

## **AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASINDA VERGİ İŞLƏRİ ÜZRƏ MÜBAHİSƏLƏRİN HƏLLİNİN YENİ ÜSULU KİMİ VERGİ OMBUDSMANI İNSTİTUTU: QARŞISINA QOYULMUŞ MƏQSƏDLƏR, SƏMƏRƏLİLİYİNİN VƏ ZƏRURULİYİNİN TƏHLİLİ**

ƏSMƏR ƏLİYEVƏ\*, FƏRDA CABBARLI\*\*, AYGÜN HACIYEVA\*\*\*

### **Annotasiya**

*Vergi mübahisələri digər mübahisələrdən öz spesifik xüsusiyyətlərinə görə fərqlənilir. Onların həlli üsullarını da ənənəvi və ənənəvi olmayan üsullar kimi qruplaşdırma bilərik. Ənənəvi üsullara vergi mübahisələrinin inzibati və məhkəmə qaydasında həll yolları daxildirsə, qeyri-ənənəvi üsullara mübahisələrinin alternativ həll yolları və vergi ombudsmanları institutlarını aid edə bilərik. Mübahisələrin alternativ həlli üsullarının seçilməsi hüquqi və fiziki şəxslərin şikayətlərinin hər zaman inzibati orqana və məhkəməyə deyil, digər qurumlara da ünvanlana bilməsinə şərait yaradır, mübahisələrin daha çevik həllinə xidmət edir, məhkəmələrin həddən artıq iş yükü ilə yüklənməsinin qarşısını alır. Bu məqalədə vergi ombudsmanı institutunun vergi mübahisələrinin həll üsulu kimi yaranması və inkişafı, müxtəlif ölkələrdə vergi ombudsmanı təsisatı modelləri, ölkəmizdə onun tətbiqi və zəruri olub-olmaması barədə danışacağıq. Vergi ombudsmanlığı institutu nəinki Azərbaycanda, həmçinin bütün dünyada nisbətən yeni institut olmaqla bərabər, tətbiqində də kifayət qədər çox mübahisəli məqamlar mövcuddur. Bir qrup tədqiqatçılar vergi ombudsmanlığı institutunun vergi mübahisələrinin həllində kifayət qədər səmərəli olmadığı qənaətindədirlər, bunu vergi ombudsmanının qərarlarının tövsiyə xarakterli olması, məcburi icraya yönəlməməsi ilə əlaqələndirirlər. Digər qrup müəlliflər vergi ödəyicilərinin hüquqlarının müdafiəsi kontekstində vergi ombudsmanlığı institutunun perspektivli və səmərəli bir təsisat olacağı qənaətindədirlər. Vergi ombudsmanlarının müstəqil təsisat kimi, yoxsa vergi administrasiyalarının struktur quumu kimi daha səmərəli olması bu mövzuda digər mübahisəli məqamdır. Məqalədə bu və digər məsələlər barədə geniş araşdırılma aparılmışdır.*

**Açar sözlər:** vergi mübahisələri, vergidən yayınma, inzibati məhkəmələr, vergi ombudsmanı, büdcə daxilolmaları.

---

\* Hüquq üzrə fəlsəfə doktoru / dosent / Bakı Dövlət universiteti / Mülki proses və kommertiya hüququ kafedrasının müdiri / email: asmer\_1985@yahoo.com

\*\* Baş müəllim / Bakı Dövlət universiteti / Mülki proses və kommertiya hüququ kafedrasının müəllimi / email: farda.cabbarli@gmail.com

\*\*\* Hüquq üzrə fəlsəfə doktoru / Bakı Dövlət universiteti / Mülki proses və kommertiya hüququ kafedrasının müəllimi / email: aygunhaciyeva18@gmail.com

### *I. Giriş*

Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinin 24.1.2-ci maddəsində deyilir ki, vergi orqanının əsas vəzifələrindən biri də vergi ödəyicilərinin hüquqlarını və qanuni mənafələrini gözləmək və müdafiə etməkdir [12]. Bu vəzifəni icra edə bilmək üçün vergi qanunvericiliyi vergi ödəyicilərinə müxtəlif qanuni üsullardan istifadə etmək imkanı verir. Ombudsmanlar vergi ödəyicilərinin vergi inzibatçılığı ilə bağlı şikayətlərini verə biləcəyi müxtəlif qurumlar sırasındadır. Dünya praktikasında vergi ödəyicilərinin hüquqlarını qorumaq üçün ya ümumi ombudsman təsisatları, ya da sırf vergi mübahisələrinə baxan ombudsmanlar mövcuddur. Ümumi və ya ayrı-ayrı ombudsman institutları tərəfindən həyata keçirilə bilən bu araşdırma səlahiyyətlərini “vergi ombudsmanı” kimi xarakterizə etmək olar. Bu kontekstdə vergi ombudsmanı anlayışı bu tədqiqatda ayrıca bir ombudsman təsisatının və ya ümumi vəzifəli ombudsmanın səlahiyyətləri çərçivəsində vergi əməliyyatları ilə bağlı şikayətlərin araşdırılması fəaliyyəti kimi müəyyən edilmişdir [11, s. 379-402]

Ombudsman institutu 20-ci əsrin sonlarında yaranmış və bu yanaşmaların təcəssüm etdirdiyi fundamental dəyərlərlə əlaqələndirilmişdir. Vergi ombudsmanı vergi əməliyyatlarının miqyası və xarakteri baxımından ombudsman fəaliyyətinin digər araşdırma sahələrindən fərqlənən bir institutu təşkil edir. Dünya təcrübəsində vergi auditi sahəsində ombudsman tipli şuralar, vergi şikayətlərini qəbul edən xüsusi vəzifəli ombudsmanlar və ümumi vəzifəli ombudsmanlar mövcuddur. Vergi ombudsmanları fəaliyyət göstərdikləri ölkələrdə təkcə vergi əməliyyatları ilə bağlı şikayətləri qəbul edən qurum deyil; onun fəaliyyəti həmçinin vergi inzibatçılığının səmərəliliyinə xidmət edir.

Tədqiqatçılar hesab edir ki, vergi ödəyicilərinin hüquqlarının müdafiəsi məsələlərin ön plana çıxması ilə vergi məsələlərində ombudsman institutlarının yaranması arasında əlaqə mövcuddur.

### *II. Ombudsman və vergi ombudsmanı.*

*a) Ombudsman təsisatı.* Ombudsmanlar dövlət idarəçiliyinə nəzarət sahəsində fəaliyyət göstərən, klassik nəzarət üsullarından fərqli xüsusiyyətlərə malik, vətəndaş- dövlət münasibətlərinin səmərəliliyinə fokuslanan qurumdur. Ombudsman nəzarətinin əsas xüsusiyyətlərini müstəqillik, qərəzsizlik və məsləhət xarakterli qərarların qəbulu kimi sadalamaq olar. Müxtəlif dövlətlərin qanunvericilik modellərində təfərrüatlar fərqli ola bilsə də, ombudsman ümumilikdə heç bir orqanla bağlı olmadan və qərəzsizlik prinsipi çərçivəsində dövlət qurumlarının fəaliyyəti ilə bağlı istər öz təşəbbüsü, istərsə də vətəndaşların şikayətləri əsasında icraat başlayan qurumdur. Ombudsman, araşdırmalardan sonra şikayət əsaslı hesab edilərsə, səhv düzəldilməsi üçün məsləhət xarakterli qərarlar verə bilmək səlahiyyətlərinə malikdir [7, s. 36-40].

