

# PROMOSYON ÜRÜNLERİ, EŞANTİYON ve NUMUNE MALLARIN KDV ve ÖTV KARŞISINDAKİ DURUMU

THE STATE OF PROMOTIONAL PRODUCTS, ADVERTISING NOVELTIES AND SAMPLES UNDER VAT AND SCT RULES



Kamuran ÇAĞLAR\*

## ÖZ

Ticari hayatta işletmeler, günümüz ekonomisindeki enflasyonist ve rekabetçi şartlarından dolayı satış tekniği geliştirmek durumunda kalmaktadırlar. İşletmeler satış hasılatını yükseltmek, satışını yaptığı malların tanıtımını yapmak, emsal işletmelerle rekabet gücünü arttırmak, iktisadi faaliyetini genişletmek ve geliştirmek amaçlarıyla promosyon, eşantiyon ve numune malların dağıtımını yapmak durumunda kalmaktadırlar. Bu malların teslimi KDV ve ÖTV yönünden farklı sonuçlar doğurmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Promosyon Ürünleri, Eşantiyon ve Numune Mallar, KDV, ÖTV.

## ABSTRACT

Today, businesses have to find new marketing and sales techniques to be able to cope with inflationist and competitive conditions of the economy. Businesses would distribute promotional products, advertising novelties and samples in order to increase sales, advertise their products, increase their competitiveness against other businesses in the market, and enlarge and develop their economic activity. This leads to different results in terms of VAT and SCT.

**Keywords:** Promotional products, advertising novelties, samples, VAT, SCT

---

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 12.05.2017 / M.K.T.: 15.06.2017

## 1- GİRİŞ

Ticari hayatta, ticareti yapılan mallara olan talebin artırılması amacıyla, bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, satışı yapılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi de sıkça karşılaşılan bir pazarlama tekniği olarak ortaya çıkmaktadır. İşletmeler satışlarını artırmak amacıyla, bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, satışı yapılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi, bunun yanında yılbaşlarında, dini ve resmi bayramlarda, takvim, ajanda, blok not, kalem vb. eşantiyon dağıttıkları ve ürünlerin tanıtımı amacıyla numune mal dağıtımını yaptıkları oldukça sık rastlanan durumlardandır.

İşletmelerin çeşitli nedenlerle verdikleri bu mal ve hizmetlerin katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi açısından değerlendirilmesi ve muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi konusunda bir takım tereddütler ortaya çıkmıştır. Bu tereddütleri ortadan kaldırmak için Maliye Bakanlığı birçok tebliğler, özelemler çıkarmıştır. Çalışmamızda promosyon ürünleri, numune ve eşantiyonların katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi karşısındaki durumu ele alınacaktır.

## 2- PROMOSYON, NUMUNE ve EŞANTİYON KAVRAMLARI ile BUNLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

### 2.1- Promosyon Ürünleri ve KDV Uygulaması

Promosyon kelimesi Fransızca promotion kelimesinden gelmektedir. Türk Dil Kurumu<sup>1</sup> diğer adıyla özendirme olan promosyonu, bir malı geniş kitlelere tanıtmak ve o malın sürümünü sağlamak amacıyla yapılan çalışmalar olarak tanımlamıştır. Kısacası promosyon, işletmelerin ticari faaliyetlerini genişletmek amacıyla satışı yapılan malın yanında bedel almaksızın dağıttıkları ürünlerdir. Bir halı satıcısının, 6 metre kare salon halısı alana 1 metre kare kilimi ücretsiz olarak vermesi veya bir marketin 10 kilogram şeker alana 1 kilogram şekeri ücretsiz olarak vermesi basit şekliyle promosyon ürünlerine örnektir.<sup>2</sup>

Ticari hayatta, ticareti yapılan mallara olan talebin artırılması amacıyla, bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, satışı yapılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi de sıkça karşılaşılan bir pazarlama tekniği olarak ortaya çıkmaktadır. Bir malın tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devri olarak tanımlanan teslim hükümleri çerçevesinde ticari bir işletmenin yaptığı bedelsiz teslimler de KDV'ye konu olmaktadır.

Ancak, firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmaz. Zira, firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artar.

Nitekim piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesi, mükellefler açısından pazarlama gideri niteliğini taşıdığından, bu malların alış bedelleri gider olarak kaydedilebilir.

<sup>1</sup> [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58ea9b963cc832.21010979](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58ea9b963cc832.21010979) Erişim tarihi: 09 Nisan 2017

<sup>2</sup> M. Akçakin, M. Kalkan, C.y. Yıldırım, "Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantiyonların Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu" Vergi Raporu Dergisi Sayı:192, Eylül 2015, Syf:339

Dolayısıyla, firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında KDV hesaplanmasına gerek bulunmayıp, bu ürünler için yüklenen KDV ise indirim konusu yapılabilir.

Bu durum, KDV sistemindeki farklı oran uygulaması nedeniyle bazı sorunlara neden olmakta ve düşük oranda vergiye tabi bir malın yanında yüksek oranda vergiye tabi bir malın promosyon ürünü olarak verildiği hallerde, promosyon olarak verilen malların ticaretini yapan firmalar açısından haksız rekabet sorunu ortaya çıkmaktadır.

3065 sayılı Kanunun (29/4) üncü maddesi ile vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak giderme ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiştir. Bu yetki ile Maliye Bakanlığı promosyon ürünlerinin KDV karşısındaki durumu ile ilgili öncelikle 25.12.1995 tarihli, 22504 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 50 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğini uygulamaya koymuş; ardından da KDV konusunda tüm tebliğleri birleştirerek 26.04.2014 tarihli, 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğini yürürlüğe koymuştur.

Bu yetki çerçevesinde, promosyon ürünü olarak verilen malın (aynı işletmede imal veya inşa edilenler dahil) tabi olduğu KDV oranının;

- Satışı yapılan mala ait KDV oranına eşit veya daha düşük oranda olması halinde promosyon ürünü için yüklenen KDV’nin tamamının indirim konusu yapılması,

- Satışı yapılan malın tabi olduğu KDV oranından yüksek olması halinde ise promosyon ürünü için yüklenen KDV’den, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın indirim konusu yapılması, kalan kısmın gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet olarak dikkate alınması, uygun görülmüştür.

Her iki durumda da promosyon ürünü olarak satın alınan, ithal edilen ya da aynı işletmede imal veya inşa edilen malların; ne kadarının aynı dönemde ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin verileceği, ne kadarının stoklarda kalacağı bilinemediğinden bu mallara ilişkin olarak yüklenen vergi, öncelikle “191-İndirilecek KDV” hesabına alınır.

Ayrıca Giresun Defterdarlığının 04/04/2014 tarih ve 97677631-125[6-2013/1]-8 sayılı özelgesinde “Promosyon amaçlı bedelsiz verilen malın kurum kazancının tespitinde gider olarak değerlendirilmesi için işin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olmasının gerekeceği de tabiidir. Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, para puan uygulaması sonucu müşterilere yapılan akaryakıt teslimlerinin şirketinizce karşılanan kısmının pazarlama ve satış gideri olarak kabul edilerek Gelir Vergisi Kanunu’nun 40’inci maddesinin birinci (1) numaralı bendi uyarınca kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.” açıklamasına yer verilmiştir.

### **2.1.1- Promosyon Ürün KDV’sinin Asıl Malın KDV’sinden Düşük veya Asıl Malın KDV’sine Eşit Olması Durumu**

1 Seri No’lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde promosyon olarak verilecek ürününün sahip olduğu KDV oranı, satışı yapılan mala ait KDV oranına eşit veya daha düşük olması halinde, promosyon ürünü için yüklenen KDV’nin tamamının indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir. Ayrıca söz konusu promosyon ürününün hangi dönemde bedelsiz olarak verileceğinin yüklenen KDV’nin indirim konusu yapılabilmesi açısından bir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu durumda promosyon mallara

ilişkin olarak yüklenilen KDV öncelikle indirilecek KDV hesabına alınıp beyannamede indirim konusu yapılacaktır.

**Örnek:** (AKÇ) Toptan Şeker ve Endüstriyel Ürünleri Tic. ve San. Ltd. Şti. şeker fabrikalarından toz şeker alımı yapıp toptan ve perakende olarak satmaktadır. İşletme fabrikadan 200.000 kg şeker almış ve KDV dahil 236.000 TL ödemiştir. İşletme perakende satışını arttırmak amacıyla 4 kg toz şeker alana 1 kg toz şeker kampanyası başlatmıştır. Toz şekerlerin %80'ini satan firma geriye kalanını promosyon olarak dağıtmıştır. Firmanın yaptığı kampanya sonucu toplam 240.000 TL hasılat elde etmiştir.

153 TİCARİ MAL H.	200.000	
191 İNDİRİLECEK KDV H.	36.000	
100 KASA		236.000
<i>Mal Alış Kaydı</i>		
<hr/>		
100 KASA H.	283.200	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.		240.000
391 HESAPLANAN KDV H.		43.200
<i>Mal Satış Kaydı</i>		
<hr/>		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.	160.000	
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ H.	40.000	
153 TİCARİ MALLAR H.		200.000
<i>Maliyet ve Gider Kaydı</i>		
<hr/>		

Promosyon ürünü olarak satın alınan, ithal edilen ya da aynı işletmede imal veya inşa edilen malların; ne kadarının aynı dönemde ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin verileceği, ne kadarının stoklarda kalacağı bilinemediğinden bu mallara ilişkin olarak yüklenilen vergi, öncelikle "191-İndirilecek KDV" hesabına alınmıştır. Satışı yapılan mala ait KDV oranına eşit oranda olmasından dolayı promosyon ürünü için yüklenilen KDV'nin tamamının indirim konusu yapılmıştır. Ayrıca piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesi, mükellefler açısından pazarlama gideri niteliğini taşıdığından ve bu malların alış bedelleri gider olarak kaydedileceğinden söz konusu mallar elden çıkarıldığında, 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabına alınarak giderleştirilmiştir.

### 2.1.2- Asıl Malın KDV'sinin Promosyon Malın KDV'sinden Düşük Olması Durumu

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin B/10 bölümünde açıklandığı üzere; promosyon ürünü olarak verilen malın satışı yapılan malın tabi olduğu KDV oranından yüksek olması halinde promosyon ürünü için yüklenilen KDV'den, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın indirim konusu yapılması, kalan kısmın ise gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir. Promosyon ürünü malın iktisap tarihi ile müşteriye verilmiş tarihi aynı ya da farklı dönemlerde olabilir.

Promosyon olarak verilen malların alımı, imal veya inşası ile ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin müşterilere verilmesi işleminin **aynı dönemde gerçekleşmesi** halinde, bu mallarla ilgili olarak yüklenilen ve öncelikle “191-İndirilecek KDV” hesabına alınmış olan KDV’den, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısım dışındaki tutar, “191-İndirilecek KDV” hesabından çıkarılarak gider hesaplarına intikal ettirilir.

Promosyon ürününün satın alındığı ya da işletmede imal veya inşa edildiği dönemde değil de **da-ha sonraki dönemlerde müşterilere verilmesi halinde** ise bu ürünlerle ilgili olarak malların satın alındığı, imal veya inşa edildiği dönem beyannamesinde “191-İndirilecek KDV” olarak beyan edilen tutardan, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın düşülmesinden sonra kalan tutar, ürünlerin ayrıca bir bedel alınmaksızın teslim edildiği dönem beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına dahil edilerek beyan edilir ve aynı miktar gider veya maliyet hesaplarına alınır.

Promosyon ürünü için yüklenilen vergiden indirim konusu yapılacak kısım;

$$\text{Promosyon ürünü için yüklenilen vergi tutarı} \times \frac{\text{Satışı yapılan malın tabi olduğu oran}}{\text{Promosyon ürününün tabi olduğu oran}}$$

formülü ile hesaplanır, artan kısım gider veya maliyet olarak dikkate alınır. Promosyon ürünlerinin tesliminde bahsedilen iki durum için de KDV hesaplanmaz.

**Örnek:** (AKÇ) Çay San. Ve Tic. Ltd. Şti. 1 kg çay alana bardak vereceğini taahhüt etmiş ve Kasım/2016 döneminde (BKÇ) firmasından 80.000 adet çay bardağı satın almıştır. Bu alış işlemi sırasında 500.000 TL mal bedeli ve 90.000 TL KDV ödemiştir.

Firmanın müşterilerine vereceği çay bardaklarının bedelleri gelir ve kurumlar vergisi açısından pazarlama gideri olarak kabul edilir ve ayrıca bir bedel alınmaması koşuluyla, bu ürünlerin tesliminde KDV hesaplanmaz.

Bu işlemde satışı yapılan mal 1 kg çay olup teslimi (%8), promosyon ürünü olarak verilen çay bardağı ise (%18) oranında KDV’ye tabidir. İşletme, promosyon mallarının alımı için yüklediği KDV’nin tamamını öncelikle “191-İndirilecek KDV” hesabına alır. Promosyon mallarının tümünün aynı dönemde müşterilere verilmesi halinde, işletmenin için yüklediği KDV’den, sadece ana malın tabi olduğu orana (% 18) isabet eden kısmı indirim hesaplarında kalır, artan kısım gider hesaplarına alınır. Yukarıdaki formül çerçevesinde indirim konusu yapılacak KDV;

$$90.000 \text{ TL} \times (8/18) = 40.000 \text{ TL} \text{ olarak hesaplanır.}$$

$$(90.000 - 40.000 =) 50.000 \text{ TL} \text{ ise gider olarak dikkate alınabilir.}$$

<hr/>		
157 DİĞER STOKLAR H.	500.000	
191 İNDİRİLECEK KDV H.	90.000	
102 BANKALAR H.		590.000
<i>Promosyon Malların Alış Kaydı</i>		
<hr/>		
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ H.	550.000	
157 DİĞER STOKLAR H.		500.000
191 İNDİRİLECEK KDV H.		50.000
<i>Mal Satış Kaydı</i>		
<hr/>		

Promosyon ürününün satın alındığı ya da işletmede imal veya inşa edildiği dönemde değil de **da-ha sonraki dönemlerde müşterilere verilmesi halinde** ise bu ürünlerle ilgili olarak malların satın alındığı, imal veya inşa edildiği dönem beyannamesinde “191-İndirilecek KDV” olarak beyan edilen tutardan, satışı yapılan malın tabii olduğu orana isabet eden kısmın düşülmesinden sonra kalan tutar, ürünlerin ayrıca bir bedel alınmaksızın teslim edildiği dönem beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına dahil edilerek beyan edilir ve aynı miktar gider veya maliyet hesaplarına alınır.

## 2.2- Eşantiyon veya Numune Olarak Verilen Mallar ve KDV Uygulaması

Eşantiyon, işletmelerin kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla herhangi bir bedel almaksızın dağıttıkları, üzerlerinde dağıtan işletmenin logo, simge gibi işaretler taşıyan kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşyalar olarak tanımlanmaktadır. Numune ise, işletmelerin satışını yaptıkları veya yeni piyasaya sürecekleri ürünlerini tanıtmak amacıyla, satışı yapılan mallardan daha küçük ölçekli hazırlanan ve bedelsiz olarak dağıtılan ürünlerdir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin B/10.2. bölümünde eşantiyon ve numune mallar için “Firmaların belirli zamanlarda, özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla herhangi bir bedel eşantiyon olarak adlandırılan bu ürünler, her ne kadar işletmede tüketilmemekte ise de aynı pazarlama gideri niteliğinde olduğundan, bu ürünlerin müşterilere ayrıca bir bedel alınmaksızın teslimi KDV hesaplanmasını gerektirmez. Diğer taraftan, firmalar halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları da ayrıca bir bedel tahsil etmeksizin vermektedir. Ana malın bütün özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde “Numunedir, parayla satılmaz, vb.” ibareleri taşıyan bu mallar da işletmede tüketilmemekle birlikte aynı pazarlama gideri özelliğini taşıdığından, bu malların bedel alınmaksızın teslimi de eşantiyonlarda olduğu gibi KDV hesaplanmasını gerektirmez.

Bu açıklamalar çerçevesinde gerek numune, gerekse eşantiyon adı altında teslim edilen malların;

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
- Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi,

hallerinde KDV hesaplanmaz.

Bu şartlara ilaveten, numune malların, firmanın unvanı ve para ile satılmayacağını belirten bir şerhi taşıması gerekir.

İşletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtmaya yönelik olarak verilen bu mallar için yüklenen vergiler, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılır.” açıklaması yer almaktadır.

Tebliğde yer alan açıklamalara göre eşantiyonlar ve numunelerin KDV'ye tabii olmaması için, satışa konu edilmemiş ve bedelsiz verilmiş olması, ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması ve dağıtılacak ürünlerin pazarlanmasının amaçlanmaması gerekmektedir. Ayrıca numune olarak verilen malların üzerinde işletmenin unvanının ve parayla satılmayacağını belirtmesi gerekir.

**Örnek:** Şampuan imalatı ile uğraşan (A) firması, satışını yaptığı şampuanları *bir kere kullanmaya mahsus miktarlarda poşetleyerek, tüketicilerin posta kutularına koymak suretiyle dağıtmıştır.*

Ayrı bir satışa konu olmayacak şekilde tüketiciye yönelik ve reklâm mahiyetinde verilen, ayrıca ambalajında numune olduğu belirtilen bu şampuanlar için KDV hesaplanmaz, bu ürünlere ilişkin yüklenen KDV ise indirim konusu yapılır.

Esasen ticari hayatta yerini bulan promosyonlar ile işletme açısından aynı pazarlama gideri niteliğinde olan eşantiyon ve numunelerin; bedel tahsil edilmeksizin müşterilere verilmesi işlemi KDV'ye tabi olmamakla birlikte, bu ürünleri bedelsiz olarak alan kişi ve kuruluşların, söz konusu malları gerçek usulde KDV mükellefi olarak ticari bir işleme konu etmeleri halinde, bu teslim işlemi KDV'ye tabi olup malın ait olduğu oran üzerinden vergi hesaplanması gerekir.

Ayrıca Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 03.07.2014 tarih ve 64950229-105[Mük.257-2014/5]-5119 sayılı özelgesinde "Mağazalara bedelsiz olarak verilen numune ürünleriniz ile ürünlerinizin teşhirinde kullanılan stantlar için bu malların numune/promosyon olduğuna dair şerh düşülmek suretiyle sevki irsaliyesi düzenlenmesi gerekmekte olup, fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır." açıklaması yer almaktadır.

### 2.2.1- Eşantiyon Mallarda KDV Uygulaması

İşletmelerin bedelsiz olarak verdikleri eşantiyon mallarda KDV hesaplanmazken, bu malların temininde yüklenilen KDV'ler indirim konusu yapılabilir, KDV hariç tutar ise ilgili hesaba gider olarak kaydedilir.

Eşantiyonlar muhasebeleştirilirken işletmeler iki farklı şekilde hareket edebilirler. İlk olarak temin ettikleri eşantiyonların tamamını dağıtmayıp stoklarında takip edebilirler. Bu durumda 157 Diğer Stoklar Hesabı kullanılmalıdır. 153 Ticari Mallar Hesabı kullanılmamasının nedeni ise eşantiyonların ticari mal olmadığından dolayı asıl mal özelliği taşımasıdır. İkinci olarak eşantiyonların tamamını aynı dönemde dağıtıp stoklarında takip etmek istemeyebilirler. Bu durumda da 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı kullanılmalıdır.<sup>3</sup>

**Örnek:** (AKÇ) işletmesi yıl sonu nedeniyle 11/11/2016 tarihinde KDV dahil 1.180 TL'ye almış olduğu anahtarlıkları 30/12/2016 tarihinde müşterilerine eşantiyon olarak dağıtmıştır.

11/11/2016		
157 DİĞER STOKLAR H.	1.000	
191 İNDİRİLECEK KDV H.	180	
102 BANKALAR H.		1.180
<i>Eşantiyon Malların Alış Kaydı</i>		
30/12/2016		
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ H.	1.000	
157 DİĞER STOKLAR H.		1.000
<i>Eşantiyon Malların Teslimi</i>		
/		

İşletme eşantiyonların tamamını aynı dönemde dağıtıp stoklarında takip etme istemeyebilirler. Bu durumda 11/11/2016 tarihinde '157 Diğer Stoklar Hesabı' yerine '760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı' kullanılmalıdır.

<sup>3</sup> M. Akçakın, M. Kalkan, C.y. Yıldırım, "Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantiyonların Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu" Vergi Raporu Dergisi Sayı:192, Eylül 2015, Syf:339

## 2.2.2- Numune Mallarda KDV Uygulaması

1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde işletmelerin numune olarak verecekleri malları üretirken, ithal ederken veya satın alırken yüklenmiş oldukları KDV'yi gerekli şartları taşıdıkları takdirde indirim konusu yapabilecekleri ve katlanmış oldukları maliyetleri ilgili dönemde gider olarak yazabilecekleri, ayrıca numunelerin teslimi sırasında numune malların, firmanın unvanı ve para ile satılmayacağını belirten bir şerhi taşıması şartıyla KDV hesaplamayacakları belirtilmiştir.

Bu durumda numuneler asıl malın bütün özelliklerini taşıdığından '153 Ticari Mallar' hesabında izlenebilir ancak numunelerin teslimindeki amaç tanıtım olduğundan ve bedelsiz bir şekilde müşterilere teslim edildiğinden dolayı '157 Diğer Stoklar' hesabının kullanılması gerekir. Numuneler teslim edildikten sonra ise ilgili gider hesabına yazılır.

**Örnek:** (AKÇ) ilaç firmasının üretimini yaptığı ilaçlardan 2.000 TL maliyetli ilaçları 10.11.2016 tarihinde üzerlerine "Numunedir. Parayla Satılamaz." yazdırarak hekimlere dağıtmak üzere hazırlamıştır. Numunelerin üretiminde katlandığı KDV'nin 360 TL olduğunu belirtmiş, ilaçları da 21.11.2016 tarihinde dağıtmıştır.

10/11/2016		
157 DİĞER STOKLAR H.	2.000	
151 YARI MAMULLER H.		2.000
<i>İlacın Üretimden Stoklara Alış Kaydı</i>		
21/11/2016		
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ H.	2.000	
157 DİĞER STOKLAR H.		2.000
<i>Numune Malların Dağıtım</i>		

Numunelerin üretiminde yüklenilen KDV üretim sürecinde indirim konusu yapıldığından dolayı herhangi bir kayıt yapmaya gerek bulunmamaktadır. Numunelerin bedelsiz olarak tesliminde de tebliğ gereği KDV hesaplanmayacaktır. Numunelerin dağıtımını firma kendisi üstlendiği takdirde dağıtım için katlandığı harcamalar '760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri' hesabında takip edilir.<sup>4</sup>

## 3- PROMOSYON, NUMUNE ve EŞANTİYON MALLARIN ÖTV KARŞISINDAKİ DURUMU

4760 sayılı ÖTV Kanununun 1'inci maddesinde bu Kanun'a ekli;(I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dâhil imal edenler tarafından teslimi, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi ile (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayan malların ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV' ye tâbi tutulmuştur. Kanuna ekli (I) sayılı listedeki mallar için miktar üzerinden maktu vergi tutarları, (III) sayılı listedeki mallar için hem miktar üzerinden maktu vergi hem de nispi vergi oranları tespit edilmiştir.<sup>5</sup>

<sup>4</sup> M. Akçakın, M. Kalkan, C.y. Yıldırım, "Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantiyonların Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu" Vergi Raporu Dergisi Sayı:192, Eylül 2015, Syf:339

<sup>5</sup> S. Sarıgül, "Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe" VMD, 2017



ÖTV Kanunu'nun 2'nci maddesinde teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmış olup, Kanunun 2/3-a maddesinde ise vergiye tâbi malların, vergiye tâbi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesinin teslim sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca ÖTV Kanunu'na 5904 sayılı Kanununun 19'uncu maddesiyle eklenen Geçici 6. madde ile (IV) sayılı listedeki mallardan 8517.12.00.00.11 G.T.İ.P. numaralı mallar (Alıcısı bulunan verici portatif telsiz telefon cihazları) için hesaplanan oransal verginin, bu malların her bir adedi için 40 TL'den az olması halinde orana göre hesaplanan vergi yerine her bir adedi için 40 TL (2009/15725 sayılı BKK ile 50 TL'den) vergi alınması öngörülmüştür.

Bu durumda ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki mallar ile (III) sayılı listedeki asgari maktu vergi uygulanan mallar ve (IV) sayılı listedeki 8517.12.00.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların, promosyon olarak verilmesi halinde miktarı üzerinden vergilendirme yapılmadığı sürece bu mallar vergi dışı kalacaktır. Diğer bir ifade ile söz konusu malların miktarı üzerinden vergilendirme yapılmaması, bu malların tesliminin vergisiz olmasına neden olacaktır. Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan mallar için miktar üzerinden maktu vergi uygulandığından, bu malların promosyon, eşantiyon ve numune mal olarak tesliminde vergiyi doğuran olay gerçekleşeceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki mallar ile (III) sayılı listedeki asgari maktu vergi uygulanan malların ve (IV) sayılı listedeki 8517.12.00.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların promosyon olarak tesliminde ÖTV uygulanması gerekmektedir.

Aynı şekilde ÖTV'ye tabi olmayan mallarla birlikte, imal edilen ÖTV'ye tabi malların promosyon olarak verilmesi halinde Kanun'un 2/3-a maddesi hükmü gereğince vergiyi doğuran olay gerçekleşeceğinden, bu kapsama giren mallar için ÖTV'nin hesaplanarak ilgili vergilendirme dönemi içinde beyan edilip ödenecektir.

Diğer yandan yukarıda sayılan haller dışında ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer alan malların bedeli üzerinden verginin oransal olarak hesaplandığı hallerde ÖTV'ye tabi bir malın yanında aynı oranda ÖTV'ye tabi bir başka malın promosyon olarak verilmesi halinde, asıl malın bedeli üzerinden ÖTV hesaplandığı için bu ürünler de ÖTV'ye tabi tutulmuş olacağından, söz konusu mallar için ayrıca ÖTV hesaplanıp beyan edilip ödenmesine gerek bulunmamaktadır.

Aynı şekilde ÖTV'ye tabi malların eşantiyon ve numune mal olarak verilmesinde KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapılan açıklamalar geçerli olup ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması, ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi durumunda ÖTV hesaplanmayacaktır.<sup>6</sup>

**Örnek:** (AKÇ) Parfüm San. Tic. Ltd. Şti. parfüm üretimi ile uğraşmaktadır. Firma parfümlere talebi arttırmak amacıyla 3 adet parfüm alana 1 adet parfüm bedava kampanyası başlatmıştır. KDV ve ÖTV hariç birim satış fiyatı 50,00 TL olan parfümlerden 500 adedini (ÇKA) Ltd. Şti.'ye satmış ve bedelini bankadan tahsil etmiştir. (KDV:%18, ÖTV:%20) Söz konusu parfümlerin yanında 250 adet parfümde (Aynı ÖTV Oranına tabi) promosyon amacıyla verilmiştir. Parfümlerin birim üretim maliyeti 25 TL'dir.

<sup>6</sup> M. Durmuş, "Teslimi ÖTV'ye Tabi Olan Malların Promosyon Ürünü, Eşantiyon ve Numune Mal Olarak Verilmesi" LYY Mevzuat Dergisi Nisan 2015

FATURA	
50x500=25.000 TL	Mal Bedeli
25.000x%20=5.000	ÖTV(%20)
25.000+5.000=30.000	KDV Matrahı
30.000x%18=5.400	KDV (%18)
<b>30.000+5.400=35.400</b>	<b>Toplam</b>

102 BANKALAR H.	35.400	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR H.		25.000
391 HESAPLANAN KDV H.		5.400
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR H.		5.000
<i>Mamul Satış Kaydı</i>		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ H. (500 Adet X 25 TL)	12.500	
760 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD. H. (250 Adet x 25 TL)	6.250	
152 MAMULLER H.		18.750
<i>Maliyet ve Gider Kaydı</i>		

Yukarıda yazılı örnekte de görüldüğü gibi ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer alan malların bedeli üzerinden verginin oransal olarak hesaplandığı hallerde ÖTV'ye tabi bir malın yanında aynı oranda ÖTV'ye tabi bir başka malın promosyon olarak verilmesi halinde, asıl malın bedeli üzerinden ÖTV hesaplandığı için bu ürünler de ÖTV'ye tabi tutulmuş olacağından, söz konusu mallar için ayrıca ÖTV hesaplanıp beyan edilip ödenmesine gerek bulunmamaktadır.

Organik kozmetik ve organik gıda maddeleri imalatı işi ile iştigal eden bir firmanın, satışlarını artırmak amacıyla, vereceği bedelsiz ve numune malların bedeli üzerinden ÖTV hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığından görüş talep edilmiştir. Başkanlığın verdiği 25/04/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-ÖTV 2. madde-353 sayılı özelgede özetle şu şekilde açıklanmıştır;

KDV açısından, firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptığı mallara olan talebi koruma veya arttırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal vermeleri şeklinde gerçekleşen işlemlerde promosyon ürünü açısından bedelsiz bir teslim söz konusu olmadığı, firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında KDV hesaplanmasına gerek bulunmadığına dair KDV açısından yapılan açıklamalar ÖTV yönünden de geçerlidir. Buna göre, ÖTV'ye tabi bir malın yanında aynı oranda ÖTV'ye tabi bir başka malın promosyon olarak verilmesi halinde, asıl malın bedeli üzerinden ÖTV hesaplamakla promosyon ürünü de ÖTV'ye tabi tutulmuş olmaktadır.

Ancak ÖTV'ye tabi olmayan mallarla birlikte, imal edilen ÖTV'ye tabi malların promosyon olarak bedelsiz verilmesi halinde, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinin 3/a bendi hükmü gereğince, kapsama giren mallar için ÖTV beyan edilmesi gerekmektedir. Kanunun 11'inci maddesinin

3 numaralı fıkrasında, Kanun'a ekli (II), (III) (tütün mamülleri hariç) ve (IV) sayılı listedeki mallar için verginin matrahının, hesaplanacak ÖTV hariç KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül edeceği hükme bağlanmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesine göre bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın emsal bedel olacağı hükmü uyarınca, promosyon olarak bedelsiz verilen mallar için emsal bedel üzerinden ÖTV hesaplanacağına tabii olacağı belirtilmiştir.

Bu hükümlere göre ÖTV Kanunu eki (IV) sayılı listedeki kozmetik ürünlerinin, yukarıda KDV yönünden yapılan açıklamalar kapsamında ticari teamüllere uygun nitelik ve miktarda olmak şartıyla, ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde eşantiyon veya numune olarak bedelsiz teslim edilmesi halinde ÖTV hesaplanmayacağı belirtilmiştir.

Yine aynı şekilde Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 24/05/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99. 16.02-ÖTV-1-32 sayılı özetgede de aynı yönde görüş verilmiştir.

#### **4- SONUÇ**

İşletmeler satışlarını artırmak amacıyla, bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, satışı yapılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi, bunun yanında yılbaşlarında, dini ve resmi bayramlarda, özel günlerde takvim, ajanda, not defteri, kalem vb eşantiyon dağıttıkları ve ürünlerin tanıtımı amacıyla numune mal dağıtımını yaptıkları oldukça sık rastlanan durumlardandır.

Söz konusu mal teslimi ve hizmet ifaları da katma değer vergisinin konusuna girmekte olup bununla ilgili 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde promosyon ürünün KDV'si asıl malın tabii olduğu KDV oranından düşük veya bu malın tabii olduğu KDV oranına eşit ise promosyon mallar için yüklenilen KDV'nin tamamı indirimine konu edilir. Promosyon ürünün KDV'si asıl malın tabii olduğu KDV oranından yüksek ise promosyon ürünleri nedeniyle yüklenilen KDV'nin satışı yapılan malın tabii olduğu orana isabet eden kısmı KDV açısından indirimine konu olabilirken kalan kısmı gider veya maliyet hesaplarına aktarılır. Mal teslimi veya hizmet ifası esnasında KDV hesaplanmaz.

Numune ve eşantiyonlar için yüklenilen KDV'nin indirimine konu olabilmesi için satışa konu edilmemiş, bedelsiz verilmiş olması, ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması ve dağıtılacak ürünlerin pazarlanmasının amaçlanmaması gerekmektedir. Ayrıca numune olarak verilen malların üzerinde işletmenin unvanının ve parayla satılmayacağına belirtilmesi gerekmektedir. Promosyon ürünlerinde olduğu gibi numune ve eşantiyonların tesliminde de KDV hesaplanmaz. Promosyon üründen farkı numune ve eşantiyonlar için katlanılan harcamalar maliyet hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin gider hesaplarına intikal ettirilebilir.

ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer alan malların bedeli üzerinden verginin oransal olarak hesaplandığı hallerde ÖTV'ye tabii bir malın yanında aynı oranda ÖTV'ye tabii bir başka malın promosyon olarak verilmesi halinde, asıl malın bedeli üzerinden ÖTV hesaplandığı için bu ürünler de ÖTV'ye tabii tutulmuş olacağından, söz konusu mallar için ayrıca ÖTV hesaplanıp beyan edilip ödenmesine gerek bulunmamaktadır. Yine aynı şekilde ÖTV'ye tabii malların eşantiyon ve numune mal olarak verilmesinde KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapılan açıklamalar geçerli olup ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması, ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi durumunda ÖTV hesaplanmayacaktır.

Ancak ticari hayatta yerini bulan promosyonlar ile işletme açısından aynı pazarlama gideri niteliğinde olan eşantyon ve numunelerin; bedel tahsil edilmeksizin müşterilere verilmesi işlemi KDV ve ÖTV'ye tabi olmamakla birlikte, bu ürünleri bedelsiz olarak alan kişi ve kuruluşların, söz konusu malları KDV ve ÖTV mükellefi olarak ticari bir işleme konu etmeleri halinde, bu teslim işlemi KDV ve ÖTV'ye tabi olup malın ait olduğu oran üzerinden vergi hesaplanması gerekecektir.

#### **KAYNAKÇA**

- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4760 sayılı ÖTV Kanunu
- 1 Seri No'lu KDV Uygulama Genel Tebliği
- AKÇAKINM. , KALKAN M. , YILDIRIM C.Y. "Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantyonların Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu" Vergi Raporu Dergisi Sayı:192, Eylül 2015, Syf:339
- Büyük Mükellefler VDB 24/05/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99. 16.02-ÖTV-1-32 sayılı özelge
- DURMUŞ M. "Teslimi ÖTV'ye Tabi Olan Malların Promosyon Ürünü, Eşantyon ve Numune Mal Olarak Verilmesi" LYY Mevzuat Dergisi, Nisan 2015
- Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 03.07.2014 tarih ve 64950229-105[Mük.257-2014/5]-5119 sayılı özelge
- Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB 25/04/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-ÖTV 2.Madde-353 sayılı özelge
- Giresun Defterdarlığının 04/04/2014 tarih ve 97677631-125[6-2013/1]-8 sayılı özelge
- SARIGÜL S., "Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe" VMD,2017
- [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58ea9b963cc832.21010979](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58ea9b963cc832.21010979) Erişim tarihi: 09 Nisan 2017