

Sirküler Tarihi : 17.12.2008
Sirküler No : 2008/115

TAM MÜKELLEF GERÇEK KİŞİ VE KURUMLAR TARAFINDAN ELDE EDİLEN HALKA AÇIK ŞİRKET HİSSE SENETLERİNİN ALIM-SATIM KAZANÇLARINDA % 0 OLARAK BELİRLENEN YENİ KESİNTİ ORANININ NASIL UYGULANACAĞI

(269 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği)

2008/105 sayılı Sirkülerimizde açıklandığı üzere, 2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tam mükellef gerçek kişi ve kurumların halka açık şirketlerin hisse senetlerinin alım-satımından elde ettikleri kazançlardaki stopaj oranı 14.11.2008 tarihinden itibaren uygulanmak üzere % 10'dan % 0'a düşürülmüştür. Bu oran (% 0) GVK'nun geçici 67/11'inci maddesi gereğince ihtiyari beyanname verilmesi halinde de uygulanacaktır.

Maliye Bakanlığı aşağıda bilgilerinize sunulan 269 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile oran değişikliğinin uygulanması ile ilgili açıklamalarda bulunmuştur. Yeterince açık olan bu Tebliği detaylı bir şekilde açıklamak yerine aşağıdaki hususları belirtmekle yetiniyoruz :

1. Belirlenen yeni kesinti oranı, hisse senedi alım-satımından elde edilen kazançlar ile bunların ihtiyari beyanname ile beyan edilmesi halinde uygulanacağından, menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar için eski oran olan % 10 uygulanmaya devam edilecektir.
2. Bilindiği gibi, 257 ve 258 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde, aynı tür menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı sınıflandırılmasında esas alınmak üzere aşağıdaki dört sınıf ihdas edilmişti.

- Sabit getirili menkul kıymetler,
- Değişken getirili menkul kıymetler,
- Diğer sermaye piyasası araçları,
- Yatırım fonları katılma belgeleri.

269 seri no.lu Tebliğ ile "Yatırım fonları katılma belgeleri" sınıfı "Yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetleri" olarak değiştirilmiştir. Bu nedenle menkul kıymet yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden doğan kazançlarla hisse senedi alım-satımından doğan zararların ilişkilendirilmesi imkanı ortadan kalkmıştır.

3. 2008 yılının son üç aylık döneminde hisse senedi ile ilgili olarak yapılan işlemler 14.11.2008 öncesi ve sonrası (bu tarih dahil) ayrı ayrı konsolide edilmek suretiyle zarar mahsubu yapılacaktır. Mahsup sonrası kalan tutara ilgili olduğu döneme ilişkin kesinti oranı uygulanacaktır.
4. GVK'nun geçici 67/11'inci maddesi gereğince ihtiyari beyanname verilmesi halinde, ihtiyari beyannameye dahil edilen hisse senetlerine ilişkin gelirler, beyan edilen diğer gelirlerden farklı olarak kıst dönemler itibarıyla hesaplanacaktır. Yeni oranın yürürlüğe girdiği 14.11.2008 tarihinden itibaren önce elde edilen gelirlerle eski oran (% 10), bu tarihten itibaren elde edilen hisse senedi alım-satım kazançlarına ise yeni oran (% 0) uygulanacaktır. Hesaplamaya ilişkin örnekler Tebliğ'in 3.3. bölümünde yer almaktadır.

5. Hisse senetlerinin ödünç işlemlerine konu edilmesi nedeniyle doğan gelirlere de 14.11.2008 tarihinden itibaren % 0 oranı uygulanacaktır.
6. Yeni oranın yürürlüğe girdiği tarihten önce gerçekleşen hisse senedi işlemlerine ilişkin olarak 14.11.2008 tarihinden sonra yapılacak komisyon iadelerinde eski oran (% 10) uygulanacaktır.
7. İhtiyari beyanda bulunmak isteyen mükelleflerin kullanacakları yeni beyanname formatı Tebliğin ekinde yeniden düzenlenmiştir. 2008 yılı gelirleri için bu beyannamenin kullanılması gerekmektedir.

Saygılarımızla.