“Ombudsman” sözü İsveç mənşəlidir, “vasitəçi” mənasını verən “ombuds” və “şəxs” mənasını verən “kişi” sözlərindən ibarətdir. Bu söz dilimizə “müvəkkil” kimi tərcümə olunmuşdur. Ombudsman həm də “nümayəndə”, “məsləhətçi”, “parlament komissarı”, “ictimai vəkil”, “vətəndaşın sözcüsü”, “ictimai arbitr”, “vasitəçi” və “müdafiəçi” mənalarını verir.

Ombudsman institutu ilk dəfə bu ad altında 1713-cü ildə İsveçdə yaradılmış hesab edilir. Qurum İsveçdə iki əsrə yaxındır ki, mövcuddur. Tətbiq edildikdən sonra ilk olaraq Skandinaviya ölkələri tərəfindən qəbul edilmişdir. Daha sonra konstitusiyaya təsisatı kimi İsveç Konstitusiyasına daxil edilmişdir. İsveçdən sonra ombudsmanı tətbiq edən ilk ölkə 1919-cu ildə Finlandiya olub. Bu prosesi 1955-ci ildə Danimarka, 1963-cü ildə Norveç və Yeni Zelandiya izlədi. Bu gün ombudsman institutu Böyük Britaniya, Fransa, Portuqaliya və Cənubi Afrika da daxil olmaqla 100-dən çox ölkədə tətbiq edilir. Ombudsman təsisatına bənzər institutlar dünyada 1970-ci illərdə çoxaldı. Avstriyada 1977, İspaniyada 1976, Portuqaliyada 1975, İrlandiyada 1984, Hollandiyada 1982 illərində yaradıldı.

Ombudsman ümumən fərdləri dövlət orqanlarından müdafiə edən qurumdur. Başqa bir tərifə görə, ombudsman “bir və ya bir neçə müstəqil dövlət məmurudur. məqsədi inzibati orqan qarşısında heç bir öhdəliyi olmayan şəxslər tərəfindən verilən şikayətlərə baxmaq, administrasiya tərəfindən törədilən ədalətsizlikləri ifşa etmək, səlahiyyətlərindən sui-istifadənin qarşısını almaq, qanunvericiliyə riayət edilməsini təmin etmək, qeyri-icbari tövsiyələr verməkdir”.

Ombudsman təsisatı yaradıldığı hər bir ölkədə sosial, mədəni, dini və s., inzibati strukturlarından asılı olaraq fərqli şəkildə uyğunlaşdırılır. Bu, nəzəriyyəçilər üçün ona ümumi tərif yaratmağı çətinləşdirir. Bəzi təriflər ombudsman təsisatlarının ümumi xüsusiyyətlərinə əsaslanaraq verilmişdir. Bununla bağlı 1974-cü ildə yaradılmış Beynəlxalq Vəkillər Kollegiyası tərəfindən qəbul edilmiş tərif belədir: “Ombudsman konstitusiyaya, qanun və ya parlamentin qərarı ilə təsis edilmiş, parlament qarşısında hesabat verən, dövlət idarələrində çalışan dövlət qulluqçuları və işçiləri haqqında şikayətləri qəbul edən, bu şikayətlər üzrə və ya öz təşəbbüsü ilə fəaliyyət göstərən, araşdırma aparmaq, səhvləri düzəltmək üçün hesabatlar hazırlamaq, tövsiyələr vermək səlahiyyətinə malik müstəqil qurumdur [13, s. 101-136].

Türk mənbələri ombudsmanlıq institutunun qərbdə yaranmasına baxmayaraq, ideyasının şərhdən, xüsusilə də Osmanlıdan gəldiyi qənaətinədiirlər. Belə ki, türk müəllifləri qeyd edir ki, İsveç Kralı (Kral XII Çarlz və ya Hakim Karl) 1709-cu ildə Paltova döyüşündə məğlub olduqdan sonra Osmanlı İmperatorluğuna sığındı. Osmanlı İmperiyasında yaşadığı illərdə (1709-1714) Çarlz Kadı-Küdat təşkilatının təsiri altına düşdü. O zaman Osmanlı İmperiyasında Kadı-ül Kudat vəzifəsi yüksək təhsil rütbəsi olan şəxslərə verilirdi. Bu şəxslər, digər kadılardan fərqli olaraq, vəzifədən azad edilmirdilər. Bundan başqa, bu kadılar dövlətin ən yüksək rütbəli kadıları sayılır və bütün digər

kadırlardan üstün sayılırdılar. Kadı-ül Kudatın vəzifəsi camaatın bir-biri ilə və dövlətlə münasibətlərini tənzimləməkdə məmurların, o cümlədən sultanın İslam qanunlarının tətbiqini təmin etmək idi [3, s. 9-60].

Türk müəllifləri hesab edir ki, qurumun bu xüsusiyyətlərindən təsirlənən VII Çarlız 1713-cü ildə verdiyi fərmanla idarəçilər və hakimlər tərəfindən Kralın qanunlara riayət etməsinə nəzarət etmək üçün “Högste Ombudsmannen” adlı bir məmur təyin etdi. Lakin bu müfəttişin rolu administrasiyaya deyil, hökumətin başçısı Kralın özünə aid idi. Buna baxmayaraq, bu müfəttişin təyin edilməsi administrasiyaya və məhkəmə sisteminə nəzarət istiqamətində ilk addım idi. Bu inkişafardan sonra ombudsman sistemi vasitəsilə administrasiyaya nəzarət təcrübəsi bütün Avropa ölkələrində sürətlə yayıldı [3, s. 25-30].

*b) Vergi ombudsmanları.* Vergi mübahisələri üzrə ayrıca vergi ombudsmanına ehtiyac olmasını əsaslandırان müəlliflər hesab edir ki, vergi qanunvericiliyi iqtisadi, maliyyə və siyasi aspektləri olan, bütün cəmiyyətə birbaşa və ya dolayısı ilə təsir edən və özünəməxsus ixtisas statusu tələb edən subyektdir. Xüsusilə müasir dövrdə dövlətlərin artan vəzifələri və mürəkkəbliyi ilə fərdlərin hüquq və öhdəliklərinin müdafiəsi ilə bağlı administrasiya gücsüzləşir. Bundan əlavə, vergi qanunlarına və digər qanunvericilik aktlarına dəyişikliklərin monitorinqi getdikcə çətinləşir. Nəticə etibarlı ilə vergi ödəyicilərinin və idarənin, yəni bu qanunları həyata keçirənlərin bütün qanunvericiliyi mənimsəməsi və ona uyğun fəaliyyət göstərməsi getdikcə çətinləşir. müəlliflər hesab edir ki, vergi ödəyicilərinin bu qarışıqlıq şəraitində hüquqlarını müdafiəsini təmin etmək və dövlət xəzinəsinə itkilərin qarşısını almaq üçün Vergi Ombudsmanı lazımdır.

Məlumdur ki, demokratiya ilə yaxşı idarəçilik arasında sıx əlaqə var. Yaxşı idarəçiliyin həyata keçirilməsi üçün ilkin şərtlərdən biri demokratik idarəetmədir. Əgər Ombudsman təsisatı ümumilikdə vətəndaşları administrasiyanın hüquqazidd əməllərindən, hərəkətlərindən və davranışlarından – yanlış idarəçilikdən qoruyursa, Vergi Ombudsmanı vergi ödəyicilərinin hüquqlarının müdafiəsində ön sıralardadır. Xüsusilə, vergi inzibatçılığında irəli gələn məsələlərin həlli zamanı o, vergi ödəyicilərinin nöqtəyi-nəzərindən problem və şikayətləri həll etməyə çalışacaqdır.

