

# جزوه بخش اول درس حقوق مالیه عمومی

مدرس: الهام روحی

سال تهیه: ۱۴۰۲

1 - بخش اول : مبانی و کلیات

1-1- فصل اول: تعریف ، موضوع، وظایف، جایگاه و اهمیت حقوق مالیه عمومی در حقوق موضوعه و اسلام

1-1-1- تعریف حقوق مالیه عمومی

1-1-2- موضوع حقوق مالیه عمومی و تفاوت آن با مالیه خصوصی

1-1-3- وظایف مالیه عمومی

1-1-4- جایگاه و اهمیت حقوق مالیه عمومی در حقوق موضوعه و اسلام

2-1- فصل دوم: تاریخچه، منابع و جایگاه علمی حقوق مالیه عمومی

1-2-1- تاریخچه حقوق مالیه عمومی

1-2-2- منابع حقوق مالیه عمومی

1-2-3- جایگاه علمی مالیه عمومی

## 1 - بخش اول : مبانی و کلیات

۱-۱- فصل اول: تعریف ، موضوع، وظایف، جایگاه و اهمیت حقوق مالیه عمومی در حقوق موضوعه و اسلام

### ۱-۱-۱- تعریف حقوق مالیه عمومی

به طور کلی دولت ها از زمان های گذشته وظایفی را برعهده داشتند که انجام این وظایف نیازمند مخارج و هزینه های قابل توجه است که برای تامین آنها لازم است دولت منابع درآمدی کافی در اختیار داشته باشد (یعنی دولت ها خرج هایی دارند و برای تامین آن باید درآمدهایی کسب کنند) ، که مالیه عمومی **Public Finance** درباره این درآمدها و هزینه های دولت بحث می کند و حقوق مالیه عمومی، قواعد حقوقی حاکم بر آن را بحث و بررسی می کند.

حقوق مالیه عمومی از دو بخش "حقوق" و "مالیه عمومی" تشکیل شده است که؛

واژه "حقوق" در اصلاح، اشتراک لفظی دارد و در معانی مختلفی استفاده می شود، مثل جمع حق ها (مثل حقوق مدنی) **Rights** در مقابل تکلیف، در معنای آزادی ها (مثل حقوق اقوام)، نظام حقوقی **Law** (مثل حقوق ایران)، حقوق و دستمزد **Salary** (مثل حقوق ماهانه).

که در اینجا حقوق به معنای علم و دانشی در قلمرو علوم انسانی که به بررسی مقررات حاکم بر جامعه و دولت می پردازد و چگونگی پیدایش و سیر تحول ، وضع ، تصویب، تفسیر، استنباط و اجرای آن را مورد بحث قرار می دهد. عبارت "مالیه عمومی" از دو واژه گرفته شده که "مالیه" از مال برگرفته شده و در لغت به معنی وجه نقد، املاک، مستغلات، ثروت، دارایی، علم دارایی، است.

اقتصاددانان تعاریف مختلفی از مالیه عمومی ارائه کرده اند، که از دیدگاه آنان مالیه عمومی که تحت عنوان "اقتصاد بخش عمومی" نیز از آن بحث می کنند، علمی است که درباره درآمد ها و هزینه های عمومی و آثار آنها بحث و تجزیه و تحلیل می کند.

از دیدگاه حقوقی، "حقوق مالیه عمومی" به عنوان شاخه ای از حقوق عمومی که به مجموعه قواعد حقوقی حاکم بر درآمد ها و هزینه های عمومی و بودجه دولت گفته می شود که از آن تحت عنوان "حقوق مالی" **Financial Law** نیز نام می برند. مهم ترین شاخه حقوق مالی را "حقوق مالیاتی" **Tax Law** می گویند ، که قواعد حقوقی و مقررات حاکم بر مهم ترین منبع درآمد های عمومی، یعنی مالیات ها را مورد بررسی قرار می دهد.

حقوق دانان نیز تعاریف مختلفی از " حقوق مالیه عمومی " ارائه کرده اند، که مرحوم دکتر ناصر کاتوزیان در کتاب مقدمه علم حقوق خود آن را چنین تعریف کرده است : " قواعد مربوط به وضع مالیات و عوارضی که ماموران دولت می توانند از افراد مطالبه کنند و همچنین مقررات ناظر بر بودجه عمومی و وظایف دیوان محاسبات را حقوق مالیه عمومی می گویند."

## ۱-۲-۱- موضوع حقوق مالیه عمومی و تفاوت آن با مالیه خصوصی

### ۱-۲-۱-۱- موضوع حقوق مالیه عمومی

با توجه به تعریفی که از مالیه عمومی و حقوق مالیه عمومی بیان شد، می توان متوجه شد که سه موضوع اصلی مالیه عمومی، درآمدهای عمومی، هزینه های عمومی و برنامه مالی دولت (بودجه دولت) است. البته با توجه به جایگاه برجسته مالیات در میان درآمدهای عمومی که از دیدگاه مردم و دولت اهمیت زیادی دارد ، معمولاً مالیات بخش مستقل و عمده ای از مالیه عمومی را به خود اختصاص می دهد.

### ۱-۲-۱-۲- تفاوت مالیه عمومی با مالیه خصوصی

موضوعات درآمد و هزینه و اداره امور مالی فقط مربوط به دولت و سازمان های عمومی نیست، بلکه واحدهای بخش خصوصی نیز برای ادامه فعالیت با این موضوعات سر و کار دارند. مالیه خصوصی مربوط به درآمد و هزینه و اداره امور مالی اشخاص خصوصی و به ویژه واحدهای بخش خصوصی ( شرکت ها و موسسات غیرتجاری ) است .

بنابراین مالیه عمومی با مالیه خصوصی تفاوت های اساسی دارد، که سه مورد از مهم ترین آنها عبارتند از:

#### ۱) از نظر هدف :

مالیه عمومی با توجه به اهداف فعالیت های دولت برقراری نظم عمومی و تامین منافع خدمات عمومی است در صورتی که هدف مالیه خصوصی با توجه به هدف فعالیت های واحدهای بخش خصوصی کسب حداکثر سود و تامین منافع خصوصی اشخاص است.

#### ۲) از نظر قلمرو:

مالیه عمومی با توجه به وصف عمومی آن به کلیه افراد و اشخاص کشور مربوط می شود در صورتی که مالیه خصوصی هر اندازه هم که واحد آن گسترده باشد صرفاً به فرد یا گروه مشخصی اختصاص دارد.

#### ۳) از نظر منابع تامین درآمد و ابزارهای وصول آن:

مالیه عمومی به علت برخورداری از امتیازات قدرت عمومی،

اولاً: می‌تواند قسمتی از درآمد یا دارایی افراد را تحت عناوین مالیات و عوارض و مانند اینها به خود انتقال دهد

و

ثانیاً: برای این انتقال و وصول درآمدهای ناشی از آن می‌تواند از قوه قهریه و زور و اجبار استفاده کند؛ در صورتی که در مالیه خصوصی هیچ شخص و واحدی از چنین قدرت و ابزارهایی برخوردار نیست.

