

DÜZENLEME ORTAKLIK PAYININ VERGİ NİTELİĞİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

*An Evaluation on the Tax Nature of the Development
Readjustment Share*

Erdem ERCAN*

ÖZ

Gördüğü imar işlemi nedeniyle değeri artan arsa ve arazilerin bir kısmının artan değere karşılık olarak kamuya aktarılmasına ilişkin düzenlemeler ülkemizde 19. yüzyıldan bu yana bulunmaktadır. Bu düzenlemelerin günümüzdeki en önemli örneği İmar Kanunu'nun 18'inci maddesidir. Madde, arsa veya arazisi işlem gören kimselerin işleme tabi tutulan bu gayrimenkullerinin belirli bir kısmının umumi hizmet ve kamu hizmeti alanlarında kullanılmak amacıyla yetkili kamu idaresi tarafından alınması şeklinde uygulanmaktadır. Düzenleme ortaklık payı (DOP) adı verilen bu uygulama gerek 6785 sayılı mülga İmar Kanunu gerekse yürürlükteki 3194 sayılı İmar Kanunu döneminde Anayasa Mahkemesinde iptal davasına konu edilmiştir. 3194 sayılı Kanun dönemindeki kararlarda DOP'un gayrimenkulün artan değeri karşılığında alınan ölçülü bir değerlendirme resmi (şerefiye) olduğu gerekçesiyle iptal talebi reddedilmiştir. Çalışmada, DOP'un şerefiye niteliğinde bir vergi olduğu, aynı olarak alınmasının ve kimi kaynaklarda hukuka uygun kamulaştırmasız el atma olarak nitelendirilmesinin bu durumu ortadan kaldırmadığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca daha adil bir vergilendirme için değer esaslı DOP uygulamasına geçilmesi önerilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Arazi ve Arsa Düzenlemesi, Düzenleme Ortaklık Payı, Vergi, Aynı Vergiler, Şerefiye.

Makalenin Geliş Tarihi: 8.1.2025, **Makalenin Kabul Tarihi:** 4.2.2025.

* Dr. Öğr. Üyesi, Ankara Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Gayrimenkul Geliştirme ve Yönetimi Bölümü Öğretim Üyesi; e-posta: erdemercan@ankara.edu.tr, ORCID:0000-0002-1645-0394.

ABSTRACT

Regulations concerning the transfer of a portion of real estate, whose value has increased due to zoning process, to the public in exchange for the increased value have been in place in our country since the 19th century. The most significant example of these regulations today is Article 18 of the Zoning Law. This article is implemented by transferring a certain portion of the real estate of individuals whose properties are being processed by the authorized public administration for use in public service areas. This implementation, known as the Development Readjustment Share (DRS), has been the subject of annulment lawsuit in the Constitutional Court under both the repealed Zoning Law No. 6785 and the current Zoning Law No. 3194. In the decisions of Law No. 3194 term, DRS's request for annulment was rejected on the grounds that it was a measured betterment tax. This study concluded that DRS is a betterment tax, and the fact that it is received in kind and described as a confiscating without expropriation in accordance with the law in some sources does not eliminate this situation. Furthermore, the study suggests transitioning to a value-based DRS system in order to achieve more equitable taxation.

Keywords: Land Adjustment, Development Readjustment Share, Tax, Taxes In Kind, Betterment Tax.

GİRİŞ

3194 sayılı İmar Kanunu'nun¹ 18'inci maddesi gereğince arazi ve arsalar birbirleri ile, yol fazlaları ile, kamu kurumlarına veya belediyelere ait bulunan yerler ile birleştirilebilmekte, yeniden imar planına uygun ada veya parsellere ayrılabilen, müstakil veya hisseli olarak ya da kat mülkiyeti esasına göre hak sahiplerine dağıtılabilir. Yetkili idarelerce uygulama imar planlarına dayanan parselasyon planları ile gerçekleştirilen ve hamur kuralı² adı verilen bu uygulamalar neticesinde işleme konu gayrimenkuller değer kazanabilmekte, artan değere karşılık öteden beri düzenleme ortaklık payı (DOP) adı verilen bir pay arazi veya arsa sahibinden alınarak bölgenin ihtiyaç duyduğu mevzuatta sayılan umumi hizmet ve kamu hizmeti alanlarına

¹ 03/05/1985 tarihli ve 3194 sayılı İmar Kanunu, (www.mevzuat.gov.tr).

² Halil Kalabalık, *İmar Hukuku Dersleri* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019), 409. Aydın Gülan, *Türk İmar Hukukunda Hamur Kuralı Uygulaması (3194 sayılı İmar Kanunu'nun 18. Maddesi Uygulamasına İlişkin Teorik Bir Yaklaşım)* (İstanbul: Yayımlanmamış Doçentlik Tezi, 2000), 14.

ayrılabilir. Bu pay, 09/07/1956 tarihli ve 6785 sayılı mülga İmar Kanunu'nun³ 42'nci maddesinin devamı mahiyetindeki 3194 sayılı Kanun'un mezkûr maddesi uyarınca gayrimenkulden düşülen aynı bir paydır. Tarihsel açıdan bakıldığında; bedelsiz yola terk, yangın alanlarındaki imar planlarında gayrimenkulden eksiltme gibi benzer uygulamaların 19. yüzyılda Osmanlı İmparatorluğu döneminde de bulunduğu ve şerefiye düzenlemeleri kapsamında ele alındığı görülmektedir⁴.

Hal böyleyken, kimi yazarların yakın geçmişte ortaya koyduğu DOP'un aynı bir vergi, şerefiye veya değerlenme resmi olduğu yönündeki düşünce,⁵ Anayasa Mahkemesinin günümüzde geçerliliğini koruyan 21/06/1990 tarihli kararları ile de desteklenmiştir⁶. Yüksek Mahkemenin bu somut tespitine karşın idare ve imar hukuku çalışmalarında, DOP'un hukuka uygun kamulaştırmaz el atma işlemi olduğundan bahisle konu kamulaştırma başlığı altında incelenmekte, vergi boyutuyla ele alınmamaktadır⁷. Literatürde

³ RG, 16.07.1956, S. 9359.

⁴ Koray Özcan, "Tanzimat'ın Kent Reformları: Türk İmar Sisteminin Kuruluş Sürecinde Erken Planlama Deneyimleri (1839–1908)," *Osmanlı Bilimi Araştırmaları*, VII, sy. 2, (2006): 171.

⁵ Yıldızhan Yayla, *Şehir Planlamasının Başlıca Hukuki Meseleleri ve İstanbul Örneği* (İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınevi, 1975), 179. Ruşen Keleş, *Kentleşme Politikası*, (Ankara: İmge Kitabevi, 1990), 198.

⁶ Anayasa Mahkemesi, E.1990/7, K.1990/11, 21.06.1990, E.1990/8, K.1990/12, 21.06.1990, E.1990/9, K.1990/13, 21.06.1990, (www.anayasa.gov.tr).

⁷ Günday, literatüre yön vermiş olan yaklaşımını; "Görülüyor ki, düzenleme ortaklık payı alınması usulüne uygun olarak bir kamulaştırma kararı alınmasına gerek olmaksızın, özel mülkiyette bulunan taşınmazların belli bir kısmına hukuka uygun olarak zorla el atılmasıdır. Kamulaştırma yoluyla el atmada taşınmazın el atılan kısmının bedelinin ödenmesi zorunlu iken, düzenleme ortaklık payı ayrılmasında herhangi bir bedel ödenmemektedir." sözleriyle gerekçelendirmektedir. Bkz. Metin Günday, *İdare Hukuku*, (Ankara: İmaj Yayınevi, 1999), 182. Kalabalık ise benzer şekilde; "Usulüne uygun olarak bir kamulaştırma kararı olmaksızın özel mülkiyetteki taşınmazların İK m. 18 hükmü gereği, imar sınırı içindeki arsa ve arazilerin, idare tarafından, imar planına uygun şekilde ada ve parsellere ayrıldıktan veya birleştirildikten sonra belli bölümlerine el atılması, bunun sonucunda meydana gelecek değer artışı karşılığında bir defaya mahsus olmak üzere düzenleme ortaklık payının alınması "hukuka uygun kamulaştırmaz el atma" kabul edilmektedir. ... Buna göre ya Kamulaştırma Kanunu çerçevesinde usulüne uygun kamulaştırma yaparak ve bedelini peşin ödeyerek veya İmar Kanunu'na göre imar uygulaması yaparak bedel ödemeksizin en fazla %45'e kadar DOP olarak el konulabilir." demek suretiyle konuyu aynı çizgide ele almaktadır. Bkz. Kalabalık, *İmar Hukuku Dersleri*, 302-303.

egemen olan bu yaklaşım DOP'un vergisel niteliği hakkında tereddütlere yol açmaktadır. Çalışmada DOP'un vergi olup olmadığı, vergi ise dar anlamda vergi mi diğer mali yükümlülüklerden mi kabul edilmesinin gerektiği sorularına yanıtlar aranacaktır. Fakat öncesinde DOP'un tarihsel gelişimi, güncel mevzuat ve Anayasa Mahkemesinin DOP düzenlemelerinin iptali amacıyla açılan davalarda vermiş olduğu kararlar ele alınacaktır.

I. TARİHSEL GELİŞİM

DOP benzeri uygulamalara ilişkin düzenlemeler, Osmanlı İmparatorluğunda 19. yüzyıl ortalarından itibaren görülmeye başlanmıştır. İmar işlemleri neticesinde gayrimenkulde meydana gelen değer artışlarının vergilendirilmesi veyahut da nakden veya aynen kamuya aktarımı şeklindeki bu düzenlemelerin ilk örneği, İstanbul için çıkartılan 1848 tarihli Ebniye Nizamnamesinde yer almaktadır. Nizamnamede, genişletilecek yollar için gereken alanın yolun iki tarafındaki arsalardan eşit miktarlarda bedelsiz olarak sağlanacağı hükme bağlanmıştır⁸. Bahse konu bedelsiz yola terk oranı azami %25 olarak belirlenmiş, bu oranın aşılması durumunda aşılan miktar kadar kamulaştırma yapılması yoluna ilk defa bu dönemde gidilmiştir⁹. 1864 tarihli Turuk ve Ebniye Nizamnamesi'nde bedelsiz yola terk uygulamasına devam edilmiş, ayrıca alan bazlı %25 bedelsiz terk uygulaması da ilk kez bu dönemde yangın alanlarında gerçekleştirilmiştir¹⁰. Böylece arazi ve arsa düzenlemesinin temelini oluşturan bedelsiz terk uygulaması, yangın alanları ve yollarla sınırlı olarak tüm ülkede yaygınlaşmıştır¹¹. Yine önemli bir başka

Aynı yöndeki görüşler için bkz. Mustafa Yılmaz, "İmar Kanunu'nun 18. Maddesi Çerçevesinde Düzenleme Ortaklık Payı Kavramı ve Uygulamaları," *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 16, sy. 3-4, (2010): 38. Ali Hamza Şahin, "Dünden Bugüne Hukuka Uygun El Atma ve Mülkiyet Hakkı İhlallerinin Giderimi," *TAAD (Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 9, sy. 35, (2018): 408. Kerim Azak, "Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde İmar Planı Uygulamaları ile Mülkiyet Hakkının Sınırlanması," *SÜHFD (Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi)* 31, sy. 4, (2023): 1572.

⁸ Yılmaz, "İmar Kanunu'nun 18. Maddesi," 46.

⁹ Özcan, "Tanzimat'ın Kent Reformları," 163.

¹⁰ Özcan, "Tanzimat'ın Kent Reformları," 167.

