

Şirketin yurt dışı mukimi olan ortağı aracılığıyla kredi temin etmesi nedeniyle ödediği faiz ve komisyon giderlerinin vergi kanunları açısından değerlendirilmesi.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.35.16.01-125[12-2012/935]-570
Tarih	18.09.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

MÜKELLEF HİZMETLERİ GELİR VERGİLERİ GRUP MÜDÜRLÜĞÜ

Sayı : 84098128-125[12-2012/935]-570

18/09/2013

Konu : Şirketin yurt dışı mukimi olan ortağı aracılığıyla kredi temin etmesi nedeniyle ödediği faiz ve komisyon giderlerinin vergi kanunları açısından değerlendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinde;

- Ana sözleşmesinin “şirketin konusu” başlıklı 1/3’üncü maddesinde bağlı ve/veya kardeş kuruluşları finanse edeceğine ve bunlara kredi temin edeceğine ilişkin hüküm bulunan ve şirketinizin % 95 oranında hissedarı olan Almanya’da mukim ... Gmbh & Co. KG’dan ... Serbest Bölgesi’ndeki yatırımın finansmanı için temin edilen kredilerin “örtülü sermaye”, kredi tutarları üzerinden fatura karşılığı ödenen faizlerin de “örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz” olarak kabul edilip edilmeyeceği, örtülü sermaye

zerinden dağıtılan tutarlar ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların dönem sonu itibarı ile dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilmesi nedeniyle, hesaplanan faiz tutarı üzerinden tevkif edilen % 15 oranındaki kurumlar vergisi kesintisinin yanı sıra ayrıca, % 18 oranında KDV tevkif edilerek 2 No.lu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla ödenip ödenmeyeceği,

- şirketiniz ortağı ...GmbH & Co. KG'nin ortağı olan ... GmbH&Co.KG'nin mşterek kefaleti ile Almanya'da kurulu ... bank AG'den şirketinizin ... Serbest Bölgesi'ndeki yatırımının finansmanı için kullanılması maksadıyla yıllık % 5,20 faiz oranı ile kullandığı 2.500.000 € tutarındaki kredinin tamamının, kredi temin masraflarına ilaveten % 0,50 oranında faiz ilavesiyle, % 5,70 faiz oranı ile şirketinize aktarılması işlemi nedeniyle ödenen faiz tutarının ve yine ... GmbH&Co.KG'nin hissedarı ... GmbH&Co.KG'den yine bu yatırım için yıllık % 5,00 faiz oranı ile kullandığı 1.000.000 € tutarındaki kredinin tamamının yine sadece kredi temin masraflarına ilaveten % 0,70 faiz oranı ilavesiyle, % 5,70 faiz oranı ile şirketinize aktarılması işlemi nedeniyle ödenen faiz tutarının KDV'ye tabi olup olmadığı, temin edilen krediler nedeniyle ödenen faiz, komisyon vb. demelerin 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-e maddesine göre katma değer vergisinden istisna olup olmayacağı ve bu kredi tutarlarına ilişkin masrafların herhangi bir fark ilave edilmeksizin bağlı şirkete aynen yansıtılmasının, aslı vergiye tabi olmayan bir işleme ilişkin masraf aktarımı mahiyetinde olduğunun kabul edilip edilmeyeceği,

- şirketinizin % 95 ortağı olan adı geçen kuruluştan alınan 3.500.000 Euro tutarlı kredi sözleşmesi, serbest bölgede gerçekleştireceğiniz faaliyetler ile ilgili olarak düzenlendiğinden 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin 5810 sayılı Kanunla değişik ikinci fıkrasının (c) bendi uyarınca damga vergisinden istisna tutulup tutulmayacağı

hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

1-KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasıyla kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safı kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; ikinci fıkrasıyla da safı kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticarı kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Anılan Kanunun "*Kabul edilmeyen indirimler*" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, (c) bendinde ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "*rtl sermaye*" başlıklı 12 nci maddesinde ise;

“(1) Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

(2) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.

.....

(6) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

...

