




Eczanelerde Vergilendirme Uygulamaları ve Kârlılık Değerlendirilmesi

Evaluation of Taxation Practices and Profitability in Pharmacies

 Gökçe COŞKUN ERDEM^a,
 Gülbin ÖZÇELİKAY^b,
 Muammer ÇALIKUŞU^b

^aSerbest Eczacı,

^bEczacılık İşletmeciliği ABD,
 Ankara Üniversitesi Eczacılık Fakültesi,
 Ankara, TÜRKİYE

Received: 19 Jan 2019

Received in revised form: 27 Sep 2019

Accepted: 02 Oct 2019

Available online: 08 Oct 2019

Correspondence:

Muammer ÇALIKUŞU
 Ankara Üniversitesi Eczacılık Fakültesi,
 Eczacılık İşletmeciliği ABD, Ankara,
 TÜRKİYE/TURKEY
 mcalikusu@ankara.edu.tr

ÖZET Serbest eczaneler, işletmelerin hukuksal yapısı içinde tek kişilik özel işletmeler sınıfına girmektedir. Eczaneler, eczacılık mevzuatı içinde değerlendirilirken aynı zamanda bir işletme olarak, vergi kanunlarında belirtilen yükümlülükleri de yerine getirmek durumundadır. Serbest eczaneler, eczacı sorumluluğunda açılabilen ticari işletmelerdir ve yapmış oldukları ticari faaliyetler sonucunda gelir elde ettikleri için vergilendirmeye tabidirler. Serbest eczacılar, her tür vergilendirmeyi beyan etmek ve beyanlarına istinaden vergi takvimi çerçevesinde ilgili vergi dairesine ödeme yapmak zorundadır. Eczaneler, ticari işletme niteliğine haiz kurumlardır. Gelir Vergisi'ne tabi olan eczaneler; Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesi kapsamında gelirlerini, 40. maddesi kapsamında da giderlerini düzenleyerek vergiye tabi kınırlar. Ayrıca eczanede satışını ve üretimini yaptıkları ürünlerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde belirtilen kâr üzerinden de vergilendirilirler. Serbest eczanelerin kârlılıkları ise çeşitli faktörlere göre değişmektedir. Dağıtım kanallarından eczanede satış amacıyla alınan ilaç ve ilaç dışı ürünlerin kârlılığını etkileyen faktörlerden başlıcaları, ilacın birim fiyatı, mal fazlası ve dağıtım kanallarından alınan peşin ödeme iskontolarıdır. Bu faktörler, serbest eczanelerin ürün alış kapasitesine göre dağıtım kanallarınca farklı oranlarda uygulanmaktadır. Bu çalışmada, serbest eczanelerin tabi olduğu vergiler ve eczane kârlılığı işlemleri mevzuat ve uygulamalar açısından gözden geçirilerek mevcut durum derlenmiştir. Eczanelerin mevzuat çerçevesinde vergi sorumlulukları yanında serbest eczanelere uygulanan mal fazlası, iskontolar ve harcama kalemleri de göz önünde bulundurularak, eczane kârlılığı değerlendirilmeye çalışılmıştır. Bu çalışmanın öğrenciler ve yeni mezun eczacılar için rehber olacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Eczaneler; eczacılık mevzuatı; vergilendirme; eczane ekonomileri

ABSTRACT Community pharmacies are classified as single private companies with in the legal structure of enterprises. Pharmacies are evaluated with in the pharmaceutical legislation. However, as an enterprise, it must also fulfill the obligations set out in the tax laws. Community pharmacies are commercial enterprises that can be opened under the responsibility of the pharmacist. They are subject to taxation because they generate income as a result of their commercial activities. Pharmacists who operate a community pharmacy have to declare any taxation and pay the tax they have declared to the tax office according to the dates in the tax calendar. Pharmacies are subject to Income Tax and regulate their income in accordance with Article 2 of the Income Tax Law and their expenses according to Article 40. In addition, the products sold and produced at the pharmacy are also taxed on the profit specified in Article 6 of the Corporate Tax Law. The profitability of community pharmacies varies according to various factors. The main factors affecting the profitability of the products sold in pharmacies are: free-of-charge products which are given gradually in product purchases and prepayment discounts. These factors are applied at different rates by the distribution channels according to the purchasing capacity of the community pharmacies. This study is a review of the current situation by reviewing the taxes and pharmacy profitability procedures of community pharmacies. In addition to tax liability of pharmacies, pharmacy profitability was tried to be evaluated by taking into consideration the goods surplus, discounts and expenditure items applied to community pharmacies. This study is thought to be a guide for the students and newly graduated pharmacists.

