چالش‌های استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر در نظام حقوق مالیاتی ایران (با نگرشی به سیاست‌های تقنینی و اجرایی)

ریحانه عامری[1]
سمیرا اصغری[2]
فرزانه مجدآبادی[3]
حسین علی پور[4]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۱۲/۸، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۸/۱۳

چکیده

نظر به سیاست‌های کلان اقتصادی مبنی بر کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی (به‌عنوان مهم ترین منابع درآمدی دولت) و افزایش درآمدهای مالیاتی، برخورد قاطع با پدیده فرار مالیاتی به مهم‌ترین اهداف اقتصادی، اجتماعی و سیاسی دولت تبدیل گردیده است. استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به‌عنوان یکی از شگردهای فرار مالیاتی در زمره جرائم مالیاتی می‌باشد که مقنن در ماده ۲۷۴ اصلاحیه اخیر قانون مالیات‌های مستقیم به جرم انگاری آن پرداخته است. علی‌رغم گام مثبتی که قانونگذار با این اقدام در راستای مبارزه با یکی از مهم ترین جرائم مالیاتی برداشته است لیکن حسب مطالعات و پژوهش های به عمل آمده، در عمل برخورد با مرتکبین جرم موصوف، مراجع اجرایی، نظارتی و قضایی را با چالش‌ها و ابهاماتی مواجه نموده است. از جمله مهم ترین این چالش‌ها رعایت نکردن موازین قانونی در صدور و تمدید کارت‌های بازرگانی، سهل انگاری در بررسی قابلیت ثبت شرکت، عدم آشنایی تخصصی دستگاه قضایی با فرآیندهای مالیاتی (قوانین و بخشنامه‌ها)، عدم تشکیل دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی (تا کنون)، فقدان آگاهی مؤدیان و همچنین وجود موانع جدی در اعلام جرم می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: جرائم مالیاتی، کارت بازرگانی، سیاست‌های تقنینی و اجرایی

۱ . دانشجوی دکتری حقوق عمومی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، مدرس دانشگاه، (نویسنده مسئول)، rey.ame1982@gmail.com
۲ . کارشناس ارشد حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه علامه طباطبائی،asgharisamira67@gmail.com
۳. کارشناس ارشد فقه اسلامی و حقوق جزا، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، majdabadi.farzane@gmail.com
۴. دانشجوی کارشناسی ارشد حقوق خصوصی، دانشگاه آزاد اسلامی، alipoor.hosein1349@gmail.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.43.35]

۱- مقدمه

مالیات یکی از عمده ترین منابع درآمدی دولت است که در راستای اجرای سیاست‌های اقتصادی و همچنین بهبود رفاه اجتماعی ابزاری مؤثر و کارآمد محسوب می گردد. علی رغم این امر، وصول درآمد های مالیاتی در قیاس با سایر درآمدها همواره با موانعی روبه‌رو بوده است، از جمله این موانع پدیده فرار مالیاتی می‌باشد.

منظور از فرار مالیاتی هرگونه تلاش غیر قانونی مؤدیان به منظور پرداخت نکردن مالیات می‌باشد که منجمله آن عدم ارائه اطلاعات لازم درمورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول است. متأسفانه فرار مالیاتی به شیوه ها و شگردهای مختلفی رخ می‌دهد که از جمله این شگردها می توان به موارد ذیل اشاره نمود:

- حساب سازی و ارائه دفاتر غیرواقعی (دارا بودن دو دفتر).
- عدم ابراز درآمد واقعی از سوی مؤدیان به قصد فرار (کتمان درآمد).
- خودداری فعالان اقتصادی از اعلام فعالیت شغلی به سازمان امور مالیاتی کشور.
- خرید و فروش فاکتورهای صوری.
- ارائه متقلبانه اسناد صورت‌های مالی، اظهارنامه‌های مالی و مالیاتی به مراجع رسمی ذی ربط.
- عدم ثبت معاملاتی که ثبت آنها در دفاتر قانونی بنگاه اقتصادی براساس مقررات الزامی است.
- خودداری از ارائه اسناد حسابداری به مراجع قانونی یا امحاء آنها قبل از زمان پیش‌بینی شده در مقررات.
- تبانی با مأموران مالیاتی در جهت کاهش یا عدم پرداخت مالیات واقعی.
- خودداری افراد مشمول مالیات بر ارزش افزوده از نام نویسی در نظام مالیات بر ارزش افزوده.
- جعل گواهی ها و اوراق مالیاتی و قبوض بانکی پرداخت مالیات.
- عدم وجود اطلاعات شفاف در گردش وجوه بانکی اشخاص و مؤدیان مالیاتی.
- عدم شفافیت در ارائه اطلاعات معاملات از سوی اشخاص ثالث و بنگاه های اقتصادی.
- سوء استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر.

لذا با عنایت به اینکه سوء استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر توسط فرصت طلبان یکی از اهرم‌های فرار مالیاتی در سال‌های اخیر بوده است و نظر به اهمیت برخورد قاطع با مرتکبین و ایجاد نظام اقتصادی کارآمد مبتنی بر پرداخت مالیات در مقابل هرگونه کسب درآمد، در مقاله حاضر ضمن بیان مفهوم کارت بازرگانی و شرایط اخذ آن و همچنین بررسی و تحلیل چالش‌های تقنینی و اجرایی موجود، راهکارها و پیشنهاداتی را در راستای اصلاح و بهبود وضعیت موصوف که منجر به نیل به هدف مقنن می گردد، مطرح نموده ایم.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.43.35]

۲- تعریف کارت بازرگانی[1]

کارت بازرگانی مجوزی است که به موجب ماده (۳) قانون صادرات و واردات مصوب ۱۳۷۲/۰۴/۰۲، دارنده آن چه شخص حقیقی باشد چه شخص حقوقی، می‌تواند با داشتن آن اقدام به تجارت در عرصه واردات و صادرات کالا کند. این تجارت از ثبت سفارش و ترخیص کالا تا واردات از مناطق آزاد، حق العمل کاری در گمرک و صادرات کالاهای مجاز را دربر دارد.[2]

۳- انواع کارت بازرگانی

-کارت بازرگانی تجاری: بر اساس تعریف گمرک،کارت بازرگانی مجوزی است که دارنده آن چه شخصی حقیقی باشد چه شخصی حقوقی، می‌تواند با داشتن آن اقدام به تجارت در عرصه واردات و صادرات کالا کند. این تجارت از ثبت سفارش و ترخیص کالا تا واردات از مناطق آزاد، حق العمل کاری در گمرک و صادرات کالاهای مجاز را دربردارد.

-کارت بازرگانی خدماتی: کارت بازرگانی خدماتی، برای اشخاص حقوقی که مجوز سرمایه‌گذاری با زمینه فعالیت خدماتی دارند، صادر می‌شود. پر واضح است دارندگان این کارت تنها در زمینه فعالیت خود می‌توانند کالا وارد نمایند.

-کارت بازرگانی موردی: این کارت تنها برای اشخاص حقیقی و حقوقی که برای یک بار خواهان ترخیص کالاهای خود باشند، صادر می‌گردد.

-کارت بازرگانی تولیدی/صنعتی: این نوع کارت، برای اشخاص حقوقی که دارای مجوز سرمایه‌گذاری با زمینه فعالیت تولیدی هستند، صادر می‌شود. دارندگان این کارت می‌توانند فقط تجهیزات کارگاهی و مواد اولیه مورد نیاز تولید خود را وارد نموده و پس از تولید صادر نمایند.

۴- اهداف دریافت‌کنندگان کارت بازرگانی

کارت بازرگانی عمدتاً با سه هدف عمده توسط اشخاص حقیقی و حقوقی اخذ می‌گردد:

- بازرگانانی که هدف اصلی آنان صادرات و واردات کالا از مبادی قانونی کشور می‌باشد.
- افرادی که جهت سهولت در مسافرت و اقامت به سایر کشورها، اقدام به اخذ آن می‌نمایند.
- افرادی که با استفاده از کارت بازرگانی اقدام به اخذ تسهیلات می‌نمایند و یا در قبال مبالغ ناچیز، آن را در اختیار دیگران قرار می‌دهند. این در حالیست که حسب مفاد تبصره ۴ و بند ۳ ماده ۱۰ آیین‌نامه اجرایی قانون مقررات صادرات و واردات، دارندگان کارت بازرگانی حق واگذاری آن به غیر برای استفاده از مزایای کارت بازرگانی را ندارند.

