

# Yabancı bir şirketin Türkiye’de mukim anonim şirket hisselerini başka bir yabancı şirkete devretmesi durumunda ortaya çıkabilecek vergisel sonuçların, Türkiye-Almanya arasında akdedilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması çerçevesinde değerlendirilmesi

Av. Birnur Dal

## I. Giriş

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (“GVK”) uyarınca kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan, dar mükelleflerin vergilendirilmesinde mülklik ilkesi belirlenmiştir. Bu noktada, vergilendirme için ilgili gelir veya kazancın Türkiye’de elde edilmiş olması koşulu aranmaktadır.

Bu yazımızda, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayan dar mükellef statüsündeki bir yabancı şirketin, Türkiye’de mukim tam mükellef bir anonim şirkette sahip olduğu iştirak hisselerini başka bir yabancı şirkete devri, Türk vergi mevzuatı ve Türkiye-Almanya arasında akdedilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması çerçevesinde incelenmiştir.

## II. Dar mükellefin vergiye tabi kazançları

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”)’nın 3. maddesi uyarınca; dar mükellef, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan tüzel kişiler olarak tanımlanmıştır. GVK tam mükellefiyette şahsilik ilkesini belirlemiş olmakla birlikte, dar mükellefiyette mülklik ilkesini kabul etmiştir. Nitekim, vergilendirme, gelirin veya kazancın Türkiye’de elde edilmiş olması koşullarına bağlanmıştır.<sup>1</sup>

Dar mükellefler yalnızca Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedir. KVK’nın 3. maddesinin 4. fıkrası uyarınca, maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimî temsilci bulundurulması konularında, GVK’nın 7. ve 8. maddesine atıf yapılmıştır. Bu çerçevede, işyeri ve daimi temsilci bulundurma konularında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri de geçerli olacaktır. Bu hükümler çerçevesinde yabancı kurumların Türkiye’de ticari mümessilleri,

---

<sup>1</sup> Öncel, Mualla – Kumrulu, Ahmet – Çağan, Nami; “Vergi Hukuku”, 26. Baskı, Turhan Kitabevi, 2017, s: 257

tüccar vekilleri ve memurları, acenteler aracılığı ile faaliyette bulunmaları durumunda daimî temsilcilik müessesesi gündeme gelebileceğinden dar mükellefiyet esasları uygulanabilecektir.<sup>2</sup>

KVK'nın 3. maddesinin 3. ve 4. fıkraları ise aşağıdaki şekildedir:

*“(3) Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:*

- a) 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşıyabilir bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.).*
- b) Türkiye'de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar.*
- c) Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.*
- ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.*
- d) Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.*
- e) Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.*

*(4) Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.”*

Bu doğrultuda, KVK'nın 26. maddesi uyarınca; dar mükellefiyete tabi olan yabancı kurumlar için vergiye tabi kazancının GVK'daki diğer kazanç ve iratlardan ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimseye, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren on beş gün içinde vergi dairesine beyanname ile bildirme zorunluluğu getirilmiştir. Yine dar mükellefin vergiye tabi kazancı üzerinden kurumlar vergisi kesintisi ve KVK'nın 30/6. maddesi uyarınca ise stopaj uygulanacaktır.

Ayrıca, KVK'nın 26. maddesinin 2. fıkrasında, diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye'ye bizzat getirilen nakdi veya ayni sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamaların dikkate alınmayacağı düzenlenmiştir.

GVK'nın mükerrer 81. maddesinin 5. fıkrasında ise aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir:

---

<sup>2</sup> Öncel, Mualla – Kumrulu, Ahmet – Çağan, Nami; “Vergi Hukuku”, 26. Baskı, Turhan Kitabevi, 2017, s: 337-338

*“Dar mükelleflerin, yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye’ye bizzat getirdikleri nakdî veya aynî sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz.”*

Yukarıdaki maddede genel olarak, değer artışında safi kazancın hesaplanması ve vergilendirilmesi hüküm altında alınmıştır. Buna göre safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacaktır.