Bu çalışmada, Türkiye’de bir işletme olarak vergi mükellefi olan serbest eczanelerin tabi olduğu vergi mevzuatı çerçevesinde sorumlu oldukları vergiler, yine eczacılık mevzuatı ve eczane uygulamaları çerçevesinde bir eczanenin kârlılık hesaplamaları mevcut uygulamalar kapsamında incelenerek, öğrencilere ve özellikle mesleğe yeni başlayan eczacılara rehber olması açısından ortaya konulmaya çalışılmıştır.

İlaçların serbest eczanelerden satın alınmasına yönelik olarak eczane ekonomilerini doğrudan etkileyen düzenlemeler bulunmaktadır. Bunlardan biri, “referans fiyat” uygulamasını esas alan “İlaç Fiyat Kararnamesi”dir. İlaç Fiyat Kararnamesi, 2004 yılında yürürlüğe girmiş olup, Avrupa Birliği (AB) ülkeleri arasından Sağlık Bakanlığınca belirlenen 5 ülkeden, fiyatı belirlenecek ürünün en ucuz olduğu 2 ülkedeki ürün fiyatları referans alınarak ilaç fiyatlarının belirlenmesiyle ve ilaç harcamalarından kaynaklı bütçe yükünün azaltılmasına yönelik olarak çıkarılmıştır.^{1,2} Bir diğer uygulama ise “Kamu Kurum İskontosu (KKİ)” olarak nitelendirilen; “sözleşmeli eczaneler tarafından Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK)’na fatura edilen ilaçlarda, eczacı iskontosuna ek olarak perakende satış fiyatı üzerinden belirlenen oranda indirim yapılmasına” yönelik düzenlemedir. Yıllar içinde artırılan KKİ ile eczane ekonomilerinde önemli kayıplar olmuştur. Tasarruf amaçlı çıkarılan bir diğer uygulama ise “Global Bütçe Uygulaması”dır. Kamu ilaç harcamalarını belirli bir tutara sabitleyen bu uygulama, ilaç piyasasında daralmaya neden olarak serbest eczane ekonomilerini olumsuz yönde etkilemiştir.³ Sağlık hizmetleri maliyetlerinin düşürülmesine ve tasarrufa yönelik olarak devlet tarafından yapılan tüm bu yasal düzenlemeler, süreç içerisinde eczacı kârlılığında ciddi düşüişlere ve eczane ekonomilerinde bozulmalara neden olmaya devam etmektedir [Bayraç ZB. *İlaç pazarının gelişimi ve Karaman ili eczaneleri üzerinde bir araştırma (Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü). 2011. p.1-108*]. Ayrıca sürekli artan tüketici fiyat endeksi, serbest eczane işletme giderlerinin (kira, personel maaşları, elektrik, su vb.) de sürekli olarak artmasına neden olmuştur.⁴

Eczaneler ticari işletmeler olduklarından vergi yükümlülükleri de bulunmaktadır; 193 sayılı Gelir Vergisi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu’na tabidirler. İşletmelerin vergi matrahının belirlenmesi için gelirlerden giderler çıkarılır.⁵⁻⁷ Nelerin indirimine girecek gider olduğu ise 6088 Sayılı Türk Borçlar Kanunu ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu esaslarına göre belirlenmiştir.^{8,9} Değerlendirme, genel mevzuat çerçevesinde eczanelere özel uygulamalar belirlenerek yapılmıştır. Ayrıca Beşeri Tıbbi Ürünlerin Fiyatlandırılması Hakkında Tebliğ çerçevesinde bir eczanede kârlılık oranları dikkate alınarak her bir ilaç için kârlılık hesaplarının nasıl yapıldığı örneklerle açıklanmıştır. Vergi mevzuatı ve kârlılık ile ilgili bazı tanımlar aşağıda verilmiştir.

TANIMLAR

Serbest eczaneler: Eczacılık yapma hakkına haiz bir eczacının sahip ve mesul müdürlüğünde, il sağlık müdürlüklerince düzenlenmiş bir ruhsatname ile açılan işletmelerdir.¹⁰

Mükellef: Vergi vermekle yükümlü olan kimse veya kuruluştur.