---

1. Commercial Card

۲. چالش‌های نظام مالیاتی ایران با کارت بازرگانی، تعاون و پیله‌وری، معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل، دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی، سال ۱۳۹۴-۱۳۹۳، ص۱.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.43.35]

۵- شرایط اخذ کارت بازرگانی

براساس بند (۲) ماده (۱۰) آیین‌نامه اجرایی مقررات صادرات و واردات مصوب سال ۱۳۷۳ و اصلاحات بعدی آن، شرایطی به منظور اخذ کارت بازرگانی توسط اشخاص حقیقی و حقوقی پیش‌بینی گردیده است که ذیلاً به آن اشاره می نماییم:

۵-۱- اشخاص حقیقی ایرانی

- داشتن حداقل سن بیست و سه سال تمام.
- داشتن برگ پایان خدمت نظام وظیفه یا برگ معافیت برای آقایان.

تبصره: صدور کارت بازرگانی برای دارندگان برگ معافیت موقت فقط در مدت اعتبار برگ معافیت موقت بلامانع است.

- داشتن حداقل مدرک دیپلم متوسطه

تبصره: اشخاص حقیقی و حقوقی زیر از ارائه مدرک موضوع جزء مذکور معاف می‌باشند:

- دارندگان پروانه بهره برداری صنعتی، کشاورزی، معدنی و خدمات فنی و مهندسی و خدمات فناوری اطلاعات و ارتباطات (ICT) از مراجع ذی ربط مشروط به انقضای دو سال از تاریخ صدور پروانه.
- ارائه کنندگان مدرک مثبته مبنی بر حداقل سه سال سابقه فعالیت در زمینه تجارت با تشخیص اتاق‌های بازرگانی، صنایع و معادن و کشاورزی ایران و تعاون مرکزی جمهوری اسلامی ایران.
- داشتن محل کسب یا موقعیت اداری اعم از ملکی یا استیجاری دارای شناسه رهگیری به نام شرکت یا یکی از سهامداران عمده (برای اشخاص حقوقی) و داشتن محل کسب با موقعیت اداری اعم از ملکی یا استیجاری دارای شناسه رهگیری (برای اشخاص حقیقی)[۱].

تبصره: برای احراز این شرایط بازدید از محل و ارائه مدارک مثبته و حسب مورد تأیید اتاق‌های بازرگانی، صنایع و معادن ایران و تعاون مرکزی جمهوری اسلامی ایران الزامی است (همان منبع).

- داشتن دفاتر قانونی و ارائه اظهارنامه ثبتی.
- داشتن حساب جاری در یکی از شعب بانک‌های داخلی و داشتن گواهی عدم چک برگشتی در سیستم بانکی کشور، رفع اثر از چک های برگشتی پس از استعلام از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.
- عدم اشتغال تمام وقت و همچنین رابطه استخدامی با وزارتخانه‌ها و سازمان‌های دولتی و قوای سه‌گانه.
- عدم ورشکستگی به تقصیر و تقلب.
- نداشتن محکومیت مؤثر کیفری.

۱. اصلاحیه ماده (۱۰) آیین‌نامه اجرایی قانون مقررات صادرات و واردات مصوب ۱۳۹۷ (موضوع تصویب نامه شماره ۴۹۷۵۱/ت۵۵۵۴۹ ه مورخ ۱۳۹۷/۰۴/۲۱ هیأت وزیران).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.43.35]

- ارائه گواهی اداره امور مالیاتی ذی ربط مبنی بر پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده موضوع ماده ۱۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن.[۱]
- داشتن گواهی حضور و موفقیت در دوره‌های توجیهی.

تبصره۱: گذراندن دوره آموزشی تخصصی آشنایی با تجارت فرا مرزی در اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی ایران و تعاون ایران برای دریافت کارت بازرگانی توسط اشخاص حقیقی و نمایندگان مسئول از سوی اشخاص حقوقی الزامی است. دوره مذکور حداقل به مدت شانزده ساعت حاوی سرفصل های مشتمل بر آثار حقوقی و مالی استفاده از کارت بازرگانی، آشنایی با مقررات صادرات و واردات، مالیات، امور گمرکی، مبارزه با قاچاق کالا و ارز، سیاست‌های ارزی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، اخلاق کسب و کار، اینکو ترمز، اعتبارات اسنادی، قانون تجارت و سازمان ها و نهادهای داخلی و بین المللی مرتبط با تجارت یا برخی عناوین دیگر به تشخیص وزارت صنعت، معدن و تجارت می‌باشد. دوره مذکور با محتوا و مواد آموزشی متناسب با شرایط تجارت بین المللی با تأیید وزارت صنعت، معدن و تجارت قابل تغییر می‌باشد.

تبصره۲- دارندگان مدرک دانشگاهی در رشته های تخصصی ذی ربط، از شمول این حکم مستثنی می‌باشند. شیوه نامه مربوط شامل تعداد ساعات دوره و سر فصل مباحث و رشته های ذی ربط به پیشنهاد مشترک اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی ایران و اتاق تعاون ایران و تأیید وزیر صنعت، معدن و تجارت ابلاغ خواهد شد (همان منبع).

۵-۲- اشخاص حقیقی غیر ایرانی

- داشتن کلیه شرایط مقرر برای اشخاص ایرانی به استثنای برگ پایان خدمت وظیفه یا برگ معافیت.
- داشتن پروانه کار و اقامت معتبر.
- عمل متقابل کشور متبوع آنها در مورد ایرانیان مقیم آن کشور.

در موارد خاص که صدور کارت بازرگانی بدون توجه به عمل متقابل کشور متبوع متقاضی به تشخیص وزارت صنعت، معدن و تجارت ضرورت داشته باشد، وزارت مذکور می‌تواند مجاز بودن صدور کارت بازرگانی برای این قبیل متقاضیان را بدون رعایت شرط عمل متقابل به اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران اعلام نماید.

۵-۳- اشخاص حقوقی (اعم از اینکه تشکیل و ثبت آنها در ایران بوده یا تشکیل آنها در خارج ازکشور بوده و سپس در ایران به ثبت رسیده باشند

- مدیر عامل شرکت باید دارای شرایط مقرر در بندهای (۲-۱-۱) - (۲-۱-۲) - (۲-۱-۳)- (۲-۱-۷) -

۱. ماده ۱۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم: صدور یا تجدید یا تمدید کارت بازرگانی و پروانه کسب یا کار اشخاص حقیقی یا حقوقی از طرف مراجع صلاحیت دار منوط به ارائه گواهی از اداره امور مالیاتی ذیربط مبنی بر پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده می‌باشد و درصورت عدم رعایت این حکم مسئولان امر نسبت به پرداخت مالیات‌های مزبور با مؤدی مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.43.35]

(۲-۱-۸) - (۲-۱-۹) - (۲-۱-۱۱) و حسب مورد (۲-۲-۲) - (۲-۲-۳) آیین‌نامه اجرایی قانون مقررات صادرات و واردات نیز باشد.

- مدیران عامل شرکت‌های تعاونی، شرکت‌های دولتی و شرکت‌های موضوع قانون حفاظت و توسعه صنایع ایران، مصوب ۱۳۵۸ مشمول محدودیت جزء (۲-۱-۷) آیین‌نامه اجرایی قانون مقررات صادرات و واردات خواهند بود.

- مدیران شرکت‌های دولتی، شرکت‌های متعلق به نهادهای انقلابی و شرکت‌های موضوع قانون حفاظت صنایع که حکم مدیریت آنان توسط سازمان دولتی یا نهاد ذی‌ربط صادر شده باشد، از ارائه گواهی موضوع بند (۲-۱-۹) آیین‌نامه اجرایی قانون مقررات صادرات و واردات معاف خواهند بود.

- شرکت‌ها باید واجد شرایط مقـرر در اجزای (۲-۱-۴)- (۲-۱-۵) - (۲-۱-۶) - (۲-۱-۸) و (۲-۱-۱۰) آیین‌نامه اجرایی قانون مقررات صادرات و واردات باشند.

تبصره: کارت بازرگانی اشخاص حقوقی با رعایت مفاد بندهای یاد شده به نام شرکت صادر می‌گردد.