(7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.”

hükümlerine yer verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “12 Örtülü Sermaye” başlıklı bölümünde konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; hangi tür borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinde sayılmış olup, kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka veya finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla, yani kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan kullandırılması halinde bu borçlanmaların örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.

Buna göre, şirketinizin % 95 ortağı olan ... Gmbh&Co.KG'nin Alman Bankası'ndan yıllık % 5,20 faiz oranı ile aldığı 2.500.000 € tutarındaki kredinin, yıllık % 5,70 faiz oranı ile şirketinize kullandırması işleminde kredi sözleşmesi şartları (faiz oranı) değiştirildiğinden ve yine şirketinizin hissedarı ... Gmbh&Co.KG'den yıllık % 5,00 faiz oranı ile kullandığı 1.000.000 € tutarındaki kredinin, yıllık % 5,70 faiz oranı ile şirketinize aktarılması işleminde ... Gmbh&Co.KG'nin banka veya finans kurumu olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığından, bu borçlanmaların şirket öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak nitelendirilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, şirketiniz tarafından kullanılan borçlanmanın örtülü sermaye olarak değerlendirilen kısmı için, yabancı ortağa ödenen faizler dağıtılmış kar payı olarak değerlendirileceğinden, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre %15 oranında kurumlar vergisi tevkifatına tabi tutulacak olup, bu kapsamda ödenen faiz tutarları ise Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilecektir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin;

-birinci fıkrasında, "Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir."

-altıncı fıkrasında, "Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır..." hükmüne yer verilmiştir.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yapıldığı 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nin "2.1- Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden" başlıklı bölümünde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için;

- Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının (alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de bu kapsamdadır.) yapılmış olması,

- Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,

- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında "emsallere uygunluk ilkesi"ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması

gerektiği belirtilmiştir.

Özelge talep formunun incelenmesinden, adı geçen şirketin % 95 ortağı olan ... GmbH&Co.KG tarafından hissedarı ... GmbH&Co.KG'nin mşşterek kefaleti ile Almanya'da kurulu ...bank AG'den yıllık % 5,20 faizle 2.500.000,00 EURO tutarında, ... GmbH&Co.KG'den yıllık % 5,00 faizle 1.000.000,00 EURO tutarında kredi için sadece kredi temin masraflarına ilaveten sırasıyla % 0,50 ve % 0,70 oranında faiz oranı ilavesiyle % 5,70 faiz oranından kredi temin ettiği anlaşılmış olup, söz konusu kredilere ödenen faizin emsallere uygun olması gerekmektedir.

Ancak, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen bu işlemin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına konu olması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç kâr payı sayılacak ve 5520 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır.

Diğer taraftan, Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

2-KATMA DEĞER VERĐİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 inci maddesinde; Türkiye'de ticari, sınavi, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV' ye tabi olduğu,

-10/a maddesinde; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği,

-24/c maddesinde; vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına dahil olduğu,

- 9/1 inci maddesinde; mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiyeye tabi işlemlere taraf olanlarının verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği,

-17/4-e maddesinde; banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) kapsamına giren işlemlerin katma değer vergisinden istisna olduğu,

-30/d maddesinde; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla denen KDV nin mükellefin vergiyeye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV den indirilemeyeceği

hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, anılan Kanunun 17/4-ı maddesinde, serbest bölgelerde verilen hizmetlerin KDV den istisna olduğu hükme bağlanmış olup, yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden serbest bölge dışına ancak yurtiçine yönelik olarak verilen hizmetler KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddeleri gereğince KDV ye tabi bulunmaktadır.

Sorumluluk uygulaması ile ilgili olarak, 14/04/2012 tarihli ve 28264 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak, 01/05/2012 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 117 Sayılı KDV Genel Tebliğinden önce yürürlükte bulunan 15 seri no.lu KDV Genel Tebliğinin “Yurt Dışından Sağlanan Hizmetler” başlıklı (C) bölümünde; *“Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre işlemler Türkiye’de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanunun 6/b maddesine göre, Türkiye’de yapılan veya faydalanılan hizmetler Türkiye’de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanunun 9 uncu maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.”* açıklaması yapılmıştır.

Buna göre, ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV ye tabi bulunmaktadır. Kurumlarla ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin sonradan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek dağıtılmış kar payı sayılması, KDV açısından işlemin finansman temin hizmeti olmasını etkilememektedir.

Bu itibarla, ... Serbest Bölgesi içerisinde faaliyet gösteren şirketinizin, Almanya’da mukim hissedar şirketten temin edeceği finansman hizmeti katma değer vergisine tabi olup, bu hizmetin karşılığını teşkil eden faiz tutarı üzerinden % 18 oranında KDV hesaplanarak sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV nin de, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

3-DAMGA VERGİSİ YÖNÜNDEN:

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu; 3 üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kâğıtları imza edenlerin olduğu, hükümlerine yer verilmiştir.

Anılan Kanuna ekli (1) sayılı tablonun “I- Akitlerle ilgili kâğıtlar” başlıklı bölümünün A/1 fıkrasında, belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin binde 7,5 nispetinde (01.01.2010 tarihinden itibaren binde 8,25) damga vergisine tabi olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Maliye Bakanlığınca 21.12.1998 tarih ve 23560 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 35 seri no.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 4 üncü maddesinde; *“Vergiye tabi kağıdın yabancı para cinsinden düzenlenmesi halinde ise kağıt üzerinde yer alan dövizin, kağıdın düzenlendiği tarihteki T.C. Merkez Bankası’na tespit ve ilan olunan cari döviz satış kuruna göre bulunacak Türk Lirası karşılığı üzerinden damga vergisi hesaplanacaktır. Damga Vergisinin miktarının “azami tutarı” aşım aşmadığı hususunun buna göre dikkate alınacağı da tabidir.”* açıklamasına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 5084 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle değişik 6 ncı maddesinde, *“Serbest bölgeler, gümrük bölgesi dışında sayılır. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.”* hükmü yer almakta, 5084 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde ise, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemlerin 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesna olacağı hükmüne bağlanmış, aynı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin 5810 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile değişik ikinci fıkrasının (c) bendi uyarınca, 01.01.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere damga vergisi ve harç istisnasının süresi, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonu olarak belirlenmiştir.

3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde yer alan hüküm incelendiğinde, serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı alanların, bu bölgelerde yapmış oldukları faaliyetlerine ilişkin damga vergisi ve harç istisnası, söz konusu maddenin yürürlüğe giriş tarihi olan 06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı alınmış olması koşuluna bağlanmış olup istisnanın süresi 31.12.2008 tarihinde sona ermiştir.

Diğer taraftan, 01.01.2009 tarihinden Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, serbest bölgelerde faaliyette bulunanların bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlerle ilgili olarak yapacakları işlemlere ve düzenlenen kağıtlara damga vergisi ve harç istisnası uygulanacağı tabiidir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, şirketinizin 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatının bulunmadığı, faaliyet ruhsatının 30.05.2005 tarihinde alındığı, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin 5810 sayılı Kanunla değişik ikinci fıkrasının (c) bendinin de 01.01.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girdiği hususları dikkate alındığında, faaliyet ruhsatının alındığı 30.05.2005 tarihinden 01.01.2009 tarihine kadar, şirketinizin serbest bölgede

yapmış olduğu faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlediği kağıtların damga vergisinden ve yaptığı işlemlerin harçtan müstesna tutulması mümkün bulunmamaktadır.

Bu nedenle, banka ya da yurt dışı kredi kuruluşu olmadığı anlaşılan ... GmbH&Co.KG şirketi ile şirketiniz arasında 09/04/2008 tarihinde düzenlenen kredi sözleşmesinin, kağıt üzerinde yer alan 3.500.000,00 Euronun sözleşmenin düzenlendiği tarihteki T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunan cari döviz satış kuruna göre bulunacak Türk Lirası karşılığı üzerinden Damga Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı tablonun I/A-1 fıkrası uyarınca binde 7,5 nispetinde damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026