### ۱-۱-۳- وظایف مالیه عمومی

با توجه به تحولات مالیه عمومی، وظایف آن نیز تغییر و تحول پیدا کرده است. در گذشته وظیفه مالیه عمومی تعیین درآمدهای عمومی برای تامین هزینه‌های عمومی و ایجاد تعادل بین آنها بوده است؛ اما امروزه برای مالیه عمومی، وظایف مهم‌تری مطرح شده است که دانشمندان جدید علم مالیه عمومی، سه وظیفه عمده برای این علم قائل هستند که عبارتند از:

#### 1) وظیفه تخصیص منابع

منظور از وظیفه تخصیص، تقسیم منابع تولید بین کالا و خدمات خصوصی و کالا و خدمات عمومی است؛ به عبارت دیگر ترتیب مراحل است که از آن طریق کلیه منابع موجود در جامعه به نحو صحیحی برای تولید کالاهای عمومی و خصوصی تقسیم می‌شود.

منظور از "کالاهای عمومی" کالاهایی هستند که مصرف آن توسط شخصی مانع از مصرف هم زمان آن توسط شخص دیگر نمی‌شود، مانند: بوستان، کلاس درس، برنامه تلویزیون.

کالاهای عمومی در مقایسه با کالاهای خصوصی از دو ویژگی متمایز برخوردارند.

یکی ویژگی مصرفی است که در بالا بیان شد و به آن ویژگی "رقابت ناپذیری" می‌گویند و دیگری ویژگی تولیدی است، یعنی از نظر تولیدی وقتی کالای عمومی تولید و عرضه شد، استفاده از آن برای همگان فراهم است و نمی‌توان کسی را از آن محروم یا مستثنا ساخت، این ویژگی را ویژگی "استثنا ناپذیری" می‌نامند.

وظیفه تخصیص، شامل برنامه‌ها و سیاست‌های مختلف دولت در خصوص تخصیص منابع تولید (کار، سرمایه، فناوری، مدیریت) بین دو بخش خصوصی و عمومی است. از قبیل عرضه کالاها و خدمات عمومی و همچنین وضع قوانین و مقررات مختلف تاثیر گذار بر فعالیت‌های اقتصادی جامعه.

البته درجه عمومی بودن کالاهای عمومی متفاوت است.

## 2) وظیفه توزیع درآمد و ثروت

منظور از این وظیفه، استفاده از ابزارهای مالی برای تعدیل توزیع درآمد و ثروت یا عبارتی توزیع مجدد آن در جامعه است که اغلب به صورت انتقال مالیات انجام می‌گیرد.

مثال ممکن است با وضع مالیات‌های تصاعدی به تامین مالی کالاها و خدمات اجتماعی که منافع آن عاید عموم مردم می‌شود اقدام کرد.

## 3) وظیفه تثبیت اقتصادی

وظیفه تثبیت یا ثبات اقتصادی، شامل اهداف اقتصادی مهمی مانند اشتغال کامل و رفع معضل بیکاری، تثبیت قیمت‌ها و جلوگیری از تورم و ایجاد رشد و توسعه اقتصادی است امروزه دولت‌ها با استفاده از ابزارهای مهم مالیه عمومی یعنی بودجه و سیاست‌های مالی آنها را دنبال می‌کنند.

### ۱-۱-۴- اهمیت حقوق مالیه عمومی در حقوق موضوعه و اسلام

#### ۱-۱-۴-۱- اهمیت حقوق مالیه عمومی در حقوق موضوعه

با توجه به موضوع حقوق مالی عمومی که مربوط به درآمدها و هزینه‌های دولت و نحوه تطبیق آنها با یکدیگر در سند بودجه است، می‌توان به جایگاه و اهمیت حقوق مالیه عمومی در حقوق موضوعه پی برد؛ زیرا دوام و قوام حکومت‌ها به این موضوع بستگی دارد.

اگر قائل به وجود قواعد و قوانین پیشینی در حکومت داری هر کشوری باشیم، امور مالی از جمله مهم‌ترین ارکان آن محسوب خواهد شد. دولت به عنوان مهم‌ترین و بزرگترین شخصیت حقوقی در کشور، روابط و مناسبات مالی متعددی برقرار کرده که سامان بخشیدن به آنها در قلمرو مالیه عمومی قرار گرفته است. تعیین قلمرو دولت و تعریف ماموریت‌های آن تاثیر شگرفی بر جهت‌گیری قواعد مالیه عمومی دارد و بر همین اساس انتخاب خط مشی مربوط به اقتصاد سیاسی می‌تواند بر شکل‌گیری این قواعد تاثیرگذار باشد؛ چنانچه اگر قواعد حاکم بر دخل و خرج کشور مبتنی بر نظریه‌های لیبرال شکل گیرد متفاوت با قواعدی خواهد بود که به استناد سیاست‌های سوسیالیستی وضع می‌شود.

مالیه عمومی دارای روابط مالی و محاسباتی پرتکراری است. این موضوع در حقوق موضوعه داخلی دربرگیرنده روابط مالی و محاسباتی حکومت ایران است و تقلیل آن به روابط مالی و محاسباتی دولت یا قوه مجریه صحیحی به نظر نمی‌رسد.

حکومت ایران در سطوح وسیعی گسترده شده است. اگر مالیه عمومی را مجموعه روابط مالی و محاسباتی حکومت بدانیم، می‌توان اذعان نمود هر یک از واحدهای حکومتی هر روز درگیر تعداد قابل توجهی از این گونه روابط هستند و در نتیجه تعداد روابط مالی محاسباتی انجام شده بسیار زیاد خواهد بود.

تعداد مصوبه‌های نهادهای سیاسی مثل مجلس شورای اسلامی و هیئت وزیران در خصوص امور مالی و محاسباتی نیز بیانگر این ادعاست. این وضعیت بر اهمیت حقوق مالیه عمومی می‌افزاید.

#### ۱-۴-۲- اهمیت حقوق مالیه عمومی در اسلام

اسلام به عنوان آخرین و کامل‌ترین دین الهی، یک نظام کامل اجتماعی و سیاسی محسوب می‌شود که در آن مسائل حکومتی از جمله وظایف دولت اسلامی، درآمدها و هزینه‌های آن و سایر مسائل مالیه عمومی مطرح شده است.

از ابتدای شکل‌گیری دولت اسلامی، مباحث مالیه عمومی مطرح شد. دولت نبوی و افزایش قدرت آن باعث شد تا قوانین دولتی منابع درآمدی و وظایف آن از سوی خداوند یا توسط پیامبر اکرم (ص) پایه‌ریزی شود. پس از عصر نبوی و دوران گسترش نفوذ اسلام به دیگر سرزمین‌ها، مباحث بیشتری به مجموعه اقتصاد دولت اضافه شد. در کنار قرآن و سنت نبوی نامه‌های امیر مومنان حضرت علی (ع) به کارگزاران خود از جمله نامه مشهور آن امام به مالک اشتر نخعی از جمله مهم‌ترین اسناد مربوط به مالیه عمومی اسلام است.