Ayrıca, söz konusu maddede dar mükelleflerin getirdikleri sermaye karşılığında iktisap ettikleri iştirak hisselerinin elden çıkarmalarında ise kur farkından doğan kazançların dikkate alınmayacağı düzenlenmiştir. Bu noktada, sonradan yapılan düzenleme ile yabancı sermaye ve yerli sermaye arasındaki farklılıklar ortadan kaldırılmaya çalışıldığından, yabancı sermaye mevzuatı uyarınca sermayenin Türkiye’ye girişinde aranan izin sistemi, bilgilendirme sistemine dönüştürülmüştür. Bu nedenle, izin alma zorunluluğu kaldırıldığından; GVK’nın mükerrer 81. maddesinin uygulamasında izin alma şartının bildirim yapılması şeklinde dikkate alınması gerekmektedir.<sup>3</sup>

### **III. Kazancın Türkiye’de vergilendirilebilmesi için gereken şartlar**

Yukarıda belirttiğimiz üzere, KVK’nın 3. maddesinin 3/e bendinde, Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar dar mükellefiyet kurum kazançlarından sayılmıştır.

Türkiye’de elde edilmiş olma şartını değerlendirebilmek için GVK’nın 7. maddesinin 7. fıkrasının incelenmesi gerekmektedir. İlgili madde uyarınca, kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi halinde kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilmiş sayılacaktır.

Aynı madde hükmünde, “değerlendirme”den maksadın, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması olduğu belirtilmiştir.

Bu açıdan bakıldığında, yabancı bir şirket elinde tuttuğu Türkiye’de mukim tam mükellef anonim şirket hisselerini Türkiye’de mukim başka bir tam mükellefe devreder ise diğer kazanç ve irat Türkiye’de elde edilmiş sayılacaktır.

---

<sup>3</sup> Başak, Levent; “Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme”, 2. Cilt, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007, s: 1783

Buna karşın, yabancı şirketin elinde tuttuğu Türkiye'deki tam mükellef anonim şirket hisselerini başka bir yabancı şirkete devretmesi durumunun ise daha detaylı şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Konu ile ilgili lafzi yoruma gidildiğinde, diğer kazanç ve irat Türkiye'de elde edilmiş olmayacaktır. Öte yandan, konu ile ilgili diğer bir yorum ise, el değiştiren ve devredilen hisselerin merkezi Türkiye olduğundan; söz konusu hisselerin Türkiye'de mukim tam mükellef bir şirkete veya yurt dışında mukim bir yabancı şirkete satılmasına bakılmaksızın, satış kazancının Türkiye'de vergilendirilmesi şeklindedir. Dolayısıyla, GVK'nın 7. maddesinde yer alan "işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi" şartı gereği, iştirak hisselerinin el değiştirmesi resmi olarak Türkiye'de olacak; pay defterine gerekli kayıtların işlenmesi, satışla ilgili resmi muameleler, ortaklık değişiminin duyurulması gibi işlemlerin hepsi için Türkiye'de yapıldığının kabulü anlamına gelecektir. Nitekim, yabancı şirket zamanında Türkiye'ye ayni veya nakdi sermaye getirerek elde etmiş olduğu söz konusu iştirak hisselerini sonradan satarak sermayesini geri almaktadır. Bu noktada, yabancı şirketin getirmiş olduğu sermaye değerlendirilmiş ve kazanç elde etmesine yol açmıştır.