¹¹ Melih Ersoy, "Yeni İmar Yasası Hazırlanması Sürecinde Plan Uygulama Araçlarının Önemi," *Ankara Şehir Plancıları Odası Yeni İmar Kanununa Doğru Sempozyumu*, (2005): 5, <http://www.melihersoy.com/wp-content/uploads/2012/04/Yeni-İmar-Yasasi-Hazirlanmasi-Surecinde-Plan-Uygulama-Araclarinin-Onemi.pdf>.

düzenleme, Turuk ve Ebniye Nizamnamesi'nin 9'uncu maddesinde yer almış, devlete ait boş bir miri araziye yahut da vakıf arazisine bina inşa edilmesi suretiyle mahalle teşkil etmek maksadıyla plan yapılması ve bunun uygulanması durumunda bina sahiplerinin düzenleme alanının sahibi olan devlete bir ödeme yapması öngörülmüştür¹². Buna göre, bina sahibi arazi sahibine kullanım bedeli gibi bir bedel ödeyecektir. Fakat bu bedelin, "mukataa-yi zemin" yani bir nevi "üst hakkı" karşılığı bedel, kira veya arazi vergisi olarak ödendiği ve miktarının idarece takdir edildiği anlaşılmaktadır¹³. Kökleri iltizam usulüne dayanan bu gibi uygulamalar, Medeni Kanun'un 1926'da kabulüyle yapılamaz hale gelmiş¹⁴, müteakiben 05/06/1935 tarihli ve 2762 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 27'nci maddesi ile, mukataalı vakıf arazilerinde, arazi mülkiyetinin, üzerinde binası bulunan tasarruf sahibine uygun bir bedel karşılığında devredilmesi suretiyle tamamen tasfiye

¹² Nizamnamenin 9'uncu maddesi şöyledir: "Bir kimse yahud bir şirket eser bina olmayan arazi ve bostanlar üzerine ebniye inşasıyla müceddeden mahalle teşkil edecek olduktaki evvel emirde bunun bir kat'a haritasını tanzim ile Ticaret Nezaretine takdim edecektir. Nezaret dahi icab eden makam ve mevkiler ile bil muhabere bunun münasib olup olmadığını ve muhazir ve menafîini tahkik ve menafî-i umumiyece icrası lâzım gelen şeraiti tayin ederek harita-yı mezkûreyi bir kut'a tahrir ile Babi Alîye takdim eyleyecektir. Bu haritanın kabulü ile mahallenin inşası İrade-yi Mahsuse-yi şahane süduruna münevveddir. Ve alelumum böyle ham arazi üzerine ebniye inşa olunacak olduktaki gerek arazi-yi emiriyye olsun ve gerek arazi-yi vakfiyeden bulunsun yapılacak ebniye mülk olmak üzere yedlerine mukataa-yi zemin olarak icara takdir olunacaktır." Nihal Ekin Erkan, "Ebniye Nizamnamelerinden Şehir Planlama Teorisine Uzanan Yol: İstanbul'da Şehir Planlama," *Çağdaş Yerel Yönetimler* 21, sy. 4, (Ekim 2012): 9. Ayrıca Nizamnamenin tam metni için bkz. Mehmet Seyitdanlıoğlu, "Bir Belge-Yerel Yönetim Metinleri (V): Turuk ve Ebniye Nizamnamesi ve Getirdikleri," *Çağdaş Yerel Yönetimler* 5, sy. 3, (Temmuz 1996): 69 vd.

¹³ "Mukātaa kelimesi başlangıçtan beri, mülkiyeti devlete veya vakıflara ait araziden ve arsalardan ifraz edilerek özel şahıslara veya kurumlara kiralanın parçalar için yapılan kira sözleşmesini ve ödenen kirayı ifade etmek üzere "mukātaa-i zemîn" veya "mukātaalı" gibi tabirlerde de kullanılmıştır. Mukātaa ayrıca "vergi mükellefinden üretimin hacmine göre alınması gereken öşür, haraç vb. vergilerin sabit bir meblağ olarak belirlenmiş olması" anlamına da geliyordu." <https://islamansiklopedisi.org.tr/mukataa>. Bu ödemenin devlete ait düzenleme alanında inşa edilen yapı sahiplerinin arsa değerinin %10'unun devlete vergi olarak verilmesi şeklinde bir ödeme olduğu da ifade edilmektedir. Bkz. Seyitdanlıoğlu, "Bir Belge-Yerel Yönetim Metinleri (V)," 72.

¹⁴ Ahmet İşeri, "Vakıflar (Medeni Kanundan Önceki ve Sonraki Vakıf Nevileri ve Hukuki Mahiyetleri)," *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 21, sy. 1, (Mayıs 1964): 266 vd.

edilmiştir¹⁵. Bir başka önemli düzenleme, aynı Nizamname'nin 33'üncü maddesinde yer alan; "*Sokaklardan geçecek su ve gaz boruları ve su yolları ve lağım misüllü şeylerin inşa veya tamirleri hükümetin nezaretiyle yaptırılarak masarifat-ı vakıası sahipleri tarafından tesviye olunacaktır.*" hükmüdür¹⁶. Her ne kadar masrafın doğrudan yapı sahiplerince karşılanması bakımından farklılık arz etmekte ise de bu uygulama, maliyeti idarece karşılanıp yararlananlara paylaştırılarak alınan günümüzdeki yol, su ve kanalizasyon harcamalarına katılma paylarının ilk örneklerindedir.

Benzer düzenlemeler, 1882 tarihli Ebniye Kanunu'nda da yer almıştır. Türkiye'nin ilk imar kanunu olan Ebniye Kanunu'nda yol genişletmelerinde %25'lik bedelsiz terk uygulamasına devam edilmiştir¹⁷. 16'ncı madde gereğince arazisinde yapılaşma talep eden kişilerin bu talepleri karşılığında veya isteğe bağlı olarak gerçekleştirilen mahalle ölçekli parselasyon işlemlerinde, maliklerin arazilerinin ihtiyacı karşılayacak kadarını karakol ve okul alanı olarak bedelsiz terk etmesi, kanalizasyon yapması ve kaldırım masrafını karşılamak üzere parsellenen yerlerin satış bedelinden belli bir kısmını belediyeye ödemesi zorunlu kılınmıştır¹⁸. Bu düzenleme, arazinin o dönem koşullarındaki parselasyonu karşılığında belirli bir kısmının okul ve karakol alanı olarak kullanılmak üzere kamuya devredilmesi bakımından DOP mahiyetindedir. Böylece hem parselasyon hem de bedelsiz terk işlemleri imar uygulamalarına yerleştirilerek İmar Kanunu'nun 18'inci maddesinin temelleri de atılmıştır¹⁹. 1882 yılında yürürlüğe giren Ebniye Kanunu, 6785 sayılı mülga İmar Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 1956 yılına kadar varlığını sürdürmüştür. Belirtilen dönemde, Ankara Şehri İmar Müdürlüğü'nün Kuruluş ve Görevleri Hakkında 1351 sayılı Kanun'a 02/06/1930 tarihli ve 1663 sayılı Kanunla eklenen hükümlerle Ankara özelinde, 10/06/1933 tarihli ve 2290 sayılı Yapı Yollar Kanunu ile Türkiye genelinde arazi ve arsa düzenlemesinin

¹⁵ Bkz. RG, 13.06.1935, S. 3027.

¹⁶ Bkz. Seyitdanlıoğlu, "Bir Belge-Yerel Yönetim Metinleri (V)," 77.

¹⁷ Ahmet Talha Tetik, "İmar Hukukunda İfraz ve Tevhit İşlemleri," *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, sy. 158, (2022): 142.

¹⁸ Ersoy, "Yeni İmar Yasası," 5. Selahattin Tuncer, "Şerefiye (Değerlenme Resmi) Üzerine Bir Deneme," *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi* 2, sy. 1, (1966): 29. Tetik, "İmar Hukukunda İfraz," 132-133.

¹⁹ Ö. Kırıl, *6785/1605 Sayılı İmar Yasasının 42. Maddesine Eleştirel Bir Yaklaşım* (Ankara: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 1980), 22'den aktaran Ersoy, "Yeni İmar Yasası," 5.

yangın alanları dışında da %15 eksiltme yapılarak uygulanması sağlanmıştır²⁰. Bu oran, mülga 6785 sayılı Kanunla %25, 3194 sayılı Kanunla ve sonrasında bu Kanun'da yapılan değişikliklerle sırasıyla %35, %40 ve nihayet %45 olarak belirlenmiştir.

II. GÜNCEL MEVZUAT

DOP, İmar Kanunu'nun 18'inci maddesinin 2'nci ve 10'uncu fıkraları gereğince uygulama imar planlarına dayanılarak hazırlanan parselasyon planlarının, uygulama imar planlarının kesinleşmesini müteakip beş yıl içerisinde onaylanmasıyla birlikte aynı anda gayrimenkulden düşülmektedir. Diğer bir deyişle, parselasyon planının onaylanması sonucunda DOP da kesilmiş olmaktadır. Çünkü Kanun'un 19'uncu maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca parselasyon planları onaylanmakla yürürlüğe girmekte, ayrıca kesinleşmesine ve tescil edilmesine gerek bulunmamaktadır. Parselasyon planlarının kesinleşmesi ve tapuda tescil edilmesi 18'inci madde uygulaması için değil, 15'inci maddede yer alan ifraz ve tevhit için zorunludur²¹. Özetle, DOP'un alınabilmesi için öncelikle konut alanını ihtiva eden uygulama imar planının kesinleşmiş olması, sonrasında beş yıl içerisinde parselasyon planının onaylanmış olması gerekmektedir²².

3194 sayılı Kanun'da DOP tanımı bulunmamakta, İmar Kanunu'nun 18'inci maddesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları düzenleyen Arazi ve Arsa Düzenlemeleri Hakkında Yönetmeliğin²³ 4/1-ç bendinde; "*Düzenleme alanındaki ve bölgedeki yaşayanların kentsel faaliyetlerini sürdürebilmeleri için gerekli olan umumi hizmet ve kamu hizmet alanlarını elde etmek ve/veya düzenleme dolayısıyla meydana gelen değer artışları karşılığında; düzenlemeye tâbi tutulan arazi ve arsaların, düzenlemeden önceki yüzölçümlerinden, imar planındaki kullanım kararlarına göre yüzde kırk beşe (%45) kadar düşülebilen miktar*" olarak tanımlanmaktadır. Tanıma göre, parsel sahiplerinin ihtiyaç duyacağı umumi hizmet ve kamu hizmeti alanları, parselasyon öncesi sahip oldukları arsa ve arazilerden %45'e kadar düşülebilen DOP'tan karşılanmakta ve düzenleme alanını ifade eden parselasyon planında gösterilmektedir.

²⁰ Kanun metinleri için bkz. RG, 02.06.1930, S. 1509 ve RG, 21.06.1933, S. 2433.

²¹ Tetik, "İmar Hukukunda İfraz," 132.

²² Kalabalık, *İmar Hukuku Dersleri*, 459.

²³ 22/02/2020 tarihli ve 31047 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren *Arazi ve Arsa Düzenlemeleri Hakkında Yönetmelik*, (www.mevzuat.gov.tr).