۶- مالیات کارت بازرگانی

دارا بـودن کارت بازرگانـی بـه تنهایـی منجـر بـه وضـع مالیـات نمی‌گـردد، بلکـه درآمـد حاصـل از رویدادهـای مالـی صـورت گرفته براسـاس کارت بازرگانی مبنای تشـخیص و مطالبـه مالیات خواهد بـود. ایـن امـر در ارتبـاط با اشـخاص حقیقی بر اسـاس درآمد مشـمول مالیات طبق نرخ مـاده ۱۳۱ قانـون مالیات‌هـای مسـتقیم[۱] و بـرای اشـخاص حقوقـی وفـق مفـاد مـاده ۱۰۵ قانون مذکـور ۲۵٪ درآمـد مشـمول مالیـات محاسـبه و اخذ می‌گردد.[۲] شـایان ذکر اسـت دارندگان کارت‌هـای بازرگانی بایـد مالیـات علی‌الحسـاب واردات قطعـی کالا را به میـزان ۴ درصد مجمـوع ارزش گمرکی و حقوق ورودی منـدرج در اظهارنامه‌هـای گمرکـی پرداخـت کنند.[۳]

---

۱. ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم: نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد به شرح زیر است:

- تا میزان پانصد میلیون (۵۰۰،۰۰۰،۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ پانزده درصد (۱۵٪).

- نسبت به مازاد پانصد میلیون (۵۰۰،۰۰۰،۰۰۰) ریال تا میزان یک میلیارد (۱،۰۰۰،۰۰۰،۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ بیست درصد (۲۰٪).

- نسبت به مازاد یک میلیارد (۱،۰۰۰،۰۰۰،۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪).

تبصره- به ازای هر ده درصد (۱۰٪) افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده نسبت به درآمد ابرازی مشمول مالیات سال گذشته آنها، یک واحد درصد و حداکثر تا پنج واحد درصد از نرخهای مذکور کاسته می‌شود. شرط برخورداری از این تخفیف، تسویه بدهی مالیاتی سال قبل و تسلیم اظهارنامه مالیاتی مربوطه در مهلت اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی است.

۲. ماده ۱۰۵قانون مالیات‌های مستقیم : جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های‌انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود.

۳. بخشنامه شماره ۱۰۱۵۱۲/۹۵/۹۴۱۲۳/۱۸۳۰۹۴/۱۴۴/۱۹۱ مورخ ۱۳۹۵/۰۶/۰۲گمرک جمهوری اسلامی ایران، جهت مطالعه بخشنامه رجوع شود به سایت:www.irica.gov.ir

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.43.35]

۷- نحوه استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر

نحوه سوء استفاده از این کارت به این شکل است که عده ای سودجو افراد نیازمند را شناسایی و با دادن مبلغی ناچیز به این افراد از طریق مدارک هویتی آنان کارت بازرگانی دریافت نموده و با اخذ وکالت بلاعزل از آنها، نسبت به واردات کالا بدون پرداخت مالیات اقدام می‌نمایند. سازمان امور مالیاتی کشور پس از وصول آمار واردات کالا از مبادی قانونی کشور، اقدام به رسیدگی و صدور اوراق تشخیص مالیات برای صاحب اصلی کارت (که بی اطلاع از تجارت انجام شده می‌باشد) می‌نماید. عموماً صاحبان کارت بازرگانی از بدهی مالیاتی خود پس از اقدامات اجرایی توسط سازمان امور مالیاتی از قبیل ممنوع الخروجی از کشور، انسداد حساب‌های بانکی و توقیف اموال، مطلع می شوند.

گاه نیز ابتدا یک محل به‌عنوان دفتر کار اجاره شده و درخواست کارت بازرگانی داده می‌شود که در اکثر موارد این کارت‌ها به نام اقشار کم درآمد و ساکنان مناطق محروم صادر می‌گردد که هیچ سررشته ای از فعالیت‌های تجاری ندارند. پس از صدور کارت، دفتر کار صوری جمع شده و با دادن مبلغی اندک به صاحب آن، کارت وی به اشخاص ثالث واگذار می‌گردد.

۸- عناصر جرم استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر

قانونگذار در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم جرم مالیاتی را تعریف نکرده[۱] و صرفاً به بیان مصادیقی از جرم مزبور بسنده نموده است که جرم استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر نیز از جمله مصادیق آن به شمار می آید. نظر به اینکه هر جرم متشکل از عناصر عمومی و اختصاصی می‌باشد در بند حاضر به تشریح عناصر یاد شده پرداخته‌ایم.

عناصر جرم یا ارکان تشکیل‌دهنده جرم شرایطی هستند که اثباتشان برای محکوم نمودن متهم به

---

۱. ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم: موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردند:

ـ تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن.

ـ اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن.

ـ ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده (۱۸۱) این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد (۱۶۹) و (۱۶۹ مکرر) به سازمان امور مالیاتی کشور و وارد کردن زیان به دولت با این اقدام.

ـ عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده.

- تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع.

- خودداری از انجام تکالیف قانونی درخصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی.

- استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی.

تبصره ۱ـ اعمال این مجازات نافی اعمال محرومیت‌های مندرج در قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۰۸/۰۷ مجمع تشخیص مصلحت نظام نیست.

تبصره ۲ـ اعلام جرائم و اقامه دعوی علیه مرتکبان جرائم مزبور نزد مراجع قضائی از طریق دادستانی انتظامی مالیاتی و سایر مراجع قانونی صورت می‌پذیرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.43.35]

ارتکاب جرم لازم است. در نظام حقوقی رومی- ژرمنی عناصر جرم به دو دسته عناصر عمومی و عناصر اختصاصی تقسیم می‌شود. در حقوق کیفری عمومی عناصر عمومی بررسی می‌شوند و در حقوق کیفری اختصاصی عناصر اختصاصی. در حقوق کیفری عمومی ایران، عناصر عمومی جرم شامل سه رکن عنصر قانونی، عنصر روانی، و عنصر مادی است (اردبیلی، ۱۳۸۴: ۶).

بنابراین به لحاظ حقوقی برای آنکه فعلی جرم به شمار آید باید نخست، قانونگذار این فعل را جرم شناخته و کیفری برای آن مقرر کرده باشد (عنصر قانونی)؛ دوم، عمل یا ترک عمل مشخص به منصه ظهور و بروز یا کمینه به مرحله فعلیت برسد (عنصر مادی)؛ سوم، با علم و اختیار ارتکاب یافته باشد (عنصر روانی یا معنوی)؛ این عناصر که در تمامی جرایم مشترکند عناصر عمومی نام دارند. اما عناصر و شرایط دیگری نیز در تحقق جرم مؤثرند که موسوم به عناصر اختصاصی‌اند. این عناصر در جرایم مختلف، متفاوتند و موجب تمایز و تشخیص جرائم از یکدیگر می‌شود. (گلدوزیان، ۱۳۸۴: ۷۳) مثل استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به‌عنوان یکی از موارد جرائم مالیاتی.

۸-۱- عنصر قانونی

عنصر قانونی به این معناست که تنها رفتاری اعم از فعل یا ترک فعلی جرم محسوب می‌شود که در قانون برای آن مجازاتی در نظر گرفته شده باشد[۱]؛ یا به عبارتی قانون آن را جرم محسوب نموده و برای آن مجازاتی معین کرده باشد. این اصل «اصل قانونی بودن جرایم و مجازات‌ها» نامیده می‌شود؛ بنابراین هیچ جرمی وجود ندارد، مگر آنکه قانون آن را بیان کرده باشد. (اردبیلی، ۱۳۸۴: ۲۵). با توجه به اهمیت عنصر مذکور در تحقق جرائم اصول مختلفی از جمله اصول ۳۲، ۳۶، ۳۷، ۱۶۶ و ۱۶۹ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به این موضوع اشاره کرده است. در ما نحن فیه بند (۷) ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴، عنصر قانونی جرم مورد بحث را تشکیل می‌دهد.

۸-۲- عنصر مادی

تحقق جرم موکول به بروز عوارض بیرونی اراده ارتکاب جرم است. تا وقتی مظهر خارجی اراده به صورت‌هایی مانند فعل یا ترک فعل تحقق نیافته، جرم واقع نمی‌شود. بنابراین صرف داشتن عقیده، اندیشه و قصد ارتکاب جرم بدون انجام هیچ‌گونه عمل مادی قابل تعقیب نمی‌باشد زیرا اصولاً موارد مزبور به تنهایی قابل کشف نیستند (گلدوزیان، ۱۳۸۴: ۱۵۳).