Yer verilen ve yoruma açık olan bu hüküm uyarınca, dar mükellefin elde ettiği kazancın vergilendirilmesi için Türkiye'de yaratılan gayrisafi hasıladan gerçekleşmesi yani Türk ekonomisinde yaratılan değerlerden kaynaklanması gerekmektedir.<sup>4</sup>

Buna karşın, doktrindeki ağırlıklı görüş, yabancı bir şirketin Türkiye'de mukim bir şirkette sahip olduğu hisselerini yine Türkiye'de mukim bir kişiye satması halinde vergileme hakkının Türkiye'de olacağı, satış işleminin yurt dışında mukim bir kişiye gerçekleşmesi durumunda ise işlemin Türkiye'de gerçekleşmemiş olması şartıyla, vergileme hakkının Türkiye'ye ait olmayacağı yönündedir.

Devri planlanan hisseleri ihraç eden şirketin nev'i, devre istinaden sözleşme akdedilip Türk Makamlarına sunulup/sunulmayacağı, devir işleminin ilgili ticaret sicili nezdinde tescili gerekip gerekmediği hususlarının uygulamada ayrıca değerlendirilmesi ve hisseleri devredilecek şirketin esas sözleşme hükümlerinin yer verilen hususlar ve karar alma gerekliliği bakımından ayrıca incelenmesi gerektiği kanaatindeyiz.

#### **IV. Türkiye-Almanya arasında akdedilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması kapsamında değerlendirme**

İşlemin, yerel mevzuat yanında, hisseleri devreden yabancı şirketin mukimi olduğu ülke ile Türkiye'nin akdettiği Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (mevcut ise) çerçevesinde de değerlendirilmesi gerekmektedir.

---

<sup>4</sup> Öğredik, Gedik; "Yabancı Bir Şirketin Türkiye'deki İştirak Hisselerini Elden Çıkartması Halinde Vergileme", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ağustos 2007

Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları incelendiğinde, şirket hisselerinin elden çıkartılmasından doğan kazancın genellikle anlaşmaların 13. maddesinde ve “Sermaye Değer Artış Kazançları” başlığı altında ele alındığı görülmektedir. Bu minvalde, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinin, satışın Türkiye’de yerleşik bir mükellefe yapılması veya iktisap ve elden çıkartma arasındaki sürenin durumu gibi şartlara bağlandığı görülmektedir. Keza, her anlaşmanın kendi içerisinde farklı hüküm ve şartlar içerebileceği de göz önünde bulundurulmalıdır.

Yazımızda yer verilen konu ile ilgili olarak Türkiye ve Almanya arasında 19.09.2011 tarihinde akdedilen ve 01.01.2011 tarihinden itibaren geçerli olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması incelenmiştir.

Almanya mukimi yabancı bir şirketin Türkiye’deki şirket hisselerini devretmesi sonucunda elde etmiş olduğu kazanç, “diğer kazanç ve irat” kabul edilmiş olduğundan; ilgili Anlaşma’nın 13. maddesi kapsamında değerlendirilecek olup buna göre;

- “1. Bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devlette yer alan ve 6. maddede belirtilen gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.*
- 2. Bir Akit Devlet mukimince, değerinin yüzde ellisinden fazlası, doğrudan veya dolaylı olarak diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlığı temsil eden hisse senetleri ve benzeri hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.*
- 3. Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyerinin ticari varlığına dahil menkul varlıkların veya bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere kullandığı sabit bir yere ait menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, bu işyerinin (yalnız veya tüm teşebbüsle birlikte) veya sabit yerin elden çıkarılmasından doğan kazanç da dahil olmak üzere, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.*
- 4. Bir Akit Devlet mukiminin, uluslararası trafikte işletilen gemi veya uçakların veya söz konusu gemi veya uçakların işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından sağladığı kazançlar, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.*
- 5. 1, 2, 3 ve 4. fıkralarda belirtilenlerin dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, yalnızca elden çıkaranın mukim olduğu Akit Devlette vergilendirilecektir. **Bununla beraber, bundan bir önceki cümlede bahsedilen ve diğer Akit Devlette elde edilen sermaye değer artış kazançları, iktisap ve elden çıkarma arasındaki süre bir yılı aşmadığı takdirde, bu diğer Akit Devlette vergilendirilecektir.”***

Anlaşma’nın ilgili 13. madde hükmü incelendiğinde, 2. fıkradaki özellikli durum haricinde hisse senetleri maddede sayılan varlıklar dışında kalmakta olduğundan; 5. fıkra kapsamında değerlendirilmeli ve hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç, maddenin 5. fıkrası uyarınca kural olarak elden çıkaranın mukim olduğu Akit Devlet; bir başka ifadeyle Almanya tarafından vergilendirilmelidir.

Söz konusu fıkranın “bununla birlikte” şeklinde başlayan cümlesindeki koşullar altında ise kaynak ülkeye yani Türkiye’ye de vergilendirme yetkisi tanınmıştır. Kaynak ülkenin hisse senedi alım satım kazançları üzerinden vergi alma yetkisine sahip olabilmesi için bu ülkeden elde edilen sermaye değer artış kazancı olması ve hisse senetlerinin iktisap ve elden çıkarılması arasındaki sürenin bir yılı aşmaması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

İlgili madde incelendiğinde, hisse senetleri ve benzeri hakların elden çıkarılmasından elde edilecek kazançların, bazı istisnai durumlar hariç elden çıkarmanın mukim olduğu ülkede vergilendirildiği görülmektedir. Buna göre, 1 yıllık elde tutma süresi sonrasında devredilen hisse senedi ve benzeri haklardan elde edilen gelirler sadece elde çıkarmanın yerleşik olduğu ülkede vergilendirilecektir.

Yer verilen maddenin istisnası ise 13. maddenin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, değerinin %50’sinden fazlası doğrudan veya dolaylı olarak gayrimenkul varlığı temsil eden hisse senetleri ve benzeri hakların elden çıkarılması durumunda vergilendirme hakkı kaynak ülkeye verilecektir.

Ayrıca, söz konusu maddenin incelemesinde, Anlaşma ile bir bütünlük arz eden Protokol’ün de dikkate alınması gerekmektedir. Protokol’ün “13. maddenin 5. fıkrasına ilişkili olarak” başlıklı 5. maddesi uyarınca ilgili fıkranın, Akit Devletlerden birinin tanınmış menkul kıymetler borsasında işlem gören şirketlerin hisselerinin elden çıkarılmasından veya bir şirketin yeniden yapılanması sürecinde hisselerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar için uygulanmayacağı açıklanmıştır.

Protokoldeki açıklama, Almanya mukimi yabancı kişilerin Türkiye’de kurulmuş olan Borsa İstanbul nezdinde kote edilmiş şirket hisselerinin alım-satımı karşılığında elde ettikleri sermaye değer artış kazançları veya bir şirketin yeniden yapılanması sürecinde hisselerinin elden çıkarılmasından sağladığı kazançlar üzerinden Türkiye’nin kaynak ülke olarak vergi alma yetkisinin bulunmadığı yönünde yorumlanmaktadır.<sup>5 6</sup>

Protokolde geçen yeniden yapılanma ifadesi, Anlaşma’da tanımlanmamış olup yeniden yapılanmanın Türk mevzuatı içerisinde de bir tanımı mevcut değildir. Söz konusu ifadenin bir tanımının bulunmaması, Anlaşma hükümlerinin uygulamasında karışıklığa yol açmaktadır. Bu noktada, farklı uygulamalara yol açmamak adına Protokol’ün 5.

---

<sup>5</sup> Başak, Levent; “Almanya’da İkamet Eden Kişilerin Borsa Kaynaklı Hisse Senedi Alım-Satım Kazançlarının Vergilendirilmesi Esasları ve Dikkate Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”, Yaklaşım, Mart 2017, Sayı:291

<sup>6</sup> Yılmaz, Elif-Yalkın, Yonca; “Almanya İle İmzalanmış Olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına İlişkin Bazı Özellikli Konular”, Vergide Gündem, Aralık 2017

maddesinde belirtilen “yeniden yapılanma” kavramının açıklığa kavuşturulması gerektiği kanaatindeyiz.

