

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE İLAÇ TANITIM GİDERLERİNİN MAHİYETİ

Erkan YETKİNER
E. Baş Hesap Uzmanı, YMM

I- GİRİŞ:

Ülkemizde 5-6 milyar dolarlık bir pazarı ifade eden ilaç pazarında ilaç şirketleri arasında oldukça yoğun bir rekabet yaşanmaktadır. İlaç şirketleri satışlarını artırabilmek amacıyla tanıtım faaliyetleri için büyük bütçeler ayırmaktadırlar. Bu nedenle ilaç tanıtım harcamaları şirketlerin maliyet kalemleri arasında önemli bir yer tutmaktadır. Bilindiği üzere ilaç tanıtım faaliyetleri doğrudan veya dolaylı olarak doktorlara yönelik yapılmaktadır. Çünkü doktorlar ilaç firmalarının müşterisi olmamalarına rağmen hastaların ilaç almasını sağlayan yegane kanunen yetkili meslek gurubudur. Bu nedenle doktorların reçetelendirdiği ilaçlar ilaç firmalarının satış miktarlarını ve pazardaki payını önemli bir şekilde etkilemektedir. İlaç firmalarının tanıtım faaliyetleri, yurt içi yurtdışı kongre, seminer gibi bizzat ilaç firması tarafından yapılmakla veya bu faaliyetlere finansman sağlanmakla birlikte, yine ilaç firmasının kontrolü altındaki ilaç mümessilleri tarafından promosyon, yemekli toplantı, numune ve tıbbi kitaplar verme, vs şeklinde de gerçekleştirilmektedir. Yazımızda ilaç şirketleri tarafından yapılan tanıtım harcamalarının sağlık mevzuatındaki yeri ve Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları karşısındaki durumu değerlendirilecektir.

II- İLAÇ TANITIMI VE SAĞLIK MEVZUATI:

İlaç Şirketlerince yapılan ilaç tanıtımları, Sağlık Bakanlığı'nca 1262 sayılı İspençiyari ve Tıbbi Müstahzarlar Kanunu'na dayanılarak çıkarılan ve 23.10.2003 tarih ve 25268 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Beşeri Tıbbi Ürünlerin Tanıtım Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliği hükümlerine göre düzenlenmektedir.

İlaç firmalarının tanıtımını yapacakları ilacın tanımı söz konusu yönetmeliğin 4. maddesinin c fıkrasında tanıtımı yapılacak ürünün tanımlaması yapılmıştır. Buna göre;

"Beşeri Tıbbi Ürün/ Ürün: Hastalığı tedavi etmek veya hastalıktan korumak, tıbbi bir teşhis koymak veya fizyolojik fonksiyonları iyileştirmek, düzeltmek veya değiştirmek üzere insana uygulanabilen Bakanlıkça ruhsatlandırılmış/izin verilmiş her türlü madde veya maddeler kombinasyonunu" olarak tanımlanmaktadır.

Yukarıda yer alan tanım ve Yönetmeliğin 6. maddesinden de anlaşılacağı üzere, sadece ilgili mevzuata göre ruhsatlandırılmış veya izin verilmiş ilaçların tanıtımı yapılabilecektir. Bu nedenle ruhsatlandırılmamış ya da izin verilmemiş hiç bir tıbbi ürünün tanıtımının yapılması kanunen mümkün bulunmamaktadır.

III- İLAÇ TANITIM KAPSAMI VE TANITIM ŞEKİLLERİ:

a) Kapsam

Yönetmeliğin 5. maddesinde tanıtım faaliyetinin kapsamı ve temel esasları belirlenmiştir. Buna göre;

- Reçetesiz satılan beşeri tıbbi ürünlerin topluma tanıtımını,
 - Reçete ile satılan beşeri tıbbi ürünlerin sağlık mesleği mensuplarına tanıtımını,
 - Tıbbi satış temsilcilerinin hekim ve dış hekimine yaptıkları ziyaretleri,
 - Numunelerin dağıtımını,
 - Sağlık mesleği mensuplarının katıldığı promosyon toplantılarının sponsorluğunu,
 - Sağlık mesleği mensuplarının katıldığı bilimsel kongrelerin sponsorluğu ve özellikle söz konusu kişilerin bu kongrelerle ilgili seyahat ve konaklama masraflarının ödenmesini,
- kapsar.