با افزایش درآمدهای دولت و گسترش قلمرو مالکیت دولت اسلامی بر سرزمین‌های وسیعی، ضرورت تالیف و تدوین کتب فقهی درباره نظام مالی دولت اسلامی مطرح شد که از جمله می‌توان به کتاب "الخراج" تالیف قاضی ابویوسف که در قرن دوم هجری قمری برای هارون الرشید خلیفه عباسی نوشت نام برد. از آن زمان تاکنون، بیشتر مباحث مربوط به منابع مالی دولت در کتاب‌های فقهی آمده است.

#### ۱-۲- فصل دوم: تاریخچه، منابع و جایگاه علمی حقوق مالیه عمومی

##### ۱-۲-۱- تاریخچه حقوق مالیه عمومی

در ابتدا به تاریخچه تحول و تکامل علم مالیه عمومی که مقدم بر حقوق مالیه عمومی بوده است می‌پردازیم. به طور کلی، تاریخ تحول و تکامل علم مالیه عمومی به تغییر و تحول نقش و کارکرد دولت و وظایف و فعالیت‌های آن بر می‌گردد.

تا قبل از قرن بیستم تحت تاثیر عقاید مکاتب اقتصادی فیزیوکرات ها و کلاسیک ها، دولت ها به طور مستقیم در امور اقتصادی مداخله نمی کردند و صرفا وظیفه حفظ نظم و امنیت داخلی و تامین عدالت را بر عهده داشتند. بنابراین مالیه عمومی بر اساس همین نظریات منجر به بررسی مسائل مالی دولت ها در این چهار چوب محدود بود و به آثار آن هم توجهی نداشت.

با پیدایش علم اقتصاد در اواخر قرن هجدهم و سپس باگسترش و دخالت روز افزون دولت در امور اقتصادی و اجتماعی جامعه پس از جنگ های جهانی اول و دوم، زمینه برای پیدایش علم مالیه عمومی و جدا شدن آن از علم اقتصاد فراهم شد. به همین دلیل می توان گفت علم مالیه عمومی از علوم نسبتا جدید محسوب می شود که در اواخر قرن نوزدهم و به صورت علم مستقل و جداگانه ای پا به عرصه وجود نهاد و متحول و متکامل شد. پیش از آن، موضوعات این علم کمابیش مورد توجه و اظهار نظر دولت مردان فلاسفه، محققین و دانشمندان بوده است.

تاریخچه تحول و تکامل علم مالیه عمومی بخش ترتیب در ادوار تاریخی بشر به شرح ذیل بوده است.

## الف - دوره باستان :

در این دوره مالیه عمومی برای دولت ها اهمیت زیادی نداشته .

در این دوره تاریخی، معمولا از سه تمدن باستانی یونان، روم و ایران نام برده می شود.

در آثار علمی یونان باستان مسائل مربوط به مالیه عمومی ضمن بیان مطالب مربوط به اجتماع مانند علم سیاست و علم اخلاق به صورت مختصر بیان شده و کمتر به صورت مستقل و جداگانه بحث شده است و علت آن ناشی از فقدان کشور متمرکز و اداره حکومت به صورت دولت - شهر بوده است.

کما اینکه دانشمندان آن زمان بیشتر به سازمان و مدیریت شهر پرداخته اند و به مسائل مالی حکومت توجهی نداشته اند. به علاوه تمام مردم در پرداخت مخارج عمومی مشارکت نداشته و به جز ثروتمندان، سایر افراد مالیاتی پرداخت نمی کردند و مخارج دولت - شهر از حقوق و عوارض گمرکی که خارجی ها می پرداختند و کمک حکومت های متحد و درآمد انحصارات دولتی و جرایم متخلفین تامین می شد.

در روم باستان برخلاف یونان باستان حکومت متمرکز (کشور) وجود داشته است، اما با توجه به اینکه مخارج امپراتور روم بیشتر از طریق فتوحات و باج هایی که از ممالک تحت الحمایه دریافت می گردید، تامین می شد و مردم کمتر مالیات می پرداختند، لذا مالیه عمومی اهمیت کمتری داشته و به این دلیل کمتر مورد بررسی علمی قرار گرفته است.



در ایران باستان ، مالیه عمومی به ویژه مخارج عمومی در مراحل اولیه خود بوده است. اگرچه دولت ها به راه های مختلف ، مالیات و عوارض دریافت میکردند، اما از لحاظ علمی کمتر بررسی شده است.

### ب- قرون وسطی :

در قرون وسطی در اروپا فئودالیسم رواج پیدا کرده و حکومت ها به صورت ملکوت الطوایفی درآمدند.

در این دوره مخارج پادشاهان و فئودال ها از عواید املاک شخصی و سایر عواید اختصاصی خودشان تامین می شد، همچنین در اروپای آن زمان ، بررسی مسائل علمی و فلسفی در انحصار کلیسا و روحانیون مسیحی بود که به بررسی مسائل مالیه عمومی توجهی نداشتند ، بنابراین مالیه عمومی اهمیت چندانی نداشت و در این دوره پیشرفت علمی نداشت.

شایان ذکر است که در این دوره در قلمرو سرزمین های اسلامی ، تمدن بزرگ اسلام شکوفا شد که مسائل مالیه عمومی را مورد توجه عملی و علمی بیشتری قرار داد.

### ج- از قرون وسطی تا دوره معاصر :

بعد از قرون وسطی و فروپاشی نظام ملوک الطوایفی و پیدایش حکومت های متمرکز در اروپا، مالیه عمومی اهمیت بیشتری پیدا کرد.

از یک سو رقابت های سیاسی و اقتصادی دولت ها با یکدیگر باعث افزایش مخارج آنها و رواج اخذ مالیات و عوارض شد و از سوی دیگر به علت تحولات سیاسی ، اقتصادی، اجتماعی و صنعتی و خروج مباحث علمی و فلسفی از انحصار کلیسا، زمینه برای بررسی های علمی توسط همگان فراهم شد؛ به گونه ای که مکاتب اقتصادی پا به عرصه وجود نهادند.

نظریات مکاتب اقتصادی درباره مالیه عمومی؛

#### - مکتب سوداگران ( مرکانتیلیسم )

کشف قاره آمریکا و راه دریایی هند که موجب توسعه تجارت و ورود طلا و نقره زیادی به اروپا شد، نظر عمده ای از متفکران را متوجه تأثیرات این فلزات و سوداگری در اقتصاد و امور مالی کرد و فکر اقتصادی سوداگرایی ( مرکانتیلیسم ) را بنیان نهاد.

سوداگران ، ثروت واقعی ملل را میزان طلا و نقره در اختیار آنها می دانستند و بنابراین معتقد بودند که زمامداران هر کشور برای رفاه و توسعه جامعه باید بکوشند تا از طریق کشف معادن طلا و نقره و توسعه صنعت و تجارت بر میزان آن بیافزایند.

این دیدگاه باعث افزایش هزینه های دولت شد و علمای این مکتب برای تامین آن، اخذ مالیات و به ویژه حقوق و عوارض گمرکی را مطرح کردند. بنابراین مالیه عمومی مورد توجه جدی آنها قرار گرفت.

ولی این توجه به خود مالیه عمومی نبود، بلکه به لحاظ استفاده از آن برای بهبود اوضاع اقتصادی کشور بود.

