



VERGİ OMBUDSMANLIĞI ve TÜRKİYEDE UYGULANABİLİRLİĞİ

Önder E. GÜMÜŞ^(*)

ÖZET

Ombudsmanlık kurumu İsveçte doğmuş ve sonrasında tüm dünyada yaygınlaşmış bir denetim kurumudur. İdarenin kendi içinde her ne kadar bazı denetim yolları ve kurumları bulunsa da çoğu zaman objektiflikten uzak ve tek yönlü gerçekleşen bu denetimlerde vatandaşın hakları istenilen ölçüde korunamamaktadır. Bu nedenle çoğu ülkede ombudsman ya da ombudsman benzeri oluşumlar özellikle ikinci dünya savaşı sonrası demokrasinin gelişmesi ve yaygınlaşması, insan hakları alanında yaşanan gelişmeler ve eğitim düzeyinin artması ile birlikte ortaya çıkmaya başlamıştır. Mali konular halk nezdinde önemli bir yere sahip olmakla birlikte çoğu zaman mevzuatın geniş oluşunun ve çok sık değişmesinin neden olduğu bilgi eksikliği nedeniyle hatalı işlemlere açık, devletle kişiler arasında uyuşmazlıkların çok sık yaşandığı bir alandır. Dünyada her ülke kendi sistemine göre bir ombudsmanlık kurumu kurmuş ve belli alanlarda görevli uzmanlaşmış ombudsmanlar atamışlardır. Bu uygulamalardan biri olan vergi ombudsmanlığı bu ülkelerde başarı ile uygulanmaktadır. Vergi ombudsmanlığı Türkiye’de de uygulama alanı bulabilir ve dava aşamasına gelmeden pek çok sorunun çözümünü sağlayabilir.

Anahtar Kelimeler: Ombudsman, Vergi Ombudsmanı, Kamu Denetçiliği Kurumu

1- GİRİŞ

Ülkemizde kamu yönetiminde ve devlet organizasyonunda zamanla yaşanan gelişmeler ve yeniden yapılanma çalışmaları, idarenin yeni görevler üstlenmesi, büyüyen ve gelişen bu karmaşık ve kompleks yapının denetlenmesi ihtiyacını da beraberinde getirmiştir. İdarenin kendi içinde yaptığı

^(*) Uluslararası İlişkiler Uzmanı (EVM)

hiyerarşik denetim ve vesayet denetimi gibi denetimler tek taraflı ve yine idarece görevlendirilen görevlilerce yerine getirilen denetimlerdir. Yargı denetimi ise sıkı şekil kuralları olan, pahalı ve zaman zaman mahkemelerin görev alanlarının belirlenmesinde yaşanan sorunlar nedeniyle daha geç işleyen bir denetim sürecidir. Bir nevi uzlaştırma müessesesi olan Kamu Denetçiliği Kurumu ülkemizde de maceralı bir süreçten sonra¹ kasım ayı itibarıyla oluşumunu tamamlamıştır. Bu yazımızda öncelikle ombudsmanlık kurumunun tarihsel gelişimi ve dünya uygulamaları ele alınacak sonrasında ise ülkemizde bu kurumun kuruluş çalışmaları ve mevcut durum son düzenlemeler paralelinde açıklanacaktır. Son olarak vergi ombudsmanlığı müessesesinin ülkemizde uygulanabilirliği irdelenmeye çalışılacaktır.

2- OMBUDSMAN: ANLAMI ve TARİHSEL GELİŞİMİ

2.1- Ombudsmanın Anlamı

Ombudsman İsveç dilinde “aracı” anlamına gelen “ombuds” ile “kişi” anlamına gelen “man” kelimelerinin birleşiminden meydana gelen eski bir kelime olup, “vekil, temsilci, avukat, delege, koruyucu” gibi manalara da gelmektedir.² Kurumsal bir tanım yapacak olursak Ombudsman terimi, parlamento tarafından halkın şikayetlerini dinleyip, çözümlere ulaştırmak üzere seçilmiş kimse veya kimseleri simgelemektedir. Ombudsman’ın Türkçe karşılığı için Türk Dil Kurumu “Kamu Denetçisi” tanımını tercih etmektedir. Genel olarak Ombudsman kamu hizmetlerinin yürütülüşündeki adaletsizlikler hakkında, konudan etkilenenlerden şikayetleri almak, bu konularda araştırmalar yapmak ve sorunları çözmekle görevlendirilmiş, bağımsız bir kamu otoritesidir.³