عنصر مادی و ضروری جرم گاه رفتاری است که در وضعی خاص از انسان بروز می‌کند و گاه به ندرت حالتی است که بر او مستولی می‌گردد. رفتار انسان، ظهور خارج اراده اوست، یعنی نیرویی که درصدد تأثیر بخشیدن بر محیط و تغییر دادن آن است؛ ولی حالت، تجسم اندیشه و وضعی مداوم است که انسان در آن به سر می‌برد. حالت مجرمانه، نمؤدی از گرایش منفی انسان در برابر خواسته

۱. ماده (۲) قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲/۰۲/۰۱.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.43.35]

قانونگذار است که باید آن را از رفتار از این حیث متمایز دانست که کنشی در اوضاع و احوال خاص نیست (اردبیلی، ۱۳۸۴: ۲۰۹).

رفتار در سه حالت قابل تصور است:

۱. فعل: جنبش و حرکتی از طرف فاعل مثل قتل و سرقت.

۲. تـرک فعـل: امتنـاع از ایفـای تکالیفـی که موضوع حکـم قانون‌گذار بوده اسـت مثل تـرک انفاق (اردبیلی،۱۳۸۴: ۲۱۰).

۳. فعل ناشی از ترک فعل: مواردی که جرم انجام‌شده یا اقدام به ارتکاب فعل غیرقانونی در شرایطی است که مرتکب خود قانوناً مکلف به حفظ ارزش‌هایی چون جان و مال و آزادی دیگران باشد مثل رها کردن طفل یا فرد عاجز در محل خالی از سکنه یا تسلیم نقشه‌ها یا اسرار دفاع ملی توسط مأمور به حفظ آنها (گلدوزیان، ۱۳۸۴ : ۱۶۰).

در بحث حاضر عنصر مادی جرم مورد نظر به صورت فعل تحقق می یابد. به عبارتی دیگر مجرم می‌بایست از کارت بازرگانی اشخاص دیگر استفاده نموده باشد.

۸-۳- عنصر روانی (معنوی)

وجود یک عمل مادی که قانون آن را جرم دانسته برای احراز مجرمیت بزهکار و مجازات وی کافی نیست. بزهکار باید از نظر روانی یا بر ارتکاب جرم انجام یافته قصد مجرمانه و عمد داشته باشد (جرایم عمدی مثل قتل عمد) یا در اجرای عمل به نحوی از انحا و بی‌آنکه قصد منجزی بر ارتکاب بزه از او سر بزند خطایی انجام دهد که بتوان وی را مستحق مسئولیت جزایی (در صورت وجود این مسئولیت) شناخت (جرایم غیر عمدی مثل عبور راننده از چراغ قرمز) (نوربها، ۱۳۸۳: ۱۹۶).

درجات عمد در ارتکاب جرایم به سوء نیت عام و سوء نیت خاص قابل تقسیم است. سوء نیت عام عبارت از اراده آگاه عامل در ارتکاب جرم و سوء نیت خاص، اراده آگاه نسبت به مال موضوع جرم یا شخص متضرر از جرم است. در برخی از جرایم علاوه بر سوء نیت عام فرد باید سوءنیت خاص نیز داشته باشد تا جرم محقق شود. (گلدوزیان، ۱۳۸۴: ۱۸۴).

به‌هرحال از نحوه نگارش مقنن در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم برداشت می گردد که جرائم مالیاتی با احراز «عمد عام» تحقق می‌یابند. البته این موضوع در ارتباط با بند (۷) ماده مزبور محل تأمل است چرا که مقنن در تدوین بند یاد شده صریحاً اعلام نموده است که استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر می‌بایست به منظور فرار مالیاتی باشد.

در احراز عمد خاص همانگونه که درخصوص قید «به قصد فرار از مالیات» (مذکور در ماده ۲۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم) عده ای بر این باورند که عنصر روانی جرم در این مورد مقید به حصول نتیجه یعنی تحقق «عمد خاص» می‌گردد. بدین لحاظ و به جهت اینکه در سایر موارد برای تحقق عنصر روانی در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.43.35]

جرائم مالیاتی چنین شرطی قائل نشده است. به نظر می‌رسد که تأکید قانونگذار به «قصد فرار از مالیات» عنصر روانی را در این مورد علاوه بر احراز «عمد عام» یعنی مرتکب با علم به ممنوعیت قانونی رفتاری که انجام می‌دهد وقتی که با قصد فرار از مالیات اقتران پیدا می‌کند، عنصر روانی جرم را با عمد خاص مقید می‌کند (ولیدی، ۱۳۹۳: ۲۴۱).

این در حالی است که وفق مفاد بند (۱) ماده ۲ قانون تجارت خرید یا تحصیل هر نوع مال منقول به قصد فروش یا اجاره معاملات تجاری بوده و عامل به آن تاجر محسوب می‌گردد. حسب قوانین و مقررات موضوعه، تاجر مؤظف به انجام تکالیفی منجمله داشتن دفاتر قانونی و تشکیل پرونده مالیاتی می‌باشد. همچنین کالاهایی که به تشخیص گمرک برای فروش، وارد یا صادر می‌گردد، اعم از اینکه به همان شکل یا پس از انجام عملیات تولیدی، تفکیک و بسته‌بندی به فروش برسد، تجاری تلقی خواهند شد.

از سوی دیگر وفق مفاد ماده ۲ قانون مقررات صادرات و واردات، مبادرت نمودن به امر صادرات و واردات کالا به‌طور تجاری، مستلزم داشتن کارت بازرگانی است که بر اساس ضوابط قانونی، توسط وزارت بازرگانی صادر می‌گردد و براساس تبصره ۴ بند ۳ ماده ۱۰ آیین‌نامه اجرایی قانون پیش گفته، دارندگان کارت بازرگانی حق واگذاری آن به غیر برای استفاده از مزایای کارت بازرگانی را ندارند.

همچنین قانونگذار در تبصره ۳ ماده ۲ قانون اخیرالذکر، به وزارت بازرگانی اجازه واردات کالا بدون نیاز به کارت بازرگانی را برای شروع به کار صادرکنندگان و واردات کالاهای مورد نیاز تولیدکنندگانی که به‌طور مستمر نیاز به واردات ندارند و لیکن درمواقع لزوم خود راساً وارد می‌نمایند، پیش‌بینی نموده است (کارت بازرگانی موردی). لیکن افرادی که با استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر (ولو یک بار) مبادرت به ورود کالا می‌نمایند، در حقیقت هدف اصلی آنان، عدم ثبت معامله به نام ایشان و فرار از پرداخت مالیات متعلقه می‌باشد بنابراین می توان چنین استنتاج نمود که عمد خاص در فعل ارتکابی مستتر بوده و صرف استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر عنصر روانی جرم را اثبات می‌نماید.

۹- مجازات جرم استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر (مسئولیت‌های کیفری و مدنی)

تا قبل از الحاق ماده ۲۷۴ به قانون مالیات‌های مستقیم و جرم انگاری صریح استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به قصد فرار از پرداخت مالیات، عمل مرتکبین این جرم به استناد ماده (۲) قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشا و اختلاس و کلاهبرداری مصوب ۱۳۶۷ مجمع تشخیص مصلحت نظام[1] قابل

۱. ماده ۲ قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشا، اختلاس و کلاهبرداری: ماده ۲- هرکس به نحوی از انحا امتیازاتی را که به اشخاص خاص به جهت داشتن شرایط مخصوص تفویض می‌گردد نظیر جواز صادرات و واردات و آنچه عرفاً موافقت اصولی گفته می‌شود در معرض خرید و فروش قرار دهد و یا از آن سوء استفاده نماید و یا در توزیع کالاهایی که مقرر بوده طبق‌ضوابطی توزیع نماید، مرتکب تقلب شود و یا به‌طور کلی مالی یا وجهی تحصیل کند که طریق تحصیل آن فاقد مشروعیت قانونی بوده است، مجرم، محسوب و علاوه بر رد اصل مال به مجازات سه ماه تا دو سال حبس و یا جریمه نقدی عادل دو برابر مال به دست آمده محکوم شده خواهد شد.

تبصره - در موارد مذکور در این ماده در صورت وجود جهات تخفیف و تعلیق، دادگاه مکلف به رعایت مقررات تبصره یک ماده یک این

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.43.35]

تعقیب و مجازات بود لیکن پس از تصویب آخرین اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم جرم اشاره شده از جمله جرائم مالیاتی به شمار آمد که وفق مفاد ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مرتکب یا مرتکبان آن حسب مورد به مجازات های درجه شش محکوم می گردند.

مستند به ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی، مجازات‌های تعزیری به هشت درجه تقسیم می‌شود که مجازات‌های درجه شش عبارتند از:

حبس بیش از شش ماه تا دو سال، جزای نقدی بیش از بیست میلیون (۲۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال تا هشتاد میلیون (۸۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال، شلاق از سی و یک تا هفتاد و چهار ضربه و تا نود و نه ضربه در جرائم منافی عفت، محرومیت از حقوق اجتماعی بیش از شش ماه تا پنج سال، انتشار حکم قطعی در رسانه‌ها، ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی یا اجتماعی برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال، ممنوعیت از دعوت عمومی برای افزایش سرمایه برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال، ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری توسط اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال.

براساس تبصره ماده ۳۶ قانون اخیرالذکر انتشار حکم محکومیت قطعی در جرائم مالیاتی که میزان مال موضوع جرم ارتکابی، یک‌میلیارد (۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال یا بیش از آن باشد، الزامی است و در رسانه ملی یا یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار منتشر می‌شود. همچنین براساس بند (ب) ماده ۱۰۹ قانون مجازات اسلامی جرائم مالیاتی (جرائم مالیاتی که میزان مال موضوع جرم ارتکابی، یک‌میلیارد (۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال یا بیش از آن باشد) مشمول مرور زمان تعقیب، صدور حکم و اجرای مجازات نمی‌گردند.[1] بحث مرور زمان خود نیازمند تدوین مقاله‌ای دیگر است که پرداختن به آن در این مقال نمی‌گنجد.

شایان ذکر است براساس ماده ۲۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم، مرتکب یا مرتکبان جرائم مالیاتی علاوه بر مجازات‌های مقرر در مواد (۲۷۴) تا (۲۷۶) این قانون، مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی که تا مهلت مقرر در ماده (۱۵۷) این قانون مطالبه نشده باشد و همچنین ضرر و زیان وارده به دولت با حکم مراجع صالح قضائی می‌باشند.

با این توضیح که هر چند مهلت زمان مطالبه و تشخیص مالیات در مواردی که مکلفین به تسلیم اظهارنامه از تسلیم آن خودداری نموده‌اند یا اصولاً طبق مقررات مکلف به تسلیم اظهارنامه در سر رسید پرداخت مالیات نیستند، مطابق با مفاد ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم حداکثر پنج سال از تاریخ سر رسید پرداخت مالیات می‌باشد لیکن براساس ماده ۲۷۷ قانون مذکور درخصوص مرتکب

قانون‌خواهد بود.

۱ . ماده ۱۰۹ قانون مجازات اسلامی: جرائم ذیل مشمول مرور زمان تعقیب، صدور حکم و اجرای مجازات نمی شوند: الف- جرائم علیه امنیت داخلی و خارجی کشور ب- جرائم اقتصادی شامل کلاهبرداری و جرائم موضوع تبصره ماده (۳۶) این قانون با رعایت مبلغ مقرر در آن ماده پ- جرائم موضوع قانون مبارزه با مواد مخدر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.43.35]

یا مرتکبان جرائم مالیاتی، مطالبه اصل و جرایم مالیاتی بدون ملحوظ کردن این مهلت قانونی مجاز شمرده شده است به عبارتی دیگر مطالبه مالیات در این خصوص فاقد مرور زمان است.

در پایان این بند متذکر می‌شویم که مقنن اشخاصی که با اعمال خود زمینه ارتکاب جرم یاد شده را برای مرتکبین آن تسهیل می‌نمایند، معاون در جرم قلمداد نموده و در ماده ۲۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم در صورتی که این اشخاص حسابدار، حسابرس، مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری باشند به حداقل مجازات مباشر جرم محکوم نموده و در غیر اینصورت مجازات معاونت سایر اشخاص از جمله دارندگان کارت بازرگانی طبق قانون مجازات اسلامی تعیین می‌شود.

مضافاً حسب مفاد ماده (۲) قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشا و اختلاس و کلاهبرداری هرکس به نحوی از انحا امتیازاتی نظیر جواز صادرات و واردات را در معرض خرید و فروش قرار دهد و یا از آن سوءاستفاده نماید و یا به‌طور کلی مال یا وجهی تحصیل کند که طریق آن فاقد مشروعیت قانونی باشد مجرم محسوب می‌گردد که در این خصوص مرکز تحقیقات فقهی - حقوقی قوه قضاییه نیز در پاسخ به استعلام به‌عمل آمده از سوی دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور اظهار داشته «مطابق ماده (۲) قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشا و اختلاس و کلاهبرداری، واگذاری امتیازاتی از جمله کارت بازرگانی به صورت وکالت یا موارد مشابه مجاز نبوده و مطابق این ماده جرم می‌باشد».

همچنین مطابق با تبصره (۴) بند (۳) ماده ۱۰ آیین‌نامه اجرایی قانون مقررات صادرات و واردات در صورت احراز واگذاری کارت، اتاق های بازرگانی و صنایع و معادن و کشاورزی ایران و تعاون ایران و وزارت صنعت، معدن و تجارت می‌توانند نسبت به تعلیق و یا ابطال کارت اقدام نمایند. به علاوه مستند به تبصره بند (۶) چنانچه در طول اعتبار کارت بازرگانی گزارشی مبنی بر رفتار سوء تجاری دارنده کارت دریافت شود نهادهای یاد شده می‌توانند تا زمان حصول رسیدگی توسط مراجع ذی ربط نسبت به تعلیق یا ابطال کارت بازرگانی اقدام نمایند. شایان ذکر است در تبصره (۵) بند مزبور دارنده کارت بازرگانی و استفاده کننده از آن متضامناً مسئول رد و تسویه دیون دولتی و مالیات مقرر می‌باشند.

با این‌حال در این مورد از یک سو رئیس محترم مجلس شورای اسلامی طی نظریه شماره ۴۱۴۰۲ه/ب مورخ ۱۳۹۷/۰۵/۲۲ عنوان رئیس محترم جمهور با این استدلال وضع هرگونه مالیات منوط به حکم قانون است و به موجب بند«۷» ماده (۲۷۴) الحاقی به قانون مالیات‌های مستقیم مصوب۱۳۹۴ استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر «به منظور فرار مالیاتی» مستوجب تحمل مجازات‌های مندرج در صدر همین ماده الحاقی می‌باشد، بنابراین، تعیین مسئولیت تضامنی برای استفاده کننده از کارت بازرگانی دیگران از حیث نیازمند بودن به وضع قانون و خارج بودن تعیین چنین مسئولیتی از حوزه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]
[DOI: 10.29252/taxjournal.27.43.35]

صلاحیت دولت و مآلاً مشتمل بودن بر توسعه شمول قانون، مغایر قانون دانسته است.[۱]

از سوی دیگر در موارد مشابه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در رأی شماره ۹۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۰۹/۲۱ در مواردی که بازرگان دارای کارت پیله‌وری[۲] بوده و به موجب وکالت‌نامه رسمی کلیه اختیارات بازرگانی خود را در جهت واردات کالا به دیگران اعطا نموده است، چنین اظهار داشته که با عنایت به اینکه کارت پیله‌وری به نام دارنده آن بوده و ایشان با اعطای وکالت به اشخاص دیگر مبادرت به استفاده از کارت مذکور در وارد نمودن کالا نموده‌اند، همچنین با توجه به ماده ۶۷۴ قانون مدنی چون موکل مأخوذ به تعهدات وکیل خود می‌باشد، مکلف به اجرای تعهدات وکیل خود در مقابل اشخاص ثالث می‌باشد و نظر به اینکه استفاده از کارت پیله‌وری قائم به شخص بوده و به همین دلیل قابل واگذاری به دیگری نیست و صرف انجام واردات توسط وکیل به منزله واگذاری آن تلقی نمی‌شود، کماکان مسئولیت پرداخت مالیات را برعهده دارنده آن دانسته است.[۳]

در پایان یادآور می‌شویم که به موجب تبصره (۲) ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم اعلام جرم و اقامه دعوا علیه مرتکبین جرائم مالیاتی در مراجع قضایی از طریق دادستان انتظامی مالیاتی و سایر مراجع قانونی صورت می‌پذیرد. با این وجود برخی از مراجع قضایی در شکایت‌های مطروحه از سوی اشخاص و یا ادارات حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور با این استدلال که متولی اعلام جرائم مالیاتی، دادستان انتظامی مالیاتی می‌باشد از انجام رسیدگی قضایی خودداری نموده و اقدام به صدور قرار منع تعقیب می‌نمایند و یا برخی دیگر از مراجع قضایی ضمن مکاتبه، بر لزوم اعلام جرم توسط دادستان انتظامی مالیاتی در پرونده‌های مطروحه تأکید می‌نمایند.

