



Denge İzmir Bağımsız Denetim ve
Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
1456 Sk. Punta İş Merkezi
No: 10/1 Kat: 13 Alsancak / İZMİR
Tel: (232) 421 26 00 Faks: (232) 421 26 01
info@dengeymm.com.tr

Sayı : 2010/6
Tarih : 27.12.2010

Ö Z E L B Ü L T E N

PROMOSYON, NUMUNE VE EŞANTİYONLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

KAYNAKLAR

Kanunlar

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (02.11.1984 tarihli Resmi Gazete)
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (06.01.1961 tarihli Resmi Gazete)
213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (10.01.1961 tarihli Resmi Gazete)

Diğer Kaynaklar

50 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (25.12.1994 tarihli Resmi Gazete)
173 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (03.04.1986 tarihli Resmi Gazete)
Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.04.2007 tarihli muktezası
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.09.2007 tarihli muktezası
Hayreddin ERDEM – Yaklaşım Dergisi Eylül-2009/201
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ahmetkemal/009/>

İÇİNDEKİLER:

I.	GİRİŞ	3
II.	KONU HAKKINDA DEĞERLENDİRMELER	3
	A. Promosyon Ürünleri	3
	B. Eşantiyon veya Numune Mallar Verilmesi	7
	C. Promosyon Ürünleri, Numuneler ve Eşantiyon Olarak Verilen Mallara İlişkin Muhasebe Kayıtları	9
	D. Promosyon Teslimlerinde Belge Düzeni	9
	E. Eşantiyon Teslimlerinde Belge Düzeni	10
	F. Numune Teslimlerinde Belge Düzeni	11
	G. Garanti Kapsamındaki Teslimler	12
III.	SONUÇ	13

PROMOSYON, NUMUNE VE EŞANTİYONLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

I – GİRİŞ

Ticari hayatta firmaların satışlarını artırmak amacıyla başvurduğu yollardan biri olan bir malın yanında bedelsiz olarak teslim edilen promosyon ürünleri, numune veya eşantyonların katma değer vergisi karşısındaki durumu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

II – KONU HAKKINDA DEĞERLENDİRMELER

A- Promosyon Ürünleri

Ticari hayatta önemli bir pazarlama tekniği olarak karşımıza çıkan promosyon ürünlerinin verilmesi satışların artırılması konusunda vazgeçilmez bir yöntemdir. Firmaların promosyon ürünleri vermesindeki en büyük amaç, satışlarını ve rekabet gücünü arttırarak faaliyetinin kalıcılığını sağlamaktır.

Promosyon ürünlerinin giderleştirilmesine ilişkin hükümler Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 nolu fıkrasında yer almaktadır.

Bu hükme göre,

“Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; **(4108 sayılı Kanunun 19’uncu maddesiyle eklenen hüküm, Geçerlilik; 1.1.1995, Yürürlük; 2.6.1995)** (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)

Safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir.

Ayrıca konu ile ilgili detaylı açıklamalar 25.Aralık .1994 tarihli 22504 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 50 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır. Bu tebliğde yapılan açıklamalar ve verilen örnekler aşağıdaki gibidir.

50 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne göre,

“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 konusu yapılması gerekmektedir." denilmektedir.

Bu durumda firmaların, sürekliliğini devam ettirebilmek ve satışlarını arttırabilmek amacıyla promosyon ürünlerine ait harcamalarını, gider olarak safi kazancından indirmesi mümkündür.

Ancak, promosyon uygulaması, katma değer vergisi sistemindeki farklı oranların kullanılması 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.

- 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.

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 yüklenilen vergi, öncelikle «indirilecek katma değer vergisi» hesabına alınacaktır. Birinci durumda, promosyon mallarının alımı, imal veya inşası ile her hangi bir bedel alınmaksızın müşterilere verilmesi işleminin aynı dönemde veya farklı dönemlerde gerçekleşmesi, bu mallarla ilgili olarak yüklenip indirim konusu yapılacak katma değer vergisi açısından bir önem taşımamaktadır.

- Promosyon ürününün tabi olduğu katma değer vergisi oranının, satışı yapılan malın tabi olduğu orandan yüksek olduğu hallerde ise;

— 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 «indirilecek katma değer vergisi» hesabına alınmış olan katma değer vergisinden, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısım dışındaki tutar, «indirilecek katma değer vergisi» hesabından çıkarılacak gider hesaplarına intikal ettirilecektir.

— Promosyon ürününün satın alındığı ya da işletmede imal veya inşa edildiği dönemde değil de, daha sonraki dönemlerde müşterilere verilmesi halinde ise bu ürünlerle ilgili olarak malların satın alındığı, imal veya inşa edildiği dönem beyannamesinde «indirilecek katma değer vergisi» 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 47 nci satırına dahil edilerek beyan edilecek ve aynı miktar gider veya maliyet hesaplarına alınacaktır.

Promosyon ürünü için yüklenilen vergiden indirim konusu yapılacak kısım;

$$\text{Promosyon Ürünü İçin Yüklenilen Vergi Tutarı} \times \frac{\text{Satışı Yapılan Malın Tabi Olduğu Oran}}{\text{Promosyon Ürününün Tabi Olduğu Oran}}$$

formülü ile hesaplanacak, artan kısım gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Öte yandan, promosyon ürünü olarak verilen malların alışı sırasında yapılan diğer giderlere ilişkin yüklenilen katma değer vergilerinin genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacağı tabiidir.

ÖRNEK 1 :

(A) gazetecilik firması, periyodik dönemler halinde veya her gün gazetenin yanında ek olarak bir dergi vermektedir. Gazetenin satışını artırmak amacıyla ve ayrıca bir bedel alınmaksızın verilen bu dergi, işletmede yaratılan katma değer bir unsur niteliğinde olduğundan tesliminde ayrıca katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Gazete ve derginin teslimi aynı oranda katma değer vergisine tabi olduğundan, dergi için yüklenilen verginin tamamı indirim konusu yapılacaktır.

ÖRNEK 2 :

Bir deterjan firması, imal ederek satışını yaptığı ürünlere olan talebi artırmak amacıyla 4 kg. deterjan alan müşterisine, ayrıca bir bedel almaksızın 1 kg. daha deterjan vermek suretiyle bir kampanya düzenlemiştir. Deterjanların toplam bedeli 1 Milyon liradır. Bu işlemde satışı yapılan mal 4 kg. değil 5 kg. deterjandır. Dolayısıyla, satışı yapılan malın teslim bedeli olan bir milyon lira üzerinden katma değer vergisi hesaplanması, yüklenilen katma değer vergisinin tamamının indirim konusu yapılması gerekmektedir.

ÖRNEK 3 :

(A) gazetecilik işletmesi, okurlarına 300 kupon karşılığında çamaşır makinası vereceğini taahhüt etmiş ve Aralık/1995 döneminde (B) firmasından 200.000 adet çamaşır makinası satın almıştır. Bu alış işlemi sırasında 4 Trilyon liralık mal bedeli için 920 Milyar lira tutarında katma değer vergisi yüklenilmiştir.

Gazete işletmesinin okurlarına vereceği çamaşır makinalarının bedelleri gelir ve kurumlar vergisi açısından pazarlama gideri olarak kabul edilebilecek ve ayrıca bir bedel alınmaması koşuluyla, bu ürünlerin tesliminde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Bu işlemde satışı yapılan mal, gazete olup teslimi % 1, promosyon ürünü olarak verilen çamaşır makinası ise % 23 oranında katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Gazete işletmesi promosyon mallarının alımı için yüklendiği katma değer vergisinin tamamını öncelikli «indirilecek katma değer vergisi» hesabına alacaktır. Promosyon mallarının tümünün aynı dönemde müşterilere verilmesi halinde, işletmenin çamaşır makinaları için yüklendiği katma değer vergisinden, sadece ana malın tabi olduğu orana (% 1) isabet eden kısmı indirim hesaplarında kalacak, artan kısım gider hesaplarına alınacaktır. Yukarıdaki formül çerçevesinde indirim konusu yapılacak katma değer vergisi;

$920 \text{ Milyar TL} \times (1 / 23) = 40 \text{ Milyar TL}$ olarak hesaplanacaktır.

$(920 - 40 =) 880 \text{ Milyar TL}$ ise gider olarak dikkate alınabilecek katma değer vergisi olacaktır.

ÖRNEK 4 :

Yukarıdaki örnekte bahsi geçen çamaşır makinalarının 100.000 adedimin Aralık/1995 döneminde, kalan 100.000 adedinin de Ocak/1996 döneminde müşterilere dağıtıldığı varsayıldığında ise, yüklenilen katma değer vergisinin tamamının öncelikle Aralık/1995 döneminde indirim hesaplarına alınacağı açıktır. Yüklenilen katma değer vergisi tutarından aynı dönemde müşterilere verilen 100.000 adet çamaşır makinasına ait olan kısım bulunacaktır. Bu tutardan, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısım indirim hesaplarında kalacak, artan kısım gider hesaplarına alınacaktır. Dolayısıyla Aralık/1995 dönemine ait beyannamede indirilecek katma değer vergisi olarak beyan edilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

- Çamaşır makinaları için yüklenilen ve satın alındığı

tarihte indirilecek katma değer vergisi hesabına alınan.....920 Milyar

- Yüklenilen katma değer vergisi tutarından, satın alındığı

dönemde müşterilere dağıtılan çamaşır makinalarına ait kısım.....460 Milyar

Satın alındığı dönemde müşterilere dağıtılan çamaşır makinaları için yüklenilen katma değer vergisinden, bu dönemde indirilecek katma değer vergisi :

$460 \text{ Milyar TL} \times (1 / 23) = \dots\dots\dots 20 \text{ Milyar TL}$

Satın alındığı dönemde dağıtımı yapılan çamaşır makinaları ile ilgili olarak yüklenilen katma değer vergisinden gider olarak yazılacak kısım ise;

$(460 - 20 =) 440 \text{ Milyar TL}$ olacaktır.

Satın alınan dönemde dağıtımı yapılamayan 100.000 adet çamaşır makinası için yüklenilen katma değer vergisinin tümü Aralık/1995 dönemine ait beyannamede indirilecek katma değer vergisi olarak beyan edilecektir. Buna

göre bu dönem beyannamesinde indirilecek katma değer vergisi olarak beyan edilecek tutar :

$$(460 + 20 =) 480 \text{ Milyar TL olacaktır}$$

Kalan 100.000 adet çamaşır makinasının Ocak/1996 döneminde müşterilere dağıtılması sırasında, bu ürünler için yüklenilen katma değer vergisinden indirilmesi gereken tutar, yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde 20 Milyar TL olarak hesaplanacaktır. Aralık/1995 dönemine ait beyannamede tümü indirilecek katma değer vergisi olarak beyan edilen 100.000 adet makinanın alımına ait katma değer vergisi tutarından bu miktarın düşülmesinden sonra kalan;

$$(460 - 20 =) 440 \text{ Milyar TL}$$

Ocak/1996 dönemine ait beyannamenin 47 nci satırına dahil edilerek beyan edilmek suretiyle indirim hesabından çıkartılan bu miktar, gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

ÖRNEK 5 :

Cam eşya imal ve satışı ile uğraşan bir firma düzenlediği kampanya çerçevesinde bir adet yemek takımı alan müşterisine ayrıca bir adet kristal kül tablası vermektedir. Yemek takımının teslimi % 15, kristal kül tablası ise % 23 oranında katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Bu işlemde, firmanın kül tablasının imali sırasında yüklendiği katma değer vergisi genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır. Ancak, kül tablasının promosyon ürünü olarak teslim edildiği dönemde, daha önce indirim konusu yapılan katma değer vergisinden, ana malın tabi olduğu orana (% 15) isabet eden kısım indirim konusu yapılacak, kalan kısım gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Promosyon ürünü olarak verilecek kül tablolarının imali nedeniyle yüklenilen Katma Değer Vergisi tutarının 2 milyon lira olduğu ve kül tablolarının imal edildiği dönemde promosyon olarak teslim edildiği varsayımına göre;

2.000.000 TL x (15 / 23) = 1.304.348,00 TL indirilecek katma değer vergisi olarak beyan edilecek ve arta kalan,

(2.000.000 — 1.304.348 =) 695.652,00 TL tutarındaki kısım indirim hesaplarından çıkarılarak gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Kristal kül tablolarının imal edildiği dönemde değil de, daha sonraki dönemlerde promosyon ürün olarak teslim edilmesi halinde, yüklenilen ve indirim konusu yapılan vergi, daha önceki açıklamalar çerçevesinde düzeltme işlemlerine tabi tutulacaktır.

B- Eşantiyon veya Numune Mallar Verilmesi

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

Diğer taraftan, firmalar halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımı 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 miktarda 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 eşantyonlarda olduğu gibi katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirmemektedir.

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

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
 - Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi,
- halinde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Bu şartlara ilaveten, numune malların firmanın unvanı 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.

Eşantyon ve hediye olarak bedelsiz teslim edilen mallar için;

- Sevk irsaliyesi düzenlenmesi (malın satıcı tarafından taşınması halinde satıcının, alıcı tarafından taşınması halinde ise alıcının düzenlemesi gerekir)

- Sevk irsaliyesinde malın hediye veya eşantyon olduğunun belirtilmesi,

gerekir. Hediye ve eşantyon olarak başkalarına teslim edilen ve işletme için bir reklam veya temsil ve ağırlama gideri olan mallar için fatura düzenlemeye gerek yoktur. Malın maliyet bedeli işletme tarafından gider kaydedilmeli ve mal işletme stoklarından çıkartılmalıdır.

ÖRNEK 1 :

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 reklam gideri mahiyetinde verilen, ayrıca ambalajında numune olduğu belirtilen bu şampuanlar için katma değer vergisi hesaplanması söz konusu olmayacak, bu ürünlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ise indirim konusu yapılacaktır.

ÖRNEK 2 :

Bir ilaç firması, piyasaya yeni çıkaracağı bir ilacın tanıtımını sağlamak amacıyla doktorlara, üzerinde «Numunedir. Satılmaz.» ibaresi bulunan ilaçları numune olarak vermektedir. İlaç firmasının bu ilaçlar için katma değer vergisi

hesaplaması söz konusu olmayacaktır. Yüklenen katma değer vergisi ise indirim konusu yapılacaktır.

Esasen ticari hayatta yerini bulan promosyonlar ile işletme açısından aynı pazarlama gideri niteliğinde olan eşantiyon ve numunelerin; bedel tahsil edilmeksizin müşterilere verilmesi işlemi katma değer vergisine tabi olmamakla birlikte, bu ürünleri bedelsiz olarak alan kişi ve kuruluşların, söz konusu malları gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olarak ticarî bir işleme konu etmeleri halinde, bu teslim işleminin katma değer vergisine tabi olacağı ve malın ait olduğu oran üzerinden vergi hesaplanması gerekeceği açıktır.

C- Promosyon Ürünleri, Numuneler ve Eşantiyon Olarak Verilen Mallara İlişkin Muhasebe Kayıtları

Bir malın yanında bir başka malın bedelsiz teslimi halinde, firma için yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

-----	/	-----
157-Diğer Stoklar		XXX
191-İndirilecek KDV		XXX
	320-Satıcılar	XXX
Bedelsiz olarak verilen malın alımı		
-----	/	-----
760-Pazarlama Satış Dağıtım Gid.		XXX
	157-Diğer Stoklar	XXX
Bedelsiz olarak verilen malın teslimi		
-----	/	-----

Promosyon, eşantiyon veya numune olarak alınan mallara ait **gider faturaları doğrudan gider olarak kaydedilmemelidir**. Gelen faturalar öncelikle 157-Diğer stoklar hesabında takip edilmeli ve promosyon, eşantiyon veya numune mallar teslim edildikçe pazarlama satış dağıtım gideri olarak kayıtlara alınmalıdır.

D- Promosyon Teslimlerinde Belge Düzeni

Promosyon, satışı yapılan malın yanında ayrıca herhangi bir bedel talep edilmeden verilen ürünlerdir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu faturayı şöyle tanımlamaktadır; "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." Bu tanımda öne çıkan husus borçlanılan meblağın faturada yer almasıdır. Yani kısaca fatura, borç alacak ilişkisinin bir sonucudur. Ancak, promosyon mal teslimlerinde bedel talebi söz konusu değildir. Yani taraflar

arasında bu teslimlere ilişkin olarak borç alacak ilişkisi doğmamaktadır. Dolayısıyla, promosyon teslimlerinde teslimi yapan tarafından fatura düzenlemesi gerekmemektedir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü) 14.04.2007 tarihin de vermiş olduğu muktezada "Dergi, kitap ve süreli yayın faaliyetinde bulunan şirketiniz tarafından satışlarınızı artırmak amacıyla üniversite öğrencilerine dağıtılan ve yukarıda yer alan hususlar doğrultusunda promosyon olarak kabul edilen ürünler (dergi ve kitaplar) için bu malların promosyon olduğuna dair şerh düşülmek suretiyle sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmekte olup, fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır." denilmek suretiyle bu hususa vurgu yapılmıştır.

Promosyon teslimlerinde satılan veya satıma sunulan bir mal olmamakla birlikte, bu tür teslimlerin hedefi satışları artırmak olduğuna göre nihai anlamda ticari mal hareketinden söz etmek doğru olacaktır. Dolayısıyla bu tür mal hareketlerinin sevk irsaliyesine bağlanması ve irsaliye üzerinde promosyon teslim olduğunun ayrıca belirtilmesi gerekmektedir. İrsaliye üzerine bu şekilde şerh düşülmek suretiyle bu irsaliyelerin niçin faturalaştırılmadığının izahı mümkün olacaktır.

E- Eşantıyon Teslimlerinde Belge Düzeni

Firmaların belirli zamanlarda, özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla her hangi bir bedel almaksızın kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşya dağıtmaları geleneksel hale gelmiştir. Eşantıyon olarak verilen ürünlerin, ticari teamüllere uygun nitelik ve miktarda bulunması ve herhangi bir satışa konu olmayacak şekilde teslim edilmesi gerekmektedir. Bu şartlardan birisini üzerinde bulundurmayan teslimler eşantıyon mal teslimi olarak değerlendirilemez.

Promosyon mal teslimlerinde ayrıntılı olarak izah edildiği üzere bedelsiz mal teslimlerinde fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Buradan hareketle eşantıyon mal teslimlerinde de fatura düzenleme zorunluluğu bulunmadığı söylenebilir. Fakat işletmeler isterlerse bu ürünleri düzenledikleri faturalarda bedelsiz olarak gösterebilirler.

Eşantıyon ürün teslimlerinin sevk irsaliyesine bağlanmasına da kanaatimizce gerek bulunmamaktadır. Zira, bu tür teslimleri ticari teslimler olarak değerlendirmek olası değildir. Dolayısıyla, ticari nitelik taşımayan teslimler için sevk irsaliyesi düzenlenmesine de gerek bulunmamaktadır.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü) 18.09.2007 tarihinde vermiş olduğu muktezada " firmanız tarafından hastane, poliklinik ve benzeri yerlere yapılan ziyaretlerde ticari mal niteliği taşımayan ve ürünleriniz tanıtımına yönelik olarak dağıtılan broşür, bloknot, kalem gibi promosyon ürünleri, eşantıyonlar ve numune ilaçların taşınması sırasında sevk irsaliyesi düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır" denilerek bu durum açıklanmıştır. Buradan hareketle ticari nitelik taşımayan eşantıyon ürün teslimleri

için sevk irsaliyesi düzenlenmesine gerek bulunmadığı söylenebilir.

Ancak, bu şekilde yapılan teslimlerin bir şekilde takip edilmesi ve tevsiki önem arz etmektedir. Bunu gerçekleştirebilmek amacıyla eşantiyon ürün teslimlerinin bir tutanakla yapılması mümkündür. Düzenlenecek tutanakta; tarih, eşantiyona konu olan malın miktar ve cinsi, malın niçin ve kime teslim edildiği ve kaşe ve imza gibi bilgilerin bulunması önem arz etmektedir.

F- Numune Mal Teslimlerinde Belge Düzeni

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 özelliği taşıdığından, bu malların bedel alınmaksızın teslimi de eşantiyonlarda olduğu gibi katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirmemektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde numune adı altında teslim edilen malların;

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
- Ayrıca 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 taşınması gerekmektedir.

İşletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtmaya yönelik olarak verilen bu mallar için yüklenilen vergiler, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 230'uncu maddesinin 5'inci bendinde ise "(3239 sayılı Kanunun 19'uncu maddesiyle değişen bent) Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır)". hükmüne yer verilmiştir.

Anılan madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, sevk irsaliyesi; ticari mal hareketinin izlenmesi amacıyla düzenlenen ve her zaman alım-satım ilişkisi gerektirmeyen bir belgedir.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan Vergi Usul Kanununun 173 Seri No.lu Genel Tebliğinin C/f bölümünde "Numune üzerine veya tecrübe ve muayene şartıyla satım yapılmak üzere mal sevkiyatı yapılması halinde sevk edilen mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi zorunludur. Bu tür sevkiyatlarda, malı satıcı taşıyor veya taşıyorsa irsaliye satıcı tarafından, alıcı taşıyor veya taşıyorsa irsaliye alıcı tarafından düzenlenecektir. Ancak, kabule bağlı olan ve bunun için yazılı bir

sözleşme bulunan bu tür satışlarda, fatura düzenlenmesindeki on günlük sürenin kabul tarihinden itibaren başlayacağı tabiidir'' denilmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda bedelsiz yani numune ürünlerin teslimlerinde, ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması, satışa konu olmayacak şekilde yapılması ve ilgili firmanın unvanını taşıması ayrıca para ile satılamayacağına ürün üzerinde açıkça belirtilmesi, bu malların numune olduğuna dair şerh düşülmek suretiyle sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmekte olup, fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

Bedelsiz ürün teslimlerinden biri olan promosyon ve numune mal teslimlerinde fatura düzenlenmesine gerek bulunmama birlikte(fatura düzenlenmesinde bir sakınca yoktur) sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir. Bunun yanında eşantıyon ürün teslimlerinde hem fatura ve hem de sevk irsaliyesi düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, bu tür teslimlerin tevsiki amacıyla, teslim sırasında bir tutanak düzenlenmesi tavsiye edilmektedir.

G- Garanti Kapsamındaki Teslimler

Günümüzde özellikle makine ve dayanıklı tüketim mallarının satışını gerçekleştiren işletmelerin, satışını yaptıkları makine, tesisat, araç ve gereç için ücretsiz tamir, bakım ve yenileme hizmeti garantisi vermeleri zorunlu ve yaygın bir uygulamadır.

Satıcı firmaların garanti süresi içerisinde ve garanti belgesi kapsamında müşterilerine sağladığı bedelsiz tamir, bakım ve yenileme hizmetlerinin karşılığı esasında satış fiyatının içinde kabul edilmekte ve vergilendirilmektedir.

Bu nedenle, şirketlerin garanti kapsamında gerçekleştirdiği bu gibi teslim ve hizmetlerin karşılığının bulunmaması herhangi bir bedel tahsil edilmemesi, ayrıca garanti konusunu oluşturan kıymetlerin satışı esnasında yapılacak olan ve bu tür teslim ve hizmetlerin de satış fiyatına dahil edilerek vergilendirilmiş olması dikkate alınarak söz konusu teslim ve hizmetler için fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

Ancak garanti kapsamı ve garanti sözleşmesi dışında yapılacak teslim ve hizmetler için fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

III - SONUÇ

Promosyon ürünleri ile numune ve eşantıyon olarak verilen mallar günümüzde işletmelerin satışlarını artırabilmesi için önemli bir pazarlama tekniği olarak karşımıza çıkmaktadır.

1- Promosyon amaçlı teslimler işletmeler açısından pazarlama gideri niteliğini taşıdığından bu malların alış bedellerinin tevsik mecburiyeti ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendine göre, safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği,

2- 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 isabet eden tutarının indirim konusu yapılabileceği, artan kısmının maliyet veya gider unsuru olarak değerlendirileceği,

3- İşletmelerin promosyon faaliyeti kapsamında yaptıkları teslimler için ticari mal niteliği taşımasa da, belge düzenlenmesi ve belge üzerinde aranılan ibarelerin (promosyon satışı olduğu) kullanılması gerektiği, söylenebilir.

Yararlı olması dileği ile saygılarımızı sunarız.

Hasan Zeki SÜZEN (YMM) – Ekrem KAYI (YMM)