*Ombudsman, bireyleri kamu kurumları karşısında savunmak için atanan bir devlet memurudur, bir kamu hakemi ve kamu ile vatandaş arasında bir arabulucudur. Bazı düşünürlerce ombudsman “göz kulağı halkın üzerinde olan insan” olarak tanımlanmaktadır*⁴

Her ülke kendi kültürel ve siyasi yapısı ve anlayışı içinde bu kavrama farklı anlamlar yükleyebilmektedir. ABD’de ombudsman hem kamu hem de özel sektörde yönetimin hatalarına karşı işlenen suçları araştıran bir “Yöntem”, İngiltere ve Sirilanka’da “Yönetim İçin Parlamento Komiseri”, İspanya, Arjantin, Peru ve Kolombiya’da “Halkın Avukatı”, Fransa ve Senegal’de “Arabulucu”, Polonya’da “Vatandaş Hakları Savunucusu”dur.⁵

¹ 5521 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu 15.06.2006 tarihinde TBMM’de kabul edilmiş ancak kanunun bazı maddeleri dönemin Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet Sezer tarafından geri iade edilmiştir. Meclis hiç bir değişiklik yapmadan sadece yeni kanun numarası ile (5548) kanunu aynen Cumhurbaşkanına geri göndermiş Cumhurbaşkanı da kanunu anayasal zorunluluk olarak onaylamıştır. Anamuhalefet partisi olan Cumhuriyet Halk Partisi kanunu Anayasa Mahkemesine götürmüş, Anayasa mahkemesi kanunun yürürlüğünün durdurulmasına karar vermiştir. 12 Eylül 2010 tarihinde yapılan referandum ile Anayasının 74. maddesi yeniden düzenlenmiş ve Kamu Denetçiliği Kurumu Anayasaya girmiş ve son olarak 6328 sayılı kanunla Kamu Denetçiliği Kurumu kurulmuştur.

² Çakmak Caner; “Kamu Denetiminde Kamu Denetçiliği Kurumunun Türkiye’de Yeri ve Önemi” Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Ün. Sosyal Bil.Ens., 2008, s.1

³ <http://tr.wikipedia.org/wiki/Ombudsman> (Erişim:25.12.2012)

⁴ Özden Kemal; Kamu Yönetiminde Ombudsman Denetimi Çeşitli Devletlerde Uygulamaları ve Türkiyede Uygulanabilirliği “Marmara Üniversitesi SBE, Doktora Tezi, 2005, s.8

⁵ Bozoğlu Menekşe; “Kamu Yönetiminin İdari Denetimi ve Ombudsmanlık Kurumu” Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Ün. Sos. Bil.Ens. 2008, s.29

2.2- Tarihsel Gelişimi

Ombudsmanlık sisteminin ilk defa İsveç Kralı XII. Sarl (Demirbaş Şarl) tarafından uygulandığı kabul edilmektedir⁶. Demirbaş Şarl'ın bu sistemi Osmanlı İmparatorluğundaki bazı benzeri uygulamalardan esinlenerek geliştirdiği yönünde bir çok görüş mevcuttur.⁷ Esinlendiği öne sürülen kurumlara Kazaskerlik, Ahilik Teşkilatı, Dar'ul Adl ve Divan-ı Mezalim örnek verilebilir. Bunlardan Dar'ul Adl ve Divan-ı Mezalim kurumları Emeviler, Abbasiler, Memlük ve Selçuklu Devletlerinde halkın yönetime karşı şikâyetlerini dinleyen ve halk ile devlet arasındaki uyuşmazlıkları gidermeye çalışan kurumlar olarak bilinmektedir.