Vergi: Hükûmetin, yerel yönetimlerin kamu hizmetlerine harcanmak için yasalara göre doğrudan veya bazı malların fiyatlarına ek olarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para olarak tanımlanır. Vergileri farklı sınıflandırmalar altında incelemek mümkündür. Bunlar arasında en yaygın olarak kullanılanı dolaylı ve dolaysız vergi ayırımıdır. Türk Vergi Sistemi’nde Gelir ve Kurumlar Vergisi olmak üzere iki temel dolaysız vergi bulunmaktadır. Serbest eczaneler şahıs işletmesi olduklarından dolayı Gelir Vergisi’ne tabidirler. Dolaylı vergiler ise harcamalar (mal ve hizmetler) üzerinden alınmaktadır. KDV, Damga Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Emlak Vergisi, İletişim Vergisi, Gümrük Vergisi, Bankacılık ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi dolaylı vergileri oluşturmaktadır.¹¹

Damga Vergisi: Kişiler ile kişiler, kişiler ile kurumlar veya kurumlar ile kurumlar arasında hukuki ve resmî işlemleri belgeleyen evraklardan alınan vergidir. Bu evraklar, yazılıp imzalamak veya imza ye-

rine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade etmektedir. Eczaneler, Yıllık Gelir Vergisi beyannameleri, KDV beyannameleri, Muhtasar beyannameleri ile SGK'ye verilen sigorta prim bildirgeleri ile damga vergisi öderler.¹² İlgili dönemde vergi çıkmasa bile Damga Vergisi ödenir.

Sosyal Güvenlik Kurumu Sigorta Primi: Eczacı tarafından çalışan adına ödenen primdir, brüt maaşa göre hesaplanmaktadır. Çalışanın ve çalışanın bakmakla yükümlü olduğu aile fertlerinin sağlık hizmetlerinden faydalanmasını sağlayan uygulamadır. Ödenen primler ile çalışanlar, kanunda belirtilen belli şartları tamamladığında emekli olma hakkına sahip olmaktadır.¹³

Brüt Ücret: Vergi ve diğer kesintiler yapılmadan önceki tutardır.

Net Ücret: Brüt maaş veya gelir üzerinden vergilerin ve diğer giderlerin kesintileri yapıldıktan sonra ortaya çıkan tutardır.

Kamu Kurum İskontosu: Serbest eczaneler, eczanenin bir önceki yılına ait olan KDV hariç satış hasılatına göre, SGK kapsamındaki kişilerin ilgili protokolde belirtilen oranlara göre, her reçete için reçetenin tutarı üzerinden iskonto yapar. Her ayın sonunda, ilgili ay içinde karşılanmış reçeteler faturalandırılır ve reçetelerin toplam tutarı üzerinden yapılan iskonto faturada belirtilir.

Reçete Başı Eczacı Hizmet Bedeli: Serbest eczaneler, eczanenin bir önceki yılına ait olan KDV hariç toplam satış hasılatına göre SGK kapsamındaki kişilerin ilgili protokolde belirtilen tutarlara göre, her reçete için SGK'den hizmet bedeli tahsil eder. Her ayın sonunda, ilgili ay içinde karşılanmış reçeteler faturalandırılır ve reçete adedi ile çarpılarak, toplu olarak faturada belirtilir.

Hasta Katılım Payı: 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda sağlık hizmetlerinden yararlanabilmek için genel sağlık sigortalısı veya bakmakla yükümlü olduğu kişiler tarafından ödenecek tutar olarak tanımlanmakta-

dır. Emekli hastaların reçetelerinden hasta katılım payı %10 oranında emekli maaşından kesilir. Çalışan hastalar ise reçetelerinin %20 oranındaki katılım payını ilacın teslimi sırasında eczaneye öderler (Hasta katılım payından muaf olan raporlu ilaçlar için geçerli değildir). Hasta katılım payları için hastaya fiş düzenlenmesi zorunludur. Kesilen fişlere istinaden çıkan vergi, KDV beyannamesi ile vergi dairesine ödenecektir.

İlan ve Reklam Vergisi: Belediyelerin yetki ve sorumluluğu altında olan ana arter, cadde, bulvar ve meydanlarda yer alan işletmelerde bulunan ilan ve reklam unsurlarının bedelleridir.¹⁴

Eczaneler tabela astıkları için İlan ve Reklam Vergisi mükellefidirler. Belediye Gelirleri Kanunu'na göre uygulanır.

Çevre Temizlik Vergisi: Belediye sınırları ve belediye sınırları dışında olup, imar mevzuatı bakımından belediyelerin kontrol ve sorumluluğu altına verilmiş alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar çevre temizlik vergisine tabidir.¹⁵ Serbest eczane sahibi ve mesul müdürü olan eczacılar yeni eczane açılışlarında mahallin bağlı bulunduğu belediyeye İlan ve Reklam Vergisi ve Çevre Temizlik Vergisi için müracaat etmek zorundadır.