**“269 SERİ NO'LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ
(R.G. 06.12.2008 – 27076)**

13/11/2008 tarihli ve 27053 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından elde edilen, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan gelirlerden hisse senetlerine ilişkin olanlar ile ihtiyari beyanname ile beyan edilecek hisse senedi alım-satım kazançları için uygulanacak vergi oranı 14/11/2008 tarihinden itibaren uygulanmak üzere % 0 olarak yeniden belirlenmiş olup bu Tebliğde, söz konusu oran değişikliğinin uygulanması ile ilgili olarak Başkanlığımıza iletilen sorunlara ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

1. Bakanlar Kurulu Kararı İle Yapılan Düzenleme

13/11/2008 tarihli ve 27053 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 27/10/2008 tarihli ve 2008/14272 sayılı Kararnamenin eki Karar aşağıda yer almaktadır.

"MADDE 1 - 22/7/2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı Kararnamenin eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (ç) bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"a) (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarda yer alan oran; tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından hisse senetlerine (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ilişkin olarak elde edilen kazançlar için % 0, bu kişi ve kurumlar tarafından elde edilen diğer kazançlar için % 10,"

"ç) (11) numaralı fıkroda yer alan oran; hisse senetlerinden (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) elde edilen kazançlar için % 0, diğer kazançlar için % 10."

MADDE 2 - Bu Karar yayımını takip eden gün yürürlüğe girer.

MADDE 3 - Bu Karar hükümlerini Maliye Bakanı yürütür."

1.1. Hisse Senetleri ile Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklıkları Hisse Senetlerinde Tevkifat Uygulaması

2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından elde edilen, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan gelirlerden hisse senetlerine ilişkin olanlar için uygulanacak tevkifat oranı ile ihtiyari beyanname ile beyan edilecek hisse senedi alım-satım kazançları için uygulanacak vergi oranı 14/11/2008 tarihinden itibaren uygulanmak üzere % 0 olarak belirlenmiş, menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen kazançlar kapsam dışı bırakılarak, bu kıymetlerden doğan kazançlar için eskiden olduğu gibi % 10' luk tevkifat oranının uygulanması öngörülmüştür.

Dolayısıyla, söz konusu Kararnamenin yürürlüğe girdiği 14/11/2008 tarihinden itibaren geçici 67 nci madde kapsamında hisse senetlerinden elde edilen gelirlere % 0, menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen gelirlere ise % 10' luk tevkifat oranı uygulanacaktır.

2. Aynı Tür Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Sınıflandırılması

Bilindiği üzere, geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrasında, üç aylık dönem içerisinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçları ile ilgili olarak birden fazla yapılan alım-satım işlemlerinin tek bir işlem olarak dikkate alınacağı hükme bağlanmış olup, hangi menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının aynı türden sayılacağı hususu tevkifat matrahının tespiti ve zarar mahsubu uygulaması açısından önem taşımaktadır.

Bu çerçevede, 257 ve 258 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde aynı tür menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı sınıflandırılmasında esas alınmak üzere;

- I. Sabit getirili menkul kıymetler,*
- II. Değişken getirili menkul kıymetler,*
- III. Diğer sermaye piyasası araçları,*
- IV. Yatırım fonları katılma belgeleri*

adları altında dört sınıf ihdas edilmişti.

Bu Tebliğ ile 2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının yürürlük tarihi olan 14/11/2008 tarihinden itibaren "Yatırım fonları katılma belgeleri" sınıfı "Yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetleri" olarak değiştirilmiştir.

Buna göre, 263 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan " G.V.K Geçici 67/11 inci Maddesine Göre İhtiyari Beyanda Bulunan Mükellefler İçin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi" anılan değişikliğe yer verilmek suretiyle bu Tebliğ ekinde yeniden düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, 2008 yılından itibaren elde edilen gelirler için bu Tebliğ ekindeki beyanname kullanılacaktır.

