازتسعیر این قسمت با نرخ روز صدور صورتحساب، اثر اقتصادی و حسابداری پیش پرداخت را خنثی و سود یا زیان مصنوعی صورتی و غیر واقعی ایجاد می کند.

در پرداخت های متعدد، نتیجه عملی این قاعده آن است که بخش های مختلف بهای معامله با نرخ های تاریخی متناظر با هر پیش پرداخت/میان پرداخت علی الحساب در حین تولید/اجرا و بخش تسویه نشده با نرخ مربوط به قلم

تهران - سهروردی شمالی، خیابان شهید فندی، کوچه بیستم، پلاک ۶

کدپستی ۱۵۵۴۹۹۵۱۱۳ | تلفن: ۸۸۷۶۴۰۶۰ - ۸۸۷۶۰۸۹۳ - ۸۸۷۶۴۴۲۵ | فاکس: ۸۸۵۱۹۱۸۵



کانون عالی انجمن های صنفی کارفرمایی ایران

دیرکل

بسمه تعالی

تاریخ: ۱۴۰۵/۰۵/۱۴

شماره: ۲۶۰۶۱

پیوست: ندارد

پولی باقی مانده اندازه گیری شود. حاصل ممکن است از حیث عددی شبیه «نرخ موزون پرداخت های واقعی» باشد، اما مبنای حقوقی آن میانگین گیری قراردادی نیست؛ بلکه حفظ نرخ تاریخی اقلام غیر پولی و تسعیر مستقل مانده پولی مطابق استاندارد است.

پیشنهاد اصلاحی: یک بند مستقل به دستورالعمل اضافه شود که در قراردادهای ارزی با تسویه ریالی مرحله ای، بیش پرداخت ها و بیش دریافت های غیر پولی به نرخ تاریخی هر پرداخت حفظ شده و صرفاً مانده پولی تسویه نشده در تاریخ های بعدی مشمول تسعیر باشد در نهایت تسعیر واقعی در زمان صدور صورتحساب باید بر مبنای مبلغ واقعی رابل قابل پرداخت مطابق مفاد قرارداد باشد.

۶. قرارداد معتبر و نرخ/روش تسویه مورد توافق: مواد ۱۰ و ۲۱۹ قانون مدنی:

ماده ۱۰ قانون مدنی قراردادهای خصوصی را، در صورتی که مخالف صریح قانون نباشند، نافذ می داند و ماده ۲۱۹ ق.م مقرر می کند عقودی که بر طبق قانون واقع شده اند برای طرفین لازم الاتباع هستند. روشن است که قرارداد خصوصی نمی تواند حکم آمره مالیاتی را کنار بزند؛ اما عکس آن نیز صحیح نیست: دستورالعمل اداری، در فقدان حکم صریح قانون، نمی تواند آثار حقوقی و اقتصادی یک روش تسویه معتبر را نادیده بگیرد و سازوکار دیگری را به معامله نسبت دهد. به بیانی در تفاسیر مختلف مشابه آرای هیئت عموم دیوان عدالت اداری: وفق ماده ۱۰ و ۲۱۹ قانون مدنی شرایط قرارداد را طرفین قرارداد تعیین می کنند و سازمان امور مالیاتی با تأمین اجتماعی و ... حق تعیین و تغییر ثالث شرایط قرارداد ندارند.

در قراردادهای تجاری ممکن است طرفین مبلغ پایه ارزی، نرخ یا مرجع تبدیل، زمان تثبیت نرخ، نحوه مصرف بیش پرداخت، فرمول تعدیل یا شیوه پرداخت ریالی را بر پایه یکی از نرخ های مصوب بانک مرکزی تعیین کرده باشند. این شروط، در حدی که مخالف قانون و مقررات آمره ارزی بانک مرکزی نباشند، بخشی از واقعیت حقوقی معامله اند و از جمله اسناد و مدارک مثبت برای احراز نحوه واقعی تسویه محسوب می شوند. لذا نرخ اداری جایگزین فقط وقتی قابل توجیه است که قرارداد و مدارک واقعی نتوانند نرخ قابل تسویه را اثبات کنند یا مقرر آمره، روش دیگری را الزام کرده باشد.