İxtisaslaşmış Vergi Ombudsmanı institutunun yaradılmasına səbəb ümumi ombudsmanın həll etdiyi məsələlərin çoxluğu və müxtəlifliyidir. Odur ki, sürət, səmərəlilik, təcrübə, həssaslıq, vergi mübahisələrinin azaldılması və vergitutmanın özünəməxsus çətinlikləri və digər bu kimi səbəblər xüsusi və ayrıca vergi ombudsmanının yaradılmasını zəruri edir. Ombudsmanın təkcə vergitutma prosesinin hüquqi aspektlərini mənimsəməsi kifayət deyil. O, həmçinin vergitutmanın texniki aspektləri haqqında məlumatlı olmalıdırlar.

Vergi Ombudsmanı institutuna bənzər fərqli adlarla fərqli təsisatları dünya praktikasında müşahidə etmiş oluruq. Məsələn, ABŞ-də 1979-cu ildə Vergi

ödəyicilərinin vəkili administrasiyası, 1993-cü ildə Böyük Britaniyada Arbitraj İdarəsi, 1995-ci ildə Avstraliyada Vergi Ombudsmanı, 1996-cı ildə İspaniyada Vergi Ödəyicilərinin Vəkilləri Şurası, 1996-cı ildə Kolumbiyada Taxpayer Advocate Council adı ilə, İtaliyada Taxpayer Advocate adı altında 1919-cu ildə yaradılmışdır. 2000-ci ildə vergi ödəyicisi vəkili, 2000-ci ildə Pakistanda Federal Vergi Ombudsmanı, 2006-cı ildə Banqladeşdə Vergi Ombudsmanı, 2006-cı ildə Meksikada Vergi Ödəyicisi vəkili, 2007-ci ildə Kanadada Vergi Ödəyicisi Ombudsmanı, 2007-ci ildə Cənubi Afrikada Vergi Ombudsmanı adı ilə vergi ödəyicisi vəkili təsisatları fəaliyyət göstərməyə başlamışlar [11, s. 45-50].

*Vergi ombudsmanlarının fəaliyyət formaları.* Vergi Ombudsmanı öz vəzifələrini bir sıra funksiyalar vasitəsilə yerinə yetirir. Vergi Ombudsmanının əsas funksiyalarının sırasında “vergi mübahisələrinin həlli” və “Gəlirlər inzibətçiliyi ilə bağlı əməliyyatlara nəzarət” olmaqla yanaşı, “vergi ödəyicilərinin hüquqlarının qorunması”, “vergi ödəyicilərinə məsləhət xidmətlərinin göstərilməsi”, “vergi məsələləri ilə bağlı rəylərin bildirilməsi” və “vergi sisteminin təkmilləşdirilməsi” kimi digər mühüm funksiyalar da vardır.

#### 1. Vergi mübahisələrinin həlli

Bəzi vergi ödəyiciləri qanuni hüquq və öhdəlikləri ilə bağlı qanuni qüvvəyə malik qərarlar almaq üçün məhkəmələrə müraciət etməyə üstünlük verirlər. Digər vergi ödəyiciləri isə məhkəməyə müraciət etmək əvəzinə, əlavə variantlar təklif edən ombudsmana müraciət etməyə üstünlük verirlər. Müəlliflər hesab edir ki, inzibati məhkəmələr yalnız administrasiyanın hərəkətlərinə və əməliyyatlarına nəzarət edir, administrasiyanın rəftar və davranışları bu zaman nəzarət çərçivəsindən kənar qalır.

Məhkəmə nəzarətinin bu xüsusiyyətinə görə vergi ödəyiciləri narazı qalır, hətta bəzən idarəetmə və məhkəmə orqanlarına inamını itirir. Bununla belə, müəlliflər hesab edir ki, vergi ödəyiciləri ombudsmana müraciət etsələr, bir çox xərclər aradan qaldırılacaq və ümumilikdə nəticələr daha tez əldə edə bilər.

Bundan başqa, yenə həmin fikrin tərəfdarları hesab edir ki, ombudsmanın fəaliyyəti məhkəməyə nisbətən daha yumşaqdır və ombudsmanın tətbiq etdiyi “ədalət, qanun, ədalət və insan hüquqları” kimi meyarlar daha genişdir. İnzibati məhkəmə sistemindən fərqli olaraq, ombudsman qanuna əməl olunmasına nəzarət etməklə yanaşı, qanuna riayət olunmasını, yəni məqsədəuyğunluğu da həyata keçirir. Bu xüsusiyyətlərlə Vergi Ombudsmanı yaranan vergi mübahisələrinə daha sağlam və qənaətbəxş həllər təqdim edə bilər.

Vergi Ombudsmanının qəbul etdiyi qərarlar birbaşa administrasiya üçün məcburi xarakter daşımasa da, bu o demək deyil ki, ombudsmanın heç bir hüquqi əhəmiyyəti yoxdur. Ombudsmanın qərarları təbii ki, qəbul oluna və əsas götürülə bilər və ya vergi administrasiyasından lazımi tədbirlərin görülməsi tələb oluna bilər. Nəhayət, Vergi Ombudsmanı vergi mübahisələrinə müxtəlif həllər yaratmaq və ədalətliyi təmin etmək üçün inandırma, tənqid və ictimai

məlumatlandırma kimi mənəvi sanksiyalardan istifadə edir. Bundan əlavə, Vergi Ombudsmanı həm vətəndaşlar, həm də administrasiya üçün məqbul olan qarşılıqlı həll yolu tapmaq üçün administrasiya ilə vergi ödəyicisi arasında vasitəçi kimi çıxış edir və potensial mübahisələrin həllində qərəzsiz qalır.

Vergi ombudsmanı vergi ödəyicilərinin etirazlarına baxmağa cavabdehdir. O, geniş çeşiddə mövcud olan məlumatlara, şahidlərə, ekspertlərə və müvafiq şəxslərə asan çıxışı təmin edir. O, hakimiyət orqanlarını manipulyasiya etmək bacarığı kimi alətlərə malikdir. Bu növ yoxlama və nəzarət orqanı vergi ombudsmanına xüsusi səlahiyyət verir. Beləliklə, o, administrasiya qarşısında həssas vəziyyətdə olan vergi ödəyicilərini qoruyacaq, eyni zamanda administrasiyanın öz işini və əməliyyatlarını daha diqqətli və daha intizamla aparmasını təmin edəcək. Məsələn, əgər Vergi Administrasiyası qanunsuz hərəkət edərsə, ombudsman ona xəbərdarlıq edə bilər, dəymiş ziyanın ödənilməsinə tələb edə bilər. Vergi ödəyicisinin xeyrinə məhkəmə qərarı çıxarılanda bizdə administrasiyanın müqaviməti adi haldır. Bu halda əvvəllər oxşar işlərdə digər vergi ödəyicilərinin xeyrinə qəbul edilən qərarları nümunə göstərərək onun praktikasını dəyişdirməyi təklif edə bilər. Bu məsələlərdə Vergi Ombudsmanı institutunun təsirli olacağı müəlliflər tərəfindən qəbul edilir.

### 3. Vergi ödəyicilərinin hüquqlarının qorunması

Administrasiyaya, burada işə konkret olaraq, vergi administrasiyasına nəzarətdə parlament nəzarəti, daxili nəzarət və məhkəmə nəzarəti kimi ənənəvi vasitələr bəzən kifayət etmir.

Vergi Ombudsmanının əsas məqsədlərindən biri də vergi ödəyicilərinin hüquqlarını Vergi Administrasiyasına qarşı qorumaq və vergitutma sisteminin praktikasından şikayətlərə baxılmasıdır.