Ombudsmanlık kurumunun anayasal bir kurum olarak ortaya çıkışı ise yine İsveçte 1809 tarihinde olmuştur. Bu tarihten sonra uzun süre başka hiç bir devlette uygulaması görülmeyen kamu denetçiliği İsveçten sonra yine bir İskandinav ülkesi olan Finlandiya'da 1919 yılında yapılan bir anayasa değişikliği ile kurulmuştur. Bu tarihten sonra dalga dalga bir çok ülke kamu denetçiliğini uygulamaya başlamıştır. Danimarka 1954, Batı Almanya 1957, Norveç 1959 tarihinde kamu denetçiliğini kurmuşlardır. İkinci dalgada ise İngiliz Milletler Topluluğu ülkeleri olan Yeni Zelanda (1962), İngiliz Guyanası (1966), Büyük Britanya (1967), Alberta (1967), Maurice Adası (1967) vs ülkeler de ombudsmanlık sistemini kuran ülkeler arasına katılmışlardır.⁸

Avrupa Birliğinde de 7 Subat 1992'de, Maastricht'te imzalanan Avrupa Birliği Anlaşması ile ortaklık kurumlarının saydamlığını sağlayarak yurttaş ile bu kurumlar arasındaki güven ilişkisini güçlendirmeyi, ayrıca yurttaşın şikâyetlerini kabul ederek ortaklık kurumlarının demokratik işleminde yurttaşın yardımcı olmayı amaçlayan "Avrupa Ombudsmanı" oluşturulmuş ve Eski Finlandiya Ombudsmanı Jacob Söderman 1 Eylül 1995 ilk Avrupa Ombudsmanı olarak göreve başlamıştır.⁹

3- KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU ve VERGİ OMBUDSMANLIĞININ TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİ

3.1- Türkiye'de Ombudsmanlık Tartışmaları ve Kamu Denetçiliği Kurumunun Kuruluşu

Türkiye'de ombudsmanlık tartışmaları 1970'li yıllarda bazı akademik yayınlarla başlamıştır.¹⁰ Sonrasında 1982 anayasasının hazırlık sürecinde konu ile ilgili Ankara Üniversitesi hocalarınca hazırlanan anayasa taslağında ilk kez kamu denetçiliği uygulamasından bahsedilmiştir. Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE) tarafından 1991 yılında kamu yönetiminin bir değerlendirmesi niteliğinde olan ve literatüre KAYA raporu olarak geçen çalışmada da ombudsmanlık dile getirilmiş Devlet Denetleme Kurulunun bir nevi ombudsman gibi çalışması önerilmiştir. Kamu Denetçiliği Kurumu

⁶ Tarihçiler ombudsman kurumu ile Roma İmparatorluğundaki "Halk Tribünleri", 17.yy Amerikan kolonilerindeki "Censors" ve Çindeki Han Hanedanlığı dönemindeki "Control Yuan" arasında benzerlikler tespit etmişler ancak kurumu ilham alan ülkeler bunu İsveçte buldukları için daha gerilere gitme gereği duymamışlardır.

⁷ Gökçe Ali Fuat, "Çağdaş Kamu Yönetiminde Kamu Denetçiliği ve Türkiye İçin Askeri Ombudsman Önerisi", Süleyman Demirel Ün. İ.İ.B.F. Dergisi, 2012-II, s.206

⁸ Acar Tunay, "Kamu Yönetiminde Yeni Bir Denetim Yolu: Kamu Denetçiliği Kurumu" Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sos.Bil.Ens.,2009, s.40

⁹ Acar Tunay; A.g.e.,s.73

¹⁰ Prof.Dr. Payasoğlu Arif, Prof.Dr.Bekir Balta ve Cemal Mıhçıoğlu bu konuda çalışmalar yapan bazı akademisyenlerdir. Kamu Denetçiliği kavramını ilk kullanan kişi Prof.Dr.Bekir Balta olmuştur.

beşinci, yedinci ve dokuzuncu kalkınma planlarında da kendine yer bulmuştur¹¹. Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği (TÜSİAD) ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) de konu ile ilgili raporlar hazırlamışlardır. Türkiye'nin 1999 Helsinki zirvesinde Avrupa Birliğine aday ülke statüsü kazanması ile bir zorunluluk olarak kamu denetçiliği kurumu kurulması çalışmalarına hız verilmiştir. Daha önce bir dipnot açarak kısaca maceralı bu süreci açıkladığımız için burada değinmeyeceğiz. 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kanunu 29.06.2012 tarihli resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Kasım sonu itibarıyla Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından bir başdenetçi ve beş denetçi seçilmiş ve kurumun kuruluşu tamamlanmıştır.