این نتیجه با اصول ۴۰ و ۴۷ قانون اساسی نیز قابل تقویت است: اصل ۴۷، مالکیت مشروع را محترم و تعیین ضوابط آن را به قانون واگذار می کند؛ و اصل ۴۰، اعمال حق را تا مرز اضرار به غیر و منافع عمومی محدود می سازد. بنابراین تحمیل آثار مالی بر دارایی و درآمد اشخاص از طریق یک فرض نرخ غیر واقعی باید مستند به قانون و متناسب با واقعیت معامله باشد و اعمال دامنه این دستورالعمل تسعیر ارز جدید به قراردادهای ارزی با تعیین نرخ تسعیر مشخص در قرارداد، می تواند ناقض اصول ۴۰ و ۴۷ قانون اساسی باشد.

تهران - سهروردی شمالی، خیابان شهید فغانی، کوچه بیستم، پلاک ۶

کدپستی ۱۵۵۴۹۹۵۱۱۳ تلفن: ۸۸۷۶۴۰۶۰ - ۸۸۷۶۰۸۹۳ - ۸۸۷۶۴۴۲۵ فاکس: ۸۸۵۱۹۱۸۵



کانون عالی انجمن های صنفی کارفرمایی ایران

ویرکل

بسمه تعالی

تاریخ : ۱۴۰۵/۰۵/۱۴

شماره : ۲۶۰۶۱

پیوست: ندارد

۷. جایگاه آرای هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و لزوم قرائت کامل سابقه قضایی

الف) دادنامه شماره ۱۴۰۱۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۰۹۰۲ تاریخ ۱۴۰۱/۰۵/۱۱ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری که اطلاق دستورالعمل ۵۲۴/۹۳/۲۰۰ را درباره برخی دارایی های ارزی فروش نرفته ابطال کرده بود، دیگر قابل استناد به عنوان رونه جاری نیست؛ زیرا دادنامه شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۹۳۱۰۲۰ تاریخ ۱۴۰۲/۱۱/۱۰ با اعمال ماده ۹۱ ق.م.آ.ن را نقض کرده و اعتبار حقوقی دستورالعمل قبلی را با لحاظ استثنای قانونی تأیید کرده است. ذکر این موضوع برای اهمیت حقوقی این لایحه ضروری است.

ب) اهمیت دادنامه شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۹۳۱۰۲۰ مورخ ۱۴۰۲/۱۱/۱۰ برای اعتراض حاضر در این است که هیأت عمومی دیوان، ماهیت درآمدی فرآیند تسعیر را «با استفاده از استاندارد شماره ۱۶ حسابداری» پذیرفته است. بنابراین رأی مزبور مجوزی برای فاصله گرفتن از استاندارد نیست؛ برعکس، استاندارد را جزء مبنای قضایی شمول مالیاتی قرار داده است.

ج) در خصوص سود تسعیر ارز با منشأ صادرات، دو مجموعه رأی باید از یکدیگر تفکیک شود: نخست، دادنامه های شماره ۵۳۵ و ۵۳۶ مورخ ۱۳۹۶/۰۶/۰۷ هیأت عمومی که بند (۱) «نکات قابل توجه در رسیدگی مالیاتی» موضوع دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۳/۵۲۴ مورخ ۱۳۹۳/۰۶/۲۲ را، در قسمت مربوط به مشمول مالیات دانستن سود حاصل از تسعیر ارز با منشأ صادرات، خلاف قانون و خارج از حدود اختیار تشخیص داده و ابطال کرده اند؛ و دوم، دادنامه های شماره ۸۳۸ و ۸۳۹ مورخ ۱۳۹۶/۰۹/۰۷ هیأت عمومی که نامه شماره ۲۰۰/۱۰۷۴۳ مورخ ۱۳۹۱/۰۵/۲۴ و بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۵/۲۵ مورخ ۱۳۹۵/۰۴/۲۲ را در قسمت مربوط به مشمول مالیات بر سود تسعیر ارز با منشأ صادرات، مغایر احکام قانونی مربوط تشخیص داده و ابطال کرده اند. مفاد این آراء ناظر به سود تسعیر ارز با منشأ صادرات و در حدود احکام قانونی معافیت یا نرخ صفر صادرات است و نباید به عنوان نفی کلی ماهیت درآمدی تفاوت تسعیر در سایر موارد تفسیر شود.

د) در نتیجه، دستورالعمل جدید باید دو حد را همزمان رعایت کند: از یک سو اصل شمول مالیاتی تسعیر در حدود دادنامه شماره ۱۴۰۲۳۱۳۹۰۰۰۲۹۳۱۰۲۰ تاریخ ۱۴۰۲/۱۱/۱۰ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری؛ و از سوی دیگر، منع عدول از استثنای صریح قانونی و منع تغییر روش شناسایی و اندازه گیری مقرر در استاندارد شماره ۱۶.

۸. ابهام «اسناد و مدارک مثبت» و خطر تبدیل قاعده اثباتی به قاعده ماهوی

دستورالعمل در موارد متعدد، نرخ واقعی را به اسناد و مدارک مثبت از جمله صورتحساب تأمین/واگذاری ارز، مدارک تسویه، ثبت های حسابداری طرفین و مانند آن منوط کرده و در فقدان اسناد، نرخ مرکز مبادله را مقرر می کند. این رویکرد از حیث انتظام رسیدگی قابل فهم است، اما «فقدان یک سند خاص» نباید معادل «اثبات انجام معامله با نرخ مرکز مبادله» تلقی شود.

تهران - سهروردی شمالی، خیابان شهید قندی، کوچه بیستم، پلاک ۶

کدپستی ۱۵۵۴۹۹۵۱۱۳ تلفن: ۸۸۷۶۴۰۶۰ - ۸۸۷۶۰۸۹۳ - ۸۸۷۶۶۴۴۵ فاکس: ۸۸۵۱۹۱۸۵



ماده ۱۴۷ ق.م.م نیز هزینه قابل قبول را متکی به مدارک می داند، ولی از آن نمی توان نتیجه گرفت که هرگاه یک نوع مدرک در دسترس نباشد، مأمور مالیاتی اختیار دارد واقعیت اقتصادی معامله را با فرضی مستقل که مغایر با واقعیت معامله است، جایگزین کند. ضروری است دستورالعمل سلسله مراتب ادله را روشن کند و قرارداد، گردش بانکی، ثبت طرف مقابل، اسناد گمرکی، مستندات تأمین ارز و قرائن متعارف تجاری را مجموعاً قابل ارزیابی بداند.

۹. استاندارد شماره ۱۳ و بندهای ۲۹ الف و ۲۹ ب استاندارد شماره ۱۶

دستورالعمل در بخش کلیات به بند ۲۹ استاندارد شماره ۱۶ و استاندارد حسابداری شماره ۱۳ «مخارج تأمین مالی» اشاره کرده و اصل احتساب برخی تفاوت های تسعیر بدهی های ارزی مربوط به دارایی های واجد شرایط در بهای تمام شده را پذیرفته است. از این حیث، متن دستورالعمل در ظاهر ناقض استاندارد نیست. با این حال در اجرا باید تصریح شود که مأمور مالیاتی حق ندارد صرفاً به دلیل نرخ تعیین شده در بخش «تعیین نرخ ارز»، مبلغ قابل سرمایه ای شدن، دوره سرمایه ای شدن یا سقف مبلغ بازافتی را خارج از شرایط مقرر در استانداردهای ۱۳ و ۱۶ تغییر دهد. بنابراین این محور در لایحه حاضر نه به عنوان «تعارض قطعی»، بلکه به عنوان ضرورت پیشگیری از تعارض اجرایی و تفسیر موسع درج می شود.