Vergi Ombudsmanı xüsusən də ənənəvi audit metodlarının olmadığı şəraitdə vergi inzibatçılığının əməliyyatlarının məqsəd uyğunluğuna nəzarət baxımından müsbət təsir göstərir, vergi Administrasiyasının həll etmək istəmədiyi və ya həll edə bilmədiyi problemlərə, vergi ödəyicilərinin hüquqlarının pozulduğu hallarda müdaxilə edir, bununla da onlara öz hüquqlarını həyata keçirməyə kömək edir. Vergi Ombudsmanının vergi ödəyicilərinin hüquqlarının müdafiəsinə cavabdeh olan orqan kimi qəbul edilməsi onun vergi məhkəmələrinin yükünün azaldılmasında effektiv roluna kömək edir.

Ümumiyyətlə, ombudsman ona müraciət edən vətəndaşlara onların problemləri ilə bağlı operativ və qənaətbəxş məlumatlar verir, demokratik dövlətlərin bu sahədə yol verdiyi nöqsanların aradan qaldırılmasına çalışır.

Yuxarıda qeyd edildiyi kimi, vergi qanunvericiliyinin mürəkkəbliyi, qanunların və ya digər ikinci dərəcəli qanunvericilik aktlarının tez-tez dəyişdirilməsi, vergi bəyannamələrinin və ya digər sənədlərin başa düşülməsinin çətinliyi, vergi inzibatçılığına inamın olmaması vergi ödəyicilərini texniki yardıma ehtiyac duyur.

Bu cür potensial şikayətləri həll etmək üçün Vergi Ombudsmanı vergi ödəyicilərinə məsləhət xidmətləri göstərməlidir. Məsələn, Vergi Ombudsmanı vergi və ya maliyyə məsələləri ilə bağlı məlumat verə bilər, vergitutma prosesinin bütün mərhələlərində (bütün mərhələlərdə) təlimat verə bilər və vergi ödəyicilərinə rəhbərlik və ya birbaşa istiqamət verə bilər.

#### 5. Vergi məsələləri üzrə rəylərin verilməsi

Ombudsman təsisatının ən mühüm funksiyalarından biri vergi qanunvericiliyinin öz araşdırmaları, araşdırmaları və icrası ilə bağlı qanunverici orqanlara və vergi ödəyicilərinə illik hesabatlar və lazım gəldikdə xüsusi hesabatlar hazırlamaqdır. Bu hesabatların məqsədi vergi ödəyicilərinin maarifləndirilməsi və məlumatlandırılması, vergi administrasiyasının qanunsuzluqlarının qarşısının alınmasıdır. Bu hesabatlar gündəliyi müəyyən etməyə və tövsiyələr təqdim etməyə kömək edə bilər. Ombudsmanın bu hesabatları həmçinin parlamentə öz nəzarət və audit vəzifələrini yerinə yetirməyə kömək edir.

Vergi Ombudsmanı sistemə araşdırmalar aparır, xüsusən də vergi administrasiyası tərəfindən yol verilən haqsızlıqların səbəblərini müəyyən edir, həmçinin vergi administrasiyasının daxilində təkmilləşdirilməsi üçün tövsiyələr verə bilər. Bu, parlamentin və ictimaiyyətin diqqətini cəlb edəcək, nöqsan və səhvlərin aradan qaldırılması üçün səylər göstəriləcəkdir.

#### 6. Vergi sisteminin təkmilləşdirilməsi

Ümumiyyətlə, ombudsman inzibati sistemdəki zəiflikləri üzə çıxarır və ictimaiyyəti maraqlandıran müxtəlif məsələləri həll etməklə inzibati islahatlara dair təklifləri ehtiva edən bildirişlər verir. Bu, vergi ödəyicilərinə inzibati sistem daxilində innovativ təşəbbüslərdə birbaşa olmasa da, dolayı yolla iştirak etməyə imkan verəcəkdir.

Ombudsmanın əsas xüsusiyyətlərindən biri o olmalıdır ki, o, ayrı-ayrı şəxslərin şəxsi maraqları ilə yanaşı, dövlətin və cəmiyyətin mənafeyini də qorusun.

Vergi Ombudsmanının təqdim etdiyi hesabatlar təkcə məlumatlılığın artırılmasına kömək etmir, həm də hesabatlarda yer alan təklif və tövsiyələr vasitəsilə vergi qanunvericiliyinin və vergitutma sisteminin inkişafına töhfə verir. Bundan əlavə, Vergi Ombudsmanı qanunun məzmunu ilə bağlı şərh etməklə vergi administrasiyasına kömək edə bilər.

Vergi idarələri ilə vergi ödəyiciləri arasında mübahisələrin məhkəmə yolu ilə deyil, inzibati icraat qaydasında həlli praktikası bütün dünyada getdikcə daha çox əhəmiyyət kəsb edir. Bu kontekstdə vergi idarələrinin öz əməllərini yenidən qiymətləndirməsi, tərəflər arasında danışıqların aparılması və mübahisənin müstəqil şəxsə həvalə edilməsi kimi təcrübələrdən istifadə edilir. Bu fərqli təcrübələrin ortaq xüsusiyyəti onların məhkəmə prosesindən kənar həllər təklif etməsidir. Vergi ödəyicilərinin hüquqlarının ölkələrin inzibati idarəetmə əməllərinə uyğun olaraq müxtəlif qurumlar vasitəsilə qorunduğu müşahidə edilir [6, s. 126].

Dövlət-vətəndaş münasibətləri kontekstində fəaliyyət göstərən ombudsman institutu bu münasibətlərin intensiv və müxtəlif formalarda özünü göstərdiyi vergi əməliyyatlarına da aiddir. Qeyd edək ki, ombudsman təsisatının funksional məqsədləri ilə vergi əməliyyatlarının müxtəlif aspektləri arasında əlaqə mövcuddur. Ombudsman təsisatının funksional aspektləri vergi əməliyyatları kontekstində həm proseslərdə, həm də şikayətlərdə effektiv olmaq qabiliyyətinə malikdir. Bu kontekstdə ombudsman institutu vergi sahəsində dövlət xidmətlərinin effektivliyini və səmərəliliyini təmin etməyə yönələn institut kimi nəzərdən keçirilə bilər.

Ombudsman təsisatları müxtəlif ölkələrdə həm dövlət, həm də özəl idarəçilikdə tətbiq olunur. Ombudsmanın fəaliyyəti müxtəlif coğrafi miqyaslarda təşkil oluna bilər və funksional nöqtəyi-nəzərdən dövlət idarəçiliyinə ümumi nəzarəti, eləcə də hansısa xüsusi xidmətə nəzarəti əhatə edə bilər. Bu kontekstdə dünya təcrübəsində ümumi vəzifəli ombudsmanlarla yanaşı, xüsusi xidmətlərə həsr olunmuş xüsusi vəzifəli ombudsmanlar da var. Belə ki, vergi ödəyicilərin şikayətlərinə baxılması ümumi vəzifəli ombudsmanın yurisdiksiyasına aid edilə bilər və ya sırf vergi şikayətlərinə baxmaq üçün xüsusi vəzifəli ombudsmanlar təyin oluna bilər.

Bəzi müəlliflər hesab edir ki, vergi ombudsmanları ümumi vəzifəli ombudsmanlar tərəfindən aparılan müxtəlif araşdırmalarla müqayisədə daha effektiv vergi nəzarətini asanlaşdırmaq üçün yaradılmışdır. Vergi mübahisələri bir qayda olaraq, maddi xarakterli mübahisələrdir. Bu kontekstdə vergi ombudsmanının araşdırmaları digər sahələrdə olanlardan fərqli elementləri əhatə edir.

