

PROMOSYON VE VERGİLEME

Mehmet YÜCE*

I. GİRİŞ

İşletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri ve/veya kâr maksimizasyonuna ulaşmaları, ekonominin ihtiyaç duyduğu alanlarda üretimde bulunmaları ve söz konusu ürettikleri mal ve hizmetleri de en uygun koşullarda ihtiyaç sahiplerine ulaştırılmalarıyla mümkündür. Diğer bir ifade ile, işletmeler, bu amaçlarına varmaları için, sadece istenilen nitelikteki mal ve hizmetlerin üretimi yeterli olmayıp aynı zamanda, üretilen bu mal ve hizmetlerin de ihtiyaç sahiplerine ulaştırmaları gerekir. Yoksa, üretilen bu mal ve hizmetlerin hedeflenen müşteri kitlesine ulaşmayıp, stokta kalması, işletmeye bir fayda sağlayamayacağı gibi devamlılığında tehlikeye sokar. İşte bu nedenle işletmeler açısından üretim faaliyeti kadar, pazarlama faaliyeti de hayati bir önem taşır.

Pazarlama, bir kazanç sağlamak amacıyla, müşteri gruplarının ihtiyaç ve isteklerini tatmin için firma kaynaklarının çözümlenmesi, planlanması, örgütlenmesi, kullanılması ve denetimi olarak tanımlanabilir. İşletmeler, hedeflenen grup potansiyel müşteri kitlesine varmak amacıyla, çeşitli pazarlama araçlarını kullanırlar. Günümüzde, sık sık başvurulan bir pazarlama aracı da "satış promosyonu"dur.

Bu çalışmada, Türkiye'de -özellikle medya tarafından- yoğun bir şekilde gündemde olan satış promosyonu konusu ele alınıp, mahiyeti, hukuki yönü ve vergisel boyutuyla tartışılacaktır.

II. PROMOSYON'UN MAHİYETİ VE GENEL AÇIKLAMALAR

İşletmeler açısından önemli sorunlardan biri de, ürettikleri mal ve hizmetlerin pazarlanmasıdır. *Pazarlama*, tüketicilerin ihtiyaçlarını gidermek ve işletmelerin kâr maksimizasyonunu sağlamak amacıyla, malların ve hizmetlerin üreticiden tüketiciye doğru akışını yöneltten işletme eylemlerinin yapılmasıdır¹. Pazarlama işleminde önemli bir yere sahip olan tutundurma, tü-

(*) Uludağ Üniv. İ.İ.B.F. Mali Hukuk Anabilim Dalı Arş. Gör.

¹ İlhan CEMALCILAR, Pazarlama, Eskişehir, E.İ.T.İ.A. Yayınları, No: 188, 1977, s.12.

keticileri bir mal, hizmet, marka veya kuruluşun varlığından haberdar etmek, o mala/hizmete, marka ve kuruluşa karşı olumlu bir tavır takınmaya özendirmek amacıyla yapılan bilinçli, programlanmış ve koordineli faaliyetlerden oluşan bir iletişim sürecidir². Böylece tutundurma faaliyeti, bir markaya karşı psikolojik ve davranışsal kabul yaratabilmekte ve bunun sonucu o markaya karşı pozitif bir imaj geliştirip markaya bağlılılığı hatırlatarak onun yayılmasını da temin edebilmektedir³.

Tutundurmanın bir alt bileşeni olan promosyon (Sales Promotion), tutundurma araçları ve özellikle reklamı tamamlayan bir unsurdur. Bu unsur, "hizmet ve ürünün alım veya satımını özendirmek (cesaretlendirmek) için verilen kısa dönemli teşviklerdir⁴. Ekonomik anlamda promosyon (Promotion des ventes), bir işletmenin cirosunu artırmak için kullanılan özel tekniklerdir. Promosyon sözcüğü, alışılmış satış çabalarının dışındaki her türlü girişimleri içerir⁵.