کتاب مختلفی هم در این دوره در این خصوص تالیف گردید.

### - مکتب طبیعیون ( فیزیوکرات ها )

این مکتب اقتصادی در اواخر قرن هیجدهم در فرانسه به موازات مکتب سیاسی و حقوقی "حقوق فطری" به وجود آمد.

عدم مداخله دولت در اقتصاد و آزادی کسب و کار در داخل کشور و آزادی بازرگانی خارجی، اساس نظریه فیزیوکرات ها در مورد فعالیت های اقتصادی بود.

فیزیوکرات ها با توجه به اینکه زمین را یگانه منشا ثروت ملی و کشاورزی را تنها فعالیت مولد ثروت می دانستند، معتقد بودند که دولت به جای مالیات های متعدد باید یک مالیات واحد از این منشا کلیه درآمدها، یعنی مالیات بر مالکین اراضی کشاورزی یا به عبارتی مالیات بر زمین وصول کند.

آنان طرفدار آزادی تجارت و مخالف دخالت دولت در امور اقتصادی و وضع حقوق و عوارض گمرکی بودند.

### - مکتب کلاسیک ( بنیانگذاران علم اقتصاد و مالیه عمومی )

این مکتب را که در اوایل قرن نوزدهم توسط سه دانشمند به نام های "آدام اسمیت"، "دیوید ریکاردو" و "رابرت مالتوس" بنیان نهاده شد، موسس علم اقتصاد می دانند. مهم ترین و اولین دانشمند مذکور، آدام اسمیت است که پدر علم اقتصاد نامیده می شود.

این مکتب نیز مانند فیزیوکرات ها مخالف دخالت دولت در امور اقتصادی بود. آزادی کسب و کار، اولین اصل این مکتب به شمار می رود که طبق آن معتقد بودند بهترین دولت ها، دولتی است که کمتر حکومت می کند.

آنها اعتقاد داشتند که نیروی رقابت و سودجویی و آزادی کسب و کار خود به خود تولید و توزیع کالا و خدمات را به سوی تعادل و اشتغال کامل عوامل تولید هدایت می کند و در صورتی که آزادی های فردی و اصل رقابت و آزادی داد و ستد وجود داشته باشد، اصولاً نیازی به مداخله دولت نیست.

آنها وظیفه دولت را صرفاً محدود به تامین امنیت و عدالت و حمایت کامل از مالکیت فردی و ثروت افراد می دانستند و با تکیه بر اصالت فرد معتقد بودند که پیروی از منافع فردی باعث تامین منافع اجتماعی نیز می شود.

بنابراین می توان گفت تا زمانی که فعالیت های دولت به همین موارد اندک مورد نظر این مکتب محدود می شد، مالیه عمومی نیز در حدود همین وظایف معین دولت اهمیت داشت و غیر فعال جلوه می کرد.

#### د- دوره معاصر

با تزلزل عقاید کلاسیک ها که ناشی از شکست نظام سرمایه داری در تامین رفاه اجتماعی و اقتصادی برای جامعه بود و همچنین به علت تجربیات تلخ و بحران های اقتصادی نیمه اول قرن بیستم (پس از پایان جنگ های جهانی اول و دوم) و در پی آن ظهور مکاتب جدید اقتصادی مانند مکتب سوسیالیسم که به اقتصاد دولتی و برنامه ای اعتقاد داشت و پیدایش نظریات جدید علمای اقتصادی که معتقد به دخالت بیشتر دولت در امور اقتصادی و اجتماعی بودند، کم کم زمینه برای فعالیت و دخالت بیشتر دولت در این امور فراهم شد، و دولت ژاندارم مورد نظر کلاسیک ها، جای خود را به دولت ارشادی و دولت رفاه داد و به این ترتیب مالیه عمومی نیز در همین راستا در دوره معاصر با افزایش دخالت دولت و اهمیت وظایف آن در جهت ارشاد اقتصاد و تامین رفاه اجتماعی اهمیت بیشتری پیدا کرد و به عنوان یک علم مستقل مطرح شد و تالیفات متعددی درباره آن به وسیله دانشمندان انگلیسی، فرانسوی، آلمانی و ایتالیایی و اخیراً آمریکایی به رشته تحریر درآمده است که نظریات و اندیشه های جدیدی در مورد مالیه عمومی مطرح کرده اند.

البته در دوره معاصر، حدود دخالت دولت در امور اقتصادی نیز با تحولاتی مواجه بوده است.

پس از افول دیدگاه کلاسیک ها و ظهور مکتب نئوکلاسیک ها، به ویژه دیدگاه اقتصاددانان مشهور انگلیسی که قائل به دخالت دولت در امور اقتصادی خصوصاً در جهت رفع بحران های اقتصادی مانند تورم و رکود بود، فعالیت های اقتصادی دولت بیشتر شد.

در مکتب سوسیالیسم اساساً اقتصاد عمومی حکم فرما شده و اقتصاد بخش خصوصی را از بین می برد و از این لحاظ به آن نظام اقتصاد برنامه ای یا دولتی نیز می گویند.

امروزه با تزلزل و فروپاشی نظام اقتصاد برنامه ای پس از فروپاشی اتحاد جماهیر شوروی و بلوک شرق در دهه ۱۹۹۰ از یک سو و ترویج برنامه های خصوصی سازی و واگذاری فعالیت های اقتصادی تصدی گرایانه به بخش خصوصی در کشورهای سرمایه داری از سوی دیگر، دخالت دولت در امور اقتصادی تعدیل شده است و مالیه عمومی و نظریات مربوط به آن نیز تحت تاثیر این تحولات به گونه دیگری در معرض تحول و تکامل قرار گرفته است.

## تاریخچه حقوق مالیه عمومی در ایران

در ایران باستان، فکر مالیه عمومی و تامین مخارج حکومت و دولت در مراحل اولیه خود بود و مخارج عمومی، بیشتر مربوط به مخارج شخص، دربار، قشون، قشون کشی، مسافرت سلاطین و غیره بوده است.

در این دوره به اشکال مختلف، مالیات و عواید دولتی دریافت می شد.

از نکات قابل ذکر در مورد مسائل مالی در تاریخ باستان تنوع درآمدی بود. چنین تنوعی موجب شد که با مشکلات مالی بحران را برخورد نکند. این منابع عبارت بودند از خراج، هدایا، منابع حاصل از اماکن تجاری، مالیات بر زمین، عوارض گله داری، مالیات صنعتگری.

حمله اعراب مسلمانان و حمله مغول تاثیرات مهمی در ساختار اداری مالی دولت بر جا گذاشت. فتوحات اسلامی و سقوط سلسله ساسانی آغازگر نظام نوینی بود و از این تاریخ به بعد اسلام یکی از مهم ترین ارکان تمدن ایرانیان شد.

ایران میانه به حد فاصل حکومت عباسیان تا اواخر حکومت ایلخانان اول حکومت صفویان اطلاق می شود. پس از تسلط اعراب و برقراری حکومت اسلامی، مالیات در کشور به شیوه پیش از اسلام وصول می شد.