۱۰. جمع بندی ایرادات و درخواست اصلاح

با توجه به مراتب فوق، درخواست می شود دستورالعمل شماره ۲۰۰/۱۴۰۵/۳۷ تاریخ ۱۴۰۵/۰۵/۰۶ پیش از تثبیت رویه اجرایی در ادارات مالیاتی، مورد بازنگری قرار گیرد و حداقل اصلاحات زیر به صورت صریح در متن یا در قالب اصلاحیه لازم الاجرا ابلاغ شود:

(۱) تصریح به تقدم ضوابط استاندارد حسابداری شماره ۱۶ در تعیین ماهیت پولی/غیرپولی، تاریخ معامله، نرخ تاریخی ارقام غیرپولی و زمان شناسایی تفاوت تسعیر.

(۲) محدود کردن کاربرد نرخ مرکز مبادله به مواردی که با توجه به مقررات و شرایط واقعی معامله، نرخ مزبور واقعاً نرخ قابل تسویه موضوع بند ۲۶ استاندارد شماره ۱۶ باشد یا هیچ دلیل معتبر دیگری برای احراز نرخ واقعی وجود نداشته باشد.

(۳) تصریح به عدم بازتسعیر پیش پرداخت ها و میان پرداخت های علی الحساب غیرپولی و سایر ارقام غیرپولی اندازه گیری شده به بهای تمام شده.

(۴) وضع قاعده روشن برای قراردادهای ارزی با تسویه ریالی مرحله ای؛ به نحوی که نرخ تاریخی هر بخش تسویه شده حفظ و فقط مانده پولی تسویه نشده در مقاطع بعدی تسعیر شود.

(۵) پذیرش قرارداد و اسناد واقعی تسویه به عنوان بخشی از ادله تعیین نرخ، در حدود مواد ۱۰ و ۲۱۹ قانون مدنی و مشروط به عدم تعارض با مقررات آمره ارزی بانک مرکزی.

تاریخ : ۱۴۰۵/۰۵/۱۴

شماره : ۲۶۰۶۱

پیوست: ندارد



کانون عالی انجمن های صنفی کارفرمایی ایران

دیرکل

بسمه تعالی

۶) تعریف دقیق «استاد و مدارک مثبته» و منع تبدیل فقدان یک نوع سند به فرض قطعی وقوع معامله با نرخ مرکز میادله.

۷) تصریح به اینکه مفاد دستورالعمل نمی تواند موجب ایجاد سود، زیان، درآمد یا بهای تمام شده ای شود که برخلاف استانداردهای لازم الاتباع حسابداری و مواد ۱۰۵، ۱۴۷ و بند ۲۴ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم باشد.

لذا با امعان نظر به آثار گسترده دستورالعمل بر قراردادهای صنعتی، پیمانکاری، وارداتی، صادراتی و تأمین تجهیزات و نیز احتمال شکل گیری اختلافات متعدد در مرحله حسابداری و دادرسی مالیاتی، قطعاً تصدیق می فرمایید که اصلاح پیشگیرانه دستورالعمل صدرا لاشاره، به مراتب کم هزینه تر از ایجاد رویه های متعارض و طرح دعاوی گسترده در هیأت های حل اختلاف و دیوان عدالت اداری خواهد بود، از این رو استدعا دارد موضوع با قید فوریت مورد مذاقه قرار گرفته و اصلاحات مذکور در حدود قانونی اعمال گردد.

همچنین جهت هر نوع هماهنگی، توضیح تکمیلی احتمالی و پیگیری آتی جناب آقای مهدی معصومی - رئیس کمیسیون مالیات، گمرک و بانک این کانون عالی به حضور معرفی می گردد.
قبلاً از بذل توجهی که می فرمایید سپاسگزاری می نماید.

با احترام مجدد
داود آدینه



رونوشت: جناب آقای دکتر کلهری، مدیرکل محترم دفتر حوزه معاونت حقوقی رئیس جمهور جهت استحضار

تهران - سه روز دی شمالی، خیابان شهید قندی، کوچه بیستم، پلاک ۶

کدپستی ۱۵۵۴۹۹۵۱۱۳ تلفن: ۸۸۷۶۴۰۶۰ - ۸۸۷۶۰۸۹۳ - ۸۸۷۶۶۴۲۵ فاکس: ۸۸۵۱۹۱۸۵