Vergi ombudsmanının funksiyası vergi inzibatçılığına nəzarət etmək və bununla vergi inzibatçılığında daha yaxşı idarəetməni və keyfiyyəti təmin etmək, bununla da vergi qanunvericiliyinə riayət olunmasını artırmaqdır. Şikayətlərə məruz qala biləcək bütün inzibatçılıq prosesləri, o cümlədən yoxlama prosesi ilə bağlı Ombudsmana müraciət edilə bilər. Ombudsmanın əsas funksiyası insan hüquqlarının müdafiəsi və təşviqi olduğu üçün vergi ombudsmanı ilk növbədə vergi ödəyicilərinin hüquqlarının müdafiəsi çərçivəsində fəaliyyət göstərir.

Ombudsman nəzarəti ilk növbədə vergi əməliyyatları ilə bağlı şikayətləri əhatə etsə də, vergi əməliyyatlarının səmərəli icrası ilə də bağlı ola bilər. Ona görə də vergi ombudsmanı anlayışı yalnız vergi əməliyyatları ilə bağlı müraciətlərlə məhdudlaşmamalıdır. Vergi əməliyyatlarında “vergi mədəniyyəti”, “vergi əxlaqı”, “vergiyə riayət etmə”, “vergi ödəyicisinin hüquqları”, “müşəri” kimi anlayışlar göstərir ki, müasir dövlət idarəçiliyi anlayışları ilə ombudsman arasındakı əlaqə vergi əməliyyatları sahəsində də oxşar şəkildə yarana bilər.

Vergi mədəniyyətini qısaca olaraq fərdlərin vergi ödəmək zərurətini dərk etməsi kimi təsvir etmək olar. Vergi qavramı cəmiyyətdən cəmiyyətə dəyişir, belə ki, müxtəlif cəmiyyətlərin fərqli amillərin təsiri altında özünəməxsus vergi mədəniyyətləri var. Vergi mədəniyyəti uzun müddət ərzində yaranır və müxtəlif

elementləri əhatə edir. Vergi mədəniyyəti həm daxili, həm də xarici amillərlə müəyyən edilir. Vətəndaşların təhsil səviyyəsi, gəlir səviyyəsi, vergi ödəyicilərinin bir-birinə münasibəti, vergi ödəyicilərinin üstünlüklərinə uyğun effektiv dövlət xidmətləri vergi mədəniyyətinin formalaşmasının daxili amillərini təşkil edir. Vergi amnistiyaları, vergi yoxlamaları, qeyri-formal iqtisadiyyat, siyasi təsirlər, vergi sisteminin mürəkkəbliyi kimi hallar isə vergi mədəniyyətinin xarici amillərini təşkil edir.

Bəzi müəlliflərin fikrincə, cəmiyyətdəki təhsil səviyyəsi ilə vergi mədəniyyəti arasında müsbət əlaqə var. Vergi mədəniyyətinin formalaşmasında vergi siyasəti də rol oynayır. Ümumi vergi prinsiplərinə riayət etməklə yanaşı, ədalətli və qərəzsiz vergitutma da vacibdir. Bu kontekstdə aydın və ardıcıl qaydaların həyata keçirilməsi çox vacibdir

Vergi mədəniyyəti ilə yanaşı digər mühüm anlayış vergi əxlaqıdır. Vergi orqanı ilə vergi ödəyicisi arasında qarşılıqlı münasibətlərdə ən mühüm amillərdən bəlkə də, birincisi, iştirak edən tərəflərin bir-birinin dürüstlüyünə inamının olmasıdır. Müəlliflər tərəfindən Dövlətin idarəetmə tərzini, siyasi və hüquqi sistemi, etimad, hökumətin sosial qəbulu, milli əhval-ruhiyyə və demokratiya vergi əxlaqının inkişafına təsir göstərən amillər kimi nəzərdən keçirilir [13, s. 105-110]. Hökumətə güvən və vətəndaş şüurunun artması vergilərin müsbət qavranılması ilə vergi əxlaqını artırdığı halda, bunun əksi vergi əxlaqına mənfi təsir göstərir [2].

Ombudsman institutu və vergitutma anlayışı ilə əlaqələndirilə bilən digər məsələ *vergi ödəyicilərinin hüquqlarıdır*. Vergi hüququnda klassik yanaşma hər zaman bundan ibarət olmuşdur ki, vergi qoymaq səlahiyyəti dövlətin suverenlik əlamətlərindən biridir. Lakin bu gün vergi hüququnda vergitutmanın dövlətin mütləq suverenliyi əlaməti kimi qiymətləndirilməsi əvəzinə, vergi ödəyicilərinin hüquqlarını prioritetləşdirən bir yanaşma genişlənməkdədir [1, s. 139]. Vergi ödəyicisi mərkəzli yanaşma 1990-cı illərdən global səviyyədə qəbul edilmişdir. Proseslər və vergi toplama kimi meyarlar əvəzinə vergi ödəyicisi və işçilərin məmnunluğu kimi anlayışlar vergi qurumları üçün mühüm meyarlara çevrilməkdədir. Vergi ödəyicisi mərkəzli yanaşma vergi siyasətini formalaşdırarkən vergi ödəyicilərinin hüquqlarına üstünlük verilməsini şərtləndirir [6, s. 136]. Vergi ödəyicilərinin hüquqlarının daha səmərəli müdafiəsi vergilərin könüllü şəkildə ödənilməsinin təmin edilməsində də təsirli amil kimi çıxış edir.

Vergi siyasətinin şərtləri müəyyənləşdirilərkən vergi ödəyicilərinin hüquqlarının ön plana çəkilməsi İkinci Dünya Müharibəsindən sonra insan hüquqlarının inkişafına paralel olaraq 20-ci əsrin son rübündə müzakirə edilməyə başlanmış və 1990-cı illərdən başlayaraq İƏİT üzv dövlətlərində onların qorunması üçün sənədlər hazırlanıb nəşr edilməyə başlanmışdır [4, s. 25-27]. Vergi ödəyicisinin hüquqlarını müəlliflər iki qrupa bölür: ümumi hüquqlar və xüsusi hüquqlar. Ümumi hüquqlar bütün vergi ödəyicilərinin ədalətli, bərabər

vergiqoymaya cəlb olunmaları hüququ, məlumat almaq hüququ, müraciət etmək hüququ, vergitutmada müəyyənlik hüququ, vergi ödəyicisi məlumatlarının məxfiliyi hüququ, nümayəndədən istifadə etmək hüququ və şəxsi həyatın toxunulmazlığı hüququ kimi hüquqlardır. Təcrübədə yaranan situasiyaları əhatə edən xüsusi hüquqlar isə “vergi yığımı zamanı hüquqlar, vergi mübahisələrinin həlli zamanı hüquqlar və vergi yoxlamaları zamanı hüquqlar” kimi sıralana bilər. Bu hüquqları tənzimləyən mənbələr iki qrupa bölünür: beynəlxalq müqavilələrdə, konstitusiyalarda və qanunlarda əks olunan fundamental qaydalar və vergi ödəyicilərinin hərəkətlərini tənzimləyən inzibati qaydalar. Əksər ölkələrdə vergi ödəyicilərinin hüquqları qəti şəkildə tənzimlənir. Əsas insan hüquqlarını və konstitusiyalarda təsbit olunmuş müxtəlif əsas hüquq və azadlıqları qoruyan beynəlxalq müqavilələr ümumiyyətlə vergi ödəyicilərinin hüquqlarının istinad mənbəyidir. Bundan əlavə, məlumat hüququ, şəxsi həyatın toxunulmazlığı, dövlət maliyyə auditi, inzibati məhkəmə çəkişmələri və ombudsman qanunları da bu mövzuda müxtəlif tənzimləmələr təmin edir [6, s. 123-133].