دوره سلجوقیان به عنوان دولتی ملی، برگ دیگری در تاریخ ایران بود که به عنوان یکی از قدرتمندترین دولت‌ها ظهور کرد. این دوران را دوره تکوین دیوان سالاری در تاریخ میانه می دانند که با ریشه‌های عمیق تاریخی و دیوان سالاری ایرانی نیز پیوند خورده بود.

در دوران صفوی، دولت صفوی به صورت یک قدرت سیاسی واحد و در چهارچوب مرزهای مشخص ظاهر شد و شاه عباس برجسته ترین شخصیتی بود که هم در سیاست هم در اصلاح امور مالی نقش تعیین کننده ای داشت. وی با اصلاح ساختارهای دولتی، دفاتر دخل و خرج ولایات را ملغی و تمام عواید مملکتی را در خزانه مرکزی متمرکز کرد و با توسعه تجارت خارجی و برقراری عواید گمرکی و ضبط املاک خالصه، موجودی خزانه را افزایش داد.

مرکزیت سیاسی و ثبات سیاسی در زمان شاه عباس اول، اقتصاد ایران را شکوفا کرد.

نظم مالیه عمومی در عصر قاجار ادامه تشکیلات و نهادهای عصر صفوی بود. در این دوره، ظهور اصلاح طلبان بزرگی چون قائم مقام و امیرکبیر، ارتباط با کشورهای خارجی و آشنایی با نظام مالی کشورهای دیگر و از همه مهم تر، امضای سند مشروطه اوضاع مالی و ساختار حکومت را تا اندازه قابل توجهی به سامان کرد.

سابقه تاریخی بودجه پیش از مشروعیت حاکی از وجود شیوه خاصی از اداره بودجه است که در آن، بودجه ثابت و منظمی برای هر سال پیش بینی نشده و شاه بدون هیچ حد و مرزی در امور مالی مداخله می‌کرد و هیئت دولت نیز فقط، مامور اجرای فرامین شاه محسوب می‌شد.

پس از انقلاب مشروطه بسیاری از ساختارهای فکری و مادی دگرگون شد و حوزه مالی عمومی از این قضیه مستثنی نبود.

بعد از برقراری نظام مشروطه، هیئت وزیران از طرف مجلس شورای ملی انتخاب شده و نظارت مستقیم شاه به خصوص بر بودجه، جای خود را به مسئولیت قانونی وزیران داد.

مطابق اصل هجدهم قانون اساسی مشروطه مصوب ۱۲۸۵ و اصول ۹۴ تا ۱۰۱ متمم قانون اساسی مصوب ۱۲۸۶، تصویب بودجه، مالیات و امور مالی عمومی به مجلس شورای ملی محول و همه هزینه‌ها و درآمدها در یک سند تجمیع شد و دیوان محاسبات در ماده ۱۰۲ متمم قانون اساسی پیش بینی شد.

از این زمان بود که پیش بینی تمامی درآمدها و هزینه‌های حکومت حتی امور نظامی بر عهده مجلس شورای ملی قرار گرفت.

از اقدامات بعدی مرتبط با مالیه عمومی این بود که در اسفند ماه ۱۲۸۹، نخستین قانون محاسبات عمومی ایران به تصویب رسید این در صورتی بود که در مدت ۱۲ سالی که از تصویب این قانون گذشت، هیچ بودجه‌ای برای کشور تهیه نشد.

آغاز سلطنت رضا شاه مصادف با دوره کار مجلس پنجم شورای ملی بود. در این دوران، تغییرات و تحولات قابل توجهی به وجود آمده و وضع مالی و اقتصادی ایران تغییر یافت و بودجه از وضع سابق خارج و صورت تازه به خود گرفت. بر این اساس تقریباً همه ساله بودجه کل کشور به تصویب مجلس شورای ملی رسید و هر سال نسبت به سال دیگر درآمدها و هزینه‌ها افزایش پیدا کرد و به علت قدرت حکومت و دیوان سالاری گسترده، مالیات‌ها و سایر درآمدها وصول و بودجه تا حدود زیادی متعادل شد. دولت ایران در سال ۱۳۰۱ شمسی به استخدام دکتر میلسپو و گروه کوچکی از کارشناسان اقتصادی و مالی ایالات متحد آمریکا پرداخت و از طریق تصویب قوانین ویژه و فعالیت‌های مستشاران مالی آمریکایی اصلاحات اقتصادی آغاز شد.

در دوره محمدرضا پهلوی برای نخستین بار تلاش‌هایی همراه با آزمون و خطا در زمینه برنامه‌ریزی اقتصاد ملی از دهه ۱۳۲۰ آغاز و اولین برنامه عمرانی ۷ ساله در سال ۱۳۲۸ شمسی تهیه شد.

تحولات مالیه عمومی در حکومت جمهوری اسلامی ایران نیز همچنان ادامه داشته که تصویب قوانین مهم مالی و محاسباتی، جریان خصوصی‌سازی و تصویب قوانین مرتبط با آن، تصویب قوانین تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت

و الحاقات آن و وقوع جنگ تحمیلی نهاد سازی‌های ناشی از آن در مالیه عمومی از مهم‌ترین رویدادهای مربوط به آن است.

### ۱-۲-۲- منابع حقوق مالیه عمومی

منظور از این عنوان، بررسی منابعی است که قواعد حقوق مالیه عمومی از آنها سرچشمه می‌گیرد. این منابع در واقع همان منابع حقوق هستند. منظور از منابع حقوق، صورت‌های ایجاد کننده قواعد حقوقی است.

به همین خاطر، برخی به آن یافتگاه‌های قاعده حقوقی نیز می‌گویند، این یافتگاه‌ها یا سرچشمه‌های قواعد حقوقی در علم حقوق، شامل دو دسته منابع مستقیم یا اصلی مشتمل بر قانون و عرف و منابع غیر مستقیم یا فرعی مشتمل بر رویه قضایی، نظریات علمای حقوق (دکترین) و اصول کلی حقوقی است.

البته در نظام حقوقی ایران با توجه به اصول ۴ و ۱۶۷ قانون اساسی، می‌توان گفت که منابع فقهی نیز در زمره منابع حقوقی قرار دارد.

جایگاه سلسله مراتب این منابع در نظام‌های حقوقی مختلف، متفاوت است؛ به نحوی که در کشورهای دارای نظام حقوقی مدون یا نوشته مانند ایران و فرانسه، قانون، مهم‌ترین منبع و در راس سلسله مراتب منابع حقوق قرار دارد و در کشورهای دارای نظام حقوق عرفی مانند انگلستان، عرف و رویه قضایی از جایگاه ویژه‌ای برخوردارند.

مهمترین ویژگی منابع حقوق، وجود سلسله مراتب حقوقی است. بر اساس این قاعده، هنجارهای حقوقی مادون ملزم به اطاعت از هنجارهای مافوق هستند و قانون اساسی در بالاترین جایگاه هرم حقوقی قرار دارد و کلیه قوانین و مقررات باید از آن تبعیت نموده و مغایر آن نباشد.

همچنین مقررات نباید مقارن قانون اساسی، قوانین موضوعه و آرای وحدت رویه قضایی باشد.