این درحالی است که مراجع قضایی در موارد اعلام جرم توسط هر شخصی مکلف به رسیدگی و صدور تصمیم مقتضی می‌باشند مضافاً اینکه قسمت اخیر تبصره یاد شده مبنی بر «سایر مراجع قانونی» مشتمل بر نهادهای قضایی، نهادهای نظارتی درون سازمانی و برون سازمانی می‌باشد.

۱۰- چالش‌های تقنینی و اجرایی

از آنجایی که در سنوات اخیر استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر منجر به ورود لطمه به بدنه اقتصادی کشور گردیده است، مقنن به منظور پیشگیری و برخورد با مرتکبین، با الحاق ماده ۲۷۴ در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ اقدام به جرم انگاری این مهم نموده است،

---

۱. جهت مطالعه نظریه رجوع شود به سایت www.rrk.ir.

۲. افراد ساکن در بخش‌های مرزی کشور که سه سال مستمر در این مناطق سکونت داشته و دارای اهلیت مندرج در ماده (۲۱۱) قانون مدنی برای خرید و فروش کالا می‌باشند، می‌توانند با دریافت کارت پیله‌وری به نام خود، نسبت به مبادلات مرزی در چارچوب مقررات ماده (۲۰) آئین‌نامه مقررات صادرات و واردات اقدام نمایند.

تبصره: کارت پیله‌وری توسط اداره بازرگانی محل صادر می‌گردد و دارای یک سال اعتبار از تاریخ صدور می‌باشد (از ماده ۱۹ آئین‌نامه مقررات صادرات و واردات).

۳. جهت مطالعه رأی مذکور رجوع شود به سایت www.divan-edalat.ir.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.43.35]

لیکن اصلاحیه مذکور چه در مرحله وضع قانون و چه در مرحله اجرا با مشکلات و چالش‌هایی رو به‌رو بوده که در این بند به اهم آن‌ها به شرح ذیل می‌پردازیم:

۱- قانونگذار به منظور مقابله با فرار مالیاتی اقدام به جرم انگاری نموده که این مهم در مقام عمل، دارای پیچیدگی‌های چشمگیری است که از مهمترین آنها مقید نمودن جرم استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به قید «به منظور فرار مالیاتی» می‌باشد. به نظر می‌رسد این شرط مترادف با سوءنیت خاص در قانون مجازات اسلامی است که در غالب موارد با توجه به اصل برائت و عدم امکان اثبات سوء نیت افراد در استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر با هدف فرار مالیاتی، انتساب بزه را به متهمان در مراجع قضایی با اشکال جدی مواجه می‌نماید.

مضاف آنکه واگذاری و اجاره تعداد کثیری از کارت‌های بازرگانی به استفاده‌کنندگان با تنظیم وکالت در دفاتر اسناد رسمی صورت می‌پذیرد که با توجه به قانونی بودن وکالت و پذیرش اصل نیابت، این عمل غیرقانونی در لوای ظاهر قانونی مورد استفاده افراد سودجو قرار گرفته است.

اخیراً معاونت اجتماعی و پیشگیری از وقوع جرم قوه قضائیه با ارسال مکاتباتی[1] به منظور محدود نمودن این اختیارات قانونی، دفاتر اسناد رسمی را از تنظیم وکالت‌نامه و دیگر اسناد رسمی که ماهیت آن واگذاری کامل امتیاز کارت بازرگانی به غیر از دارنده آن بوده و نیز گمرک جمهوری اسلامی ایران را از پذیرش درخواست ارائه دهندگان کارت‌های بازرگانی که به اشکال مختلف (صلح، هبه، وکالت بلاعزل با حق توکیل و...) قصد ترخیص کالا را دارند منع نموده است. هر چند این مکاتبات واجد ایرادات قانونی[2] می‌باشند اما می‌توانند گام مثبتی برای اعمال محدودیت در صدور وکالت‌نامه به منظور استفاده از کارت‌های بازرگانی محسوب گردند.

۲- عدم رعایت موازین قانونی در صدور کارت‌های بازرگانی با این توضیح که در بررسی پرونده‌های مرتبط با استفاده از کارت‌های بازرگانی اشخاص دیگر، از مهمترین مسائلی که زمینه‌ساز این امر می‌باشد، سهولت در صدور آن است. از آنجا که سابقاً صدور کارت بازرگانی بدون لحاظ سقف در اعتبار مبادله (رتبه‌بندی)، موجب واردات حجم بالایی کالا در مقطع زمانی بعضاً کوتاه مدت گردیده بود، قانونگذار در اصلاح تبصره (۳) بند (۲) ماده ۱۰ آیین‌نامه اجرایی قانون مقررات صادرات و واردات سقف ارزشی واردات را برای اشخاص حقیقی و حقوقی دریافت‌کننده کارت بازرگانی در سنوات اول تا سوم در نظر گرفته است.[3]

---

۱. موضوع نامه‌های شماره ۹۰۰۰/۸۰۰/۲۰۲۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۱۱/۲۵ عنوان گمرک جمهوری اسلامی ایران و شماره ۹۰۰۰/۸۰۰/۲۰۲۳۳ مورخ ۱۳۹۶/۰۱۱/۲۵ عنوان سازمان ثبت اسناد و املاک کشور.

۲. با عنایت به مفاد ماده ۶۵۶ قانون مدنی که به موجب آن «وکالت عقدی است که یکی از طرفین، طرف دیگر را برای انجام امری نایب خود می‌نماید» و همچنین پذیرش اصل نیابت در اعمال حقوقی به نظر می‌رسد محدود نمودن اعطای وکالت واجد ایراد قانونی باشد.

۳. اصلاحیه ماده (۱۰) آیین‌نامه اجرایی قانون مقررات صادرات و واردات مصوب ۱۳۹۷ (موضوع تصویب نامه شماره ۴۹۷۵۱/ت۵۵۵۴۹ه مورخ ۱۳۹۷/۰۴/۲۱ هیئت وزیران).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.43.35]

قانونگذار در بند ۲ یاد شده، برای صدور کارت بازرگانی شرایطی را مقرر نموده است که دریافت‌کنندگان آن می‌بایستی از این شرایط برخوردار باشند. اتاق بازرگانی، صنایع، معادن وکشاورزی ایران نیز به‌عنوان متولی احراز این امر، مکلف به رعایت این موازین در صدور کارت می‌باشد.

۳- مقنن به منظور ثبت شرکت‌ها شرایطی را پیش‌بینی نموده است لیکن سهل انگاری مراجع ذی ربط در بررسی و احراز شرایط متقاضیان ثبت شرکت به ویژه در سنوات اخیر موجب تشکیل شرکت‌های صوری و به اصطلاح کاغذی (صرفاً با هدف انجام فعالیت‌های غیرقانونی منجمله اخذ کارت بازرگانی در قالب اشخاص حقوقی) گردیده است که از جمله آن شرکت‌ها به ثبت چندین شرکت در یک محل واحد اشاره نمود.

۴- ثبت شرکت در مناطق آزاد تجاری با سوءاستفاده از خلأهای قانونی از دیگر مشکلات مطروحه در موضوع ما نحن فیه می‌باشد. با اشاره به این نکته که مناطق آزاد تجاری و ویژه اقتصادی با رویکرد رشد صنعت و اشتغال، جذب سرمایه‌های خارجی، ایجاد فرصت‌های شغلی جدید،کسب درآمد ارزی و افزایش صادرات، دستیابی به فناوری پیشرفته، جذب نقدینگی سرگردان داخلی و کمک به مهار تورم و محرومیت‌زدایی تأسیس شده‌اند، لذا معافیت گمرکی و مالیاتی فعالان اقتصادی در حوزه‌های تولید و صنعت در مناطق آزاد تجاری، امری ضروری به نظر می‌رسد.

لیکن وجود برخی خلأهای قانونی در مناطق ویژه و آزاد تجاری نیز موجبات سوء استفاده برخی از بازرگانان را فراهم آورده به گونه‌ای که تعدادی از اشخاص حقوقی که در مناطق آزاد تجاری به ثبت رسیده‌اند، با استفاده از کارت‌های بازرگانی اشخاص دیگر، اقدام به واردات گسترده کالا نموده و به دلیل عدم ثبت فعالیت در دفاتر قانونی، مشمول مالیات نیز نمی‌گردند.

۵- اخذ چهار درصد مالیات علی‌الحساب در مبادی گمرکات کشور، اگرچه در بسیاری از موارد با مبلغ واقعی مالیات منطبق نمی‌باشد، اما می‌تواند موجب وصول مبالغ معتنابهی از مالیات متعلقه در مبداء گردد. اما با این وجود معافیت بازرگانان خوش حساب (مؤدیان فاقد بدهی که طی سه سال اخیر اظهارنامه و حساب سود زیان را ارائه نموده باشند) از پرداخت مبلغ مذکور در مبادی گمرک می‌تواند به موضوعی قابل بحث تبدیل و وصول مالیات را مجدداً با چالش جدی روبه‌رو سازد. چراکه برخی از اشخاص سودجو قبل از شروع فعالیت با ارسال اظهارنامه‌های غیر واقعی که ظاهراً مبین فعالیت غیرمشمول مالیات بوده زمینه برخورداری از معافیت مذکور را برای خود ایجاد می‌نمایند.

سابق بر این، گمرک جهت اعمال این معافیت، اقدام به استعلام از ادارات کل امور مالیاتی ذیربط می‌نمود، با این وصف که استعلام خوش حسابی مؤدیان جهت برخورداری از معافیت، مستلزم مراجعه مؤدی به اداره امور مالیاتی و تسویه بدهی مالیاتی معوقه بود، لیکن در حال حاضر این امر با مراجعه به سیستم EPL در گمرکات صورت گرفته و استعلام اخیرالذکر به عمل نمی‌آید که حذف آن، موجب

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.43.35]

سوء استفاده برخی از دارندگان کارت بازرگانی گردیده و بعضاً برخی از مؤدیان دارای بدهی مالیاتی معوقه و یا دفاتر مردود نیز جزو مؤدیان خوش حساب تلقی گردیده‌اند.

۶- موانع جدی در اعلام جرم علیه استفاده‌کنندگان از کارت بازرگانی اشخاص دیگر از دیگر چالش‌های موجود است. در راستای تکالیف مقرر در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم، بالاخص بند ۷ ماده مذکور یکی از مهمترین معضلات در اعلام جرم علیه استفاده‌کنندگان از کارت بازرگانی اشخاص دیگر، وجود وکالت‌نامه‌های رسمی فیما بین دارنده و استفاده کننده کارت بازرگانی در مقام وکیل و موکل می‌باشد.

در این موارد استفاده‌کننده، در واقع وکیل دارنده کارت بوده و به نیابت از وی، اقدام به انجام فعالیت‌های تجاری برای موکل خویش (دارنده کارت بازرگانی) می‌نماید که این امر می‌تواند رسیدگی به پرونده‌های این گونه افراد را در مراجع قضایی با مانعی جدی مواجه نماید و حتی در برخی از موارد نیز شاهد اخذ اقرارنامه رسمی از دارندگان کارت‌های بازرگانی مبنی بر پذیرش کلیه مسئولیت‌ها و عواقب ناشی از فعالیت تجاری منجمله بدهی مالیاتی می باشیم که نتیجه آن، مسئولیت دارنده کارت بازرگانی (که عمدتاً افرادی فاقد تمکّن مالی می‌باشند) در مقابل مبالغ هنگفت بدهی و بلا وصول ماندن مالیات متعلقه بوده و از منظر قانونی، مسئولیتی بر عهده استفاده‌کنندگان نمی‌باشد.

مضافاً اینکه رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ۹۳۲ مورخ ۱۳۹۶/۹/۲۱، دارندگان کارت‌های پیله‌وری را که با اعطاء وکالت به دیگران مبادرت به واردات کالا نموده‌اند، در مقابل اشخاص ثالث متعهد محسوب و صرف واردات کالا توسط وکیل را به منزله واگذاری تلقی ننموده است.[۱]

همچنین باید ملحوظ نظر داشت که صرف مسئول دانستن استفاده‌کنندگان از کارت بازرگانی و مبری نمودن دارندگان آن، تالی فاسد در پی داشته و فی الواقع صدور مجوزی ضمنی برای افراد فاقد صلاحیت برای اخذ کارت بازرگانی آن هم با تضمین عدم وجود عواقب بعدی (از جمله عدم لزوم پرداخت بدهی مالیاتی) خواهد بود.

۷- تخصصی بودن فرآیند رسیدگی‌های مالیاتی و بدیع بودن جرائم مالیاتی (که ارتباط تنگاتنگی با فرایند مذکور دارد) و همچنین عدم آشنایی برخی از بازپرسان و قضات با مواد قانونی مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم، منجر به تطویل در فرآیند رسیدگی به پرونده‌های قضایی گردیده است. به‌علاوه عدم تشکیل دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی موضوع ماده ۲۷۸ قانون مالیات‌های مستقیم از جمله اشکالات دیگری است که به دلیل تزاید پرونده‌های مطروحه در مراجع قضایی موجب افزایش مدت زمان رسیدگی به پرونده‌ای جرائم مالیاتی می‌گردد.[۲]

---

۱. جهت مطالعه رأی رجوع شود به www.divan-edalat.ir.

۲. ماده ۲۷۸ قانون مالیات‌های مستقیم: رئیس قوه قضائیه بنا به درخواست رئیس سازمان امور مالیاتی کشور در هریک از استان‌ها و مناطقی که مقتضی بداند، دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی تشکیل می‌دهد. در این صورت سازمان امور مالیاتی کشور موظف است لوازم و تجهیزات و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.43.35]

۸- فقر مالی و فرهنگی و عدم آگاهی افراد در مواجهه با عواقب مالیاتی و کیفری ناشی از استفاده از کارت بازرگانی آنان توسط اشخاص دیگر که دارندگان آن عمدتاً از جمله اقشار ضعیف و بی بضاعت جامعه هستند عملاً مطالبه و وصول مالیات را برای سازمان امور مالیاتی کشور دشوار نموده است.

۹- نظر به اینکه تنظیم وکالت‌نامه‌های دارای حق توکیل به غیر (به کرّات) باعث شده تا امکان شناسایی مؤدیان واقعی (استفاده‌کنندگان از کارت بازرگانی) را با مشکل مواجه نماید، سازمان امور مالیاتی کشور با صدور دستورالعمل شماره ۲۰۰/۹۷/۲۲/ص مورخ ۱۳۹۷/۰۸/۱۹[1] شرایط و نحوه رسیدگی در هیأت موضوع تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم[2] را به منظور شناسایی صاحب اصلی کالا و همچنین اتخاذ رویه واحد در هیأت های حل اختلاف مالیاتی به ادارات کل امور مالیاتی سراسر کشور ابلاغ نموده است.

با این‌حال مفاد دستورالعمل مذکور محل تأمل است چرا که صلاحیت هیأت مقرر در تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم صرفاً حل اختلافات مالیاتی می‌باشد، بنابراین در مواردی که دارنده کارت بازرگانی پس از مواجهه با مبالغ معتنابه مالیاتی و متعاقباً عملیات اجرایی، مدعی استفاده از کارت بازرگانی توسط شخص یا اشخاصی دیگر می‌باشد و اتهام کلاهبرداری و یا جعل امضا و مدارک (آن هم بدون امکان ارائه هرگونه مستنداتی) را توسط افرادی بعضاً دلال و واسطه بین ایشان و استفاده‌کنندگان نهایی مطرح می‌نماید، لذا رسیدگی به این امور فراتر از صلاحیت هیأت های حل اختلاف مالیاتی بوده و بررسی این ادعا مستلزم رسیدگی در مراجع ذیصلاح قضایی است.

۱۰- اجرای قرار تأمین (موضوع ماده ۱۶۱ قانون مالیات‌های مستقیم)[3]در ارتباط با این دسته از دارندگان کارت‌های بازرگانی در مواردی که کالاهای وارداتی کماکان در مرحله ترخیص در مبادی گمرکات کشور می‌باشند، به دلیل طولانی بودن انجام فرایند ارزیابی و فروش توسط ادارات مالیاتی ذی ربط بعضاً از یکسو موجب از بین رفتن سلامت برخی از کالاهای توقیفی گردیده و زمینه ادعا را برای صاحبان کالا فراهم می‌نماید و از سوی دیگر نیز موجب افزایش هزینه‌های مترتب در گمرک

مکان استقرار مستقلی را برای آن‌ها تأمین نماید.

