

شماره : ۸۲۵۰ / ۱۷۶۹ / ۴ / ۳۰

تاریخ : ۲۴ / ۲ / ۱۳۶۸

موضوع : نحوه محاسبه مالیات حقوق

اداره کل نظر به اینکه با شروع اجرای قانون جدید مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ / ۱۲ / ۳ مجلس شورای اسلامی به لحاظ تغییرات حاصله در احکام مربوط به مالیات حقوق نسبت به قانون گذشته ، تا به حال مسائل متعددی مطرح گردیده ، اینک به منظور ایجاد هماهنگی در اجرای فصل سوم از باب سوم قانون یاد شده و رفع ابهام راجع به عمده مواردی که تا به حال مورد سوال بوده ، توجه مسئولین را به نکات زیرین معطوف و مقرر میدارد مفاد این دستورالعمل را دقیقاً رعایت نمایند.

۱ - به استناد ماده ۸۴ و تبصره آن درآمد حقوق سالانه تا میزان ۷۲۰/۰۰۰ ریال از یک یا چند منبع از پرداخت مالیات معاف میباشد و چنانچه حقوق از وزارتخانه ها و سازمان ها و موسسات و شرکت های دولتی و شهرداری ها و یا از محل اعتبارات دولتی دریافت شود ( اعم از اینکه حقوق بگیر زن باشد یا مرد ) ، به شرط داشتن افراد تحت تکفل معافیت به ۸۴۰/۰۰۰ ریال افزایش می یابد و مازاد آن برابر ماده ۸۵ با نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ مشمول مالیات خواهد بود. در این خصوص موارد زیر را متذکر میگردد :

الف ) معافیت تا میزان ۸۴۰/۰۰۰ ریال منحصر به مواردیست که مستخدم حسب تعریف ماده ۸۲ مشاغل در وزارتخانه ها و سازمان ها و موسسات و

شرکت های دولتی و شهرداری ها بوده و یا شاغل در موسساتی باشد که این موسسات از اعتبارات دولتی استفاده نموده حقوق کارکنان خود را از محل اعتبارات مزبور پرداخت مینمایند.

ب) راجع به افراد تحت تکفل ، عیال دائم و فرزندان صغیر بدون نیاز به تحقیق درباره اشتغال یا درآمد یا دارائی آنان به عنوان افراد تحت تکفل حقوق بگیر مورد قبول است و در این خصوص ارائه شناسنامه خود و بستگان یاد شده ، کفایت امر را از جهت اثبات موضوع خواهد نمود. درباره سایر ارباب ، ضمن تعیین نسبت آنان با حقوق بگیر، موضوع تکفل با رعایت مفاد ماده ۱۱۹۷ قانون مدنی و سایر احکام فصل اول کتاب نهم قانون مذکور مورد قبول قرار خواهد گرفت به علاوه گواهی با حکم مراجع صالحه دایر بر الزام به کفالت پذیرفته خواهد شد.

۲ - برابر ماده ۸۵ که پرداخت کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلفند مالیات متعلق را با رعایت معافیت های مقرر کسر و ظرف سی روز ضمن تسلیم فهرستی متضمن نام و نشانی دریافت کنندگان حقوق و میزان آن به حوزه مالیاتی محل پرداخت و در ماه های بعد فقط تغییرات را صورت دهند. در اجرای ماده لازم است به شرح زیر نحوه محاسبه مالیات ، تسلیم فهرست حقوق بگیران و واریز مالیات و مطالبه به موقع مالیات و جرائم از پرداخت کنندگان حقوق که به وظایف قانونی عمل نمی نمایند مورد توجه دقیق واقع و هماهنگی های لازم در همه حوزه های مالیاتی برقرار گردد.

الف) نحوه محاسبه مالیات : فرض میشود حقوق ماهانه شخصی که مستخدم یک موسسه خصوصی است مبلغ یکصد هزار ریال است . چنانچه

نامبرده در فروردین ماه سال ۱۳۶۸ منحصرا همان یکصد هزار ریال را دریافت نمایند نحوه محاسبه مالیات حقوق به ترتیب زیر خواهد بود :

حقوق سالانه با فرض ثابت بودن حقوق ماهانه ریال  $1200000 = 12 \times 100000$

درآمد حقوق مشمول مالیات ریال  $480000 = 720000 - 240000 = 12\%$

$200000 \times 14\% = 28000$  محاسبه مالیاتی  $480000$  طبق  $16\% = 12800$

$80000 \times$  نرخ موضوع ماده ۱۳۱  $64800$  مالیات سالانه با فرض ثابت بودن حقوق ریال مالیات حقوق قابل کسراز حقوق فروردین ماه ریال  $5400 = 12$  :

$64800$  در این فرض مستخدم مزبور تا مرداد ماه حقوق ثابت ماهانه را دریافت مینمایند که طرز محاسبه نیز طبقاً "در آن ماه ها تغییری نخواهد داشت . حال در شهریور ماه به نامبرده مبلغ سیصد هزار ریال به عنوان پاداش پرداخت میشود. در اینصورت محاسبه مالیات پاداش به شکل زیر انجام خواهد شد. با توجه به جدول محاسبه بالا و جدول نرخ موضوع ماده ۱۳۱، مبلغ  $220000$  ریال از پاداش دریافتی مشمول نرخ  $16\%$  و  $8000$  ریال بقیه مشمول نرخ  $18\%$  میشود پس :  $35200 = 220000 \times 16\% + 14340 = 18\% \times$

$80000 + 49600$  مالیات پاداش ریال حال اگر در آذرماه آن سال علاوه بر حقوق اصلی مبلغ  $200000$  ریال بابت مجموع اضافه کار مدت گذشته برای وی تخصیص یابد این مبلغ با مقایسه جداول محاسبه بالا و جدول نرخ موضوع ماده ۱۳۱ مشمول نرخ  $18\%$  واقع و مالیات متعلق به اضافه کار مزبور  $36000$  ریال تعیین میگردد. چنانچه حقوق کارمند در ضمن سال تغییر نماید و یا اینکه کارمند در بین سال استخدام و یا خدمت وی بنا به عللی در طی سال خاتمه یابد مالیات حقوق در این قبیل موارد به شرح زیر محاسبه خواهد شد.

( الف )

۱ - چنانچه حقوق کارمند در ضمن سال تغییر نماید برای محاسبه مالیات حقوق بایستی حقوق جدید ( حقوق ماهی که تغییر یافته است ) را دوازده برابر نموده و بر ماخذ آن میزان مالیات محاسبه و یک دوازدهم آن را به عنوان مالیات ماه مربوط و ماه های بعد تا آخر سال در صورتیکه تغییرات جدیدی پیش نیابد کسر نمود.

الف :

۲ - در صورتی که کارمند در ضمن سال استخدام گردد درآمد مشمول مالیات حقوق بایستی براساس درآمد سالانه ( دوازده برابر حقوق ماه اول ) محاسبه و پس از تعیین مالیات سالانه یک دوازدهم آن از تاریخ شروع به کار تا آخر سال در صورتی که در مدت مزبور حقوق تغییر ننماید به عنوان مالیات ماهانه کسرو واریز گردد.

الف :

۳ - در صورتی که کارمند در ضمن سال بازنشسته یا با خرید یا اخراج و یا بنا به علی ترک خدمت نماید کارفرما مکلف است صرف نظر از مدت کارکرد مالیات حقوق را بر اساس درآمد سالانه به شرح بند های فوق محاسبه و ماهانه تا آخرین تاریخ اشتغال کسر نماید.

البته ممکن است در هر یک از سه حالت فوق درآمد مشمول مالیات که ماخذ محاسبه مالیات قرار میگیرد بیشتر از درآمد واقعی سالانه بوده و یا حقوق بگیر به طور کامل از بخشودگی مقرر سالانه استفاده ننموده باشد و در نتیجه به سبب اعمال نرخ مالیاتی بالاتر و یا اصولا نرسیدن درآمد واقعی سالانه به حد نصاب بخشودگی مالیات اضافی پرداخت گردد که در این قبیل موارد اضافه پرداختی طبق مقررات ماده ۸۷ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۳ / ۱۲ / ۶۶ قابل استرداد میباشد.

ب) پرداخت کنندگان حقوق علاوه بر کسر و پرداخت مالیات حقوق کارکنان خود مکلفند نام و نشانی آن ها و میزان پرداخت را نیز به حوزه مالیاتی ارسال دارند. در این خصوص ذکر چند نکته ضروری به نظر میرسد:

۱- تعیین حوزه مالیاتی برای تسلیم فهرست و پرداخت مالیات در پاره ای موارد که شرکت یا موسسه مورد پرداخت کننده حقوق دارای کارگاه یا شعب در نقاط مختلف است، مواجه با اشکال و النهایه موضوع مورد سوال واقع میشود. از جهت رفع این اشکال یادآور میگردد که اصولاً محل پرداخت یا تخصیص ملاک عمل میباشد. به عنوان مثال اگر محل ثبت شده شرکتی در شهر "الف" بوده، این شرکت کارگاهی نیز در شهر "ب" دایر نموده باشد. در صورتی که حقوق کارکنان کارگاه در مرکز شرکت به حساب آنها واریز گردد، حوزه صالح برای دریافت فهرست و مالیات حوزه مالیاتی واقع در شهر "الف" و چنانچه حقوق کارکنان مزبور توسط مسئولین کارگاه در محل کار پرداخت شود، دریافت کننده فهرست و مالیات، حوزه مالیاتی واقع در شهر "ب" خواهد بود. ضمناً در این قبیل موارد حوزه های مالیاتی مزبور عندالاقضاء با مکاتبه و تبادل اطلاعات، اشکالات احتمالی را رفع و به هر حال تعیین تکلیف خواهند نمود.

۲- در این باره حوزه های مالیاتی مکلفند اولاً نمونه اوراقی را که برای این امر اختصاص یافته، در اختیار پرداخت کنندگان حقوق ابواب جمعی مربوط قرار دهند تا مشخصات حقوق بگیران یا تغییرات را طبق آن فرم ها صورت دهند. ثانیاً حوزه های مالیاتی مربوط موظفند دفتر جز و جمع حقوق تنظیم و وضعیت هریک از پرونده های مالیات حقوق را در صفحاتی که برای هر پرونده اختصاص خواهند داد منعکس و راجع به تاریخ و میزان حقوق

پرداختی تحقیقات لازم بنمایند و اگر خلافی از ناحیه مسئولین در کسر و واریز مالیات یا ارسال فهرست یا عدم درج مشخصات کامل دریافت کنندگان حقوق مشاهده شد و یا به طور کلی از انجام این تکلیف قانونی خودداری به عمل آمد، حوزه های مالیاتی باید بلافاصله پس از سپری شدن ماده ۳۰ روز مقرر نسبت به مطالبه مالیات و جرائم متعلق طبق مواد ماده ۹۰ و ماده ۱۹۷ و ماده ۱۹۹ و سایر احکام قانون مالیات های مستقیم اقدام کنند.

۳ - در خصوص اجرای ماده ۸۶ توجه شود که مقررات موضوع این ماده مربوط به مواردیست که مستخدم مورد نظر با حفظ رابطه استخدامی با سازمان یا واحد سازمانی متبوع خود موقتا به طور تمام وقت یا پاره وقت مامور خدمت در سازمان یا واحد سازمانی دیگر می شود و معمولا این ماموریت ها با علم و اطلاع و حسب مورد با موافقت دو سازمان یا دو واحد سازمانی مربوط تحقق مییابد که در این صورت اگر نامبرده مازاد بر مقرری، مزد و حقوق اصلی دریافتی از موسسه متبوع، مبلغی بابت اشتغال در محل ماموریت دریافت نماید، این دریافتی مشمول مالیاتی به نرخ ده درصد خواهد بود. اما اگر با این ماموریت با انتقال موقت پرداخت تمامی حقوق (و حسب مورد فوق العاده های مقرر) از طرف کارفرمای محل ماموریت صورت پذیرد، نرخ ۱۰٪ مذکور جاری نبوده مالیات در آمد حقوق مستخدم برابر مفاد ماده ۸۵ محاسبه و کسر خواهد شد. سایر پرداخت کنندگان حقوق هم که اصولا فارغ از مسائل و شرایط فوق الذکر اقدام به استخدام کارکنان خود نموده اند، همچنان بایستی برابر حکم ماده ۸۵ عمل نمایند.

۴ - ماموران تشخیص در اجرای ماده ۹۰ مکلفند با کسب اطلاعات دقیق و حتی الامکان مستند مالیات و جرائم متعلق را تعیین و مطالبه نمایند و از آنجا که مالیات مزبور در صورت عدم اعتراض کتبی ظرف سی روز از تاریخ مطالبه قطعی خواهد بود. به منظور جلوگیری از تضییع احتمالی حقوق

مودیان و پرداخت کنندگان حقوق ماموران یاد شده موظفند در ابلاغ برگ مطالبه مالیات احکام و مقررات امر ابلاغ را دقیقاً رعایت و حتی الامکان در این زمینه از ابلاغ بر طبق تبصره ماده ۲۰۳ احتراز جویند مگر آنکه فی الواقع پس از مراجعات مکرر ابلاغ به طریق عادی میسر نشده باشد.

۵ - منظور از " مزایای ارزی و اشتغال مامورین در خارج از کشور " مذکور در بند ۶ ماده ۹۱ به طور کلی وجوهی است که علاوه بر حقوق و فوق العاده های مقرر داخل به ارز یا ریال منحصرأ به مناسبت اشتغال یا ماموریت در خارج از کشور پرداخت میگردد.

۶ - درباره بند ۱۳ ماده ۹۱ باعنایت به سوابقی که کراراً مطرح گردیده بدینوسیله تاکید مینماید که عبارت " اضافه کار " در این بند متضمن حکم عام و مطلق نمیباشد بلکه منظور اضافه کار پرداختی به پزشکان و دندانپزشکان ، پیراپزشکان ، دامپزشکان و دکترهای داروساز است و ذکر مترادف آن عبارت تحت عنوان " حق الزحمه کار اضافی " دلیل بر تعمیم نرخ ده درصد مالیات به اضافه کار دریافتی تمامی حقوق بگیران نمیباشد.

۷ - بخشودگی موضوع ماده ۹۱ برای تمامی افراد شاغل در روستاها و همچنین نقاط محروم و دور افتاده کشور که طبق لیست وزارت برنامه و بودجه مشخص خواهد گردید، به میزان ۵۰٪ میباشد و این میزان نسبت به نقاط مختلف متفاوت نخواهد بود.