İlaveten, her ne kadar Türkiye-Almanya arasında akdedilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın değer artış kazancına ilişkin 13. maddesinde açıkça ifade edilmemiş olsa da söz konusu Anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyenlerin, mukim oldukları ülkenin yetkili makamlarından, bu ülkenin mükellefi olduklarına dair mukimlik belgesi almaları gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen hususlar dahilinde, Türkiye-Almanya arasında akdedilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın değer artış kazançlarına ilişkin istisnai hükümleri aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:

- Hisse senetleri ve benzeri hakların elden çıkarılmasından elde edilecek kazançlar elden çıkarmanın mukim olduğu ülkede vergilendirilecektir. Ancak, hisselerin elde tutulma süresine bağlı bir istisna öngörülmüştür. Buna göre, 1 yıllık elde tutma süresi dolmadan devredilen söz konusu hisse ve benzeri haklardan elde edilen gelirler kaynak ülkede vergilendirilecektir. 1 seneyi aşkın süredir elde tutulan hisselerin devrinde, vergilemenin elden çıkarmanın mukim olduğu ülkede gerçekleşeceğinin istisnası ise değerinin %50'sinden fazlası gayrimenkul varlıklardan oluşan hisse senetleri ve benzeri hakların elden çıkarılmasına ilişkindir.
- Almanya veya Türkiye'de tanınmış menkul kıymetler borsasında işlem gören şirket hisselerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar için Anlaşma'nın 13. maddesinin 5. fıkrası uygulanmayacaktır.
- Bir şirketin yeniden yapılanması sürecinde hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar için de Anlaşma'nın 13. maddesinin 5. fıkrası uygulanmayacaktır.

## **V. Sonuç**

Dar mükellef bir şirketin, Türkiye'de mukim anonim şirket hisselerini başka bir dar mükellef şirkete devretmesi sonucu ortaya çıkan değer artış kazancının vergilendirmesi konusu yazımızda ele alınmıştır.

Dar mükelleflerin vergilendirilmesi, elde ettikleri kazancın Türkiye'de elde edilmiş olma şartına bağlanmıştır. Bu noktada, aksine görüşler mevcut olmakla birlikte genel kabul gören görüş, yabancı bir şirketin, Türkiye'de mukim bir şirket hisselerini yurt dışında mukim başka bir şirkete satması halinde, işlemin Türkiye'de gerçekleşmiş olmadığı ve bu nedenle vergileme hakkının Türkiye'ye ait olmadığı yönündedir.

Yukarıda detaylıca açıklandığı üzere, devletler arasında imzalanmış ilgili Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın konuya istinaden ayrıca incelenmesi gerekmekte olup; anlaşma hükümleri, söz konusu işlemde elde edilen gelirin vergilemesinde vergileme hakkının hangi ülkede olduğunun tespiti bakımından önem arz etmektedir.

Türkiye ve Almanya arasında akdedilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması kapsamında, hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç, Anlaşma'nın 13. maddesinin 5. fıkrası uyarınca kural olarak elden çıkaranın mukim olduğu Akit Devlet yani Almanya tarafından vergilendirilecektir. Öte yandan, maddede bazı istisnai durumlarda kaynak ülkeye de vergilendirme hakkı tanımıştır. Şayet, elden çıkartılacak hisse senetlerinin 1 yıl elde tutma süresinden önce devredilmesi veya değerinin %50'sinden fazlası gayrimenkul varlıklardan oluşan hisse senetleri ve benzeri hakların elden çıkarılması durumunda kaynak ülkeden elde edilen sermaye değer artış kazançlarını vergilendirme hakkı istisnai olarak kaynak ülkeye verilmiştir.

*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*