3.2- Vergi Ombudsmanlığı ve Türkiye'de Uygulanabilirliği

3.2.1- Vergi Ombudsmanlığı

Genel bir ombudsman oluşumu içinde vergi ombudsmanlığı mekanizması oluşturulması 90'lı yıllarda ortaya çıkmıştır. Bir çok ülke ya genel ombudsman içerisinde ayrı bir danışmanlık bürosu oluşturmuş ya da ayrı bir vergi ombudsmanı kurmuşlardır. Avustralya'da genel ombudsmanlık içinde bir vergi danışmanlığı bürosu oluşturulmuşken, Kanada'da vergi ombudsmanı, Hindistan'da dolaylı ve dolaysız vergi ombudsmanı, Pakistan'da vergi ombudsmanı, Amerika Birleşik Devletlerinde vergi mükellefinin avukatı, İspanya'da vergi mükellefinin korunması konseyi gibi oluşumlar ayrı bir vergi ombudsmanlığına örnek verilebilir.¹²

*"Vergi Ombudsmanının yaratılmasında temel etken, genel ombudsman kurumuna götürülen ihtilaf çeşitliliğine nazaran etkinlik sağlama fikridir. Özellik, çabukluk, serilik ve etkinlik talebi, vergi dava yükünün azaltılması amacı ve vergilendirme alanının kendine has özelliklerinin bulunması, bir vergi ombudsmanının kurulmasını gerektiren nedenler olarak sıralanmaktadır."*¹³ Vergi ombudsmanı hem mükellefler için hem de idare için çeşitli faydalar sağlamaktadır. Vergi ombudsmanı İdarenin eylem ve işlemlerini kontrol eder, denetler, öneriler getirir ve böylece daha etkin bir vergi idaresinin oluşumuna katkı sağlar. Aynı zamanda vergi mükelleflerini de doğru yönlendirerek mükelleflerin vergiye uyumunu artırır. Yargı mercilerinin önündeki vergi dosyaları da bu oluşumdan olumlu etkilenmektedir. Uyuşmazlıkların yargı önüne gelmeden çözümlenmesi için ombudsman iyi bir fırsat oluşturmaktadır.

3.2.2- Türkiye'de Uygulanabilirliği

Türkiyede Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılması ile birlikte kanaatimizce mükellef odaklı pek çok uygulama dünya uygulamaları paralelinde Türkiye'de de yer almaya başlamıştır. Mükelleflere hizmet vermeye başlayan vergi iletişim merkezi, mükellef hizmetleri merkezi, mükellef hakları bildirgesi, vergi denetimi ve kamu hizmetleri standartlarının oluşturulması bunlara örnek olarak verilebilir.¹⁴ Bu uygulamalar dışında kamunun dışında yer alan ancak üyeleri arasında kamu görevlilerinin de yer

¹¹ Temizkan Koray, "Kamu Denetçiliği Kurumu ve Türkiyede Uygulanabilirliği", Yüksek Lisans Tezi, Mersin Üniv.Sos.Bil. Ens., 2008,s.153-161

¹² Billur Yaltı , Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru, s.8-9, <http://www.danistay.gov.tr/billuryalti.pdf>, (Erişim:26.12.2012)

¹³ Yaltı, A.g.m. s.9

¹⁴ Konu ile ilgili ayrıntılı bilgi için bakınız (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=115>), (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1218>),(<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1208>),

aldığı Vergi Konseyi gibi kurumlar ile meslek odaları da vergi ile ilgili İdareye yardımcı yararlı oluşumlar arasında yer almaktadır.¹⁵

Bu uygulamalar ve oluşumlar dışında vergi usul kanununda yer alan uzlaşma müessesesi de mükelleflere idarenin vergi inceleme raporları veya vergi daireleri aracılığıyla tarh ettirdiği vergiler ve cezalar için söz konusu olabilmektedir. Ayrıca yine mükellefler hata düzeltme yoluna gidebilmekte ya da vergi usul kanununun 124. maddesi gereğince şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına başvurabilmektedirler.¹⁶

Görüldüğü üzere Türk Vergi İdaresinde vergi ombudsmanlığına geçiş sürecinde kolaylaştırıcı uygulamalar ve yol gösterici düzenlemeler mevcuttur. Ülkemizdeki uzlaşma sisteminin benzeri olan ve ABD’de yer alan “Appeals” müessesesi mükelleflerle idare arasında bir nevi hakemlik müessesesi olan “Mükellefin Avukatı” uygulaması¹⁷ ile desteklenmiş ve mükellefin idare karşısında sesini etkin olarak duyurabilmesine katkıda bulunmuştur.¹⁸ Bu sistem benzeri bir uygulamanın ülkemizde de yer alması hem idare hem de mükellefler açısından yararlı olacaktır. Örneğin böyle bir uygulama ile uzlaşmalara hem idareden hem de mükelleflerden bağımsız uzmanların aracılık etmesi durumunda bir çok uyumsuzluk olumlu sonuçlanabilir ve vergi yargısı açısından da olumlu sonuçlar doğurabilir.¹⁹ Ayrıca vergi denetim elemanları da gereksiz iş yoğunluğundan kurtulabilir.

6328 sayılı kamu denetçiliği kurumu kanununun 1. maddesinde kanunun amacının, kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikayet mekanizması oluşturmak suretiyle idarenin her türlü işlem ve eylemi ile tutum ve davranışlarının insan haklarına, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönünden incelenmesi, araştırılması ve önerilerde bulunulması olarak belirtilmiştir. Kanunun 4. maddesinde bu kanunda belirtilen görevleri yerine getirmek amacıyla bir başdenetçi ve beş denetçi seçileceği, 7. maddesinde ise kurumun şikayet üzerine idarenin eylem ve işlemlerini inceleyip araştırarak idareye önerilerde bulunabileceği belirtilmiştir.²⁰

Kanunun 17. maddesi de kuruma başvuru ve usulünü düzenlemektedir. Buna göre kuruma gerçek ve tüzel kişiler başvurabilir ancak başvuruda bulunulabilmesi için idari başvuru yollarının tüketilmiş olması gerekmektedir. Kanunun ilgili maddelerinden de anlaşılacağı gibi vergi ile ilgili şikayet başvuruları da bu kuruma yapılabilir. Başvuruların kabulüne mart ayı sonunda başlanmıştır. Kurumun organizasyonu ve seçilen denetçilerin görev paylaşımı da büyük oranda tamamlanmıştır. Ancak kurumun daha çok insan hakları ihlalleri ve benzeri konularda faaliyet göstereceğine yönelik bir algı söz konusudur. Vergi gibi uzmanlık isteyen ve geniş bir kesimi ilgilendiren bir konunun kurum içinde ayrı bir vergi danışmanlığı şeklinde örgütlenmesi ya da ABD örneğinde olduğu gibi bir mükellefin avukatı sisteminin oluşturulması yararlı olacaktır. Bu sistem benzeri bir sistem İngilterede vergi hakemi

¹⁵ Hakkımızda, <http://www.vergikonseyi.org.tr/hakkimizda.php?baslik=1679091c5a880faf6fb5e6087eb1b2dc>, (Erişim: 26.12.2012).