۱. جهت مطالعه دستورالعمل رجوع شود به www.intamedia.ir.

۲. تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم: در مواردی که مالیات به هر علت از غیر مؤدی مطالبه شده باشد پس از تأیید مراتب از طرف هیأت حل اختلاف مالیاتی مطالبه مالیات از غیر مؤدی در هر مرحله‌ای که باشد کان لم یکن تلقی می‌گردد و در این صورت ادارهٔ امور مالیاتی مکلف است بدون رعایت مرور زمان موضوع این ماده ظرف یک سال از تاریخ صدور رأی هیأت مزبور، مالیات متعلق را از مؤدی واقعی مطالبه نماید و گرنه مشمول مرور زمان خواهد بود.

۳. ماده ۱۶۱ قانون مالیات‌های مستقیم: در مواردی که مالیات مؤدی هنوز قطعی نشده یا مراحل اجرایی آن طی نشده است و بیم تفریط مال یا اموال از طرف مؤدی به قصد فرار از پرداخت مالیات می‌رود، ادارهٔ امور مالیاتی باید با ارائهٔ دلایل کافی از هیأت حل اختلاف مالیاتی قرار تأمین مالیات را بخواهد و در صورتی که هیأت، صدور قرار را لازم تشخیص دهد ضمن تعیین مبلغ، قرار مقتضی صادر خواهد کرد. ادارهٔ امور مالیاتی مکلف است معادل همان مبلغ از اموال و وجوه مؤدی که نزد وی یا اشخاص ثالث باشد تأمین را نماید در این صورت مؤدی و اشخاص ثالث پس از ابلاغ اخطار کتبی ادارهٔ امور مالیاتی حق نخواهند داشت اموال مورد تأمین را از تصرف خود خارج کنند مگر اینکه معادل مبلغ مورد مطالبه تأمین دهند و در صورت تخلف علاوه بر پرداخت مطالبات مذکور، مشمول مجازات حبس تعزیری درجه شش نیز خواهند بود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.43.35]

شامل هزینه انبار، جابجایی و ... می گردد.

۱۱- نتیجه گیری و پیشنهادات

هر چند کارت بازرگانی به‌عنوان ابزاری جهت کنترل و ایجاد محدودیت در امر واردات و صادرات کالاها از مبادی قانونی کشور محسوب می گردد، لیکن به دلیل ضعف و گاهاً سهل انگاری دستگاه‌های نظارتی و اجرایی، روزنه‌های بسیاری را در زمینه ارتکاب جرائم به ویژه در بحث استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر فراهم نموده است.

فراتر از این در مرحله دادرسی در مراجع قضایی وجود ابهاماتی در نحوه نگارش و جرم انگاری توسط مقنن منجر به برداشت‌های متفاوت از سوی بازپرسان و قضات گردیده است. از سوی دیگر، تخصصی بودن مباحث مالیاتی و عدم اشراف مراجع قضایی به چنین مباحثی علاوه بر تشدد آراء صادره منجر به تطویل فرآیند رسیدگی گردیده است. مضاف آنکه هر چند جهل به قانون رافع مسئولیت نیست لیکن عدم آگاهی دریافت‌کنندگان کارت‌های بازرگانی از عواقب سوء واگذاری کارت‌های موصوف و مآلاً ایجاد زمینه ارتکاب جرائم مالیاتی برای مرتکبین مشکلات پیش رو را دوچندان نموده است.

لذا در راستای کاهش و پیشگیری از وقوع جرم یاد شده پیشنهاداتی به شرح ذیل ارائه می گردد:

۱- اتصال سامانه‌های آنلاین سازمان امور مالیاتی کشور با اتاق بازرگانی و گمرک می‌تواند امکان دسترسی به اطلاعات دقیق‌تری از بازرگانان از جمله اسامی بدهکاران مالیاتی و اعلام میزان حجم واردات و صادرات را به منظور تعیین میزان مالیات مربوطه فراهم نماید.

۲- اطلاع‌رسانی دقیق به نحو مؤثر از تبعات مالیاتی و کیفری ناشی از تنظیم وکالت‌نامه با اشخاص دیگر به متقاضیان دریافت کارت بازرگانی، که تعداد کثیری از آنها را افراد کم سواد، ناآشنا به مسائل اقتصادی و مالیاتی و با درآمد معیشتی بسیار پایین تشکیل می‌دهند گام مثبتی در کاهش این روند می‌باشد.

۳-ایجاد تعامل بیشتر میان پلیس آگاهی و سازمان امور مالیاتی کشور که خوشبختانه در این خصوص تفاهم نامه‌هایی فیمابین مراجع موصوف تنظیم گردیده است.

۴- اهتمام و دقت نظر اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران بر رعایت موازین قانونی مقرر در بندهای ۲ و ۳ ماده ۱۰ آیین‌نامه اجرایی قانون مقررات صادرات و واردات در هنگام صدور کارت بازرگانی و تمدید آن.

۵- تأکید بر توجه بیشتر مأموران مالیاتی بر لزوم رعایت بند ۳-۱ ماده ۱۰آیین‌نامه اجرایی قانون مقررات صادرات و واردات به هنگام صدورگواهی موضوع ماده ۱۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم جهت تمدید کارت بازرگانی.

۶- هماهنگی با مراجع درون سازمانی و برون سازمانی به‌ویژه گمرک جهت تسریع در ارسال مدارک

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.43.35]

مورد تقاضای سازمان امور مالیاتی کشور و ادارات کل تابعه جهت تعیین مالیات متعلقه.

۷- تسریع در فرآیند رسیدگی و صدور اوراق مالیاتی به منظور قطعیت و مطالبه مالیات و ارسال پرونده به ادارات وصول و اجراء در صورت عدم پرداخت آن.

۸- اجرای قرار موضوع ماده ۱۶۱ قانون مالیات‌های مستقیم و توقیف اجناس در گمرک تا تعیین مؤدیان واقعی و مطالبه مالیات متعلقه.

۹- تشکیل دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی در راستای اجرای مفاد ماده ۲۷۸ قانون مالیات‌های مستقیم به منظور رسیدگی تخصصی به جرائم مالیاتی.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.43.35]

فهرست منابع

۱. اردبیلی، محمدعلی (۱۳۸۴). حقوق جزای عمومی (جلد اول)، چاپ هشتم، تهران، میزان.
۲. نوربها، رضا (۱۳۸۳). زمینه حقوق جزای عمومی، چاپ یازدهم، تهران، کتابخانه گنج دانش.
۳. گلدوزیان، ایرج (۱۳۸۴). بایسته‌های حقوق جزای عمومی، چاپ دوازدهم، تهران، میزان.
۴. ولیدی، محمد صالح (۱۳۹۳). حقوق کیفری اقتصادی (جلد دوم) جرائم علیه امنیت اقتصادی، چاپ اول، تهران، جنگل (جاودانه).
۵. چالش‌های نظام مالیاتی ایران با کارت بازرگانی، تعاون و پیله‌وری (سال ۱۳۹۴-۱۳۹۳). دفتر پژوهش و برنامه ریزی معاونت پژوهش، برنامه ریزی و امور بین الملل سازمان امور مالیاتی کشور.
۶. اصلاحیه آیین‌نامه اجرایی قانون مقررات صادرات و واردات مصوب ۱۳۹۷(موضوع تصویب نامه شماره ۴۹۷۵۱/ ت۵۵۵۴۹ه مورخ ۱۳۹۷/۰۴/۲۱ هیئت وزیران).
۷. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ .
۸. قانون صادرات و واردات مصوب ۱۳۷۲/۰۴/۰۲.
۹. آیین‌نامه اجرایی مقررات صادرات و واردات مصوب سال ۱۳۷۳.
۱۰. قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء، اختلاس و کلاهبرداری مصوب ۱۳۶۷ مجمع تشخیص مصلحت نظام.
۱۱. گلدوزیان، ایرج (۱۳۹۶). محشای قانون مجازات اسلامی: بر مبنای قانون مصوب ۱۳۹۲/۲/۱ (به همراه مفاهیم جدید و قوانین جزایی پیشین)، تهران، مجد.
۱۲. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۷). قانون مدنی در نظم حقوقی کنونی، چاپ هفدهم، میزان.
۱۳. مومنی، سیدمصطفی (۱۳۹۶). محشای قانون تجارت، تهران، آوا.
۱۴. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.
15. www.divan-edalat.ir.
16. www.intamedia.ir.
17. www.rrk.ir.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[DOI: 10.29252/taxjournal.27.43.35]