3. Üç Aylık Dönem İçinde Farklı Tevkifat Oranı Uygulamasında Zarar Mahsubu ve İhtiyari Beyan

Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan ve tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından elde edilen gelirlere ilişkin kanuni tevkifat oranı % 15 olup bu oran, 2006/10731[1][1] sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tam mükellef gerçek kişi ve kurumların geçici 67 nci maddenin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan tüm gelirleri için 23/07/2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere % 10 olarak tespit edilmiş, üç aylık dönem içinde farklı tevkifat oranı uygulanması durumunda zarar mahsubunun nasıl yapılacağı ile gerçek kişilerce 2006 yılı gelirleri için verilecek ihtiyari beyanname beyan edilen gelirin oran değişikliği nedeniyle kıst dönemler itibarıyla hesaplanmasına ilişkin detaylı açıklamalar da 258 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Buna göre, 2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile geçici 67 nci madde kapsamında hisse senetlerinden elde edilen gelirler için uygulanacak tevkifat oranının % 0 olarak tespit edilmiş olması nedeniyle, 2008 yılının son üç aylık dönemine ait zarar mahsubu işlemlerinde de 258 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

3.1. Üç Aylık Dönem İçinde Zarar Mahsubu

2008 yılının son üç aylık döneminde hisse senetleriyle ilgili olarak yapılan işlemler % 0' ılık tevkifat oranının uygulanmaya başlandığı 14/11/2008 tarihi öncesi ve sonrası (bu tarih dahil) ayrı ayrı konsolide edilmek suretiyle zarar mahsubu yapılacak olup, mahsup sonrası kalan tutara ilgili olduğu döneme ilişkin tevkifat oranı uygulanacaktır.

Bu durumda, üç aylık dönem içinde tevkifat oranının % 0 olduğu 14/11/2008 tarihi sonrası döneme ilişkin hisse senedi alım-satımından doğan zararlar, tevkifat oranının % 10 olduğu 14/11/2008 tarihi öncesi dönemde hisse senedi alım-satımından elde edilen kazançlara mahsup edilebilecektir.

Örnek 1: Bay (A)'nın, (X) Bankası aracılığıyla yaptığı hisse senedi alım-satım işlemlerinden elde ettiği kar ve zarar aşağıda gösterilmiştir.

Tarih	Açıklama	Tevkifat Matrahı (YTL)	Tevkifat Oranı (%)	Vergi (YTL)
10/10/2008	Kar	300	10	30
12/11/2008	Zarar	-80	10	-
16/11/2008	Zarar	-200	0	-
24/11/2008	Kar	70	0	-

2008/14272 sayılı B.K.K. öncesi dönem karı : 220 YTL

Tevkifat oranı : %10

2008/14272 sayılı B.K.K. sonrası dönem karı : -130 YTL

Tevkifat oranı : % 0

Toplam kar : 90 YTL

Hesaplanan vergi (90YTL x % 10=) : 9 YTL

Örneğimizde, Bay (A)'nın alım-satım konu menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının aynı türden olması nedeniyle, üç aylık dönem içerisinde yapılan işlemlerin konsolide edilmesi sonucu, 2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının yürürlüğe girdiği 14/11/2008 tarihi öncesi karlı durumu dikkate alınarak, dönem karı olan 90 YTL üzerinden % 10 oranında tevkifat yapılacaktır.

3.2. Hisse Senetlerine İlişkin İşlemlerden Doğan Zararların Mahsubu

Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (8) numaralı fıkrasında, menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançlarının dağıtılın veya dağıtılmasın % 15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulacağı hükme bağlanarak, yatırım fonu ve yatırım ortaklıkları ile ilgili olarak katılımcı bazında vergileme yerine fon ve ortaklık bünyesinde vergileme yapılması öngörülmüştür.

Ancak, geçici 67 nci madde kapsamındaki bazı tevkifat oranlarını belirleyen 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile fon ve ortaklık bünyesinde yapılacak tevkifata ilişkin oran, 01/10/2006 tarihine kadar uygulanmak üzere % 10' a, bu tarihten itibaren ise % 0' a indirilmiş, menkul kıymetler yatırım fonları katılma belgelerinin fona iadesi ile yatırım ortaklıkları hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan gelirler için tevkifat oranı 01/10/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 10 olarak tespit edilerek katılımcı düzeyinde vergilemeye geçilmiştir.