Dünyada Ombudsman təsisatlarının vergi ödəyicilərinin hüquqlarının müdafiəsinə təsirini ötən əsrin 90-cı illərdən sonra daha sıx müşahidə edirik. Vergi ödəyicilərinin hüquqlarını qorumaq üçün müxtəlif ölkələrdə vergi ödəyiciləri birlikləri fəaliyyət göstərir və oxşar vəzifələr bir çox ölkələrdə ombudsmanlar tərəfindən həyata keçirilir [6, s. 126]. Bundan əlavə, ombudsman adlandırılmasa da, vergi sahəsində şikayətləri qəbul edən müxtəlif müstəqil təşkilatlar da mövcuddur.

ABŞ-da vergi idarəçiliyindən kənar müstəqil şəkildə təşkil edilən “Vergi Ödəyicisinin Vəkil Xidməti” mövcuddur [6, s. 126]. Analoji qurum İspaniyada 1996-cı ildə yaradılmışdır. Orada “Vergi Ödəyicilərinin Hüquqlarını Müdafiə Şurası” (Vergi Ödəyicisinin Hüquqlarını Müdafiə Xidməti) vergi ödəyicilərinin hüquqlarının müdafiəsinə cavabdeh olan komissiyadır. Baş ombudsmana daxil olan şikayətlər geniş mövzuları əhatə etdiyi üçün vergi məsələləri üzrə belə bir şuranın təyin edilməsi qərara alınmışdır [9, s. 332]. Avstraliyada Federal Ombudsman eyni zamanda Vergi Ombudsmanı kimi fəaliyyət göstərir. Orada 2015-ci il mayın 1-dən vergi qurumları ilə bağlı şikayətlərin qəbulu vəzifəsi “Vergilər üzrə Baş Müfəttişliyə” həvalə edilmişdir. Avstraliya Vergilər İdarəsi və Vergi Məmurları Şurası tərəfindən vergi məsələləri ilə bağlı olanlardan başqa yanlış idarəetmə təcrübələri ilə bağlı şikayətlər Federal Ombudsmana göndərilməkdə davam edir.

Pakistanda Federal Vergi Ombudsmanı 2000-ci ildə yaradılmışdır [9, s. 336]. Bu Ombudsman ştat və federal səviyyədə fəaliyyət göstərən yeddi müxtəlif ombudsman təsisatlarından biridir [5, s. 149]. Banqladəşdə Vergi Ombudsmanı 2005-ci ildən fəaliyyət göstərir. Meksikada Vergi Ombudsmanı 2006-cı ildə yaradılıb. O, vergi ödəyicilərinin şikayətlərini qəbul edir, tövsiyələr verir, vergi ödəyicilərini vergi məhkəmələrində təmsil edir, Konqresə illik hesabatlar təqdim

edir və vergi mədəniyyətini təbliğ edir. Hindistanda Gəlir Vergisi Ombudsmanı var. O, yerli vergi idarəsindən asılı olmayaraq təşkil olunur və şikayətləri qəbul edir. Birbaşa Vergilər üzrə Mərkəzi Şuranın tərkibində olan inzibati orqandır. Hindistanda vergi ombudsmanının fəaliyyəti yalnız gəlir vergisi məsələləri ilə məhdudlaşır [9, s. 336].

Türkiyədə ayrıca vergi ombudsmanı olmasa da, ümumi ombudsman institutu vergi şikayətlərini də araşdırmaq səlahiyyətinə malikdir.

*Vergi ombudsmanı institutu və Azərbaycan təcrübəsi.* Ölkəmizdə vergi ombudsmanı institutu 2019-cu ildən fəaliyyətə başlamışdır. Bu institut Dövlət Vergi Xidmətinin aparatının müstəqil qurumudur və 2024-cü ildə Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat nazirinin əmri ilə təsdiq edilmişdir və vergi ombudsmanı xidməti baş idarəsinin Əsasnaməsi əsasında fəaliyyət göstərir.

Sənədə əsasən, Azərbaycanda vergi ombudsmanının əsas məqsədi vergi orqanlarında vergi ödəyicilərinin hüquqlarının pozulmaması üçün preventiv tədbirlərin görülməsi və pozulmuş hüquqların bərpası, habelə şikayətə səbəb olan halların aradan qaldırılması sahəsində fəaliyyətdir [14; 15].

Göründüyü kimi, ölkəmizdə vergi ombudsmanı institutu məhz vergi administrasiyasının struktura vahidi kimi fəaliyyət göstərən ayrıca vergi ombudsmanları vasitəsilə fəaliyyət göstərir. Onun səmərəliliyi və yaradılarkən qarşısına qoyulmuş məqsədlərə çatımlılığının göstəricilərinin təhlilinə gəldikdə, bildirmək istəyirik ki, hesab edirik ki, bu sahədə hələ də təkmilləşdirilməyə ehtiyac vardır. Belə ki, vergi mübahisələrinin həlli üsulu kimi, vergi ödəyicilərinin hüquq müdafiəçisi kimi vergi ombudsmanlarının mövcudluğundan vergi ödəyicilərinin mütləq əksəriyyəti xəbərsizdir. Belə bir təsisatın olduğundan xəbərsiz olan vergi hüquq münasibətlərinin iştirakçıları şübhəsiz ki, pozulmuş və ya pozulduğunu iddia etdikləri hüquqlarının müdafiəsi üçün yenə də məhkəmələrə müraciət edəcək, bununla da vergi ombudsmanı institutu yaradılarkən qarşıya qoyulmuş əsas məqsədlərdən birinə, bəlkə də birincisinə çatmamış olacaqdır.

Ölkəmizdə vergi ombudsmanı institutunun tətbiqindəki digər problem, onun müstəqil deyil, məhz vergi administrasiyasının struktur bölməsi kimi fəaliyyət göstərməsindədir. hesab edirik ki, bu modeldə vergi ombudsmanı tabe olduğu qurumla bağlı gələn şikayətləri qiymətləndirməkdə tam neytrallığı təmin edə bilməyəcək, dolayısı ilə o yavaş yavaş mübahisələrin həlli prosesində daha çox mediator kimi fəaliyyət göstərəcək.

Ölkəmizdə tətbiq edilən vergi ombudsmanlığı institutu modeli CAR eyniadlı modelinə uyğundur. Adı çəkilən dövlətin vergi hüququ üzrə alimlərinin bu sahədəki tədqiqatlarını və mövcud qanunvericiliyi təhlil edərkən belə nəticəyə gəlmək olur ki, CAR-da da vergi ombudsmanı müstəqil qurum deyil, vergi administrasiyanın tərkibində fəaliyyət göstərən bir təsisatdır.

CAR-dan vergi ombudsmanının funksiyalarına aşağıdakılar aiddir:

Cənubi Afrika Respublikasının Gəlirlər Xidmətinin Vergi Aktının müddələrinin tətbiqi nəticəsində yaranan xidməti, prosedur və ya inzibati məsələ ilə bağlı vergi ödəyicisinin hər hansı şikayətini nəzərdən keçirmək və həll etmək;

- Administrasiyanın rəhbərinin tələbi və ya Vergi Ombudunun təşəbbüsü ilə rəhbərin təsdiqi ilə xidmət məsələsi və ya Qanunun müddələrinin və ya vergi Aktının prosedur və ya inzibati müddələrinin tətbiqi ilə bağlı hər hansı sistemli və yaranan məsələyə yenidən baxılmasını təşkil etmək [8].