Yönetmeliğin 4.maddesinin d fıkrasında ise söz konusu tanıtımın hangi şekilde yapılacağından bahsedilmiştir.Buna göre, tanıtımın beşeri tıbbi ürünün ruhsat yada izin sahipleri tarafından ürünün teminini, satışını, reçetelenmesini ve kullanımını artırmak için gerçekleştirilen bütün hatırlatma, bilgi verme faaliyetlerini kapsadığı ve bu çerçevede;

- Firma tıbbi satış temsilcilerinin etkinlikleri,
- Görsel/ işitsel basına verilen ilanlar,
- Tıbbi ve mesleki dergilere verilen ilanlar,
- Doğrudan postalama yoluyla veya internet ortamında yapılan duyurular,
- Film, slayt, elektronik medya gibi görsel/ işitsel malzemenin kullanılması,
- Bilimsel ve eğitsel toplantılar,(ruhsat sahipleri kongre, seminer, sempozyum, bilimsel, eğitsel toplantı düzenleyebilir veya bu tür faaliyetlere bilimsel / finansal katkıda bulunabilir. Toplantılara katılanlar için yapılacak ağırlama / kabul etkinlikleri toplantı amacını ikinci plana itecek nitelikte olamaz.

Bu gibi toplantılar uygun yer, biçim ve düzeyde olur. Yıl içinde düzenlenecek veya katkıda bulunulacak kongre, sempozyum, seminer ve benzeri faaliyetler, önceki yıl içinde ruhsat sahipleri tarafından yıllık program halinde; programda oluşabilecek değişiklikler toplantı öncesinde Bakanlığa bildirilir.)(md.11)

- Gerçekleştirilen sergileme ve benzeri etkinlikler,
-Bedelsiz numune,(Bedelsiz numuneler ambalajları üzerinde "bedelsiz tanıtım numunesidir - satılamaz" ibaresi yer alır almak şartıyla 12. maddedeki şartlar dahilinde sadece hekim, eczacı ve diş hekimlerine sağlanabilir.
- Hatırlatıcı tanıtım ve basılı tanıtım malzemesi kullanmak suretiyle yapılan faaliyetlerin ilaç tanıtımı kapsamına girdiği belirtilmektedir.

b) İlaç Tanıtım Malzemelerinin Niteliği:

Yukarıda belirtilen şekilde yapılan ilaç tanıtımlarında verilen tanıtım malzemelerinin aşağıdaki niteliklere haiz olması gerekmektedir; (Yönetmeliğin 4-e maddesi)

1-Beşeri tıbbi ürün hakkında yeterli ve gerekli bilgiyi ihtiva eden kitap, kitapçık, broşür gibi basılı materyalleri,

2- Film, slayt, elektronik medya gibi görsel/ işitsel malzemeleri, bedelsiz beşeri tıbbi ürün numunelerini,

3-Bloknot, kalem, kalemlik, takvim, mesleki etkinlikler sırasında kullanılacak parasal değeri mütevazı sınırlar içinde olan malzemeleri,

4-İlgili çevrelerde bilgi/ veri kaynağı olarak kullanabilecek ulusal, uluslararası yayınlar gibi hatırlatıcı ziyaret malzeme niteliğinde olacağı belirtilmiştir.

c) Tanıtım Kapsamında Verilmesi veya Sağlanması Yasak Hususlar:

Yönetmeliğin ilgili maddelerinde belirtilen ve aşağıda yer alan hususların tanıtım kapsamında verilmesi veya sağlanmasının yasaktır.