Diğer taraftan, 2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından geçici 67 nci madde kapsamında elde edilen hisse senetlerine ilişkin gelirlere uygulanacak tevkifat oranı ile ihtiyari beyanname ile beyan edilecek hisse senedi alım-satım kazançlarına ilişkin vergi oranı 14/11/2008 tarihinden geçerli olmak üzere % 0 olarak belirlenmiş olup, menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen kazançlarda ve ihtiyari beyanda dikkate alınacak oran, menkul kıymetler yatırım fonları katılma belgelerinde olduğu üzere bu değişiklik kapsamı dışında tutulmuştur.

Dolayısıyla, Tebliğin "2. Aynı Tür Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Sınıflandırılması" başlıklı bölümünde de açıklandığı üzere, geçici 67 nci madde uygulamasında menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri menkul kıymetler yatırım fonları katılma belgeleri ile aynı sınıfta yer aldığından, menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden doğan karlarla hisse senedi işlemlerinden kaynaklanan zararların ilişkilendirilmesi mümkün değildir.

3.3. İhtiyari Beyanda Uygulanacak Vergi Oranı

Geçici 67 nci maddenin (11) numaralı fıkrası hükmü uyarınca 2008 yılı gelirlerine ilişkin olarak ihtiyari beyanname verilmesi durumunda, beyannameye dahil edilen hisse senetlerine ilişkin gelirlerin, beyan edilen diğer gelirlerden farklı olarak kıst dönemler itibarıyla hesaplanması gerekmekte olup, 2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının yürürlüğe girdiği 14/11/2008 tarihi öncesinde elde edilen gelirlere % 10' luk, bu tarihten itibaren elde edilenlere ise % 0'lık vergi oranı uygulanacaktır.

Örnek 2: *Bayan (B)' nin, 2008 yılında (Y) Bankası aracılığıyla yapmış olduğu menkul kıymet alım-satımına ilişkin bilgiler ile ihtiyari beyana ilişkin hesaplamalar aşağıda gösterilmiştir.*

		(YTL)	(YTL)		(YTL)
Tarih	Menkul Kıymet Türü	Kar/Zarar	Tevkifat Matrahı	Tevkifat Oranı (%)	Vergi
Mart 2008	Hisse Senedi	100	100	10	10
Nisan 2008	Tahvil	200	200	10	20
Mayıs 2008	Hisse Senedi	50	50	10	5
Ağustos 2008	Tahvil	-150	-	10	-
Eylül 2008	Hisse Senedi	110	110	10	11
Ekim 2008	Tahvil	-100	-	10	-
Kasım 2008 (15/11/2008)	Hisse Senedi	100	-	0	-
Aralık 2008	Hisse senedi	-150	-	0	-

Örneğimizde, son üç aylık döneme ilişkin olarak aynı tür menkul kıymet sınıfında yer alan hisse senetlerindeki kar/zarar mahsubu sonucunda söz konusu dönem 50 YTL zararla sonuçlandığından vergi hesaplanmamıştır.

	(YTL)	(YTL)		(YTL)		
Menkul Kıymet Türü	Beyan Edilen Gelir	Kar/Zarar	Tevkifat Oranı (%)	Hesaplanan Vergi	Yıl İçinde Tevkif Edilen Vergi	İade Tutarı
Değişken Getirili Menkul Kıymetler (Hisse Senedi)	260	210	10	21	26	5
	-50		0			
Sabit Getirili Menkul Kıymetler (Tahvil)	0	-50	10	-	20	20

Bayan (B)' nin 2008 yılında hisse senetlerinin alım-satımından elde ettiği 210 YTL tutarındaki kara, Bakanlar Kurulu Kararının yürürlüğe girdiği 14/11/2008 tarihi öncesi döneme ilişkin olması nedeniyle,

bu döneme ait % 10' luk vergi oranı uygulanmış olup, hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilerek iade tutarı tespit edilmiştir.

Örnek 3: Bay (C)' nin, 2008 yılında (Z) Bankası aracılığıyla yapmış olduğu menkul kıymet alım-satımına ilişkin bilgiler ile ihtiyari beyana ilişkin hesaplamalar aşağıda gösterilmiştir.