Bu baxımdan, Dünya Bankı Qrupunun “Business Ready” hesabatının “Vergitutma” indikatoru ilə bağlı müvafiq sahədə təkmilləşmələrin və kommunikasiyanın həyata keçirilməsinə dair 2025-ci il üzrə Yol Xəritəsində haqlı olaraq mübahisələrin həlli mexanizmləri sahəsinə atılmalı addımlardan biri kimi Vergi ombudsmanı institutunun təbliğatının aparılması, daxil olmuş və baxılmış müraciətlər, görülmüş işlər barədə məlumatların yayımlanması göstərilir [16].

### *III. Nəticə*

Ombudsman təsisatının təmsil etdiyi əsas dəyərlərlə vergi inzibatçılığının müasir prinsipləri arasında harmoniya mövcuddur. Vətəndaşların vergi inzibatçılığı ilə bağlı şikayətləri həm vergitutma, həm də apellyasiya prosesləri ilə bağlı yarana bilər. Bu kontekstdə vergi ombudsmanı hər iki sahədə fəaliyyət göstərmək imkanları ilə vergitutma proseslərinin səmərəliliyini artırmaqla yanaşı, vergi auditində də eyni funksiyaları yerinə yetirir. Bütövlükdə vergi inzibatçılığı sahəsində şikayətlərin qəbulu ilə yanaşı, vergi ombudsmanının ən çox diqqət çəkən cəhəti vergi ödəyicilərinin hüquqlarının müdafiəsidir. Vergi inzibatçılığında vergi ödəyicisi mərkəzli yanaşmanın tətbiqi ilə dövlət idarəçiliyində müştəriyönümlü yanaşma ilə paralel olaraq vergi ödəyicilərinin şikayətlərinin istər ümumi növbətçi ombudsmanın fəaliyyəti çərçivəsində, istərsə də xüsusi rüsumlu vergi ombudsmanı çərçivəsində qəbulu ideyası güclənib. Ümumi dövlət idarəetmə proseslərindən fərqlənən vergitutma proseslərinin xüsusi tətbiqləri bu sahədə təcrübə tələb edə bilər.

Yuxarıda apardığımız tədqiqatları ümumiləşdirərək belə bir nəticəyə gələ bilərik ki, vergi ombudsmanlığı institutunun tətbiqinin müsbət və mənfi cəhətləri mövcuddur. Vergi mübahisələrinin tətbiqi zamanı əldə ediləcək üstünlükləri müəlliflər aşağıdakı kimi qruplaşdırırlar:

- vergi ödəyiciləri tərəfindən verilən şikayətlərə daha çevik baxılması
- vergi ödəyicilərinə tövsiyələr vermək
- vergi administrasiyaları və vergi ödəyiciləri arasında münasibətlərin ədalətli və rəşional qurulmasına yardım etmək
- vergi mübahisələrini azaltmaq
- verginin könüllü ödənilməsinə təşviq etmək
- vergi orqanlarının vətəndaşlara xidmət keyfiyyətini artırmaq

- vergi sisteminin təkmilləşdirilməsi sahəsində təkliflər vermək
- vergi əxlaqının inkişafına kömək etmək [10, s. 180].

### ƏDƏBİYYAT (REFERENCES):

1. Arslan Oncu, G. Applicability of the European Convention on Human Rights to tax law and proceedings: an analysis in the light of the decisions of the European Court of Human Rights. *Türkiye Justice Academy Journal*. 20, 2015, p, 139-190 (in Turkish /*Arslan Öncü, G. (2015). Vergi hukuku ve yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları ışığında bir analiz. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi. 20, 139-190*).
2. Asmar Aliyeva. New approaches in the fight against tax evasion. Concepts of tax morality and tax discipline - *Azerbaijan Law Journal*. 2024 (No. 3), p. 21-29 (in Azerbaijani / *Əsmər Əliyeva. Vergidən yayınma ilə mübarizədə yeni yanaşmalar. Vergi əxlaqı və vergi intizamlığı anlayışları - Azərbaycan Hüquq Jurnalı. 2024 (№3), səh. 21-29*).
3. Coshkun, Burak / Gunaydin Hamza, (2015), “The Institutional Evolution of the Right to Complain in the Turkish-Islamic State Tradition in the Context of the Origin of the Ombudsman”, *Ombudsman Academic Journal*, S.3, Y.2, p. 9-60 (in Turkish / *COŞKUN, Burak / GÜNAYDIN Hamza, (2015), “Ombudsmanlığın Kökeni Meselesi Bağlamında Türk-İslâm Devlet Geleneğinde Şikâyet Hakkının Kurumsal Tekâmülü”, Ombudsman Akademik Dergisi, S.3, Y.2, s. 9-60*).
4. Çetin, G. and Gokbunar, R. (2010). Tax office workers' view of taxpayer's rights. *Management and Economics*. 17(1), p. 23-46 (in Turkish / *Çetin, G. ve Gökbnar, R. (2010). Mükellef haklarına vergi dairesi çalışanlarının bakışı. Yönetim ve Ekonomi. 17(1), 23-46*).
5. Dogan, K.C. (2015). Ombudsman of Pakistan: Structural-institutional and functional aspects. *GUSBEED*. 6(13), p. 145-157 (in Turkish / *Doğan, K.C. (2015). Pakistan Ombudsmanı: Yapısal-kurumsal ve işlevsel yönleri. GÜSBEED. 6(13), 145-157*).
6. Gerçek, A. (2006). Taxpayer's rights and examination of the situation in Turkey. *Tax Issues*. 209, p. 121-149 (in Turkish / *Gerçek, A. (2006). Vergilemede mükellef hakları ve Türkiye'deki durumun incelenmesi. Vergi Sorunları. 209, 121-149*).
7. Karci, Sh.M. Ombudsman: Scandinavian Models and Turkish Application. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2016./Karcı, Ş.M. (2016) (in Turkish / *Ombudsman: İskandinav Modelleri ve Türkiye Uygulaması. Ankara: Seçkin Yayıncılık*).
8. Moosa F. Will the Tax Ombud be an Effective Protector of Taxpayers' Rights? *J Forensic Leg Investig Sci* 3: 019. 2017. p.

URL: [https://www.researchgate.net/deref/http%3A%2F%2Fdoi.org%2F10.24966%2FFLIS-733X%2F100019?\\_tp=eyJjb250ZXh0Ijp7ImZpcnN0UGFnZSI6InB1YmxpY2F0aW9uIiwicGFnZSI6InB1YmxpY2F0aW9uIn19](https://www.researchgate.net/deref/http%3A%2F%2Fdoi.org%2F10.24966%2FFLIS-733X%2F100019?_tp=eyJjb250ZXh0Ijp7ImZpcnN0UGFnZSI6InB1YmxpY2F0aW9uIiwicGFnZSI6InB1YmxpY2F0aW9uIn19) (last access: 10.07.2025).

9. Serrano, F. (2007). The taxpayer's rights and the role of the tax ombudsman: an analysis from a Spanish and comparative law perspective. *Intertax*. 35(5), p. 331-340.
10. Selçuk Buyrukoğlu, Mahmure Eşgünoğlu Bulmuş, Furkan Şükrü Bozkurt. An assessment on the applicability of tax ombudsmanship in turkey. *Ombudsman academic/ number: 22 • date: january-june 2025 SS: p. 171-192* (in Turkish / *Selçuk Buyrukoğlu, Mahmure Eşgünoğlu Bulmuş, Furkan Şükrü Bozkurt türkiye'de vergi ombudsmanlığının uygulanabilirliği üzerine bir değerlendirme. Ombudsman akademik/sayı: 22 • tarih: OCAK-HAZİRAN 2025 SS: 171-192. ISSN: 2148-256X*).  
URL: <https://doi.org/10.32002/ombudsmanakademik.1625960> (last access: 09.07.2025).
11. Shukrü Mert KARCI. Concept of tax ombudsman and its function in turkish public administration. *Ekev academy magazine / issue: 79 (spring 2019) p.379-402* (in Turkish / *Şükrü Mert Karci. Vergi ombudsmanı kavramı ve türk kamu yönetiminde işlevselliği. Ekev akademi dergisi • Yıl: 23 Sayı: 79 (Yaz 2019)*).
12. Tax Code of Azerbaijan Republic (in Azerbaijani / *Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi*).  
URL: <https://e-qanun.az/framework/46948> (last access: 10.07.2025).
13. Tax ombudsman. Arsh. Gor. Çağrı BAYER. *Journal of Selçuk University Justice Vocational School, Vol. 1, P. 1, 2018, p. 102-136* (in Turkish / *Vergi ombudsmanı. Arş. Gör. Çağrı BAYER. Selçuk Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu Dergisi, C. 1, S. 1, 2018*).
14. Regulations on the Tax Ombudsman. Approved by the order of the Minister of Taxes of the Republic of Azerbaijan No. 1917040100401200 dated May 01, 2019 (in Azerbaijani / *Vergi ombudsmanı haqqında Əsasnamə. Azərbaycan Respublikası vergilər nazirinin 01 may 2019-cu il tarixli 1917040100401200 nömrəli əmri ilə təsdiq edilmişdir*).  
URL: <https://www.taxes.gov.az/files/2/esasnameler/Ombudsman.pdf> (last access: 11.07.2025).
15. Regulations of the Tax Ombudsman Service Main Department of the State Tax Service Office under the Ministry of Economy of the Republic of Azerbaijan. Approved by the order of the Minister of

Economy of the Republic of Azerbaijan No. 3-21/3-1-F-54/2024 dated May 17, 2024 (in Azerbaijani / *Azərbaycan Respublikasının İqtisadiyyat Nazirliyi yanında Dövlət Vergi Xidmətinin Aparatının Vergi ombudsmanı xidməti baş idarəsinin əsasnaməsi. Azərbaycan Respublikası iqtisadiyyat nazirinin 17 may 2024-cü il tarixli 3-21/3-1-F-54/2024 nömrəli əmri ilə təsdiq edilmişdir.*

URL: <https://www.taxes.gov.az/az/page/vergi-ombudsmani-xidmeti-bas-idaresi> (last access: 09.07.2025).

16. Roadmap for 2025 on the implementation of improvements and communication in the relevant field related to the “Taxation” indicator of the World Bank Group’s “Business Ready” report (in Azerbaijani / *Dünya Bankı Qrupunun “Business Ready” hesabatının “Vergitutma” indikatoru ilə bağlı müvafiq sahədə təkmilləşmələrin və kommunikasiyanın həyata keçirilməsinə dair 2025-ci il üzrə Yol Xəritəsi.*

URL:<https://www.taxes.gov.az/uploads/2025/strategiya/2025.pdf> (last access: 10.07.2025).

**The institute of tax ombudsman as a  
new method of dispute resolution in tax matters in the  
Republic of Azerbaijan: analysis of its objectives, efficiency, and necessity**

ASMAR ALIYEVA\*, FARDA JABBARLI\*\*, AYGUN HAJIYEVA\*\*\*

**Abstract**

*Tax disputes differ from other disputes in their specific characteristics. We can also group their resolution methods as traditional and non-traditional methods. While traditional methods include administrative and judicial resolution of tax disputes, non-traditional methods include alternative dispute resolution methods and tax ombudsman institutions. In this article, we will talk about the emergence and development of the tax ombudsman institution as a method of resolving tax disputes, models of the tax ombudsman institution in different countries, its application in our country and whether it is necessary. The tax ombudsman institution is a relatively new institution not only in Azerbaijan but also in the whole world, and there are quite a few controversial points in its*

---

\* PhD in Law / Associate Professor / Baku State University / Head of the Department of Civil Procedure and Commercial Law / email: asmer\_1985@yahoo.com

\*\* Senior Lecturer / Baku State University / Lecturer at the Department of Civil Procedure and Commercial Law / email: farda.cabbarli@gmail.com

\*\*\* PhD in Law / Baku State University / Lecturer at the Department of Civil Procedure and Commercial Law / email: aygunhajiyeval8@gmail.com

*application. A group of researchers is of the opinion that the tax ombudsman institution is not sufficiently effective in resolving tax disputes, which they attribute to the fact that the tax ombudsman's decisions are of a recommendatory nature and are not aimed at mandatory execution. Another group of authors is of the opinion that the tax ombudsman institution will be a promising and effective institution in the context of protecting taxpayers' rights. Whether tax ombudsmen are more effective as an independent institution or as a structural unit of tax administrations is another controversial point in this regard. The article has conducted an extensive study of these and other issues.*

**Keywords:** *tax disputes, tax evasion, administrative courts, tax ombudsman, budget revenues.*

### **Институт налогового омбудсмена как новый метод разрешения налоговых споров в Азербайджанской Республике: анализ его целей, эффективности и необходимости**

АСМАР АЛИЕВА\*, ФАРДА ДЖАББАРЛЫ\*\*, АЙГЮН ГАДЖИЕВА\*\*\*

#### **Резюме**

*Налоговые споры отличаются от других споров своими специфическими особенностями. Методы их разрешения можно разделить на традиционные и нетрадиционные. Если к традиционным методам относятся административное и судебное разрешение налоговых споров, то к нетрадиционным методам можно отнести альтернативные методы разрешения споров и институт налогового омбудсмена. В данной статье мы рассмотрим возникновение и развитие института налогового омбудсмена как метода разрешения налоговых споров, модели институтов налогового омбудсмена в разных странах, его применение в нашей стране и необходимость его применения. Институт налогового омбудсмена – относительно новый институт не только в Азербайджане, но и во всем мире, и его применение вызывает немало споров. Одна группа исследователей считает, что институт налогового омбудсмена недостаточно эффективен в разрешении*

---

\* Доктор философии по праву / доцент / Бакинский государственный университет / заведующий кафедрой гражданского процесса и коммерческого права / email: asmer\_1985@yahoo.com

\*\* Старший преподаватель / Бакинский государственный университет / преподаватель кафедры гражданского процесса и коммерческого права / email: farda.cabbarli@gmail.com

\*\*\* Доктор философии по праву / Бакинский государственный университет / преподаватель кафедры гражданского процесса и коммерческого права / email: aygunhajiyeva18@gmail.com

*налоговых споров, объясняя это тем, что решения налогового омбудсмана носят рекомендательный характер и не направлены на обязательное исполнение. Другая группа авторов считает, что институт налогового омбудсмана станет перспективным и эффективным институтом в контексте защиты прав налогоплательщиков. В этой связи также вызывает споры вопрос о том, эффективнее ли налоговый омбудсмен как независимый институт или как структурное подразделение налоговых администраций. Этот и другие вопросы подробно рассматриваются в статье.*

**Ключевые слова:** налоговые споры, уклонение от уплаты налогов, административные суды, налоговый омбудсмен, доходы бюджета.

**Redaksiyaya daxil olma tarixi: 20.07.2025**

**Çapa qəbul: 25.12.2025**