1- Herhangi bir nakdi veya aynı avantaj sağlamaz, teklif edilemez ve söz verilemez.

2- Promosyonel faaliyetlerde konukları ağırlama, her zaman makul bir düzeyde ve toplantının asıl amacına nazaran ikincil önemde olmalı ve sağlık çalışanları dışındaki kişileri kapsamamalıdır. (md 9)

3- Sağlık mesleği mensuplarına, şans oyunu aracılığı ile herhangi bir tanıtım yapılamaz ve hizmet sunulamaz. (md 9)

4- Sağlık mesleği mensupları, yukarıda belirtilenlerin aksine herhangi bir teşviki kabul veya talep edemezler. (md 9)

5- Sadece sağlık meslek mensuplarına dağıtılanlar hariç olmak üzere, gazete, dergi ve benzeri yazılı medya araçları ile tanıtım yapılamaz. Bakanlığın izni ile yapılan ve ürünün pazara arz edildiğini duyuran ilan bu hüküm kapsamı dışındadır. (md 9)

6-Klima, buzdolabı, soğutucu, termos, otomobil aksesuarları, saç kurutma makinesi, video, televizyon, gibi bu Yönetmelik kapsam, amaç ve esaslarına uygun olmayan malzeme veya araçlar tanıtım malzemeleri olarak kullanılamaz. (Md. 6)

7-Ruhsat sahipleri, bilimsel kongrelerde bildiri, yayın, poster gibi bilimsel çalışma sunumunda bulunanlar ve toplantılara eğitim amaçlı katılanlar dışındaki kişilerin katılımı konusunda finansal katkıda bulunamazlar.(md.11/2)

IV-SAĞLIK MEVZUATA AYKIRI TANITIMA UYGULANACAK CEZALAR

Bu Yönetmelikte yer alan hükümlere aykırı tanıtım faaliyetinde bulunan ruhsat sahibi hakkında genel hükümlere göre adli işlem yapılmak üzere Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunulur. 765 sayılı Türk Ceza Kanununun, 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunun, 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanunun, 3984 sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayınları Hakkında Kanunun ve diğer mevzuatın ilgili hükümleri uygulanır. (Md.16)

V- İLAÇ TANITIM HARCAMALARININ VERGİSEL BOYUTU:

GVK' nun 40'ncü ve KVK' nun 14'üncü maddelerinde kurum kazancının tespitinde indirilecek giderler sayılmıştır. Sözü edilen maddelere göre; kazançları ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilecek olan kurumlar vergisi mükellefleri, bir hesap dönemi içinde elde ettikleri ticari kazançlardan, bu kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderleri indirebileceklerdir. Bu sayede vergilendirmeye esas teşkil edecek gerçek ve safi kazançta ulaşılacaktır.

Bir giderin, dönem kazancının safi tutarını tespit etmede hasıllattan indirilebilmesi için;

-Giderler kazancın elde ettirilmesi veya idamesi arasında bir illiyet bağının bulunması,

-Giderin kazancın elde edilmesi için yapılması,

gerekmektedir. Safi kazançta ulaşma bakımından Vergi Kanunları, yapılan giderlerle elde edilen kazanç arasında doğrudan bir bağ aramaktadır. Kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerle, kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında bir illiyet bağı bulunması ve giderlerin kazancın elde edilmesine yönelik olması bir giderin kurum kazancından indirilebilmesi için aranan temel koşuldur. Dolayısıyla ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile bir illiyet bağı bulunmayan veya kazancın elde edilmesi için yapılmayan bir gider, ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamaz.

Bu çerçevede ilaç firmalarının ilaç tanıtım faaliyetlerinin tek tek yasal mevzuat karşısındaki durumunu değerlendirmeye çalışalım. İlaç şirketlerinin sergileme ve benzeri etkinlikler, radyo, televizyon, gazete ve dergilere verilen ilanlar, beşeri tıbbi ürün hakkında yeterli ve gerekli bilgiyi ihtiva eden kitap, kitapçık, broşür gibi basılı materyaller, bloknot, kalem, kalemlik, takvim gibi promosyon malzemeleri ile film, slayt ve diğer malzemenin kullanılması ile yapılmış oldukları tanıtımına ilişkin harcamalar G.V.K 40/1 maddesi uyarınca gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

Yine ilaç şirketleri ilaç mümessilleri aracılığıyla hekim, eczacı ve diş hekimlerine bedelsiz ilaç numunesi vermek suretiyle ilaç tanıtımında bulunmaktadır. Söz konusu bedelsiz olarak verilen numunelerin ambalajları üzerinde "bedelsiz tanıtım numunesidir - satılamaz" ibaresi yer alır almak şartıyla bu tip harcamaların da G.V.K 40/1 maddesi uyarınca gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca ilaç şirketlerinin doktorlara doğrudan ilaç tanıtımına yönelik olarak otellerde yemekli veya kokteyl tipinde yaptıkları tanıtım toplantıları için yapılan harcamaların G.V.K 40/1 maddesi uyarınca gider olarak indirim konusu yapılması harcamanın ticari kazancın elde edilmesi illiyet bağlantısının bulunması nedeniyle mümkün bulunmaktadır.

Bilindiği üzere ilaç şirketleri satışlarını artırabilmek için doğrudan müşterisi olmayan ancak ilacın satışında aracı konumunda bulunan ve gerek özel muayenehanesinde faaliyette bulunan veya sosyal güvenlik kuruluşlarına bağlı hastanelerde çalışan doktorlara mesleki ihtiyaçlarının dışında demirbaş niteliğindeki iktisadi kıymetleri ücretsiz olarak vermektedirler. Bu tür harcamalar genellikle doktorun büro ihtiyaçları ile bazen de kişisel ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapılmaktadır. Örneğin bu amaçla ilaç şirketleri klima, buzdolabı, soğutucu, termos, otomobil aksesuarları, saç kurutma makinesi, video, televizyon, diz üstü/masa üstü bilgisayar, büro mobilyası vs gibi kıymetleri satın almakta ve bunları ilgili sağlık personeline ücretsiz olarak dağıtmaktadır. Bu tür harcamalardaki temel amaç şirketin satışlarının artırılmasıdır. (Bilinmelidir ki şirketin satışlarının artırılmasına katkısı bulunmayan kişiler için bu tür herhangi bir harcama yapılmamaktadır.) Mahiyet olarak bu tür harcamaların amacı şirketlerin satışlarını artırarak ödüllendirmektir. Burada ki ödül gerçekte satışın artırılması karşılığında şirket tarafından ciro primi niteliğinde verilen bir teşvik primidir. Eğer teşvik primi niteliğindeki bu tür harcamalar yılda bir kez yapılıyorsa, primleri alan yönünden elde edilen kazanç G.V.K'nun 82. maddesi uyarınca arizi ticari kazançtır. Ancak söz konusu prim niteliğindeki harcamalar bir takvim yılında birden fazla şekilde aynı kişi tarafından elde ediliyorsa, bu durumda satışa aracılık ederek bir kazanç elde edilmekte ve elde eden açısından bu tür kazancın G.V.K'nun 37. maddesi uyarınca ticari kazanç sayılması gerekmektedir. Dolayısıyla, ilaç şirketleri tarafından yukarıda sayılan harcamalar G.V.K 40/1 maddesi uyarınca gider olarak indirim konusu yapılabilecek, ancak elde eden yönünden ise arizi ticari kazanç veya ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekecektir.

Yine ilaç şirketleri kamu ve özel hastanelerinin belli bölümlerinin yenilenmesi için karşılıksız harcamalarda bulunmaktadır. Bu tür harcamaların gelir veya Kurumlar vergisi karşısındaki durumu nedir ? K.V.K'nun mükerrer 14. maddesinin b bendinde "Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatlerine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara....."c bendinde ise "(b) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı olan okul, sağlık tesisi, yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere, kurum kazancından indirilebileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla vergi muafiyeti tanınan vakıfların, kamu menfaatlerine yararlı sayılan derneklerin ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurumların işlettiği hastaneler için yukarıda sayılan türde ilaç firmaları tarafından yapılan harcamaların K.V.K mükerrer 14. madde uyarınca indirim konusu yapılması mümkün değildir. Ayrıca ilaç şirketleri tarafından gerçek veya tüzel şahıslar tarafından işletilen özel hastanelere yine aynı mahiyette yapılan harcamaların da K.V.K mükerrer 14. maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün değildir.

İlaç şirketleri tarafından yurt içinde veya yurt dışında kongre, seminer, sempozyum gibi bilimsel, eğitimsel toplantıları düzenlemekte veya bu tür faaliyetlere finansal katkıda bulunabilmektedirler. Ayrıca ilaç firmaları tarafından düzenlenen seminer veya eğitimsel toplantılarda satışı yapılan ilaçların tanıtımı bu toplantılara katılan doktorlara yapılmaktadır. Ayrıca yurt içinde veya yurt dışında kongre, sempozyum gibi bilimsel toplantılar ise genellikle kongreleri organize etme işi ile uzmanlaşan şirketler tarafından düzenlenmektedir. İlaç firmaları bu tip faaliyetlere sadece finansal katkıda bulunmaktadır. Söz konusu toplantılara katılacak doktorların ulaşım, vize, iade ve ibate giderleri, çevre gezileri ve diğer giderler ilaç şirketleri tarafından karşılanmaktadır. Ancak ilaç şirketleri bu toplantılara katılacak doktorları kendileri belirlemekte ve göndermektedirler. Toplantılara katılan doktorlar şirketin satışını yaptığı ürünleri satışında katkısı fazla olan kişiler arasından seçilmektedir. Yurt içinde veya yurt dışındaki bu kongre ve sempozyumlarda toplantının konusunu oluşturan alandaki son bilimsel ilerlemeler tip çevrelerinde tartışılmaktadır. Bu toplantılarda genellikle ilaç firmalarının satışını yaptıkları ilaçlarının tanıtımına ilişkin herhangi bir faaliyet yapılmamaktadır. Dolayısıyla bu tip toplantılar bilimsel düzeyde yapılan tartışmalardan öteye gitmemektedir. Bu nedenle de ilaç şirketlerinin yurt içinde veya yurt dışında bilimsel kongre ve sempozyumları için yaptıkları harcamaların G.V.K 40/1 maddesinde belirtilen ticari kazancın elde edilmesi ve idame edilmesi ile olan bağlantısı kopmakta ve yapılan harcamalar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğine dönüşmektedir. Yine söz konusu harcamalar elde eden yönünden G.V.K'nun 82. maddesi göre arizi ticari kazanç veya G.V.K'nun 37. maddesi uyarınca ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

VI-SONUÇ:

Sağlık Bakanlığı sağlık mevzuatı gereğince ilaç şirketlerinin ilaç tanıtım faaliyetlerinin kapsamı ve temel esaslarını düzenlemiştir. Bu çerçevede bazı tanıtım faaliyetlerinin ve tanıtım malzemelerinin kullanımını yasaklamış ve cezai müeyyide öngörmüştür. Ancak ilaç şirketlerinin söz konusu tanıtıma ilişkin olarak yaptığı harcamaların bir kısmının G.V.K'nun 40. maddesinde belirtilen ticari kazancın elde edilmesi ile idame ettirilmesi ile illiyet bağı olmadığı konusunda tereddütler bulunmaktadır. Bu nedenle bu tür harcamaların eleştiri konusu yapılmasına şaşılmamalıdır.