DOP'a ilişkin temel yasal düzenleme, 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 'Arazi ve Arsa Düzenleme Esasları' başlıklı 3'üncü bölümünde 'Parselasyon planlarının hazırlanması' başlıklı 18'inci maddesinde yer almaktadır²⁴. Maddenin 1'inci fıkrası uyarınca belediye ve il özel idareleri, düzenlemeye tabi tuttukları arsa ve arazileri; yol fazlalarıyla, kamu kurumlarına veya belediyelere ait bulunan yerlerle birleştirmeye, bunları yeniden imar planına uygun ada veya parsellere ayırmaya, müstakil, hisseli veya kat mülkiyeti esaslarına göre hak sahiplerine dağıtmaya yetkili kılınmıştır. 2'nci fıkra; düzenlemeye tabi tutulan arazi ve arsaların dağıtım sırasında, bunların yüzölçümlerinin %45'ini aşmamak kaydıyla, yeteri kadar sahanın düzenleme alanındaki nüfusun kentsel faaliyetlerini sürdürebilmeleri için gerekli olan umumi hizmet alanlarının tesis edilmesi ve düzenleme dolayısıyla meydana gelen değer artışları karşılığında DOP olarak düşülebileceği düzenlenmiştir. Yönetmelikteki tanımdan farklı olarak "kamu hizmeti alanları" ifadesine bu fıkra da yer verilmemekle birlikte "umumi hizmet alanı" ifadesinin "kamu hizmet alanını" da kapsadığı takip eden 3'üncü fıkradaki "diğer umumi ve kamu hizmeti alanları" ifadesinden anlaşılmaktadır. Dolayısıyla Yönetmelik tanımı Kanun hükmüyle uyumaktadır. 3'üncü fıkra, düzenleme alanından düşülecek DOP'un yalnızca bölgede ihtiyaç duyulan yol, meydan, park, otopark, çocuk bahçesi/parkı, yeşil saha, ibadet yeri, karakol, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı öğretime yönelik eğitim tesis alanları, kamuya ait kreş ve gündüz bakım evleri, pazar yeri, semt spor alanı, toplu taşıma istasyonları ve durakları, Sağlık Bakanlığına bağlı sağlık tesis alanları, otoyol hariç erişme kontrolünün uygulandığı yol, su yolu, bölgenin geneline hizmet veren spor alanı, belediye hizmet alanı, sosyal ve kültürel tesis alanı, kamu hizmeti için planlanan teknik altyapı ve trafo alanları, özel tesis yapılmasına konu olmayan ağaçlandırılacak alan, rekreasyon alanı olarak ayrılan parseller ve mesire alanları, resmî kurum alanı, uygulama imar planı kararı ile getirilen diğer umumi ve kamu hizmet alanları, otogar alanları için kullanılabileceği hüküm altına alınmıştır. 5'inci fıkra uyarınca; umumi hizmetler için ayrılması gereken alanların toplamının %45'ten fazla olması veya daha öncesinde parselasyon planı tescil olmuş alanlarda ikinci kez düzenleme ortaklık payı kesintisi yapılamaması halinde kamu eline geçişi sağlanamayan umumi ve kamu hizmet alanlarının kamuya geçişi Kanun'un 13'üncü maddesinde

²⁴ 04.07.2019 tarihli ve 7181 sayılı Kanun'un 8 ve 9'uncu maddeleriyle üçüncü bölüm başlığı "İfraz ve Tevhid İşleri" iken "Arazi ve Arsa Düzenleme Esasları" şeklinde, 18'inci madde başlığı "Arazi ve arsa düzenlemesi" iken "Parselasyon planlarının hazırlanması" şeklinde değiştirilmiştir.

belirtilen yöntemlerle sağlanacaktır. DOP kesilemediği yani 18'inci madde uygulaması yapılamadığı takdirde başvurulacak yöntemler; ihtiyacın tescil harici ve belediye mülkiyetindeki alanlardan karşılanması, muvafakat alınmak kaydıyla kamuya ait taşınmazlardan karşılanması, Hazine mülkiyetindeki alanlardan karşılanması, imar hakkı aktarımı veya kamulaştırma ile karşılanması olarak sıralanmaktadır. Umumi ve kamu hizmet alanlarının kamulaştırma yoluyla kamu eline geçirilecek olması halinde, uygulamaya giren parsellerin imar planında kamulaştırmaya konu kamu ve umumi hizmet alanlarına denk gelen kısımlarının ilgili idarece kamulaştırılması öngörülmektedir. 6'ncı fıkra gereğince DOP alınacak arsa veya arazide kamulaştırma işlemi söz konusu olduğunda; DOP, kamulaştırılan alandan geriye kalan saha üzerinden hesaplanacaktır. DOP'un kamulaştırmadan farklı olduğu, kamulaştırma olmadığı bu iki fıkra hükmüyle açıkça ortaya konulmaktadır. 7'nci fıkarda, kural olarak DOP'un bir kez alınabileceği, ancak 7, 8 ve 9'uncu fıkralardaki koşulların oluşması halinde %45'i geçmemek kaydıyla ilk uygulamadaki düzenleme ortaklık payına ilave DOP kesintisi yapılabileceği düzenlenmiştir. 11'inci fıkarda, mevcut yapılar nedeniyle parsellerden DOP alınamadığı hâllerde bu payın bedele dönüştürülebileceği, parselasyonu onaylayan idare tarafından alınan bu bedelin, fazladan düzenleme ortaklık payı kesintisi yapılmak zorunda kalınan diğer parsel sahiplerine ödeneceği, 12'nci fıkarda, bu bedelin, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun 11'inci maddesinde belirtilen bedel tespiti esaslarına uygun olarak lisanslı gayrimenkul değerlendirme uzmanları veya ilgili idare takdir komisyonlarınca raporlandırılarak tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. DOP'un, yapılaşma nedeniyle alınamadığı yerlerden gayrimenkul değerlendirme uzmanlarınca veyahut da takdir komisyonlarınca tespit edilecek değer üzerinden hesaplanması ve para olarak alınabilmesini mümkün kılan bu uygulama, aynı DOP uygulamasının istisnası mahiyetindedir.

Kanun hükmüne ilişkin ayrıntılar, İmar Kanunu'nun 18'inci maddesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları düzenleyen Arazi ve Arsa Düzenlemeleri Hakkında Yönetmelik'te yer almaktadır. Mevcut yönetmelik Danıştay tarafından birçok maddesi iptal edilmiş veya yürütmesi durdurulmuş vaziyette varlığını sürdürmekte, üstelik 05/12/2024 tarihli ve 7534 sayılı Kanunla²⁵ yapılan son değişikliklere de uyumlaştırılmamış durumdadır. Açıklanan nedenlerle kapsamlı bir reforma tabi tutulması gerekmektedir.

²⁵ Bkz. RG, 12.12.2024, S. 32750.

III. ANAYASA MAHKEMESİNİN DOP DÜZENLEMELERİNE İLİŞKİN İPTAL DAVALARINDA VERDİĞİ KARARLAR

Anayasa Mahkemesinin, 6785 sayılı mülga İmar Kanunu'nun DOP düzenlemesini ihtiva eden 42'nci maddesinin “şüyulandırılan taşınmaz malların yüzde yirmibeşe kadar noksanı ile sahiplerine dağıtabileceğine”²⁶ ilişkin kısmının “dolayısı ile kamulaştırma (kamulaştırmaz el atma-yazar notu)”²⁷ niteliğinde olduğu gerekçesiyle iptali yönündeki 22/11/1963 tarihli ve E.1963/65-K.1963/278 sayılı kararı²⁸ 19. yüzyıldan itibaren uygulanagelen arazi ve arsa düzenlemelerinin anayasaya aykırı olduğunu ifade eden önemli bir karardır.

Kararda; “334 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'sının 38'inci maddesinin birinci fıkrasına göre gerçek karşılığı peşin ödenmedikçe kamulaştırma yapılamaz. 6785 sayılı İmar Kanunu'nun dolayısıyla kamulaştırma hükmünü kapsayan 42'nci maddesinin uygulanması sonucu taşınmaz malının bir kısmı elinden alınacak olan kişiye bunun gerçek karşılığının ödenmesi gerekir. Taşınmaz malların plâna uygun şekilde inşaata elverişli hale getirilmesi sonucu değerinin yükseleceği, bu sebeple de yüzde yirmibeşe kadar eksik verilecek taşınmaz malların değerlerinin bunların eski yüz ölçülerindeki değerlerini karşılayacağı bazı üyeler tarafından ileri sürülmekte ise de bu, her zaman doğru olamaz. Nitekim, İmar ve İskân

²⁶ İptale konu kısmı içeren 42'nci madde; “İmar ve yol istikamet plânları hududu içindeki binalı ve binasız gayrimenkullerin, plâna uygun şekilde inşaata elverişli hale getirilmesi için, gayrimenkul sahiplerinin muvafakati aranmaksızın birbirleriyle ve yol fazlası ile veya sair belediye, âmme hükmi şahıslarıyla âmme müesseselerine ait yerlerle birleştirilerek, plân icaplarına göre, müstakillen veya şuyulu olarak parsellere ayırmaya ve bu yerleri yüzde yirmi beşe kadar noksanıyla sahiplerine dağıtmaya belediyeler salâhiyetlidir.

Bu yerlerin birleştirildikten sonra parsellere ayrılmasında ve dağıtılmasında eski mevkii ve miktarı esas tutulur. Bunlardan yol, meydan, otopark ve yeşil saha gibi umumi hizmetlere ayrılan yerlere rastlayan ve yüzde yirmi beşten fazla olup istimlâki icap eden yerlere mukabil, mülk sahiplerine bu madde hükümleri dahilinde yer göstermeye belediyeler salâhiyetlidir.” şeklindedir.

²⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. Fatma Ayhan, “Kamulaştırma Kanunu'nun Geçici 6. Maddesi ve Türk Hukukunda “Dolayısıyla Kamulaştırma” Uygulaması Üzerine Bir Deneme,” *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası* 69, sy. 1-2, (2011): 1128 vd.

²⁸ Anayasa Mahkemesi, E.1963/65, K.1963/278, 22/11/1963 Kararı için bkz. (www.anayasa.gov.tr).

Bakanlığı yayınlarından bir yüksek mühendis tarafından kaleme alınan (İmar mevzuatında değiştirilmesi düşünülen hususlar) adlı broşürde zayıf miktarları için her yerde ve her türlü taşınmaz mala aynı yükümlü yükletilmiş olmasından haksızlıklar doğduğu açıklanmaktadır. ...

Yukarıdan beri yapılan açıklamadan anlaşılacağı üzere 6785 sayılı İmar Kanunu'nun şüylendirilen taşınmaz malların yüzde yirmi beşe kadar noksanı ile sahiplerine dağıtılabileceğine ilişkin hükmü Anayasa'nın 38'inci maddesinin birinci fıkrasına aykırıdır. Bu sebeple de iptaline karar verilmek gerekir.

Burada şunu işaret edelim ki tarla kaidesinin uygulanması sonunda sahiplerine verilen taşınmaz malların değerleri artmışsa hiç şüphesiz bu artıştan yalnız mal sahipleri değil, belediyeler de faydalanacaktır. Nitekim 9/7/1948 günlü ve 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun (Değerlenme resmî) kenar başlıklı 16'nci maddesiyle 8/9/1956 günlü ve 6830 sayılı İstimlâk Kanunu'nun (Kısmî istimlâk) kenar başlıklı 12'nci maddesi artan değerlerin bir kısmının belediyelere ait olacağını açıkça göstermektedir." denilmektedir.

Netice itibarıyla arazi ve arsa düzenlemesi sonucunda yapılması öngörülen %25'lik kesintinin kamulaştırma işlemi mahiyetinde olduğu fakat Anayasa'ya aykırı olarak karşılığında mülk sahibine herhangi bir para verilmediği gerekçesiyle söz konusu ifadenin iptaline oyçokluğuyla karar verilmiştir. Azınlık görüşündeki; imar düzenlemesi neticesinde gayrimenkulün değerinin arttığı, yapılan kesintinin bu artışa karşılık olarak alındığı, dolayısıyla değerlendirme resmi mahiyetinde olduğu, bu nedenle iptali talep edilen ifadenin dolaylı kamulaştırma sonucunu doğurmadığı yönündeki gerekçelerin, bahse konu imar düzenlemesi neticesinde her zaman değer artışı olmayabileceği, artan değerlerin gayrimenkulün bulunduğu yere, konumuna ve büyüklüğüne göre farklılık arz edebileceği, bu nedenle her yerden aynı oranda kesinti yapılmasının eşitlikliliklere yol açabileceği, kaldı ki değer artışından yalnızca hak sahiplerinin değil belediyelerin de yararlanacağı gözetilerek değerlendirme resmi iddiasının yerinde görülmediği ifade edilmiştir.

Kararın bir başka önemli yönü ise; Başkanvekili Lütfi Akadlı, Üye Şemsettin Akçoğlu ve Üye Lütfi Ömerbaş'ın, muhalefet şerhinde dahi olsa ilk defa bir Anayasa Mahkemesi kararında %25'lik kesintinin, bir başka ifadeyle DOP'un aynı resim, değerlendirme resmi olarak nitelendirilmiş olmasıdır.

Muhalefet şerhinde; "... Yüzde yirmi beşe kadar eksik dağıtma sonucu belediyenin uhdesinde tapuya tescil edilmiş bir taşınmaz mal husule gelmiş

olmuyor. Sırf imar plâni gereği işlem yapılması sonucu bu durum hasıl olmaktadır.

Taşınmaz malın imardan evvelki metre kare değeri ile imardan sonraki değeri arasında daima bir artış meydana gelir, iyi yapılan bir hamur ameliyesi mutlaka fazla bir değerde yaranmaktadır. Çoğunluk kararın da bir büroşürdeki yayına atfen ileri sürülen haksızlıklar için esasında değil, uygulamaya taallük edebilir. ...

1- ... Kamulaştırmada, taşınmaz malın tümü veya bir parçası, sahibinin rızası olmaksızın elinden alınarak kamulaştırmayı yapan idare adına tapu kütüğüne geçirilip, eski malikin bu taşınmaz malla ilgisi kesilir. Kamulaştırma kısmî yapılmış ise, mülkiyet hakkı kamulaştırılmayan parça üzerinde devam eder. 6785 sayılı kanunun kabul ettiği sistem ise büsbütün başkadır. Sözü geçen kanunun 42'nci maddesinin öngördüğü amaç, imar ve yol istikamet plânları sınırı içinde kalan binalı ve binasız taşınmaz malları plâna uygun şekilde inşaata elverişli hale getirmektedir. Taşınmaz malların önce birleştirilmesi, sonra dağıtılması işi, kamulaştırmada olduğu gibi belli bir kamu hizmetinin gerçekleştirilmesi için değil beldenin sağlık ve teknik şartları haiz olacak şekilde yavaş yavaş yenilenmesi için yapılmaktadır. ... Bu işleri bir kamulaştırma saymak ve 42'nci madde hükümlerini Anayasa'nın kamulaştırmaya ilişkin hükümleriyle karşılaştırmak kanun koyucunun amacından uzaklaşmak olur.

2- ... Belediye, bütün taşınmaz malları, eski sınırları, miktarı ve malikleriyle kayıtlı kalmaksızın, birleşmekte, böylece meydana gelen alanda yapılması program gereğinden olan yol, yeşil saha ve otopark gibi yerleri ayırmakta, işlemin verdiği zayıatı hesaplamakta, sonra da eski miktarın % 25 ini geçmiyen bir zayıatla teşkil edilen imar parsellerini mümkün olduğu kadar eski sahiplerine müstakil veya şüvulu olarak dağıtmaktadır. Yani taşınmaz mallar, birleştirildikten, genel hizmetler için gerekli yerler ayrıldıktan sonra imar parsellerine uygun kadastro parselleri meydana getirilerek, sınırları, yüz ölçümleri, bazen de, mevkileri değiştirilip yeni bir tescile tabi tutulmaktadır. Kanunun cevaz verdiği bu işlemler kadastro parsellerinin malikleriyle olan bağlarını tamamen kestiğinden ve aynı kimseler, imar plânına uygun yeni kadastro parsellerinin malikleri olduğundan % 25 e kadar olan zayıatın maliklere in'ikâsı ise ancak dağıtma sırasında vukua geldiğinden diğer işlemler bir yana bırakılıp yalnız zayıattan ötürü olaya kamulaştırma hükümleri uygulanmaz.

3- Kaldı ki, kararda görüşüne dayanılan Ord. Prof. Sıddık Sami Onar'ın da kabul ettiği gibi (Nafia işleri umumun menfaatine yarayacak nafia eserleri vücuda getirmek üzere yapılır. Binaenaleyh bunların icap ettirdiği masraflar da, sair âmme masrafları gibi, umuma tahmil edilmek lâzım gelir. Bununla beraber bu nafia işlerinden doğrudan doğruya ve diğerlerinden fazla bir şekilde faydalanan muayyen mülklere bir takım malî külfetler yükletilmektedir Yapı ve Yollar Kanunu'nun 6'ncı maddesi hükmüne göre "Müstakil şehir haritası dahilindeki arsaların tevhit ve ifraz ve tevziinde mesahai sathiyelerin aynen muhafazası kabil olmadığı takdirde tevziat, nihayet %15'e kadar noksanıyla yapılır." şu suretle belediye, şehir haritasının tatbiki dolayısıyla yapacağı nafia işlerinin alâkalı mülklere temin edeceği menfaatin üzerinden arsaların % 15'ini aynen almaktadır.) Sonuç olarak bu % 15'e (6785 sayılı kanuna göre % 25'e) kadar karşılık ödenmeden alınan taşınmaz mal parçası, aynı bir resim niteliğindedir. Bu görünüşü ile düşünülür ve kanuna dayandığı da göz önüne alınırsa bu, vergi ve resimlerden ayrı değildir ve ortada Anayasa'ya aykırı bir yön yoktur.

4- Kararın gerekçe bölümünün sonunda 5237 sayılı Kanununun 16 ncı maddesinde yazılı değerlendirme resminin, bir nafia işinin yapılmasından dolayı mülkü değerlendirilen kimseden alınması ve yine 6830 sayılı istimlâk Kanununun 12 nci maddesi uyarınca kısmî kamulaştırmada kamulaştırma dışında kalan parçanın değerinde, kamulaştırmadan ötürü, artış olmuş ise, bu artışın kamulaştırma parasından indirilmesi Anayasa'ya uygun görüldüğü halde, genel imar hareketleri sebebiyle yapılan işlemlerde, taşınmaz malı, eskisinden % 25 e kadar azalan, buna karşılık, eskisinden çok daha fazla değer kazanan kişinin tabi tutulacağı işlemin Anayasa'ya uygun görülmemesi, ortada bir nevi kamulaştırma bulunduğu yolundaki gerekçe ile izah edilemez. Kısmî kamulaştırmada kamulaştırma dışında kalan parçanın, kamulaştırma sebebiyle artan değeri oranında, kamulaştırma parasından yapılan indirme veya bazı imar işlemleri sebebiyle, o yerdeki taşınmaz mal sahiplerinden alınan değerlendirme resmi ne ise, 6785 sayılı Kanunun 42'nci maddesi uyarınca imar parsellerinin, maliklere, eskisinden %25'e kadar noksanıyla verilmesi de odur. Bu sebeplerden ötürü 42'nci maddenin dâva konusu hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğu ve iptali gerektiği yolundaki görüşe muhalifiz." ifadelerine yer verilmiştir.

Özetle; iptal edilen hükmün kamulaştırmaya ilişkin olmadığı, kamulaştırmada gayrimenkulün tümü veya bir parçasının sahibinin rızası olmaksızın elinden alınarak kamulaştırmayı yapan idare adına tapu kütüğüne

geçirilip eski malikin bu taşınmaz malla ilgisinin kesildiği, kamulaştırma kısmi yapılmış ise mülkiyet hakkının kamulaştırılmayan parça üzerinde devam ettiği, halbuki arazi ve arsa düzenlemesinde maliklerin eski kadaströ parselleriyle ilişkisinin kesildiği, imar uygulamasına göre oluşturulan yeni parsellerin adlarına tescil edildiği, düzenlemenin kamulaştırmada olduğu gibi belli bir kamu hizmetinin gerçekleştirilmesi için değil, beldenin sağlık ve teknik şartları haiz olacak şekilde yavaş yavaş yenilenmesi için yapıldığı, %25'lik kesintinin ise belde sakinlerinin ortak kullanım alanlarına yönelik ve artan değere karşılık olarak öteden beri alınan aynı bir resim olduğu, kesintilerde oluşabilecek adaletsizliklerin düzenlemeden değil yanlış uygulamalardan kaynaklanabileceği ifade edilmektedir.

İptal kararından yaklaşık dokuz yıl sonra 11/07/1972 tarihli ve 1605 sayılı Kanun ile 42'nci madde yeniden düzenlenmiş,²⁹ kesinti bu kez "düzenleme ortaklık payı" olarak nitelendirilerek düzenlemeye tabi tutulan gayrimenkullerin %25'ini geçmeyecek bir kısmını değer artışları karşılığında düşme yetkisi belediyelere tekrar verilmiştir³⁰. Yeni 42'nci maddenin uygulanmasına ilişkin günümüz Arazi ve Arsa Düzenlemeleri Hakkında Yönetmeliğe benzer nitelikte bir uygulama yönetmeliği de çıkartılmıştır³¹.

6785 sayılı İmar Kanunu'nu yürürlükten kaldıran 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 18'inci maddesinin 2'nci fıkrasında DOP yeniden düzenlenmiştir. Zonguldak İdare Mahkemesi tarafından yargılamasına devam olunan üç adet davada, bahse konu DOP düzenlemesinin, somut olaya uygulanacağı ve Anayasa'nın 'Kamulaştırma' başlıklı 46'ncı maddesine aykırı olduğu yönündeki davacı iddiaları Mahkemece ciddi bulunarak somut norm denetimi yoluyla iptali talep edilmiştir. Anayasa Mahkemesinin 21/06/1990 tarihli kararlarında konu yeniden ele alınmış ve iptal talebi, söz konusu payın değerlendirme resmi niteliğinde olduğu gerekçesiyle bu kez reddedilmiştir³².

Kararların ilgili bölümü; "... İptali istenilen kuralla yönetim, kamulaştırma dışında, kişinin mülkiyet hakkını yasayla sınırlandırırken, işlem

²⁹ RG, 20.07.1972, S. 14251.

³⁰ Yılmaz, "İmar Kanunu'nun 18. Maddesi," 48.

³¹ İmar Kanununun 42 inci Maddesi Uyarınca Yapılacak Arazi ve Arsa Düzenlemeleri Hakkında Yönetmelik, RG, 23.03.1973, S. 14485.

³² Bkz. Anayasa Mahkemesi, E.1990/7, K.1990/11, 21.06.1990, E.1990/8, K.1990/12, 21.06.1990, E.1990/9, K.1990/13, 21.06.1990, (www.anayasa.gov.tr).

konusu taşınmazdan "düzenleme ortaklık payı" olarak ayrılan yerleri, şehirleşme için gerekli olan genel hizmetlerde kullanmaya yetkili kalmıştır.

... İtiraz konusu kural ile, kadastral parsellerin imar parseline dönüştürülmesinden sonra belediye tarafından kamu hizmeti yapılırken, hizmet karşılığı, yine o yere getirilecek hizmet için malikin taşınmazından belli bir miktarın düzenleme ortaklık payı olarak alınması yetkisinin, karşılık ödenmeden yapılan bir kamulaştırma olarak nitelendirilmek olanaksızdır. Bu nedenle yönetimin kamulaştırmatsız el atmada bulunduğundan söz edilemez.

... arazi ve arsa düzenlemesinde bir kısım alanın "düzenleme ortaklık payı" olarak alınması işlemi; belediyenin yaptığı kamu hizmeti karşılığında, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 16., 86., 87., 88. maddeleri gereği alman değerlendirme resmi (şerefiye)yle, yol yapı harcamalarına, kanalizasyon harcamalarına, su tesisleri harcamalarına yararlananların katılma payı gibi, kendine özgü dengeli bir değerlendirme niteliğindedir.

... İmar Yasası'nın dava konusu 18. maddesinin ikinci fıkrası, belediyeye düzenlemeye bağlı tutulan taşınmaz maliklerinden, götürülen hizmetten dolayı bir karşılık alma yetkisi vermektedir.

Düzenlemeden önceki taşınmazına karşılık verilen taşınmaz da malikin tasarrufuna özgü olduğundan, uygulamaya esas hükümlerin Anayasa'ya aykırılığı söz konusu değildir. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu hükmün, "belediyeler yönünden" Anayasa'nın 46. maddesine ve öbür kurallarına aykırı bir yönü bulunmadığından iptal isteminin reddine karar verilmelidir." şeklindedir.

Kararda; DOP'un, değerlendirme resmi (şerefiye) ve harcamalara katılma payı gibi kendine özgü bir değerlendirme olduğu ifadesiyle dengeli (ölçülü) bir mali yükümlülük yani vergi olduğu vurgulanmıştır³³. Bir başka ifadeyle Anayasa Mahkemesi eski içtihadını değiştirerek DOP'un dolaylı kamulaştırma olmadığına, mali yükümlülük niteliğinde olduğuna ve davanın reddine karar vermiş, böylece eski kanun döneminden beri devam eden tartışmalara Yüksek Mahkemece son nokta konulmuştur. Buna karşın günümüzde DOP'un vergi niteliği üzerinde yeterince durulmamakta, çoğu çalışmada hukuka uygun kamulaştırmatsız el atma olduğu ifadesiyle yetinilmektedir.

³³ Yılmaz, "İmar Kanunu'nun 18. Maddesi," 51.

IV. DOP VERGİ MİDİR?

Vergiler, kamu hizmetlerinin finansmanında en önemli kamu gelirleridir³⁴. Aynı zamanda mali yükümlülük nitelikleri gereğince zor unsuruna dayanmaktadırlar. Zor unsuru vergi ilişkisinin tek taraflılığının bir göstergesi olup aynı zamanda devletlerin vergi koyma yetkisinin doğal bir sonucudur. Vergilendirme yetkisi olarak da ifade edilen vergi koyma yetkisi, para basma ve borçlanma gibi devletlerin mali egemenlikleri kapsamında sahip oldukları en önemli yetkilerinden biridir³⁵. Vergi koyma yetkisi, literatürde dar ve geniş anlamda vergilendirme yetkisi şeklinde ikiye ayrılarak incelenmektedir. Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin sadece vergi koyma yetkisini içermekte iken geniş anlamda vergilendirme yetkisi, devletin gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyduğu her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini ifade eder³⁶. Geniş anlamda vergilendirme yetkisinde, vergilerin yanı sıra resim, harç, şerefiye ile SGK gibi sosyal kamu kurumlarına, barolar gibi meslek kuruluşlarına ve dini kuruluşlara ödenen prim, ödenek ve aidat gibi vergi benzeri gelirler de bu yetkinin alanı içine girerler³⁷. Bu ayırmadan hareketle, vergi kavramının da geniş anlamda vergiler ve dar anlamda vergiler şeklinde tanımlanması mümkündür. Bu durumda, DOP bir vergi ise uygulama ve doktrindeki tanımlarından hareketle dar anlamda bir vergi midir yoksa geniş anlamda bir vergi midir sorusunun yanıtlanması gerekecektir.

³⁴ Örneğin 2025 yılı Türkiye Cumhuriyeti bütçe teklifinde önceki yıllara paralel olarak vergi gelirleri toplam bütçe gelirinin yaklaşık %90'ı seviyesinde öngörülmüştür. Bkz. 2025 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Teklifi ve Bağlı Cetveller, 69 vd. <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2024/10/2025-Yili-Merkezi-Yonetim-Butce-Kanun-Teklifi-ve-Bagli-Cetveller.pdf>. Ancak vergiler her zaman bugünkü kadar önemli olmamıştır. Orta Çağ'da devletler için mülk gelirleri en yüksek gelir kalemini teşkil etmiş, vergilerin mülk gelirlerinin yerini alması için modern bütçelerin gelişim gösterdiği 18. yüzyılın sonlarını beklemek gerekmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Tülin Canbay, *Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)*, (Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım Ltd., 2009), 25 vd.

³⁵ Ernst Blumenstein, *System des Steuerrechts - Band I*, (Zurich: Polygraphischer Verlag A.G., 1945): 22. Nami Çağan, "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi," *Anayasa Yargısı*, sy. 2 (1986): 171. Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, *Vergi Hukuku* (Ankara: Turhan Kitabevi, 2020), 37.

³⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 37.

³⁷ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, (İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982), 5.

A. DOP Dar Anlamda Bir Vergi Midir?

Türk Vergi Hukuku'nda yasal bir vergi tanımı bulunmamaktadır. Ancak uygulamada genel kabul görmüş doktriner tanımlar mevcuttur. Örneğin Kaneti'ye göre; *"kamusal gereksinmelerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir aktarım"*dir³⁸. Aksoy'a göre; *"devlet veya vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşları tarafından kişi ve kurumlardan hukuki cebir altında, belirli kurallara göre ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerler"*dir³⁹. Yılmaz'a göre; *"kamu giderlerini karşılamak maksadı ile kanunlarla gerçek ve tüzel kişilerden mali güçlerine göre devlet veya devleti temsil eden kurumlarca toplanan yükümlülük"*tür⁴⁰. Bilici'ye göre ise; *"kamu ihtiyaçlarının karşılanması maksadıyla kişilerden zora dayanarak somut bir karşılığı olmaksızın alınan değerler"*dir⁴¹.

Türkiye'de yasal vergi tanımı bulunmasa da bazı ülkelerin vergi mevzuatında vergi tanımına yer verildiği görülmektedir. Bunlardan belki de en önemlisi, vergi devleti niteliği doktrinde genel kabul gören Almanya'daki tanımlardır. 13/12/1919 tarihli mülga Alman İmparatorluk Vergi Usul Kanunu'nun 1'inci maddesinde vergi; *"yetkili kamu otoritesince kanunun gerçekleşmesi halinde yükümlendirdiği vergiyi doğuran olayın üzerine gerçekleştiği herkesten gelir elde edilmesi amacıyla karşılıksız ve bir kereye mahsus veyahut da sürekli olarak alınan parasal yükümlülükler."* şeklinde tanımlanmıştır⁴². Günümüz Alman Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında ise, *"asli veya tali olarak gelir elde edilmesi amacıyla yetkili kamu kurum veya kuruluşunca kanunun gerçekleşmesi halinde yükümlendirdiği vergiyi doğuran olayın üzerine gerçekleştiği herkesten karşılıksız olarak alınan parasal yükümlülükler."* vergi olarak tanımlanmaktadır⁴³. Paylaşılan son iki tanım, vergi kavramının ve kavrama yüklenen anlamın Almanya'daki gelişimini ve değişimini bize göstermektedir.

Yukarıdaki tanımlardan hareketle dar anlamda vergilere dair temel özelliklerin tespiti mümkündür. Buna göre, dar anlamda vergilerin

³⁸ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, (İstanbul: Özdem Kardeşler Matbaası, 1986/1987), 4.

³⁹ Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, (İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999), 3.

⁴⁰ Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, (Ankara: Seçkin Kitabevi, 1986), 772.

⁴¹ Nurettin Bilici ve Adem Bilici, *Kamu Maliyesi*, (Ankara: Seçkin Yayınevi, 2011), 129.

⁴² Dieter Birk, *Steuerrecht*, (Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2008), 32.

⁴³ <http://dejure.org/gesetze/AO/3.html>.

karşılıksız⁴⁴ ve zora dayalı olma özellikleri her tanımında ortaklaşmakta ve öne çıkmaktadır. Bunların yanında para ile ödenme,⁴⁵ vergilendirme yetkisi kanunla hangi kamu otoritesine verilmiş ise vergilendirme işlemlerinin o otorite tarafından yapılması,⁴⁶ gelir elde etme amacından önce belirli malların tüketimini azaltmak, belirli alanlara yatırımı özendirmek gibi belirli sosyal ve ekonomik sonuçları elde etme amacıyla alınabilme,⁴⁷ kural olarak vergiyi doğuran olayın üzerinde gerçekleştiği kişilerden alınma⁴⁸ özellikleri de zikredilmektedir. Hal böyleyken, zor unsuruna dayanma özelliği örtüşse⁴⁹ dahi DOP dar anlamda vergilerden farklı olarak karşılıksız alınmamakta, imar işlemi neticesinde gayrimenkulde meydana gelen değer artışına karşılık olarak alınmaktadır. Özetle, DOP'un dar anlamda vergi niteliği bulunmamaktadır.

B. DOP Geniş Anlamda Vergi Midir?

Geniş anlamda vergi, dar anlamda vergileri de kapsayan, kamunun giderlerini karşılamak için gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan her türlü mali yükümlülüğü ifade eder⁵⁰. Bir başka deyişle, dar anlamda vergiler ile diğer mali yükümlülüklerin toplamı geniş anlamda vergiyi oluşturur. Başlıca diğer mali yükümlülükler; resimler, harçlar, şerefiyeler, harcamalara katılma payları ile vergi, resim ve harç benzeri mali yükümlülüklerdir.

Resimler, yetkili kamu kurum ve kuruluşları tarafından belirli bir işin yapılmasına izin verilmesi karşılığında zora dayalı olarak alınan paralardır⁵¹. Günümüzde bütçe gelirleri arasındaki oranı çok düşüktür. Bu mali

⁴⁴ Kaneti, *Vergi Hukuku*, 4. Klaus Tipke ve Joachim Lang, *Steuerrecht*, (Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2005). Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 58.

⁴⁵ Tipke ve Lang, *Steuerrecht*, 47.

⁴⁶ Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 3.

⁴⁷ Tipke ve Lang, *Steuerrecht*, 46. Abuzer Pınar, *Maliye Politikası (Teori ve Uygulama)*, (Ankara: Naturel Yayıncılık, 2006), 36. Cenker Göker, *Yönlendirici Vergilendirme*, (Ankara: Turhan Kitabevi, Mayıs 2011), 1 vd.

⁴⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 91. Kanun koyucu bazı vergilerde tahsilatın kolaylaştırılması için vergi yükümlüsü ile vergiyi ödeyen ayrı kişiler olarak belirleyebilmektedir. Bu kişilere vergi sorumlusu denmektedir. Şerafettin Aksoy, *Kamu Maliyesi (Kamu Harcamaları - Kamu Gelirleri - Devlet Borçları - Bütçe - Maliye Politikası)* (İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998), 199. Ayrıca ayrıntılı bilgi için bkz. Kaneti, *Vergi Hukuku*, 72 vd.

⁴⁹ Tuncer, “Şerefiye (Değerlenme Resmi) Üzerine,” 24.

⁵⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 37.

⁵¹ Kaneti, *Vergi Hukuku*, s. 5. Bilici ve Bilici, *Kamu Maliyesi*, 130.

yükümlülük türüne örnek olarak Rıhtım Resmi, Gemi Sağlık Resmi ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda⁵² vergi adını alan eski Eğlence Resmi ile eski İlan ve Reklam Resmi gösterilebilir. Anayasa Mahkemesinin yukarıda paylaştığımız kararlarında ve kimi eserlerde DOP'un da "değerlenme resmi" veya "aynı resim" olarak nitelendirildiği görülmektedir. Ancak DOP izin karşılığı alınan bir pay olmadığından bu yöndeki görüşlere katılmak mümkün değildir. Bu bağlamda, Anayasa Mahkemesi kararlarında, literatürde ve mevzuatta resim kavramının geçmişten beri harç ve vergi kavramlarıyla karıştırıldığı, çoğu yerde resim yerine harç veya vergi kavramının kullanılması durumunda bu karmaşanın giderilmiş olacağı yönündeki düşünce de yukarıdaki tespiti desteklemektedir⁵³. Gerçekten günümüzde ismi resim olsa dahi resim mahiyetinde etkin bir mali yükümlülüğün var olduğunu söylemek oldukça güçtür. Şerefîyelerin adının mülga 01/07/1948 tarihli ve 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun⁵⁴ yürürlüğe girmesiyle birlikte 'değerlenme resmi' olarak değiştirilmiş⁵⁵ olmasının, şerefîyeler bakımından ortaya çıkan bu kavram kargaşasının müsebbibi olduğu anlaşılmaktadır.

Harçlar ise 492 sayılı Harçlar Kanunu⁵⁶ gerekçesine göre; "*fertlerin menfaatlerine ilişkin olarak, kamu kurumları ve hizmetlerden yararlanmaları karşılığında yaptıkları ödemelerdir.*" Vergilerden farklı olarak kanun gerekçesinde tanımlanmış bulunması, harçların önemli bir özelliğidir. Öyle ki bu tanıma Anayasa Mahkemesi kararlarında dahi başvurulmaktadır⁵⁷. Kaneti'nin; "*kamusal güce dayalı olarak kamusal harcamaların finansmanı için, kamu idaresinin belirli edimleri ya da belirli kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığında alınan para*" şeklindeki harç tanımı da yukarıdaki tanımla benzerlik arz eder⁵⁸. Tanımlar göstermektedir ki bir kamu gelirininki harç sayılabilmesi için, bu kamu geliri karşılığında kişilerin bir kamu hizmetinden veya kamu kurumundan yararlanması, kendilerine kamu tarafından özel bir yarar sağlanması gerekir. Harçların dar anlamda vergiden

⁵² 26.05.1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, (www.mevzuat.gov.tr).

⁵³ Güneş Yılmaz, "Vergi, Resim, Harç" Kavramlarının Tarihsel Devinimi: Kavram Kargaşası Bağlamında "Resmin" Günümüzdeki Varlık Sorunu," *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 40, sy. 2 (Ocak 2019): 374 vd.

⁵⁴ Bkz. RG, 09.07.1948, S. 6953.

⁵⁵ Tuncer, "Şerefiye (Değerlenme Resmi) Üzerine," 29.

⁵⁶ RG, 17.07.1964, S. 11756.

⁵⁷ Bkz. Anayasa Mahkemesi, E.2009/42, K.2011/26, 26.01.2011 Kararı, RG, 14.05.2011, S. 27934.

⁵⁸ Kaneti, *Vergi Hukuku*, 5.

ayrıldığı iki nokta vardır: Vergi zorunlu, harç ihtiyari bir ödemedir. Ancak buradaki ihtiyarilik hizmetten yararlanılana kadar mevcut olan bir ihtiyariliktir. Hizmetten yararlanıldığı anda harç zorunlu bir ödeme haline gelmektedir. Dolayısıyla harç hizmetten yararlanmayanlar için ihtiyari bir yükümlülüktür. İkinci fark, verginin karşılıksız, harcın ise kısmen de olsa bir kamu kurumundan veya hizmetinden yararlanma karşılığında alınmasıdır. Bu karşılık, alınan harç bedelinden yüksek gerçekleşmektedir⁵⁹. Yargı harçları ve tapu harçları bu gelir türüne örnek olarak gösterilebilir. DOP bakımından bir karşılaştırma yapıldığında; imar kamu hizmetinden yararlanılması bakımından harçlardaki karşılık unsurunu taşımakla birlikte, imar kamu hizmetine değil bu hizmet sonucunda artan değere karşılık alınıyor olması⁶⁰ ve hizmetten yararlanmada ihtiyarilik unsurunu taşımadığı, idarenin resen gerçekleştirdiği arazi ve arsa düzenlemesi neticesinde alındığı göz önüne alındığında zorunlu olduğu, açıklanan nedenlerle harç olarak nitelendirilemeyeceği fakat hizmetten yararlanma unsuru bakımından harç benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilebileceği sonucuna varılmaktadır.

Şerefiyeler; “kamusal güce dayalı olarak kamusal harcamaların finansmanı, kamusal tesislerin yapımı, donanımı, genişletilmesi ya da iyileştirilmesi için yapılan harcamalara doğrudan bir katkı olarak alınan paralar”dır⁶¹. 01/07/1948 tarihli ve 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun 16’ncı maddesinde “şerefiye” yerine “değerlenme resmi” ismi verilerek 26/05/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu yürürlüğe girene dek uygulanmıştır. Şerefiyeler, harcamalara katılma payına çok benzemektedir. Her ikisi de kamunun özel kişi ve kurumlara bağımlılık alanında fayda sağlayan yatırımları sebebiyle bu kişi ve kurumlardan tahsil edilmektedir. Lakin harcamalara katılma payı borcunun doğması için mülkte bir değer artışının olup olmadığına ve miktarına bakılmamakta, faydalanma yeterli olmakta iken⁶² şerefiyenin alınması için mülkte mutlaka bir değer artışı

⁵⁹ Aksoy, *Kamu Maliyesi*, 143.

⁶⁰ Tuncer, “Şerefiye (Değerlenme Resmi) Üzerine,” 24.

⁶¹ Kaneti, *Vergi Hukuku*, 5-6. Mülga değerlenme resminden sonra İmar Kanunu’na 14/02/2020 tarihli ve 7221 sayılı Kanun’un 12’nci maddesiyle eklenen Ek 8’inci maddeyle getirilen Değer Artış Payı (DAP), günümüzde uygulanan bir başka şerefiyedir. İmar planı değişikliği neticesinde gayrimenkulün artan değeri karşılığı alınıyor olması bunu gösterir. Ayrıntılar için bkz. Erdem Ercan ve Esra Alptekin, “İmar Rantı Vergisi Türü Olarak Değer Artış Payı: Güncel Veriler Işığında Tespit ve Öneriler,” *Maliye Dergisi*, sy. 183 (Temmuz-Aralık 2022): 147 vd.

⁶² Uğur Yiğit, “Harcamalara Katılma Paylarının Mali Güce Göre Ödeme İlkesi Kapsamında Analizi,” *Maliye Dergisi*, sy. 174 (2018): 448.

meydana gelmiş olmalıdır. Bir başka deyişle, imar faaliyetleri sonucunda değeri artan gayrimenkul sahiplerinden şerefiye alınmaktadır⁶³. Vergide somut bir karşılık olmasa da şerefiyelerde ve harcamalara katılma paylarında bir karşılık mevcuttur⁶⁴. Bu açıdan harçlara benzemektedirler⁶⁵. DOP ise hem zorunluluk unsuru hem de gayrimenkuldeki değer artışına karşılık alınma unsuru bakımından şerefiye özelliklerini taşımakta, değer artışı zorunluluğu bulunmayan harcamalara katılma payından bu yönüyle ayrılmaktadır. Gerek doktrinde gerekse Anayasa Mahkemesi kararlarında “aynı resim”, “değerlenme resmi”, “parasal olmayan vergi” olarak nitelendirilen DOP’un tipik şerefiye özellikleri taşıdığı,⁶⁶ bu nedenle uygulamada ve doktrinde farklı isimlerle anılsa dahi mali hukuk teorisinde şerefiye olarak anılmasının gerektiği düşünülmektedir.

Vergi, resim ve harç benzeri mali yükümlülükler ise kişilerden, belirli ihtiyaçların karşılanması için kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın, kamu gücüne dayanılarak alınan, genellikle özel fonlarda toplanan paralardır⁶⁷. Anayasa Mahkemesi kararlarında mali yükümlülükler benzedikleri mali yükümlülüğün türüne göre vergi benzeri, resim benzeri ve harç benzeri şeklinde nitelendirilmektedir⁶⁸. Benzeri mali yükümlülüklerin en belirgin özelliği, genellikle bir kamu hizmeti karşılığında kamu gücüne dayanılarak tek taraflı olarak yükletilmelerine karşın vergi, resim ve harç değil ücret görünümünde olmalarıdır⁶⁹. Anayasa Mahkemesinin muhtelif kararlarında harcamalara katılma paylarının resim benzeri mali yükümlülük olarak tanımlandığı⁷⁰ görülmekle birlikte harcamalara katılma paylarının izin karşılığında alınmıyor olması bu tanımlamaların doğruluğu hakkında şüphe uyandırmaktadır. Kanımızca eğer böyle bir tanımlama yapılacaksa harcamalara katılma paylarının ve hatta aynı olmasa dahi şerefiyelerin resim değil kamu hizmeti neticesinde alınmıyor olmaları nedeniyle yukarıda harç bahsinde de ifade edildiği üzere harç benzeri mali yükümlülük olarak tanımlanmaları daha isabetli olacaktır.

⁶³ Aksoy, *Kamu Maliyesi*, 145.

⁶⁴ Bilici ve Bilici, *Kamu Maliyesi*, 131.

⁶⁵ Aksoy, *Kamu Maliyesi*, 145.

⁶⁶ Özcan, “Tanzimat’ın Kent Reformları,” 171.

⁶⁷ Kaneti, *Vergi Hukuku*, 6.

⁶⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. Şahnaz Gerek ve Ali Rıza Aydın, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayınevi, 2010), 32 vd.

⁶⁹ Bkz. Anayasa Mahkemesi, E.1986/20, K.1987/9, 31.03.1987, (www.anayasa.gov.tr).

⁷⁰ Gerek ve Aydın, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, 34, 37.

Dar ve geniş anlamıyla iki kategoride ele aldığımız vergiler, günümüz bütçelerinde; gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler şeklinde sınıflandırılmaktadır⁷¹. Her bir vergi sınıfı özelinde beklenen tahmini gelirler ayrı ayrı belirtilmektedir⁷². Mali gücü kavrama esasına dayalı olarak yapılan bu sınıflandırmanın teoride de önemli bir yeri bulunmaktadır⁷³. Örneğin gelir ve kurumlar vergisi gelir üzerinden alınan, emlak ve motorlu taşıtlar vergisi servet üzerinden alınan, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi harcama üzerinden alınan vergiler olarak nitelendirilmektedir. Bu çerçevede DOP'un da bir vergi olarak sayılan üç ekonomik unsurdan hangisi üzerinden alınıyorsa o sınıfa girmesi gerekmektedir. Yukarıda ifade edildiği üzere DOP, elde edilen bir gelir yahut da yapılan harcama üzerinden alınmamaktadır. Bir servet unsuru olan gayrimenkuldeki değer artışına karşılık, gayrimenkulün bir kısmının hamur kuralına uygun bir şekilde düşülmesi suretiyle malik veya maliklerden alınmaktadır. Bu açıdan, DOP'un, emlak vergisi, değerli konut vergisi, değer artış payı, motorlu taşıtlar vergisi gibi servet unsuru üzerinden alınan bir vergi olduğu açıktır. O nedenle, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun⁷⁴ mükerrer 80'inci maddesi gereğince gayrimenkulün satışından elde edilen değer artışı kazançlarından alınan vergiyle aralarında herhangi bir benzerlik kurulmaması gerekmektedir. Keza ilkinde bir servet unsuru olan gayrimenkulün değeri artmakta fakat bu bir gelire dönüşmemekteyken ikincisinde değeri artan gayrimenkul satılarak değer artışı gelire dönüşmekte, satılan gayrimenkul değil, elde edilen gelir vergilendirilmektedir.

Yapılan değerlendirmeler DOP'un şerefiye niteliği taşıdığını, geniş anlamda bir servet vergisi olduğunu göstermektedir. Verginin konusu arazi ve arsa düzenlemesi neticesinde değeri artan gayrimenkul, vergiyi doğuran olay arazi ve arsa düzenlemesi neticesinde gayrimenkulün değerinin artması, verginin mükellefi gayrimenkul maliki veya malikleri, verginin oranı %45,

⁷¹ Bkz. 2025 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Teklifi ve Bağlı Cetveller, 69 vd.

⁷² Bkz. 2025 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Teklifi ve Bağlı Cetveller, s. 70 vd. Aynı başlık altında harçlara da yer verilmektedir. Bu durum, Türkiye Cumhuriyeti bütçelerinde vergi kavramının geniş tanımının esas alındığını göstermektedir.

⁷³ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 224. Pınar, *Maliye Politikası (Teori ve Uygulama)*, 37. Bilici ve Bilici, *Kamu Maliyesi*, 141. Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 130-131. Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, (Ankara: Seçkin Yayınevi, 2008), 141.

⁷⁴ Bkz. RG, 06.01.1961, S. 10700.

matrahı ise düzenleme öncesindeki gayrimenkulün kendisi olmaktadır. Vergi aynı kesinti yapılmak suretiyle ödenmekte, kesilen pay umumi hizmet ve kamu hizmeti alanında kullanılmakta ve bu alanlar fonksiyonuna göre Arazi ve Arsa Düzenlemeleri Hakkında Yönetmeliğin 17'nci maddesi uyarınca işlemi yapan belediye, hazine yahut da ilgili kamu kurumu adına tapuda tescil edilmektedir.

O halde, literatürde DOP için kullanılan hukuka uygun kamulaştırmasız el atma şeklindeki tanımlamaya, bu tanımlamanın DOP'un vergi niteliğini reddetmek amacıyla kullanılıyor olmaması kaydıyla itiraz edilmesinin de bir anlamının bulunmadığı ifade edilmelidir. Keza devlet nasıl ki nakden alınan vergilerde vatandaşın 'kesesine' hukuka uygun bir şekilde el atıyorsa⁷⁵ DOP'ta da 'malvarlığına' el atmaktadır. Bu bağlamda hukuka uygun kamulaştırmasız el atma nitelemesinin bir kamulaştırma yöntemini değil vergilendirme işlemi ifade ettiği dahi söylenebilir. Nitekim Anayasa Mahkemesinin 21/06/1990 tarihli kararlarında DOP'un bir değerlendirme resmi olduğu, kamulaştırma veya kamulaştırmasız el atma işlemi olmadığı yönündeki iradesi de bu yöndedir⁷⁶.

C. DOP'un Şerefiye Olmadığı Yönündeki Görüşler Niçin Haklı Değildir?

DOP'un, şerefiye özelliklerini taşıyan geniş anlamda bir servet vergisi olduğu sonucuna yukarıda varılmıştı. Buna karşın, Yüksek Mahkemenin 22/11/1963 tarihli kararında ve doktrinde; kesintiyi yapan idarenin gayrimenkule ortak olması, diğer şerefiyelerin aksine alınan payın yalnızca düzenleme alanında kullanılmak zorunda olunması, aynı olarak alınması ve artan değer somut bir şekilde tespit edilmemesi gibi özellikleri nedeniyle DOP'un şerefiyeden farklılaştığı, şerefiye olmadığı yönünde görüşler mevcuttur⁷⁷. Bu görüşlerin dayandığı gerekçelerin bir bölümü önemli argümanlar içermekte ise de hiçbirinin yukarıda vardığımız sonucun aksini

⁷⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 2.

⁷⁶ Aynı yönde görüş için bkz. Ayhan, "Kamulaştırma Kanunu'nun Geçici 6. Maddesi," 1127.

⁷⁷ Bkz. Yılmaz, "İmar Kanunu'nun 18. Maddesi," 45. Gülan, *Türk İmar Hukukunda Hamur Kuralı Uygulaması*, 21. Anayasa Mahkemesinin 22.11.1963 tarihli karar gerekçesi ve 21.06.1990 tarihli kararlarındaki muhalefet şerhleri, (www.anayasa.gov.tr).

kanıtlar mahiyetinin bulunmadığı düşünülmektedir. Bahse konu gerekçeleri sırasıyla ele alacağız.

Öncelikle DOP uygulaması neticesinde, ilgili idarenin gayrimenkulü değerlendirilen kişilerin gayrimenkulüne ortak olduğu yönündeki iddianın gerçeği yansıtmadığı ifade edilmelidir. 22/11/1963 tarihli Anayasa Mahkemesi kararının yukarıda paylaştığımız muhalefet şerhinde de ifade edildiği üzere malik veya maliklerin parselasyona katılan gayrimenkulü karşılığında, aynı veya yakın yerden verilen yeni arsaları tapuda adlarına tescil edilmekte, düzenlemeye giren gayrimenkulden düşülen pay ise planlama bölgesinde yaşayanlar için umumi hizmet ve kamu hizmeti alanlarına ayrılmaktadır. Arazi ve Arsa Düzenlemeleri Hakkında Yönetmeliğin 17'nci maddesi uyarınca bu hizmet alanları da hangi hizmete özgülenmiş ise o hizmeti yapmakla yükümlü olan kamu kurumu adına tapuda tescil edilmektedir. Parselasyon sonucunda malik veya maliklere verilen arsa, hamur kuralı gereğince artık eskisinden farklı bir arsa olmakta, ne işlemi yapan idarenin düzenlemeye giren gayrimenkule ne de gayrimenkul malikinin ilgili kamu kurumu adına tescil edilen gayrimenkule ortak olması söz konusu olmaktadır.

Yine iddianın aksine payın kullanılmasında belirli bir alan sınırlaması getirilmiş olması, DOP'un şerefiye olmadığını göstermemektedir. Bu sınırlama yükümlülük niteliğini ortadan kaldıran bir özellik olarak değerlendirilemez. Çünkü ekseriyetle pay, fon gibi adlarla alınan birçok mali yükümlülükte bunların kullanılacağı alan ve konular kanun koyucu tarafından yasayla belirlenebilmekte, ademi tahsis ilkesi hilafına sınırlandırılabilir. Örneğin, 3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesinin 7'nci fıkrası gereğince değer artış payı (DAP), ilgili idareler arasında paylaşılmakta ve özel hesaplarda toplanan bu paralar madde gerekçesinden de anlaşılacağı üzere başta kentsel dönüşüm projeleri olmak üzere kanunda öngörülen hizmetler için kullanılmaktadır⁷⁸. Bir başka örnek de 11/07/2019 tarihli ve 7183 sayılı Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı Hakkında Kanun'un 6'ncı maddesinde yer alan turizm payıdır. Bir mali yükümlülük olan bu pay 5'inci maddede Ajansın gelirleri arasında gösterilmekte, dolayısıyla Ajansın kamu hizmetlerinde kullanılmaktadır.

Payın aynı olarak kesiliyor olmasına yönelik eleştiriler ise günümüzde verginin para olarak ödenen bir yükümlülük olarak kabul görüyor olması

⁷⁸ Bkz. Ercan ve Alptekin, "İmar Rantı Vergisi," 149, 150, 151.

nedeniyle önemlidir. Aynı ekonominin geçerli olduğu geçmişte dünyada olduğu gibi Türkiye’de de aynı olarak alınan vergiler olmuştur⁷⁹. Bunların ülkemiz tarihinde en bilinen örnekleri çiftçilerin ürünlerinin onda birinin alınması şeklinde tahsil edilen ve 1925 yılında kaldırılan aşar vergisi, kurtuluş savaşı döneminin olağanüstü koşullarında yürürlüğe konulan geçici nitelikte aynı yükümlülükler getiren Tekalif-i Milliye emirlerinden bazıları⁸⁰ ile 1952 yılında kaldırılan ve parası olmayanların çalışarak ödedikleri yol vergisidir⁸¹. Aşar kelimesi aslında öşür kelimesinin çoğuludur ve aslında şer’i bir vergidir⁸². 1925 yılına gelindiğinde devlet gelirlerinin %25’ini teşkil eden aşarın kaldırılması büyük bir gelir kaybına yol açsa dahi modern vergilerin önünü açarak Türk vergi sisteminin gelişiminde dönüm noktası olmuştur⁸³. Osmanlı İmparatorluğu döneminde, 19. yüzyılda gerçekleştirilen arsa ve arazi düzenlemeleri nedeniyle değeri artan gayrimenkul maliklerinin gayrimenkulünün bir kısmının yola terki, yangın alanlarındaki imar planlarında gayrimenkulden eksiltme gibi uygulamalar da öteden beri şerefiye kapsamındaki yükümlülükler olarak kabul edilmiştir⁸⁴. Günümüzde içeriği yönünden Anayasaya aykırı olduğu düşünülmeyle birlikte imece, bedensel çalışmayla ödenen aynı bir mali yükümlülük olarak varlığını sürdürmektedir⁸⁵. Hal böyleyken DOP’un, şerefiyenin diğer tüm özelliklerini taşısa dahi kimi eski vergiler gibi aynı olarak alınıyor olması önemli bir farklılıktır. Bununla birlikte, yalnızca para olarak alınmadığı gerekçesiyle geniş anlamda vergilerin tüm özelliklerini taşıyan mezkûr payın vergi olmadığına ifade edilmesi de oldukça güçtür. Nitekim Anayasa Mahkemesi’nin 1990 yılında vermiş olduğu kararlar da bunu teyit etmektedir. Öyleyse para olarak alınmaması, DOP’un şerefiye veya geniş anlamda vergi olarak nitelendirilmemesi sonucunu doğurmamalıdır. Buna karşın bahsedilen özelliği nedeniyle modern bir vergi olmadığı, hatta katılmamakla birlikte vergi kabul edilmemesi gerektiği yönündeki eleştirilere muhatap olması da pek tabiidir.

⁷⁹ Aksoy, *Kamu Maliyesi*, 192 vd.

⁸⁰ 2, 5 ve 7 sayılı emirler için bkz. Mehmet Kayıran, “Tekalif-i Milliye Emirleri ve Uygulanışı,” *Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi* 5, sy. 15 (Temmuz 1989): 649 vd.

⁸¹ Bilici ve Bilici, *Kamu Maliyesi*, 141.

⁸² Bilici, *Vergi Hukuku*, 141.

⁸³ Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 130-131.

⁸⁴ Özcan, “Tanzimat’ın Kent Reformları,” 171.

⁸⁵ Aksoy, *Kamu Maliyesi*, 192. Erdem Ercan, *Geçmişten Günümüze Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik*, (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018), 175-176.

Bir diğer önemli karşı görüş, Anayasa Mahkemesinin 22/11/1963 tarihli karar gerekçesinde yer alan; düzenleme neticesinde gayrimenkulün değerinin her zaman artmayabileceği, artsa dahi artan değerın tespit edilmemesi nedeniyle DOP'un mali gücü kavrayamayacağı, dolayısıyla vergi olarak nitelendirilemeyeceği yönündedir. Ancak bilinmektedir ki bir yerde arazi ve arsa düzenlemesi yapıldığında çok istisnai haller dışında düzenlemeye giren gayrimenkullerde mutlaka değer artışı olmaktadır. Buna rağmen değer artmamışsa ve DOP da kesilmişse o takdirde vergiyi doğuran olay gerçekleşmemiş demektir ve vergilendirme işlemi sebep unsuru yönünden hukuka uygun olmayacaktır⁸⁶. İşlemin iptali için idari yargıda iptal davası açılması durumunda işlem iptal edilecektir⁸⁷. İptali talep edecek olan ise diğer vergilerde olduğu gibi kural olarak mükelleftir. Sonuçta değerın artmaması durumunda vergi borcu doğmayacağından bu görüş de mesnedini yitirmektedir.

Ayrıca artan değer tespit edilmediği gerekçesiyle DOP'un, mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun olmadığına ilişkin eleştiriler doğru kabul edilse dahi bu durum DOP'un vergi olmadığını göstermez. Gerçekten emlak vergisi, değerli konut vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi servet vergisi niteliğindeki pek çok mali yükümlülükte de bu açıdan eksiklikler bulunmaktadır. Yine dolaylı vergilerde satın alınan belirli temel ihtiyaç maddeleri için farklı gelir gruplarından aynı oran veya miktarda vergi alınmasının tersine artan oranlılığa neden olarak adil vergilendirme ve mali güce göre vergilendirme ilkelerinin ihlaline neden olduğu bilinmektedir. Bu örnekler kimi vergilerde adaletsizliklerin bulunabildiğini fakat bu durumun bahse konu vergilerin vergi niteliğini ortadan kaldırmadığını göstermektedir. Dolayısıyla DOP'un değer esaslı kesilmiyor olmasının da vergi niteliğini ortadan kaldıracak bir etkisi bulunmamaktadır.

⁸⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 91.

⁸⁷ Değer artışı olmaması durumunda DOP kesilemeyeceğine ilişkin D. 6. Dairenin; E.2000/7453, K.2002/840, 05/02/2002, E.2001/2999, K.2003/1045, 19/02/2003 ve E.2003/5021, K.2003/4766, 10/10/2003 Kararları için bkz. (<https://gayrimenkulmevzuati.com/duzenleme-ortaklik-payi/>). Benzer kararlar için ayrıca bkz. Ahmet Yılmaz ve Hülya Demir, "İmar Uygulamasında (3194/18) Değer Esası, Maliyet Karşılama ve Değer Kazanımı," *TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası, 16. Türkiye Harita Bilimsel ve Teknik Kurultayı*, (3-6 Mayıs 2017): 2.

Buna karşın, artan değer gözetilmeden her gayrimenkulden aynı oranda kesinti yapılmasının farklı değerlerde vergilendirmeye yol açtığı ve vergi adaletine uygun olmadığı da açıktır. Olması gereken, alan esaslı DOP uygulamasından, artan değer hesaplanması suretiyle matrahın tespit edildiği, gayrimenkulden düşülecek payın değer artışları üzerinden hesap edildiği değer esaslı DOP uygulamasına geçilmesidir. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (mülga Bayındırlık ve İskân Bakanlığı) başta olmak üzere birçok kurum, kuruluş ve kişinin bu yönde çalışmaları mevcuttur⁸⁸. Değer esasında kanımızca, düzenleme alanında ihtiyaç duyulan hizmet alanı belirlendikten sonra düzenlemeye giren her bir gayrimenkulün artan değeri hesaplanmalı ve öncelikle bu değerler üzerinden eşit oranda (örneğin %50) kesinti yapılmalıdır. Bu değere karşılık gelen pay aynı olarak metrekare cinsinden belirlenerek gayrimenkulden düşülmelidir. Böylece belirli bir asgari büyüklüğün altına inmemek kaydıyla değeri çok artan gayrimenkulden çok, az artan gayrimenkulden az fakat değer bazında eşit oranda kesinti yapılmak suretiyle bahse konu alan ihtiyacı karşılanmış olacaktır. Önerilen yeni sistemde ihtiyaç bu şekilde tamamen karşılanamıyorsa kalan kısım için mevcut düzenlemede olduğu gibi 3194 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde sayılan diğer yöntemlere başvurulmalıdır. İlk bölümde de belirtilen bu yöntemler; 18'inci madde uygulaması (DOP), tescil harici ve belediye mülkiyetindeki alanlardan karşılama, muvafakat alınmak kaydıyla kamuya ait taşınmazlardan karşılama, Hazine mülkiyetindeki alanlardan karşılama, imar hakkı aktarımı veya kamulaştırma yöntemleri olarak sıralanmaktadır. Ancak DOP alınmadığı için 18'inci madde uygulaması yapılamayacağından kamu hizmeti ve umumi hizmet alanı ihtiyacı ilk etapta tescil harici ve belediye mülkiyetindeki alanlardan, kamuya ait gayrimenkullerden, Hazine alanlarından karşılanacaktır. Aynı zamanda imar hakkı transferi ve kamulaştırma yöntemlerine de başvurulabilecektir. Yine güncel mevzuat kısmında bahsedildiği gibi yapılaşmanın mevcut olması, fiili imkansızlık vb. nedenlerle DOP kesintisi yapılamayan istisnai hallerde, gayrimenkullerin artan değeri

⁸⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. Yılmaz ve Demir, "İmar Uygulamasında (3194/18) Değer Esası," 1 vd. Ayrıca bkz. Vuslat Salalı ve Şaban İnam, "Arazi ve Arsa Düzenlemesi Çalışmalarında Değer Esaslı Uygulama Yönteminin Benimsenmesi Gerekliliği Üzerine Bir Çalışma," *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Teknik Araştırmalar Dergisi* 20, sy. 01, (2022): 179-190.

üzerinden hesaplanacak DOP miktarının, 18'inci maddenin 11'inci fıkrasına göre bu gayrimenkul sahiplerinden para olarak alınarak daha fazla kesinti yapılan diğer gayrimenkul maliklerine ödenmesi uygulamasına da devam edilmelidir.

SONUÇ

Yapılan inceleme ve değerlendirmeler sonucunda DOP'un aynı bir şerefiye, geniş anlamda bir servet vergisi olduğu anlaşılmıştır. Bir vergi olarak konusunu arazi ve arsa düzenlemesi neticesinde değeri artan gayrimenkul teşkil etmektedir. Vergiyi doğuran olay arazi ve arsa düzenlemesi neticesinde gayrimenkulün değerinin artması, verginin mükellefi gayrimenkul maliki veya malikleri, verginin oranı ise %45'tir. Matrah, düzenleme öncesindeki gayrimenkulün kendisi olmaktadır. Vergi aynı kesinti yapılmak suretiyle alınmakta, kesilen pay umumi ve kamu hizmet alanlarında kullanılmaktadır.

Öte yandan, DOP'un bir kamulaştırma yöntemi veya kamulaştırmaz el atma olmadığı da ortaya konulmuştur. Bu husus Anayasa Mahkemesinin 21/06/1990 tarihli kararlarıyla da sabittir. Hukuka uygun kamulaştırmaz el atma şeklindeki adlandırmanın ise esasa etki eden bir yönü yoktur. Geçmişte örneklerine çokça rastlanan aşar vergisi, yol vergisi ile günümüzde varlığını sürdüren imece gibi diğer aynı vergilerde devlet vatandaşın malvarlığına, günümüzdeki nakdi vergilerde ise kesesine hukuka uygun bir şekilde el atmaktadır. Bir başka ifadeyle verginin kendisi pekâlâ hukuka uygun bir el atmadır ki bu el atma, aynı vergilerde menkul veya gayrimenkul eşyaya, nakdi vergilerde keseye yönelmektedir. Kamulaştırma ise yalnızca gayrimenkul eşya üzerinde yapılmaktadır. Gayrimenkul olarak alınan bir vergiyle karşılaşıldığında o verginin kamulaştırmaya benzetilmesinin buradan kaynaklandığı düşünülmektedir.

Son olarak arazi ve arsa düzenlemesi ile artan değer hesaplanması suretiyle matrahın tespit edildiği, gayrimenkulden düşülecek kısmın değer artışı üzerinden hesap edildiği değer esaslı DOP uygulamasına geçilmesinin vergide adaletin temini bakımından faydalı olacağı sonucuna varılmıştır. Düzenleme alanında ihtiyaç duyulan hizmet alanı belirlendikten sonra düzenlemeye giren her bir gayrimenkulün artan değerinin bulunması ve öncelikle bu değerler üzerinden eşit oranda kesinti yapılması, sonrasında belirli bir asgari büyüklüğün altına düşmemek kaydıyla bahse konu değere karşılık gelen alanın metrekare olarak gayrimenkulden düşülmesi bu bakımdan uygundur. Böylece alan bazında farklı olsa da değer bazında eşit

oranda kesinti yapılmış olacaktır. İhtiyacın bu şekilde karşılanamaması halinde 3194 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde sayılan ihtiyacın tescil harici ve belediye mülkiyetindeki alanlardan karşılanması, muvafakat alınmak kaydıyla kamuya ait taşınmazlardan karşılanması, Hazine mülkiyetindeki alanlardan karşılanması, imar hakkı aktarımı veya kamulaştırma yöntemlerine başvurulabilmesi de mümkün olmalıdır.

KAYNAKÇA

- Aksoy, Şerafettin. *Kamu Maliyesi (Kamu Harcamaları - Kamu Gelirleri - Devlet Borçları - Bütçe - Maliye Politikası)*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998.
- Aksoy, Şerafettin. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999.
- Ayhan, Fatma. "Kamulaştırma Kanunu'nun Geçici 6. Maddesi ve Türk Hukukunda "Dolayısıyla Kamulaştırma" Uygulaması Üzerine Bir Deneme." *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası* 69, sy. 1-2 (2011): 1125-1148.
- Azak, Kerim. "Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde İmar Planı Uygulamaları ile Mülkiyet Hakkının Sınırlanması." *SÜHFD (Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi)* 31, sy. 4, (2023): 1561-1601.
- Bilici, Nurettin ve Bilici, Adem. *Kamu Maliyesi*. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2011.
- Bilici, Nurettin. *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2008.
- Birk, Dieter. *Steuerrecht*. Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 2008.
- Blumenstein, Ernst. *System des Steuerrechts - Band I*. Zurich: Polygraphischer Verlag A.G., 1945.
- Canbay, Tülin. *Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)*. Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım Ltd., 2009.
- Çağan, Nami. "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi." *Anayasa Yargısı* 1, (1984): 171-183.
- Çağan, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Ercan, Erdem ve Alptekin, Esra. "İmar Rantı Vergisi Türü Olarak Değer Artış Payı: Güncel Veriler Işığında Tespit ve Öneriler." *Maliye Dergisi*, sy. 183 (Temmuz-Aralık 2022): 142-171.
- Ercan, Erdem. *Geçmişten Günümüze Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018.
- Erkan, Nihal Ekin. "Ebniye Nizamnamelerinden Şehir Planlama Teorisine Uzanan Yol: İstanbul'da Şehir Planlama." *Çağdaş Yerel Yönetimler* 21, sy. 4, (Ekim 2012): 1-14.

- Ersoy, Melih. "Yeni İmar Yasası Hazırlanması Sürecinde Plan Uygulama Araçlarının Önemi." *Yeni İmar Kanununa Doğru Sempozyumu*. (Ankara: Ankara Şehir Plancıları Odası, 18/02/2005), <http://www.melihersoy.com/wp-content/uploads/2012/04/Yeni-Imar-Yasasi-Hazirlanmasi-Surecinde-Plan-Uygulama-Araclarinin-Onemi.pdf>.
- Gerek, Şahnaz ve Aydın, Ali Rıza. *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2010.
- Göker, Cenker. *Yönlendirici Vergilendirme*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.
- Gülan, Aydın. *Türk İmar Hukukunda Hamur Kuralı Uygulaması (3194 sayılı İmar Kanunu'nun 18. Maddesi Uygulamasına İlişkin Teorik Bir Yaklaşım)*. İstanbul: Yayımlanmamış Doçentlik Tezi, 2000.
- Günday, Metin. *İdare Hukuku*. Ankara: İmaj Yayınevi, 1999.
- İşeri, Ahmet. "Vakıflar (Medeni Kanundan Önceki ve Sonraki Vakıf Nevileri ve Hukuki Mahiyetleri)." *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 21, sy. 1 (Mayıs 1964): 199-280.
- Kalabalık, Halil. *İmar Hukuku Dersleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Kaneti, Selim. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Özdem Kardeşler Matbaası, 1986/1987.
- Kayıran, Mehmet. "Tekalif-i Milliye Emirleri ve Uygulanışı." *Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi* 5, sy. 15 (Temmuz 1989): 639-664.
- Keleş, Ruşen. *Kentleşme Politikası*. Ankara: İmge Kitabevi, 1990.
- Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami ve Göker, Cenker. *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2020.
- Özcan, Koray. "Tanzimat'ın Kent Reformları: Türk İmar Sisteminin Kuruluş Sürecinde Erken Planlama Deneyimleri (1839–1908)." *Osmanlı Bilimi Araştırmaları* VII, sy. 2, (2006): 149-180.
- Pınar, Abuzer. *Maliye Politikası (Teori ve Uygulama)*. Ankara: Naturel Yayıncılık, 2006.
- Salalı, Vuslat ve İnam, Şaban. "Arazi ve Arsa Düzenlemesi Çalışmalarında Değer Esaslı Uygulama Yönteminin Benimsenmesi Gerekliliği Üzerine Bir Çalışma." *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Teknik Araştırmalar Dergisi* 20, sy. 01, (2022): 179-190.
- Seyitdanlıoğlu, Mehmet. "Bir Belge-Yerel Yönetim Metinleri (V): Turuk ve Ebniye Nizamnamesi ve Getirdikleri." *Çağdaş Yerel Yönetimler* 5, sy. 3, (Temmuz 1996): 67-81.

Şahin, Ali Hamza. "Dünden Bugüne Hukuka Uygun El Atma ve Mülkiyet Hakkı İhlallerinin Giderimi." *TAAD (Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 9, sy. 35, (Nisan 2018): 405-428.

Tetik, Ahmet Talha. "İmar Hukukunda İfraz ve Tevhit İşlemleri." *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, sy. 158, (2022): 125-190.

Tipke, Klaus ve Lang, Joachim. *Steuerrecht*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2005.

Tuncer, Selahattin. "Şerefiye (Değerlenme Resmî) Üzerine Bir Deneme." *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi* 2, sy 1, (1966): 15-34.

Yayla, Yıldızhan. *Şehir Planlamasının Başlıca Hukuki Meseleleri ve İstanbul Örneği*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınevi, 1975.

Yılmaz, Ahmet ve Demir, Hülya. "İmar Uygulamasında (3194/18) Değer Esası, Maliyet Karşılama ve Değer Kazanımı." *TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası*. (Ankara: 16. Türkiye Harita Bilimsel ve Teknik Kurultayı, 3-6 Mayıs 2017).

Yılmaz, Ejder. *Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Seçkin Kitabevi, 1986.

Yılmaz, Güneş. "'Vergi, Resim, Harç' Kavramlarının Tarihsel Devinimi: Kavram Kargaşası Bağlamında 'Resmin' Günümüzdeki Varlık Sorunu." *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 40, sy. 2, (Ocak 2019): 370-393.

Yılmaz, Mustafa. "İmar Kanunu'nun 18. Maddesi Çerçevesinde Düzenleme Ortaklık Payı Kavramı ve Uygulamaları." *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 16, sy. 3-4, (2010): 37-83.

Yiğit, Uğur. "Harcamalara Katılma Paylarının Mali Güce Göre Ödeme İlkesi Kapsamında Analizi." *Maliye Dergisi*, sy. 174, (2018): 431-454.

2025 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Teklifi ve Bağlı Cetveller, <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2024/10/2025-Yili-Merkezi-Yonetim-Butce-Kanun-Teklifi-ve-Bagli-Cetveller.pdf>

www.anayasa.gov.tr

<http://dejure.org/gesetze/AO/3.html>

<https://gayrimenkulmevzuati.com/duzenleme-ortaklik-payi/>

<https://islamansiklopedisi.org.tr/mukataa>

www.mevzuat.gov.tr