مهمترین منابع حقوق مالیه عمومی در ایران عبارتند از قانون اساسی، قوانین موضوعه، مقررات دولتی، رویه قضایی و منابع تکمیلی مانند عرف که به شرح ذیل به ترتیب بیان می‌گردد.

### 1- قانون اساسی

قانون اساسی بنیادی‌ترین منبع حقوقی به شمار می‌آید و ضروری است تا سایر منابع از آن تبعیت نمایند.

قانون اساسی از سوی روابط بین قوا را تبیین و محدود و از سوی دیگر حقوق و آزادی‌های عمومی را تضمین می‌کند.

قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در سال ۱۳۵۸ تصویب و در سال ۱۳۶۸ بازنگری شد، این قانون در ۱۴ فصل، مشتمل بر ۱۷۷ اصل تنظیم و خط مشی اصلی قانون گذاری و سیاست گذاری در ایران را تعیین نمود و در اصول متعدد به ویژه اصول ۴۳ تا ۵۵ به موضوع اقتصاد و امور مالی پرداخته است.

سوالی که ایجاد می شود این است که چگونه قانون اساسی بر حقوق مالیه عمومی تاثیر می گذارد؟ در مقام پاسخ می توان گفت قانون اساسی به دو شیوه مستقیم و غیرمستقیم بر حقوق مالیه عمومی تاثیر گذار است.

شیوه مستقیم دو حالت است: حالت اول، قواعد اساسی مربوط به مالیه عمومی به صورت مستقیم پیش بینی می شود که در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، اصول مربوط به بودجه ریزی و مالیات از این جمله اند. حالت دوم مربوط به ارزیابی قوانین مربوط به مالیه عمومی است، بر این اساس قوانین و مقررات موضوعه کشور در حوزه مالیه عمومی باید در راستای اصول قانون اساسی تنظیم شده و مغایر آن نباشد.

شیوه غیر مستقیم تاثیرگذاری قانون اساسی بر حقوق مالیه عمومی نیز در دو حالت متصور است: حالت اول دربرگیرنده تاثیر شکل حکومت و نحوه چینش قدرت مذکور در قانون بر نحوه ایجاد قواعد حقوقی مربوط به مالیه عمومی است. برای مثال می توان به انحصار وضع قانون به قوه مقننه (که می تواند شامل موضوعات مالی و محاسباتی باشد) و محدودیت قوه مجریه در این حوزه اشاره کرد.

در حالت دوم اصول قانون اساسی در تفسیر قوانین و مقررات مالی کشور تاثیر گذار می باشند؛ بر این اساس و در مواردی که در قانونی بودن یا نبودن امری شک وجود دارد یا به لحاظ حقوقی برای موضوعی در حوزه مالیه عمومی تعیین و تکلیف نشده باید آن را به موجب اصول مربوط در قانون اساسی تفسیر کرد.

امروزه در قانون اساسی کشورهای مختلف، کمابیش اصولی به صورت مستقیم درباره مالیه عمومی، به ویژه مالیات ها و بودجه وجود دارد.

در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز اصول زیر به این موضوعات اختصاص یافته است.

- اصل ۵۱ قانون اساسی، که بیانگر اصل قانونی بودن مالیات ها است  
"هیچ نوع مالیاتی وضع نمی شود مگر به موجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود."

- اصل ۵۳ قانون اساسی، که به بیان اصل کاملیت یا جامعیت بودجه تاکید می کند.  
- اصل ۵۴ قانون اساسی، که در خصوص سازمان و جایگاه دیوان محاسبات کشور به عنوان مرجع اصلی نظارت بر اجرای بودجه کل کشور است.

- اصل ۵۵ قانون اساسی، که چهارچوب وظایف و مسئولیت های دیوان محاسبات کشور را بیان می کند.

## 2 - قوانین موضوعه

مهمترین عنصر نظام حقوقی قوانین است که عمدتاً توسط مجلس شورای اسلامی تصویب می شود. البته مصوبات سایر نهادهای حکومتی نیز در ایران گاه قانون نامیده می شود که در این خصوص اختلاف نظرهایی وجود دارد؛ مثل: احکام حکومتی، سیاست‌های کلی نظام و مصوبات شورای عالی امنیت ملی، شورای عالی انقلاب فرهنگی، شورای عالی فضای مجازی، مجلس خبرگان رهبری و مجمع تشخیص مصلحت نظام. از نظر شکلی، امتیاز قانون فقط ناظر بر مقرراتی است که تشریفات وضع آن رعایت شده باشد. بر این اساس، ضوابطی که با شرایط مندرج در قانون اساسی به تصویب مجلس شورای اسلامی، تایید شورای نگهبان و سپس توسط رئیس جمهور ابلاغ می شود قانون نامیده می شود.

در کشور ما قوانین متعددی در ارتباط با حقوق مالیه عمومی وضع شده که مهمترین آنها عبارتند از:

- قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن.
- قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن.
- قانون برنامه و بودجه کشور مصوب ۱۳۵۱.
- قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱.
- قانون اصلاح قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۲.
- قانون تفریق بودجه سال‌های پس از انقلاب مصوب ۱۳۶۵.
- قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳۷۳ و اصلاحیه آن مصوب ۱۳۷۴.
- قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰ و قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۱)، مصوب ۱۳۸۴ و قانون الحاق برخی از مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، مصوب ۱۳۹۳.
- قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقاء نظام مالی کشور، مصوب ۱۳۹۴.
- قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۴۰۰.
- قانون انتشار اسناد خزانه و اوراق قرضه، مصوب ۱۳۴۸ و اصلاحات بعدی آن.
- قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور، مصوب ۱۳۹۵.
- قوانین بودجه سالانه کل کشور.

## 3 - مقررات دولتی



با اینکه صلاحیت مجلس برای قانونگذاری عام است، تمام جزئیات مربوط به اجرای قوانین، تنظیم امور اداری، مجلس شورای اسلامی را از انجام وظایف مهم‌تر باز می‌دارد، به همین دلیل در اغلب قوانین تنظیم آیین نامه اجرایی به هیئت وزیران یا یکی از وزرا واگذار می‌شود.

مقررات دولتی، هنجارهای حقوقی لازم الاجرائی هستند که به موجب حکم قانونی مانند اصل ۱۳۸ قانون اساسی یا به موجب سایر قوانین موضوعه، به تصویب مراجع غیر از قوه مقننه (عمدتاً قوه مجریه) می‌رسد و شامل آیین نامه تصویب نامه بخشنامه دستورالعمل و مصوبه است.

که عمدتاً در صلاحیت قوه مجریه است، که این نوع از صلاحیت قوه مجریه در واقع صلاحیت قانونگذاری یا مقررات گذاری می‌نامند؛ که برای استمرار و تامین خدمات عمومی از سوی قوای حکومتی به ویژه قوه مجری امری ضروری می‌آید، از این رو این نوع صلاحیت قوه مجریه را اصطلاحاً صلاحیت شبه تقنینی (قانون گذاری) قوه مجریه نیز می‌نامند.