Promosyonda kullanılan araç ve hitap ettiği kitle gözönüne alınırsa, promosyonu üç ana grup altında toplayabiliriz⁶.

a) *Tüketici promosyonu* (consumer promotion) : numuneler, eşantyon, kuponlar, fiyat indirimi,

ücretsiz deneme, hediye v.s.

b) *Ticari promosyon* (trade promotion) : iskonto, indirim, karşılıksız mal, ortak reklam vs.

c) *Satıcılara yönelik - satış gücü promosyon* (salesforce promotion) : Yarışlar, prim, satış yarışmaları vs.

Günümüzde, yaşanan yoğun rekabet işletmelerin yeni satış teknikleri bulmasına ve bundan etkin bir şekilde yararlanmasına neden olmuştur. Her ne kadar işletmelerin rekabet güçlerini artırmada uyguladıkları yöntemlerin başında kuşkusuz, kaliteli ürün ve ekonomik fiyat olgusu gelmekte isede yaşanan yoğun rekabet, bu politikanın etkinliğini azaltmaktadır. İşte, bu şartlar, işletmeleri, tüketiciye daha cazip şartlarda ürünün sunulması gibi bir zorunlulukla karşı karşıya bırakmıştır. Özellikle reklamın giderek etkisini kaybetmesi, işletmelerin yeni teknik pazarlama araçlarının kullanılmasına neden olmuştur.

Böylece, işletmeler, iktisadi faaliyetlerini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla promosyona başvurmaktadırlar. Günümüzde, satış artırma çabaları arasından giderek önem kazanan promosyon, özellikle ekonominin krize

2 Tanju ÖZTÜRK; "Tutundurma", Pazarlama Yönetimi, 2. Baskı, İ.Ü. İşletme Fakültesi, Pazarlama Enstitüsü Yayını, 1978, s. 173.

3 Muhittin KARABULUT ve İsmail KAYA, Pazarlama Yönetimi ve Stratejileri, 3.b. İstanbul; İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yayını, No: 97, 1988, s. 55.

4 P.KOTLER ve G. ARMSTRONG, Principles of Marketing, Fourth Edition, New Jersey, 1980, s. 450.

5 Gran Larousse (encyclopedique), Liprairie Larause) 8'e ed. Paris 1963.

6 KOTLER ve ARMSTRONG, a.g.e., s. 450.

girdiği dönemlerde daha da önem kazanmaktadır.

Türkiye'de, özellikle medya içindeki yoğun rekabet nedeni ile başlatılan promosyon kampanyaları adeta bir sektör haline gelmiştir. Bu gelişmenin vardığı aşama, pazarlanan ürün ile birlikte ek bir şeyin verilmesi, satışın ayrılmaz bir parçası olmuştur. Hatta, çoğu işletmenin mal ve hizmet rekabeti yerine promosyon rekabetinde yoğunlaştığı görülmektedir. Bu yoğunluktaki promosyon faaliyetleri, işletmelerin, "hasılat/maliyet", "maliyet/kârlılık" gibi yaşamsal rasyolarının ikinci plana itilmesine neden olmaktadır. Ancak unutulmamalıdır ki, yerine göre uygun bir dozda kullanılması gereken bu pazarlama aracının dozu haddinden fazla artırılırsa, topluma, sosyal ve ekonomik maliyeti yüksek bir yük yükleyecektir.

Çünkü bu şekilde kullanılan promosyon herşeyden önce aşırı tüketimi teşvik etmekte, kaynak kullanımında israfa neden olmakta, bir ürünün ülkemizde bir yıllık satış miktarından daha fazlası promosyon olarak dağıtıldığından, aradaki farkı ekonomi finanse etmektedir. Diğer taraftan promosyon yoluyla satış, haksız rekabeti oluşturduğu için yerli imalatı ve dolayısıyla yan sanayi olumsuz etkileyerek istihdamı düşürmektedir. Özellikle promosyon ürünlerinin çoğu ithal yoluyla getirildiğinden döviz kaynaklarının verimsiz bir şekilde erimesine neden

olmaktadır. En tehlikelisi de alıcının dikkati verilen promosyona çekilerek asıl ürünün kalitesini düşürme yoluna kolaylıkla gidilebilmektedir.

Özetle, reklam nasıl uzun vadede ürün bilinci yaratan stratejik bir çalışma ise satış promosyonu da kısa dönemde satış artırarak için alıcı veya tüketiciye geçici olarak ek bir avantaj sağlayan taktik bir silahtır. Pazarlamanın çabuk ve kesin sonuç veren bu silahı reklam etkisini pekiştirmek yanında tüketicinin alış anında aklını çelmek suretiyle satışları kısa dönemde artırabilir. Piyasadaki toptan veya perakendeci alıcıya veya doğrudan tüketiciye dönük olabilecek satış promosyonu, desteklediği ürün ile rakipleri arasında geçici bir farklılık yaratmak suretiyle tüketiciyi kendi ürününü almaya teşvik eder⁷.

III. HUKUKİ AÇIDAN PROMOSYON

Borçlar Hukuku açısından promosyon olgusuna bakıldığında; iki taraflı bir hukuki muamele olan sözleşme (akit)'nin temel iki unsuru olan "icap" ve "kabul"un meydana geldiği kanaatindeyiz. Alıcı veya satıcıdan herhangi birinin diğerine yaptığı ve onun tarafından muvafakat edildiği veya başka bir ifadeyle "olumlu" cevap verildiği takdirde, "alım-satım" sözleşmesinin meydana gelmesini sağlayacak mahiyetteki bir teklife "icap" denir. İnşai (kurucu) bir hak doğuran icap, sözlü veya yazılı olabilir. Her iki haldede "alım-satım"

7 Cem. M. KOZLU; Uluslararası pazarlama (İlkeler ve Uygulamalar), 2. Baskı, Ankara: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 1986. s. 208-209.

sözleşmesinin gerçekleşmesi için, satıcı ve alıcının bu yoldaki irade beyanlarının birbirine, uygun olması ve ayrıca bu irade beyanının karşı tarafın bilgisine ulaşmış olması gerekir. Ancak bu irade beyanı bazı hallerde "açık" olduğu gibi bazı hallerde de "zımni" olabilir.

Borçlar Kanunu'muz bazı hallerde satıcı tarafından yapılan icabın mutlaka alıcıya ulaşmasını, öngörmemiştir. Nitekim, B.K.nun 7/f.3. de "semenini göstererek emtia teşhir icap addolunur" hükmüne yer vermiştir. Bu hükümden hareketle, "alım satım" sözleşmelerinde muhatabın mutlaka belli bir kişi olması gerekmediği savı açıkça ileri sürülebilir. Böylece, BK. Md. 7/f.3 hükmünden de anlaşılacağı üzere, satış bedeli üzerinden yazılı olarak "mal teşhiri" tam anlamı ile bir "icap"tır.

Gazetelerin traajlarını yükseltmek amacıyla okuyucuya akla ve hayale gelmedik promosyon vaadlerinde bulunarak, günlerce televizyon ekranlarında ve gazetelerde yayınladıkları promosyon dağıtım ilanları, bizce, hukuki anlamıyla bir "icap" mahiyetindedir. Ne varki, dağıtılacağı, televizyon ekranlarında şa'şalı bir şekilde örnek olarak gösterilen mallar cinsi ve kalitesinde dağıtılmamakta ve açık bir ifadeyle kamuoyu aldatılmaktadır. Bu durum TKHK'nun 16. maddesinin ilk fıkrasındaki, "ticari reklam ve ilanların yasalara ve genel ahlaka uygun, dürüst ve doğru olmalarının esas olduğu" hükmü ile aynı maddenin ikinci

fıkrasındaki, "tüketiciiyi, aldatıcı, yanıltıcı veya onun tecrübe ve bilgi noksanlıklarını istismar edici, ... reklam ve ilanlar yapılamayacağı" hükmüyle çelişmektedir. Diğer taraftan B.K.nun 48 ve TTK'nun 60. maddelerine göre de, gazete ve televizyon reklamları aracılığı ile okuyucuya veya seyirciye "ilan suretiyle" vaade bulunan kimsenin, bu vaade dayanan "akdi" vecibesini, -o ilan ettiği vaad şartları doğrultusunda ve aynen- yerine getirmemesi hali "hüs-nüniyet kaidelerine" aykırıdır. Dolayısıyla, bu tür bir ilana inanarak açılan "promosyon kampanyası"na katılmak suretiyle "kabul" cevabı vermiş olan üçüncü kişiye (BK Md. 41/f.2. göre) gazete aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açma hakkı bahşeder⁸.

Ayrıca, "her ticari işletmenin, kendi kuruluş gayesi ve iştigal konusu dışına çıkmasını engelleyen" TTK 137. maddesi, medyanın yoğun rekabet nedeniyle, ana görevi olan "halkı aydınlatma" ve "doğru haber verme" ilkesini yerine getirmekten ziyade, tıpkı bir "ürün pazarlayıcısı" gibi davranmasına müsaade etmemektedir. Basın kanunu da bu hükmü teyid etmektedir.

IV. VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN PROMOSYON

a) Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Promosyon

Vergi mevzuatı açısından promosyonu irdelediğimizde, Gelir ve Kurumlar vergisi açısından açıkça bir

8 İsmail DOĞANAY, "Gazeteler Tarafından Yapılan Promosyon İlanları ile, Ticari İşletmelerce Hazırlanıp Gönderilen Sirküler (icap) Mahiyetinde midir?" Yaklaşım Dergisi, Sayı: 37 (Ocak, 1996), s. 51-54.

hüküm bulunmamakla beraber promosyon harcamalarının -adeta reklam harcamaları gibi- genel gider olarak gösterilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Ancak genel giderlerin yapılmasında gözönüne alınması gereken hususların promosyon giderleri için de geçerli olduğunu belirtmek gerekir. Yapılan bu giderin işin önem ve genişliğine uygun olması koşulu da gözardı edilmemelidir. Bu koşullardan herhangi birinin oluşmaması durumunda, bunların ticari kârın tespitinde gider olarak dikkate alınması açısından bir sorun bulunmamakla birlikte, mali kazancın (vergiye tabi kazanç) tespitinde gider yazılabilmesi mümkün değildir.

Son yıllarda ekonomik ve toplumsal gelişme ile birlikte Türkiye'de reklamcılığın geliştiği ve buna paralel olarak promosyonun büyük boyutlara ulaştığı görülmektedir. Gerek promosyon gerekse diğer tutundurma araçlarının giderlerinin tümü GVK'nun 40. maddesi çerçevesinde indirim konusu yapılmaktadır. Ancak, kanunların öz itibarıyla yorumlanması açısından konu ele alındığında, bu giderlerin tümünün hiç bir sınıra tabi olmadan indirim konusu yapılmasının yerinde olmadığı kanısındayız. Vergi yasalarında promosyon dışındaki giderler konusunda haklı bazı ölçüler ve hatta tutar kısıtlaması getirilmiştir. Benzer ölçülerin promosyon konusunda getirilmemesi, bizce, küçümsenmeyecek matrah aşınmalarına neden olmaktadır.

b) Katma Değer Vergisi Açısından Promosyon

KDV Kanunu'nun 1. maddesi

hükmüne göre, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları, bedelli ve bedelsiz olarak yapılıp yapılmadıklarına bakılmaksızın verginin konusuna girmekte; Kanunun 3'üncü maddesi hükmüne göre ise vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberrü gibi namlarla verilmesi teslim sayılmaktadır. Bu bağlamda, mükelleflerin gerek işletmelerinde ürettikleri gerekse satın aldıkları malları promosyon amacıyla dağıtmaları KDV kapsamındadır.

Vergi idaresi, promosyonun KDV karşısındaki durumu konusunda bugüne kadar iki farklı görüş bildirmiştir. Maliye Bakanlığı 50 seri No.lu KDV Genel Tebliği'ni yayımladığı 25.12.1995 tarihine kadar verdiği özgelelerde; mükelleflerin gerek kendi ürettikleri gerekse piyasadan satın aldıkları malları tanıtım, reklam, satışları artırma vb. amaçlarla bedelsiz olarak vermeleri işleminin kanunun 3/a maddesi gereğince vergiye tabi olduğunu ve bedelsiz malların emsal bedelleri üzerinden vergi hesaplanması gerektiğini bildirmiştir.

Ne varki, adı geçen Bakanlık aynı konu ile ilgili olarak yayımladığı 50 No.lu KDV Genel Tebliğinde, firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilenen promosyon, eşan-tiyon, numune malların müşterilere bedelsiz verilmesi sırasında KDV hesaplanmasına gerek bulunmadığını açıklamıştır.

Ancak 50 No.lu KDV Genel Tebliği, KDV'nin ruhuna aykırı olduğu gibi aynı zamanda da KDV Kanunu'nun 58. maddesini ihlal etmektedir. Diğer taraftan bu Tebliğiyle yapılan düzenleme sonucu gazete ve dergilerle birlikte verilen mallar için, gazetelerin yüklendiği KDV'nin ana mala (yani gazeteye) isabet eden kısmını aşan tutarın, indirilebilir KDV hesabından çıkarılarak, gelir ve kurumlar vergisi matrahları bakımından gider kabul edilmesi; Maliye Bakanlığı'nın yasa yerine geçip bir istisna hükmü ihdas etmesinden başka bir şey değildir⁹. Bu durum ise Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olduğu gibi Sosyal Hukuk Devleti temel esprisine de zıttır.

Nihai olarak, bu noktada, Maliye Bakanlığı'nın yapması gereken, bir yandan vergi kaybına neden olan diğer yanda da Türk Vergi Sisteminin en gözde vergilerinden KDV'nin sinir sistemi sayılan indirim mekanizmasını kısmi felç eden bu düzenlemeyi iptal etmesidir. Böylece sistemi çıkmaza sokabilecek benzer başka işlemlerinin de önü alınmış olacaktır¹⁰.

c) Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Promosyon

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olur-

sa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer bir şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir. Dolayısıyla her türlü ivazsız iktisap veraset ve intikal vergisi kapsamına girmektedir. Başka bir deyişle gerek miras yoluyla vaki intikaller, gerekse bağış, ikramiye, piyago v.b. gibi ivazsız yollardan gerçekleşen diğer iktisaplar vergi yükümüne tabidir. Ancak uygulamada veraset ve intikal vergisiyle ilgili olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkların çoğunda tartışmalar vergiyi doğuran olayın niteliği, başka bir anlatımla intikalin ivazsız olup olmadığı konusunda yoğunlaşmaktadır. Bu açıdan promosyon olarak verilen ürünlerin ivazsız olup olmadıkları konusunda bir şüphe uyandırabilir.

Ama, bu konu dikkatlice incelendiğinde promosyon ürünlerinin ivazsız iktisap olduğu ve dolayısıyla V.İ.V. tabi olduğu açıktır. Nitekim Maliye Bakanlığı'nın 13.04.1987 tarih ve 26815 No'lu Muktezasıda bu görüşü destekler niteliğindedir.

V. SONUÇ

İşletmeler açısından, mal ve hizmetlerin üretilmesi kadar, bunların hedeflenen müşteri kitlesine ulaştırılıp nakde çevrilmesi de büyük bir önem taşır.

Bu nedenle, işletmeler, potansiyel müşteri kitlesine varmak amacıyla çeşitli yollara başvururlar. Bunlara genel olarak "satış artırma çabaları" denilir. Günümüzde, bu çabalar ara-

9 Abdullah KÜTÜKÇÜ, "Promosyon Ürünlerindeki Katma Değer Vergisine İlişkin Düzenleme Hakkında Bir Analiz" Vergi Dünyası Dergisi, s:176 (Nisan, 1996). s. 159.

10 KÜTÜKÇÜ, a.g.m., s. 161.

sında giderek yaygınlaşan bir araçta "satış promosyonu" dur.

Ancak, işletmelerin gelir-gider tablolarında büyük bir harcama kalemini oluşturan, vergi matrahının tespiti açısından oldukça önem arz eden promosyon harcamaları ile ilgili vergi mevzuatımızda, maalesef açık bir hüküm -meşruluğu tartışmalı olan 50 No'lu KDV Genel Tebliği hariç-

yoktur. Bu da hem duraklamalara ve hem tereddütlere neden olmakla birlikte hukuki bir içtihatın oluşumunu da engellemektedir.

Bu yüzden her şeyden önce kanun koyucu, ekonomik ve sosyal içeriği de göz önünde bulundurularak, çok belirgin bir şekilde vergi yasalarında promosyonla ilgili gerekli düzenlemeleri yapmalıdır.