¹⁶ Vergi usul Kanunu Madde 120-124, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim: 26.12.2012)

¹⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz., <http://www.irs.gov/uac/Taxpayer-Advocate-Service-6> (Erişim: 27.12.2012)

¹⁸ Doç.Dr. Eyüpgiller Saygın, “Vergi İdaresinin Yapılandırılması: Global Eğilimler ve Türkiye İçin Öneriler”, http://www.hlbsaygin.com.tr/Mevzuat1_1.htm, (Erişim: 27.12.2012)

¹⁹ Öncü Ekrem, “Vergisel Uyuşmazlıklarda Ombudsmana Başvurulabilir mi?” <http://www.thelira.com/yazar/31/ekrem-oncu/1992/vergisel-uyusmazliklarda-ombudsmana-basvurulabilir-mi> (Erişim: 24.12.2012)

²⁰ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu , 29.06.2012 tarih ve 28338 sayılı resmi gazete

olarak uygulanmakta tüm idari prosedürlerin tamamlanması sonrasında çözüme ulaşamayan mükellefler vergi hakemine başvuruda bulunabilmektedir

4- SONUÇ

Ombudsmanlık kurumu günümüzde yüzden fazla ülkede uygulanan ve idarenin gittikçe genişleyen ve karmaşıklaşan yapısı karşısında bireyler adına bir şikayet makamı olarak önemli roller üstlenen bir yapıdır. İdarenin kendi dışında bağımsız bir merci tarafından denetlenmesi ve işleyişi ile ilgili kendine öneriler getiren bir mercinin oluşu İdare açısından da son derece yararlı bir uygulamadır. Tarihimiz açısından hiç yabancı olmadığımız bu yapının ülkemizde hayata geçirilebilmiş olması memnuniyet vericidir. Vergi ombudsmanlığı ise vergi mevzuatının, genişliği ve karmaşıklığı ile birlikte mükelleflerin de yeterince bilgi sahibi olmamaları nedeniyle Kamu Denetçiliği Sistemi içerisinde ayrıca değerlendirilmesi gereken bir konudur. Dünyada pek çok ülkede uygulanmakta olan vergi ombudsmanlığının ülkemizde de uygulanması için hiç bir engel yoktur. Kanaatimizce yeni kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu içerisinde sayıları beş olarak belirlenmiş denetçilerden birinin vergileme alanındaki şikayetlere bakmak üzere uzman statüde olması ve vergi uzmanları ile birlikte çalışması, bu konuda çalışmalar yürütecek büroların ülke çapında yaygınlaşması vergilendirmenin etkinliği açısından değerlendirilebilir.

KAYNAKÇA

- Acar Tunay; "Kamu Yönetiminde Yeni Bir Denetim Yolu: Kamu Denetçiliği Kurumu" Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sos.Bil. Ens.,2009
- Bozoğlu Menekşe; "Kamu Yönetiminin İdari Denetimi ve Ombudsmanlık Kurumu" Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Ün. Sos. Bil. Ens., 2008
- Çakmak Caner; "Kamu Denetiminde Kamu Denetçiliği Kurumunun Türkiye’de Yeri ve Önemi" Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Ün. Sos. Bil. Ens., 2008
- Erdoğan Osman; "Kamu Yönetiminde İdari ve Denetsel Açısından Ombudsman Kurumu: Türkiye Örneği" Yüksek Lisans Tezi, Ankara Ün. Sos. Bil. Ens., 2006
- Eyüpgiller Saygın, "Vergi İdaresinin Yapılandırılması: Global Eğilimler ve Türkiye İçin Öneriler", http://www.hlbsaygin.com.tr/Mevzuat1_1.htm
- Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi Web Sitesi (www.gib.gov.tr)
- Gökçe Ali Fuat; "Çağdaş Kamu Yönetiminde Kamu Denetçiliği ve Türkiye İçin Askeri Ombudsman Önerisi", Süleyman Demirel Ün. İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı:2, 2012
- Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu , 29.06.2012 tarih ve 28338 sayılı resmi gazete
- Öncü Ekrem, "Vergi Uyuşmazlıklarında Ombudsmana Başvurulabilir mi?" <http://www.thelira.com/yazar/31/ekrem-oncu/1992/vergisel-uyusmazliklarda-ombudsmana-basvurulabilir-mi>
- Temizkan Koray; "Kamu Denetçiliği Kurumu ve Türkiyede Uygulanabilirliği", Yüksek Lisans Tezi, Mersin Ün.Sos.Bil.Ens., 2008
- Yaltı Billur; "Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru", s.8-9, <http://www.danistay.gov.tr/billuryalti.pdf>
- <http://www.irs.gov/uac/Taxpayer-Advocate-Service-6>