مقررات دولتی جنبه فنی و تخصصی دارند که تعداد آنها در موضوعات مالیه عمومی از جمله مالیات‌ها، عوارض، بودجه و محاسبات عمومی نیز بسیار زیاد است.

#### 4 - عهدنامه‌های بین‌المللی

در روابط دولت‌ها، عهدنامه حکم قانون را دارد و تنها ضمانت اجرای موثر در حقوق بین‌الملل است.

مفاد این قراردادها را نه تنها دولت‌های امضا کننده در روابط خود محترم می‌شمارند، در داخل هر یک از آنها نیز محاکم باید عهدنامه را به منزله قانون بدانند.

ماده ۹ قانون مدنی نیز در این خصوص تصریح می‌نماید، مقررات عهدودی که بر طبق قانون اساسی دولت ایران و سایر دول منعقد شده باشد، در حکم قانون است.

مطابق اصل ۷۷ قانون اساسی عهدنامه‌ها، مقاوله نامه‌ها، قراردادها و موافقت‌نامه‌های بین‌المللی باید به تصویب مجلس شورای اسلامی برسد.

معاهده در حقوق بین‌الملل به دو گونه عام و خاص تقسیم شده است. معاهده عام بین تعداد نسبتاً زیادی از دولت‌ها و معاهده خاص بین دو یا چند کشور منعقد می‌شود.

در حوزه حقوق مالیه عمومی، علی‌رغم تلاش جامعه ملل و سازمان ملل متحد در ضمیمه تصویب عهدنامه عام برای اجتناب از پرداخت مالیات مضاعف، تاکنون توفیقی در این خصوص حاصل نشده و سازمان ملل متحد برای فراهم کردن زمینه این امر مهم از سال ۱۹۸۰ نسبت به تهیه و انتشار "کنوانسیون نمونه مالیات مضاعف بین

کشورهای توسعه یافته و کشورهای در حال توسعه<sup>۱۱</sup> اقدام نموده است که مبتنی بر کنوانسیون الگوی مالیات مضاعف بر درآمد و سرمایه ۱۹۷۷ سازمان همکاری اقتصادی و توسعه بوده است. که البته این کنوانسیون‌های نمونه هر سال به روز می‌شوند، ولی کماکان هیچ گونه معاهده عامی در حقوق مالیاتی وجود ندارد.

اما انعقاد موافقت‌نامه‌های دوجانبه در مورد اجتناب از مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی و همکاری مالیاتی بین کشورها متداول‌تر و مهم‌تر هستند که در حقوق مالیاتی ایران نیز ماده ۱۶۸ قانون مالیات‌های مستقیم آن را تجویز کرده است.

مطابق این ماده، دولت می‌تواند برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات راجع به درآمد و دارایی مودیان با دولت‌های خارجی موافقت‌های مالیاتی منعقد و پس از تصویب مجلس شورای اسلامی به مرحله اجرا بگذارند.

دولت ایران تاکنون با برخی کشورها از جمله قطر عمان یمن کویت سوئیس اتریش ایتالیا روسیه آذربایجان ارمنستان مالزی و چین توافقنامه دوجانبه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و همکاری مالیاتی منعقد کرده است که در شمار منابع قانونی حقوق مالیه عمومی ایران قرار می‌گیرد.

## 5 - رویه قضایی و شبه قضایی

آرای وحدت رویه قضایی از جمله مهم‌ترین منابع حقوقی به شمار می‌آیند.

آرای وحدت رویه دیوان عالی کشور و دیوان عدالت اداری بخش مهمی از منابع حقوقی را به خود اختصاص داده است.

مطابق ماده ۸۹ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲<sup>۱۲</sup> هرگاه در موارد مشابه، آراء متعارض از یک یا چند شعبه دیوان صادر شده باشد رئیس دیوان موظف است به محض اطلاع، موضوع را ضمن تهیه و ارائه گزارش طرح هیئت عمومی دیوان مطرح نماید. هیئت عمومی پس از بررسی و احراز تعارض و اعلام رای صحیح نسبت به صدور رای اقدام می‌نماید این رای برای شعب دیوان و سایر مراجع اداری مربوط در موارد مشابه لازم‌الاتباع است.<sup>۱۳</sup>

در حقوق مالیه عمومی نیز شاهد ایجاد آرای وحدت رویه هستیم. هیئت عمومی دیوان محاسبات کشور به موجب بند الف ماده ۳۶ قانون دیوان محاسبات کشور، مصوب ۱۳۶۱، در صورت وجود احکام متعارض در آرای هیئت‌های مستشاری و منظور ایجاد هماهنگی و وحدت روی اقدام به صدور آرای مربوط می‌کند.

از سوی دیگر آرای هیئت‌های شبه قضایی که مسئول رسیدگی به موضوعات مختلف در اموری که به صورت مستقیم و غیر مستقیم به مالیه عمومی مرتبطند (مثل ماده ۲۵۸ قانون مالیات مستقیم، هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی) می‌توانند در ایجاد وحدت رویه در آن حوزه موثر واقع شوند.

(بسیاری از موضوعات به ویژه در حقوق مالیه عمومی با توجه به ماهیت اجرایی و تخصصی در مراجع به شبه قضایی رسیدگی می‌شود پس در این صورت حل و فصل اختلافات همیشه در مرجع قضایی صورت نمی‌گیرد. پس مراجع شبه قضایی مراجعی هستند که خارج از صلاحیت عام دادگستری بوده و در موضوعات خاص، صلاحیت پیگیری و صدور حکم دارند. مثل هیئت‌ها و مراجع حل اختلاف مالیاتی، کمیسیون‌های رسیدگی به اختلافات گمرکی، کمیسیون ماده ۷۷ قانون شهرداری.

مطابق بند ۲ ماده ۱۰ قانون تشکیلات با امدادرسی دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۹۲ شکایت از آرا و تصمیمات مراجع شبه قضایی منحصرأ از حیث نقض قوانین و مقررات یا مخالفت با آنها در صلاحیت دیوان عدالت اداری است.)

## 6 - منابع تکمیلی

علاوه بر منابع یاد شده که در مراجع رسمی و قضایی به عنوان یک قانون لازم الاجرا قابلیت استناد دارد، می‌توان از منابع تکمیلی حقوقی نیز یاد کرد که در تفسیر و گسترش حقوق مالیه عمومی نقش به سزایی داشته که شامل عرف و رویه، اصول کلی حقوق و نظریه علمای حقوق (دکترین) می‌شود.

با این وجود در صورتی که در قوانین به نقش عرف اشاره شده باشد عرف به عنوان یک منبع اولیه به حساب خواهد آمد.

اگرچه عرف در حقوق عمومی نسبت به حقوق خصوصی کاربرد کمتری دارد، اما در حقوق مالیاتی ایران، مواردی از ارجاع صریح به عرف در قوانین مالیاتی وجود دارد. یکی از این موارد، کاربرد واژه **متعارف** در ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم برای پذیرش و شناسایی هزینه‌های قابل قبول مالیاتی است.

با توجه به مفهوم **واژه متعارف** که به هر چیزی می‌گویند که معمول عرف است، می‌توان گفت که این ماده به صراحت اجازه رجوع به عرف را به عنوان معیار و ملاک تشخیص هزینه‌های قابل قبول مالیاتی داده است.

افزون بر این مورد، قانونگذار در ماده ۲۶ اصلاحی قانون مالیات مستقیم مصوب ۹۴ به صراحت از اصطلاح عرف و عادت برای شناسایی هزینه‌های کفن و دفن متوفی در خصوص مالیات بر ارث استفاده کرده است و مطابق آن، هزینه‌های کفن و دفن متوفی در حدود عرف و عادت از ماترک کسر می‌گردد.

### ۱-۲-۳- جایگاه علمی مالیه عمومی

برای شناخت جایگاه علمی حقوق مالیه عمومی در میان رشته‌های علمی، ابتدا به ارتباط آن با برخی از رشته‌های مرتبط علوم انسانی مانند علم اقتصاد علوم سیاسی بررسی شود چرا که ارتباط تنگاتنگی با این دو رشته دارد به نحوی که می‌توان گفت لازمه شناخت و مطالعه این علم آشنایی با برخی از مفاهیم این علوم است و سپس جایگاه آن در تقسیمات علم حقوق بررسی می‌شود.

#### -ارتباط حقوق مالیه عمومی با علم اقتصاد

حقوق مالیه عمومی، قواعد حقوقی مالیه عمومی را تبیین می‌کند و از طریق آن با علم اقتصاد ارتباط دارد. موضوع علم اقتصاد تامین نیازهای مادی جامعه است، به نحوی که با کمترین هزینه بیشترین بازده به دست آید. در این علم درآمدهای کلی جامعه نحوه هزینه آن مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد. در صورتی که موضوع مالی عمومی درآمدها و هزینه‌های عمومی دولت یا دستگاه حکومت به عنوان بخش مهمی از اجتماع است. بنابراین مالیه عمومی، جزئی از اقتصاد کلی اجتماع محسوب می‌شود.

علم مالیه در گذشته شاخه‌ای از علم اقتصاد به شمار می‌رفت که در قرن نوزدهم از آن جدا گردید و مستقل شد. امروزه نیز علی‌رغم استقلال آن به واسطه نزدیکی با علم اقتصاد، برخی علمای اقتصاد از آن تحت عنوان اقتصاد بخش مالیه عمومی یا اقتصاد عمومی نام می‌برند که قبلاً در بحث تعریف مالیه عمومی به آن اشاره شد.

#### -ارتباط حقوق مالیه عمومی با علوم سیاسی

موضوع علوم سیاسی، بررسی قدرت و نحوه توزیع آن در جامعه و همچنین مطالعه سازمان و تشکیلات دولت و اقتدارات و اختیارات آن است و دستگاه مالیه و نظام حقوقی حاکم بر آن یکی از مهم‌ترین سازمان‌های دولت محسوب می‌شود که در این راستا مورد توجه علوم سیاسی قرار می‌گیرد.

از سوی دیگر مالیه عمومی با رعایت قواعد حقوقی مربوط تامین کننده منابع مالی لازم برای انجام فعالیت‌های ارکان حکومت و سازمان‌های دولتی است و مهم‌ترین ابزار تحقق اهداف دولت محسوب می‌شود.

به علاوه سیاست‌گذاری بدون تامین منابع مالی و برنامه‌ریزی مالی و تخصیص بودجه امکان‌پذیر نیست. این عوامل رابطه حقوق مالیه با علم سیاست را به خوبی نشان می‌دهد.

#### -ارتباط حقوق مالیه عمومی با علم حقوق

مالیه عمومی ارتباط نزدیکی با علم حقوق دارد. اصل حاکمیت قانون بر درآمدها و هزینه‌های عمومی و بودجه دولت که امروزه در قانون اساسی کشورها نیز تجلی پیدا کرد، باعث پیدایش قواعد حقوقی در این ارتباط شده است که از آن به عنوان حقوق مالیه عمومی یا حقوق مالی نام برده می‌شود.

## جایگاه حقوق مالیه عمومی در تقسیمات علم حقوق

تقسیم بندی متداول در علم حقوق، تقسیم آن به دو شاخه حقوق عمومی و حقوق خصوصی است.

حقوق عمومی به مجموعه قواعد و مقررات اطلاق می‌شود که حاکم بر روابط دولت با افراد است.

حقوق خصوصی به مجموعه قواعد و مقررات حاکم بر روابط افراد با یکدیگر گفته می‌شود.

تعریف که قبلاً از حقوق مالیه عمومی بیان شد تردیدی نیست که حقوق مالیه عمومی در زیر مجموعه حقوق عمومی قرار می‌گیرد؛ در تمام مسائل و موضوعات آن، نقش و کارکرد دولت و روابط مالی آن با افراد جامعه مطرح می‌شود.

با این وصف باید گفت که حقوق مالیه عمومی با حقوق خصوصی و موضوعات آن بیگانه نیست و با نیز پیوند دارد؛ زیرا درآمدهای عمومی به ویژه مالیات‌ها و عوارض باید از درآمد و دارایی افراد وصول شود که قواعد حقوق خصوصی بر آن حکم فرماست.

به علاوه بسیاری از اعمال و فعالیت‌های تجاری که مشمول مالیات و عوارض قرار می‌گیرند، در چهارچوب این قواعد شکل می‌گیرند و اخذ مالیات و عوارض از آنها مستلزم شناسایی مفاهیم حقوق خصوصی مانند عقد یا قرارداد، انتقال مالکیت، ارث و هبه و آثار حقوقی حاکم بر آنها است.

حقوق مالی عمومی با شاخه‌های حقوق عمومی نیز وابستگی نزدیکی دارد که در این ارتباط با حقوق اداری بیشتر است. حقوق اداری از قواعد حاکم بر اداره و چگونگی ارتباط آن با مردم بحث می‌کند. دستگاه مالیه یکی از مهمترین ادارات محسوب می‌شود که وظایف و اختیارات آن می‌تواند در حقوق اداری مورد بحث و بررسی قرار گیرد. به علاوه تعیین درآمدها و هزینه‌های عمومی به عهده مالیه عمومی است و سازمان‌های اداری بدون تامین این موضوعات نمی‌توانند فعالیت کنند.

در خصوص ارتباط حقوق مالیه عمومی با حقوق اساسی که مهمترین رشته حقوق عمومی محسوب می‌شود، گفته می‌شود که اصولاً مالیه عمومی و به ویژه اصل قانونی بودن مالیات‌ها نقش مهمی در پیدایش قوانین اساسی کشورها و برقراری حکومت مشروطه داشته است.

همچنین حقوق مالیه عمومی با حقوق جزا ارتباط دارد زیرا جرایم و ضمانت اجراهای کیفری از جمله جرایم مالیاتی و جرایم مالی کارکنان دولت و مجازات‌های مربوط به آنها نقش مهمی در اجرای قوانین و مقررات مالی عمومی ایفا می‌کنند که از آن تحت عنوان حقوق کیفری مالی نام برده می‌شود که در زیر مجموعه حقوق جزای اختصاصی مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد.