

PROMOSYON, EŞANTİYON ve NUMUNE MALLARIN TESLİMİNDE BELGE DÜZENİ, BU MALLARIN TESLİMİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Levent EMRE (*)

1 - GİRİŞ

Ticari hayatın içerisinde nihai amacı kar elde etmek olan işletmelerin, hem faaliyetlerini sürdürebilmek, hem kendilerini müşterilerine daha iyi tanıtabilmek hem de diğer firmalarla rekabet edebilmek amacıyla çeşitli pazarlama stratejilerine başvurdukları görülmektedir. İşletmelerin bu amaçlarına ulaşabilmek için başvurdukları stratejiler içerisinde kuşkusuz önemli yer tutan bir uygulama da, müşterilerine promosyon, eşantyon ve numune ürünler vermek şeklinde uyguladıkları pazarlama stratejisidir.

Kelime anlamı olarak Türk Dil Kurumu (TDK)¹ sözlüğünde “özendirme” anlamı taşıyan **promosyon**, satışı yapılan malın yanında ya o mal ile aynı malın ya da başka bir malın bedelsiz olarak müşteriye verilmesidir. Aynı sözlükte “bir malın niteliğini belirtmek, özelliklerini göstermek amacıyla parasız verilen veya gönderilen mal ya da örnek” anlamlarını taşıyan **eşantyon**

ise işletmelerin genellikle bayram, yılbaşı gibi özel günlerde kendi tanıtımlarını yapmak gayesiyle bedelsiz olarak müşterilerine verdikleri kalem, ajanda benzeri ürünlerdir. **Numune** ise TDK sözlüğünde “herhangi bir maddenin bütün özelliklerini içeren küçük bir kısmı, örnek” gibi anlamları taşımakta olup yine işletmelerin satışını yaptıkları malları tanıtmak için malın küçük bir kısmını müşterilerine bedelsiz göndermeleridir.

Yukarıda da tanımlarını yaptığımız, işletmeler için önemli bir pazarlama stratejisi olan promosyon, eşantyon ve numune ürünlerin müşterilere teslimlerinde belge düzeninin nasıl olması gerektiği, bu teslimlerin KDV karşındaki durumu ve muhasebeleştirilmesinin nasıl olması gerektiği hususu makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

2- PROMOSYON, EŞANTİYON ve NUMUNE ÜRÜNLERİN TESLİMİNDE BELGE DÜZENİ

Vergi Usul Kanunu’nun 229 ve izleyen maddelerinde mal ve hizmetlerin satışı esnasında düzenlenmesi gereken belgelere yer verilmiştir.

(*) Vergi Denetmeni

¹ www.tdk.org.tr, 15.07.2009

Fakat Vergi Usul Kanunu'nda promosyon, eşantiyon ve numune ürünlerin tesliminde düzenlenmesi gereken belgelerle ilgili bir düzenlemenin olmadığını görmekteyiz. Yine 50 Seri No' lu KDV Genel Tebliği'nde bu ürünlerin teslimlerinin KDV karşısındaki durumlarına değinilmiş, fakat belge düzeni ile ilgili bir düzenleme yapılmamıştır.

Konuyla ilgili olarak promosyon ürünlerle ilgili İzmir Defterdarlığı tarafından verilen 06.03.1997 tarih ve 3030 sayılı Mukteza'da " Fatura satılan emtia veya yapılan iş karşılığında emtiayı satan ya da işi yapan tarafından düzenlenmesi zorunlu bir vesikadır. Ancak asıl malla beraber satışları hızlandırmak amacıyla promosyon olarak verilen ürünler için satış hükmünde olmadığı ve bir bedel ödemesi gerekmediğinden fatura düzenleme zorunluluğu yoktur. Bu tür promosyon ürünler için fatura düzenlenmesi gerektiğinde bedel yazılmadan asıl malın promosyon ürünü olduğu belirtilerek fatura düzenlenmesinde bir sakınca bulunmamaktadır" denilmektedir.

Kanaatimize göre promosyonlu ürünlerin tesliminin, ileride oluşabilecek ihtilafların önlenmesi açısından Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen hükümlere uygun olarak fatura ya da irsaliyeli fatura şeklinde bir belgeye bağlanması ve söz konusu belgeye satışın promosyon amaçlı olduğuna dair şerh düşülmesi gerekmektedir. Satışa ilişkin fatura, " tutar iskontosu" şeklinde düzenlenmelidir. Tutar iskontosuna ilişkin örneğe makalemizin ilerleyen bölümlerinde değineceğiz.

Numune ya da eşantiyon adı altında teslim edilen malların ise; gider niteliği taşıyabilmesi ve müşteriye teslimlerinin KDV'ye tabi olmaması için ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktar-

da olması ve bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi gerekmektedir. Tabi ki bu ürünlerin işletmeye girişinin de belgeye bağlı olması gerekmektedir. Fakat sadece işletmeye girişinin belgeye bağlı olması yeterli olmamaktadır. Nitekim bu ürünlerin gerçekten ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olup olmadığının ve ticari hayat açısından ilişkili kişilere verilir verilmemesinin tespiti açısından olaya baktığımızda kanaatimizce bu ürünlerin işletmeden çıkışlarının da fatura ya da irsaliyeli fatura şeklinde bir belgeye bağlanmış olması gerekir.

VUK'nun 3. maddesinin İspat başlıklı B bendinde "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." hükmünü de göz önüne aldığımızda bu ürünlerin tesliminde belge düzenlenmesi ileride oluşacak ihtilafları da önleyecektir. Ayrıca yapılan teslimin içeriğiyle ilgili yani teslimin kime yapıldığı, işletme ile ilişkisi, teslim alanın da kaşe ve imzasının yer aldığı bir notun da ilgili belgenin ekinde yer alması daha doğru olacaktır.²

3- PROMOSYON, EŞANTİYON ve NUMUNE ÜRÜNLERİN TESLİMİNİN KDV

KARŞISINDAKİ DURUMU

3.1- Promosyon Ürünlerin Tesliminin KDV

Karşısındaki Durumu:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde teslimin tanımı yapılmıştır. Buna göre teslim, bir malın tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Dolayısıyla promosyon ürünlerin teslimi de neticede bedelsiz olmasına rağmen bir teslimdir ve katma değer vergisine konu olmaktadır.

² ÖĞREDİK Güray / Promosyon Eşantiyon ve Numune Ürün Teslimlerinin Fatura veya Fatura Benzeri Belgeye Bağlanması Gerekliyor./24.08.2007/www.muhasibetr.com, 15.07.2009

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 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 niteliğini taşımakta ve bu malların alış bedelleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. 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.³

Demek ki satışı yapılan malla birlikte başka bir malın da promosyon ürünü şeklinde teslimi;

a) İşletme açısında pazarlama gideri niteliği taşıyacak ve bu malların alış bedelleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1.maddesi gereğince, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler çerçevesinde değerlendirilecek,

b) Bu ürünler için yüklenilen katma değer vergisi indirim konusu yapılabilecek,

c) Bu ürünlerin teslimi sırasında katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Eğer promosyon ürünü olarak verilen mal, satışı yapılan mal ile aynı mal değilse, yada başka bir mal ise ve satışı yapılan mala ait katma değer

vergisinden farklı bir katma değer vergisi oranına sahipse durum ne olacaktır diye bir soru aklımıza gelmektedir.

Burada da, 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.⁴

Burada konuyu daha iyi açıklamak açısından bir örnek verecek olursak;

Örnek: X işletmesi 15.06.2009 tarihinde satışlarını artırmak için KDV'si %8 olan malın yanında KDV'si %18 olan Y malından 10 adet, adeti 50 TL'den peşin olarak satın almış olsun. Bu malları da 20.06.2009 tarihinde promosyon olarak dağıtmış olsun.

Şimdi burada X işletmesi promosyon olarak verilen malların KDV'si %18 olduğundan 10 adeti, adeti 50 TL'den 500 TL eder ve 90 TL (500*0.18) KDV'si çıkar. Fakat satışı yapılan mala ait KDV %8 olduğu için bu KDV'nin, 90 TL'nin sadece %8'e tekabül eden kısmını, yani 40 TL (500*0.08)'sini indirebilirken diğer 50 TL'yi gelir ve kurumlar vergisi açısından gider olarak dikkate alacaktır.

³ 50 seri No'lu KDV Genel Tebliği, 25.12.1995 tarih ve 22504 sayılı resmi gazete

⁴ 50 seri No'lu KDV Genel Tebliği

3.2- Eşantıyon ve Numune Malların**Tesliminin KDV Karşısındaki Durumu:**

Firmaların belirli zamanlarda, özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla her hangi bir bedel almaksızın kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşya dağıtımları geleneksel hale gelmiştir. Ticari hayatta eşantıyon olarak adlandırılan bu ürünler, her ne kadar işletmede tüketilmemekte ise de aynı pazarlama gideri niteliğinde olduğundan, bu ürünlerin müşterilere ayrıca bir bedel alınmaksızın teslimi katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirmemektedir.⁵

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 eşantıyonlarda olduğu gibi katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirmemektedir.⁶

Bu açıklamalar çerçevesinde gerek numune, gerekse eşantıyon adı altında teslim edilen malların; ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması, bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi halinde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Bu şartlara ilaveten, numune malların firmanın ünvanı ve para ile satılmayacağını belir-

ten bir şerhi taşıması gerekmektedir. İşletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtmaya yönelik olarak verilen bu mallar için yüklenilen vergiler, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.⁷

4- PROMOSYON, EŞANTİYON ve NUMUNE OLARAK VERİLEN MALLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Promosyon ürün dediğimiz mallar, satışı yapılan malın yanında ya o mal ile aynı ya da başka bir malın müşteriye bedelsiz olarak verilmesidir. Bu teslimlerin KDV mevzuatı gereği faturada gösterilmesi "miktar iskontosu" şeklinde değil, "tutar iskontosu" şeklinde olmaktadır. Diyelim ki 100 TL'lik bir A malının yanında 10 TL'lik bir B malı promosyon olarak verilsin. Faturanın aşağıdaki gibi olması gerekmektedir⁸:

A Malı:	100 TL
B Malı:	10 TL
Toplam:	110 TL
İskonto:	10 TL
KDV Matrahı:	100 TL
KDV %18	18 TL
Toplam:	118 TL

Promosyon ürün eğer, "miktar iskontosu" şeklinde gösterilirse, yani;

⁵ 50 seri No'lu KDV Genel Tebliği

⁶ 50 seri No'lu KDV Genel Tebliği

⁷ 50 seri No'lu KDV Genel Tebliği

⁸ ÖĞREDİK Güray / Promosyon Eşantıyon ve Numune Ürün Teslimlerinin Fatura veya Fatura Benzeri Belgeye Bağlanması Gerekıyor./24.08.2007/www.muhasibetr.com, 15.07.2009

İlk Şekil:

A Mali: 100 TL
B Mali: 10 TL

Toplam: 110 TL
Bedelsiz B
Mali: 10 TL

KDV Matrahı: 100 TL
KDV %18 18 TL

Toplam: 118 TL

İkinci Şekil:

A Mali: 100 TL
B Mali: -0- TL

KDV Matrahı: 100 TL
KDV (% 18): 18 TL

Toplam: 118 TL

Faturada bedelsiz verilen malın miktar iskontosu şeklinde gösterilmesi KDV'ye tabi bir malın işletmeden çekilmesi anlamına gelmektedir ki, bu durumda KDV Kanunu'nun 27.maddesine göre, emsal bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekir. Aksi durumdan vergi ziyaına sebebiyet verilmesi söz konusu olacaktır.⁹

Promosyon, eşantiyon veya numune olarak alınan mallara ait gider faturaları asla doğrudan gider olarak kaydedilmemelidir. Öncelikle aşağıda gösterildiği gibi 157-Diğer Stoklar hesabında takip edilmeli¹⁰ ;

Muhasebe Kaydı

_____ / _____

157 Diğer Stoklar XXX
191 İndirilecek KDV XX

100 Kasa / 102 Bankalar XXX

_____ / _____

daha sonra bu malların teslimleri belgeye bağlanınca, teslim tarihine göre aşağıda muhasebe kaydında gösterildiği gibi ilgili gider hesabına çıkış kaydı yapılmalıdır.

Muhasebe Kaydı:

_____ / _____

760 Paz. Satış ve Dağıtım Giderleri XXX
157 Diğer Stoklar XXX

_____ / _____

⁹ ALTUNCU Hasan-KÜTÜK Zafer, Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi, Ankara Ocak 2008, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, sf.218

¹⁰ ALTUNCU Hasan-KÜTÜK Zafer, a.g.e., sf.219

Eğer promosyon ürünü için yüklenilen katma değer vergisi, satışı yapılan mala ait katma değer vergisi oranından yüksek ise makalemizin 3-a bölümünde de belirtildiği üzere 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 gerekmektedir.

Örnek: X işletmesi 15.06.2009 tarihinde satışlarını artırmak için KDV'si %8 olan malın yanında KDV'si %18 olan Y malından 10 adet, adedi 50 TL'den peşin olarak satın almış olsun. Bu malları da 20.06.2009 tarihinde promosyon olarak dağıtmış olsun.

Muhasebe Kaydı	
----- / -----	
157 Diğer Stoklar	500
191 İndirilecek KDV	90
100 Kasa / 102 Bankalar	
590	
----- / -----	
----- / -----	
760 Paz. Satış ve Dağıtım Giderleri	550
157 Diğer Stoklar	500
191 İnd. KDV	
50	
----- / -----	

5- SONUÇ

İşletmeler için önemli bir pazarlama stratejisi olan promosyon, eşantıyon ve numune ürünlerin müşterilere teslimlerinde belge düzeninin nasıl olması gerektiği, bu teslimlerin KDV karşındaki durumu, muhasebeleştirilmesinin nasıl olması gerektiği hususu üzerinde durmaya çalıştık.

Sonuç olarak; promosyon ürünlerin teslimi neticede bedelsiz olmasına rağmen bir teslimdir ve katma değer vergisine konu olmaktadır. 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 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 niteliğini taşımakta ve bu malların alış bedelleri Gelir Vergisi Kanununun 40. 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 ko-

nusu yapılması gerekmektedir. Diğer taraftan numune ve eşantiyon adı altında teslim edilen malların; ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması, bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi halinde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Bu şartlara ilaveten, numune malların firmanın ünvanı ve para ile satılmayacağını belirten bir şerhi taşıması gerekmektedir. İşletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtmaya yönelik olarak verilen bu mallar için yüklenilen vergiler, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

Kanaatimize göre promosyon, eşantiyon ve numune ürünlerin tesliminin mutlaka Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen türden bir belgeye bağlanması ve bu belgenin ekine de bu ürünlerin tesliminin içeriğine dair bir not düşülmesi gerekmektedir.

Promosyon, eşantiyon veya numune olarak alınan mallara ait gider faturaları asla doğrudan gider olarak kaydedilmemelidir. Öncelikle 157-Diğer Stoklar hesabında takip edilmeli, daha sonra bu malların teslimleri belgeye bağlanınca, teslim tarihine göre ilgili gider hesabına çıkış kaydı yapılmalıdır.

Yararlanılan Kaynaklar:

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 50 seri No'lu KDV Genel Tebliği (25.12.1995 tarih ve 22504 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.)
- Güray ÖĞREDİK, Promosyon Eşantiyon ve Numune Ürün Teslimlerinin Fatura veya Fatura Benzeri Belgeye Bağlanması Gerekliyor./24.08.2007/www.muhasabetr.com
- İzmir Defterdarlığı'nın, 06.03.1997 tarih ve 3030 sayılı Muktezası

• Hasan ALTUNCU - Zafer KÜTÜK, Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi, Ankara, Ocak 2008, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını

• www.tdk.gov.tr