		(YTL)	(YTL)		(YTL)
Tarih	Menkul Kıymet Türü	Kar/Zarar	Tevkifat Matrahı	Tevkifat Oranı (%)	Vergi
Mart 2008	Hisse Senedi	100	100	10	10
Nisan 2008	Tahvil	200	200	10	20
Mayıs 2008	Hisse Senedi	50	50	10	5
Ağustos 2008	Tahvil	-150	-	10	-
Eylül 2008	Hisse Senedi	110	110	10	11
Ekim 2008	Tahvil	-100	-	10	-
Kasım 2008	Hisse Senedi	-100	-	0	-
(15/11/2008)					
Aralık 2008	Yatırım Ortaklığı	50	50	10	5
	Hisse Senedi				

	(YTL)	(YTL)		(YTL)		
Menkul Kıymet Türü	Beyan Edilen Gelir	Kar/ Zarar	Tevkifat Oranı (%)	Hesaplanan Vergi	Yıl İçinde Tevkif Edilen Vergi	İade Tutarı
Değişken	260	160	10	16		
Getirili Menkul					26	10
Kıymetler	-100		0			
(Hisse Senedi)						
Yat. Fonu Kat.						
Belg. ve Yat.	50	50	10	5	5	-
Ort. Hisse Sen.						
(YOHS)						
Sabit Getirili						
Menkul	0	-50	10	-	20	20
Kıymetler						
(Tahvil)						

Bay (C)' nin 2008 yılında hisse senetlerinin alım-satımından elde ettiği 160 YTL tutarındaki kara, Bakanlar Kurulu Kararının yürürlüğe girdiği 14/11/2008 tarihi öncesi döneme ilişkin olması nedeniyle, bu döneme ait % 10' luk vergi oranı uygulanmış olup, hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilerek iade tutarı tespit edilmiştir.

Bay (C)' nin yatırım ortaklığı hisse senetlerinden elde etmiş olduğu 50 YTL' lik kar da, Tebliğin "2. Aynı Tür Menkul Kıymet ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Sınıflandırılması" başlıklı bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde hisse senetlerinden ayrı tutulmak suretiyle hesaplama yapılmıştır.

4. Komisyon İadeleri

Alım-satım işlemlerinde tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınacak giderler ve komisyon iadelerine ilişkin açıklamalara 257 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "2.4. Tevkifat Matrahının Tespiti" başlıklı bölümünde yer verilmiş olup, bu açıklamalar çerçevesinde iade edilen tutarların komisyonun doğduğu işleme bağlı olmaksızın iadenin gerçekleştiği döneme ilişkin tevkifat matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.

Söz konusu düzenleme, komisyon iadelerinin ilgili olduğu işlemin gerçekleştiği üç aylık dönemden sonra yapılması nedeniyle geriye dönük olarak düzeltme işleminin yaratacağı zorlukları ortadan kaldırmak amacıyla yapılmış olup, iadenin yapıldığı dönemde işlemin gerçekleştiği dönemden farklı bir tevkifat oranının yürürlükte olması durumunda, komisyonun gider olarak dikkate alındığı dönemdeki tevkifat oranı uygulanacaktır. Dolayısıyla, 2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının yürürlüğünden önceki bir tarihte gerçekleşen hisse senedi işlemlerine ilişkin olarak 14/11/2008 tarihinden sonra yapılacak komisyon iadelerinde % 10' luk tevkifat oranı uygulanacaktır.

5. Hisse Senedi Ödünç İşlemlerinden Elde Edilen Kazançlarda Tevkifat Oranı

2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan tevkifat oranı tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından hisse senetlerine (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ilişkin olarak elde edilen kazançlar için 14/11/2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 0 olarak tespit edilmiş olup, geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrasının (d) bendinde, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirlere yer verilmiş olduğundan, hisse senetlerinin ödünç işlemlerine konu edilmesi nedeniyle doğan gelirlere de 14/11/2008 tarihinden itibaren % 0' lık tevkifat oranının uygulanacağı tabiidir.

Tebliğ olunur.

EK: YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ (G.V.K Geçici 67/11 inci Maddesine Göre İhtiyari Beyanda Bulunan Mükellefler İçin)

[1] 23/07/2006 tarihli ve 26237 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır."