

PROMOSYON ÜRÜNLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Faruk MUTLU*

I- GİRİŞ

Gazetelerin verdiği promosyon ürünlerinin vergilendirilmesi konusuna geçmeden önce promosyonlar hakkındaki görüşümüzü aktarmak istiyoruz.

Bir ülkede yayımlanan gazetelerin toplam tirajı ve dolayısıyla da o ülkedeki gazete okunma oranı kuşkusuz o ülkenin gelişmişlik düzeyi ile yakından ilgidir. Bu açıdan ülkemize baktığımızda son 1-1,5 yıla kadar bu oranın çok düşük olduğu görülmektedir. Ancak bir yıldan bu yana gazetelerin tirajlarında çok önemli artışlar sağlanmış ve tam üyelik konusunda büyük gayretler sarfettiğimiz Avrupa Birliği ülkeleri ile yarışır hale gelinmiştir(!) Ne yazık ki sevindirici bir gelişme olarak görünen bu durumun ülkemizdeki eğitim düzeyi veya okur-yazar oranındaki artışla hiçbir ilgisi yoktur. Söz konusu artıştaki gerçek neden gazetelerin düzenlediği promosyon kampanyalarıdır. Yani amaç gazete okumak değil yaygın adıyla "tencere-tava" sahibi olmaktır. Oysa gazetelerin amacı okurlarını bilgilendirmek, bilinçlendirmek ve hatta eğitmektir. Asla "tencere-tava" sahibi yapmak olmamalıdır. (1)

Bu kısa analizden sonra asıl konumuz olan vergilemeye gelelim. Gazetelerin verdiği promosyon ürünlerinin vergilendirilmesi konusunda çeşitli yayınlarda değişik görüşler ortaya konulmuş ancak ortak bir sonuca varılamamıştır. Söz konusu görüşlerin bir kısmı idarenin uygulamasını haklı bulurken bir kısmı da karşısında yer almıştır. Biz de bu yazımızda konu ile ilgili görüşlerimizi aktaracağız.

II- KONU HAKKINDAKİ YASAL DÜZENLEMELER

Promosyon kampanyalarında dağıtılan hediyelerin vergilendirilmesi ile ilgili

(*) Vergi Denetmeni

(1) Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca 10.7.1996 tarih ve 22692 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan TRKGM-96/91-92 sayılı Yazılı Basın Kuruluşları Promosyon kampanyaları Hakkında Tebliğ ile söz konusu kampanyalara sınırlamalar getirilmiş ve ayrıca konu ile ilgili bir yasa tasarısı hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuştur.

tek düzenleme 25.12.1995 tarih ve 22504 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 50 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'dir.

Söz konusu tebliğ ile getirilen düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

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 katma değer vergisine konu olmaktadır.

Ancak, firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanına başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim sözkonusu olmamaktadır. Zira, firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artmaktadır. Nitekim piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesi mükellefler açısından pazarlama gideri niteliği taşımakta ve bu malların alış bedelleri Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin 1 numaralı bendine göre gider olarak kaydedilebilmektedir.

Dolayısıyla, firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamakta ve bu ürünler için yüklenilen katma değer vergisinin ise prensip olarak indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Bu durum, katma değer vergisi sis-

temindeki 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.

Katma Değer Vergisi Kanununun 29/4 üncü maddesi ile vergi indirimini 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 verilmiş bulunmaktadır.

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

- Satışı yapılan mala ait katma değer vergisi oranına eşit veya daha düşük oranda olması halinde promosyon ürünü için yüklenilen katma değer vergisinin tamamının indirim konusu yapılması;

- Satışı yapılan malın tabi olduğu katma değer vergisi oranından yüksek olması halinde ise promosyon ürünü için yüklenilen katma değer vergisinden, 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.

III-YASAL DÜZENLEMENİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Görüldüğü üzere idare gazetelerin vermiş olduğu promosyon ürünlerini "teslim" olarak kabul etmekle beraber "bedelsiz teslim" in söz konusu olmadığını çünkü promosyon ürünlerinin firmanın yarattığı

katma değer içerisinde vergilendirildiğini dolayısıyla bu ürünlerin müşterilere verilmesi sırasında katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmadığını ve bu ürünler için yüklenilen katma değer vergisinin prensip olarak indirim konusu yapılması gerektiğini belirtmiştir. Bihare indirimin nasıl yapılacağına dair açıklamalar yapılmıştır.

Bu durumda söz konusu uygulamayı "vergileme" ve "indirim" açısından ayrı ayrı değerlendirmek gerekir.

A- Gazetelerin Verdiği Promosyon Ürünleri Üzerinden KDV Hesaplanmaması:

3065 sayılı KDV Kanununun 1/1. maddesine göre; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir.

Anılan Kanunun 3/a maddesine göre ise, vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline, ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi teslim sayılan haller kapsamında değerlendirilmiş ve KDV'ne tabi tutulmuştur.

Kanun maddesine göre, vergiye tabi malların işletme personeline hediye olarak verilmesi dahi katma değer vergisine tabi tutulmakta iken milyonlarca adet vergiye tabi malın gazeteler tarafından hediye olarak

dağıtılması katma değer vergisine tabi tutulmamaktadır.

Tebliğde uygulamanın gerekçesi olarak, promosyon ürünlerinin, firmanın genişleyen faaliyetleriyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer içerisinde vergilendirildiğidir. Eğer asıl malın (gazetenin) tabi olduğu KDV oranı ile promosyon ürününün tabi olduğu KDV oranı aynı olsaydı belki bu görüş doğru olabilirdi. Ancak eğer bu kampanyalarda %1 oranında KDV'ne tabi asıl mal yanında %23 veya %15 oranında KDV'ne tabi olması gereken mallar vergisiz olarak dağıtılıyorsa burada hem kampanyayı düzenleyenler açısından vergi ziyayı doğmakta hem de promosyon malının ticareti ile uğraşan mükellefler açısından haksız rekabet meydana gelmektedir.

Öte yandan, son zamanlarda gazeteler promosyon ürünlerini sadece kupon karşılığı değil (kupon + katkı payı) karşılığı vermeye başlamıştır. Dolayısıyla artık bedelsiz teslimden de söz edilemez. Çünkü bir bedel alınıyor. Örnek vermek gerekirse (X) gazetesinin 10 aylık kupon karşılığı verdiği bir mal için bugünkü fiyatlarla gazete bedeli olarak 15.000.000.- TL. ödenmekte iken katkı payı olarak 75.000.000.- TL. ödenmektedir. Şimdi bu uygulamanın taksitli satışlardan farkı nedir? Bunun adı promosyon değil taksitli satıştır. Bir mükellefin ticaretini yaptığı mala olan talebi artırmak için bu malın yanında değeri, asıl malın 5 katı olan bir mali bedelsiz vermesi düşünülemez.

B- Gazetelerin Verdiği Promosyon Ürünlerinin Alışında Yüklenilen KDV'nin İndirimi:

KDV Kanununun 29/1. maddesine göre, mükellefler yaptıkları vergiye tabi bu işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen vesikalar üzerinde gösterilen KDV'ni indirebilirler.

Anılan maddenin son fıkrasında ise Maliye Bakanlığının vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkili olduğu belirtilmiştir.

KDV Kanununda indirim imkanı tanınmayan işlemler 30. madde de (4) fıkra halinde sayılmış olup 58. madde de ise, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV ile mükellefçe İNDİRİLEBİLECEK KDV'nin, gelir ve Kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Kanunda istisnalar "TAM İSTİSNA" ve "KİSMİ İSTİSNA" olarak ikiye ayrılmış olup tam istisna kapsamındaki işlemler dolayısıyla yüklenilen KDV'ler mükelleflerce indirilir ve indirilemeyen kısım kalırsa bu vergi mükellefe iade edilir. Kısmi is-

tisna kapsamındaki işlemler için yüklenilen KDV'ler ise indirim konusu yapılamaz. Bu vergiler Kanunun 58. maddesine istinaden gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

Şimdi indirim ile ilgili yasal mevzuat karşısında tebliğ hükümlerini inceleyelim.

50 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, promosyon ürünleri için yüklenilen KDV'lerin prensip olarak indirim konusu yapılması gerektiği ancak farklı oran uygulaması nedeniyle haksız rekabeti önlemek için düşük oranda vergiye tabi bir malın yanında yüksek oranda vergiye tabi bir malın promosyon ürünü olarak verildiği hallerde, promosyon ürünü için yüklenilen katma değer vergisinden, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet olarak dikkate alınması uygun görülmüştür.

Eğer tebliğ'de belirtildiği gibi promosyon olarak verilen ürün pazarlama gideri ise bu gider işletmenin normal kanunen kabul edilen bir gideridir ve bu gidere ait katma değer vergisinin de tamamının indirim konusu yapılması gerekir. Keza tebliğ'de de prensip olarak böyle olması gerektiği belirtilmiştir. Ancak bu indirim hakkının kısmen, haksız rekabeti önlemek için Kanunun 29/4. maddesi ile verilen yetki ile sınırlandırılması, söz konusu olamaz. Çünkü bunun birkaç yönden sakıncası vardır.

İlk olarak, bu uygulamada haksız rekabeti yaratan indirim hakkının tamamının kullanılmasında değil promosyon ürünlerinin tesliminde KDV hesaplanmamasıdır. Aynı mali teslim eden iki mükelleften biri %23 oranında KDV tahsil ediyor diğeri ise hiç KDV tahsil etmiyor. Açıkça görülmektedir ki bu durum haksız rekabeti doğurmaktadır.

İkinci olarak, bahsi geçen yetki maddesinde, yetkinin vergi muafiyetine yer verilmeyecek şekilde kullanılması gerektiği belirtilmiştir.

KDV Kanununun yukarıda açıklanan 58. maddesinde belirtildiği üzere, KDV'nin gelir veya kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmesi için indirilemeyecek KDV olması gerekir. İndirilemeyecek KDV işe kısmi istisna kapsamındaki işlemlerde sözkonusudur. O halde idare yüklenen KDV'nin bir kısmını gider veya maliyete attırarak yeni bir istisna ihdas etmiş oluyor. Bu ise Anayasanın 73. maddesine aykırıdır.

Üçüncü olarak, Kanunun 29/4. maddesinde belirtilen yetkinin kullanılmasını gerektiren bir durum yoktur. Çünkü yukarıda da belirtildiği gibi haksız rekabeti doğuran indirim uygulaması değil promosyon ürünlerinin vergilendirilmesi daha doğrusu vergilendirilmemesi uygulamasıdır. Diğer taraftan zaten gazeteler bu kampanyalardan önce de teslimlerinde %1 oranında KDV tahsil etmekte iken girdilerinin birçoğu %15 oranında KDV'ye tabi idi.

Dolayısıyla indirilecek KDV'lerin yüksekliği önceden de mevcuttu. Bu durum ise bir aksaklık değil basın kuruluşlarını maddi açıdan rahatlattık için gazete teslimlerinin %1 oranında KDV'ne tabi tutulmasının doğal bir sonucudur.

IV-SONUÇ

Katma değer vergisi, bir malın üretiminden veya ithalinden en son tüketiciye ulaşıncaya kadar geçirdiği her safhada yaratılan katma değer üzerinden alınan bir vergidir. Buna göre vergi genel ve yaygın bir vergidir. Ekonomideki mal ve hizmet akımını yatay ve dikey olarak tamamıyla kavrayacak şekilde planlanmıştır. Bu haliyle vergi tarafsız olma özelliğine sahiptir. Yukarıdaki aşamalardan birinde meydana gelecek bir kopma veya gereksiz istisna ve muafiyetlerin çokluğu verginin başarısını önemli ölçüde engelleyecektir. Öte yandan KDV'ni benzer vergilerden ayıran en önemli özellik bünyesinde indirim mekanizmasına yer vermesidir. Bu mekanizma ile verginin olumsuzlukları ortadan kalkmaktadır. Eğer bu indirim mekanizması da iyi işlemezse vergide başarı sağlanamaz.

Sonuç olarak katma değer vergisi birçok gelişmiş ülkede uygulanan en çağdaş vergidir ve uluslararası kabul edilmiş bir mantığı, teorisi vardır. Eğer biz bu teoriden uzaklaşır ve her olaya göre ayrı bir değerlendirme yaparsak asla vergiden beklenen başarıyı elde edemeyiz.