SERBEST ECZANELERDE VERGİ UYGULAMALARI

Eczaneler ilgili mevzuat çerçevesinde aşağıdaki vergileri ödemekle yükümlüdür:

- 1- KDV
- 2- Geçici Vergi (Gelir Vergisi dışında ödenen bir vergi değildir)
- 3- Yıllık Gelir Vergisi
- 4- Stopaj Vergisi (Vergi Tevkifatı)
- 5- İlan ve Reklam Vergileri.

1. KATMA DEĞER VERGİSİ

KDV, mal veya hizmeti teslim alanın, teslim edene ödediği vergi türüdür. İşletmelerin aylık ticari gelir ve gider farklarının neticesinde kazanç elde etmesi

TABLO 1: Eczane tarafından SGK'ye kesilen örnek bir faturanın KDV yönünden incelenmesi.

1 adet reçete bedeli	55,49
% 2,2 iskonto (Bir önceki yılın hasılatına göre belirlenmektedir.)	1,22
%10 hasta katılım payı (emekli hasta için)	5,43
Ödenecek tutar 55,49-(1,22+5,43)=48,84 TL)	48,84
Eczane hizmet bedeli 0,6x1=0,6	0,6
Toplam ödenecek tutar 48,84+0,6=49,44	49,44
%8 KDV (KDV matrahı 48,84 TL)	3,62
Eczane hizmet bedeli %18 KDV (KDV matrahı 0,6 TL)	0,09

(gelirin giderden fazla olması) durumunda, faaliyet gösterdikleri sektöre göre değişik oranlarda ödenen bir vergi çeşididir. Mükellefin bağlı olduğu vergi daireleri tarafından tahsil edilir.¹⁶

Serbest eczane sahibi eczacılar, KDV mükellefidirler.¹⁷ Eczanelerde satılan her türlü ürün KDV'ye tabidir. Eczanelerde satılan müstahzar ilaçların KDV oranı %8, itriyatların, majistral ürünlerin ve SGK'den reçete başı tahsil edilen hizmet bedellerinin KDV oranı ise %18 olarak belirlenmiştir.¹⁸ Üretimden sonra, ürünün bedeline ilave edilen KDV miktarı ara kademelerde ürünü satan tarafından tahsil edilerek, aradaki fark vergi dairesine ödenir.

Eczanelerde, elden (reçete olmaksızın) satışı gerçekleştirilen ürünlere fiş veya fatura düzenlenerek, SGK tarafından geri ödemesi yapılan resmî reçeteli ilaçlar için ise kurumlara kesilen faturalar ile KDV tahsil edilir (Tablo 1).

Eczacılar, satışı gerçekleştirilecek ürünleri dağıtım kanallarından fatura karşılığı satın alırlar. Faturada ibraz edilen ürün bedeli ve KDV eczacı tarafından dağıtım kanalına ödenir.

ÖRNEK 1

Elden Satışı Gerçekleştirilen Bir Ürünün KDV Hesaplamasının İncelenmesi

Bu örnekte, hastanın eczaneye ödediği, eczacının da dağıtım kanalına ve vergi dairesine ödediği vergi hesaplaması bulunmaktadır.

Perakende satış fiyatı (PSF) 8,31 TL, ve KDV oranı ise %8 olan bir ürün üzerinden KDV hesabı:

$$8,31 \times (100/100+8) = 7,69 \text{ TL KDV hariç PSF.}$$

$$8,31 - 7,69 = 0,62 \text{ TL hastadan alınan KDV.}$$

Eczacı, ilacı dağıtım kanalından fatura ile satın almıştır.

Eczacının Dağıtım Kanalına Ödeyeceği KDV Tutarının Hesaplanması

$$- \text{KDV hariç PSF: } 7,69 \text{ TL.}$$

$$- \%25 \text{ eczane kâr oranı düşüldüğünde;}$$

$$- 7,69 \times (25/100+25) = 1,54 \text{ TL (Eczane kârı)}$$

$$- 7,69 - 1,54 = 6,15 \text{ TL KDV hariç depocu satış fiyatı (DSF).}$$

$$\%8 \text{ KDV ilave edildiğinde;}$$

$$6,15 \times (8/100) = 0,49 \text{ TL Eczacının dağıtım kanalına ödediği KDV.}$$

$$6,15 + 0,49 = 6,64 \text{ TL KDV dâhil dağıtım kanalının eczaneye satış fiyatı yani ilacın eczaneye giriş fiyatı.}$$

Eczacının vergi dairesine ödeyeceği vergi;

Hastadan alınan KDV-dağıtım kanalına eczacının ödediği KDV.

$$0,62 - 0,49 = 0,13 \text{ TL vergi dairesine KDV Beyannamesi ile vergi bildirim yapılarak vergi kanunlarında belirtilen süre içinde eczacı tarafından ödenecektir.}^{18}$$

ÖRNEK 2

Resmî Reçete ile Alınan, SGK'ye Fatura Edilen İlaçlara Ait Reçetelerin KDV Hesaplamasının İncelenmesi

SGK'ye kesilen faturaların anlaşılabilmesi için reçete başı alınan hizmet bedeli, eczane satış iskontosu ve hasta katılım payının bilinmesi gerekmektedir. Eczane iskonto oranları ve reçete

TABLO 2: Satış hasılatına göre eczanelere uygulanan iskonto oranları -2017.

Satış Hasılatı (TL)	%
805.000 TL' ye kadar	0
805.001-1.035.000 TL	0,75
1.035.001-1.725.000 TL	2,20
1.725.000 TL üzeri	2,75

TABLO 3: Satış hasılatına göre reçete başı eczacı hizmet bedeli ücretleri- 2017

Satış hasılatı (TL)	Reçete başı hizmet bedeli (TL)
230.000 TL'ye kadar	3,66
230.001-460.000 TL	3,06
460.001-805.000 TL	1,82
805.001-1035.000 TL	0,91
1035.001-1.380.000 TL	0,60
1.380.001-1.725.000 TL	0,48
1.725.001 TL üzeri	0,36

başı alınan hizmet bedelleri, ilgili protokollerle güncellenir. Bu oranlar sırasıyla **Tablo 2** ve **Tablo 3**'te görülmektedir.¹⁹

Kamu fiyatı üzerinden toplam 1 adet reçetenin bedeli 55,49 TL'dir. Bu tutar üzerinden eczanenin SGK'ye yapacağı iskonto uygulanır.¹⁹ Bu tutara göre hesaplandığında 1,22 TL, SGK'ye eczane tarafından iskonto yapılmıştır.

1- Eczane tarafından kuruma yapılan iskonto ve hasta katılım payı düşüldükten sonra kalan tutar 48,84 TL'dir ve bu tutara karşılık gelen vergi (%8 KDV): $48,84 \times 8 / (100+8) = 3,62$ TL'dir.

2- Eczanenin almış olduğu hizmet bedeli; $0,6 \times 1$ adet reçete=0,6 TL

Hizmet bedelinin %18'i KDV olarak ödenmek tedir.²⁰ Bu tutara isabet eden vergi ise $0,6 \times 18 / (100+18) = 0,09$ TL'dir. (Örnek faturada eczacı hizmet bedeli 1035.001-1.380.000 TL arasında hasılatı olan eczacı içindir).¹⁹

3- %8 KDV, hastalara fiş düzenlemek sureti ile ödenmektedir. Örnek faturadaki reçeteler için hasta katılım payı 5,43 TL'dir. Bu tutara isabet eden %8 KDV: $5,43 \times 8 / (100+8) = 0,40$ TL'dir.

Örnek faturada toplam KDV;

3,62 TL (Faturada ödenecek tutar %8 KDV)+ 0,09 TL (eczane hizmet bedeli %18 KDV)+0,40 TL (hasta katılım payı %8 KDV)=4,11 TL'dir.

Her ay sonu eczaneler tarafından SGK'ye kesilen faturalardan;

■ Hasta katılım payı ve SGK'ye yapılan iskontolar düşüldükten sonra kalan ilaç bedeli üzerinden %8 KDV ödenir.

■ Tahsil edilecek olan toplam eczacı hizmet bedeli üzerinden %18 KDV ödenir.

■ Hasta katılım payları için %8 KDV ödenir.

Eczane;

■ KDV'yi hastalara yazar kasa fişi ile veya fatura düzenleyerek ve kurumlara kestiği faturalarla tahsil etmektedir.

■ Dağıtım kanallarından aldığı ilaçlar, ıtriyat ürünleri ve diğer yapılan giderlerin KDV'leri de toplanır, tahsil ettiği KDV ve ödediği KDV mahsuplaştırılır. Vergi dairesine, KDV beyannamesi hazırlanarak ödenir.

Eğer eczanenin toplam ödediği KDV toplam tahsil edilen KDV tutarından büyükse, aradaki fark, sonraki dönem(ler)de eczanenin KDV borcundan düşülür.

2. GEÇİCİ VERGİ

Eczaneler işletme olmaları nedeni ile kazanç elde ettikleri için Gelir Vergisi mükellefidirler.²¹

Geçici Vergi, gelir vergisi için tüm yılın kâr/zarar hesaplamalarının tek seferde yapılması beklenmeden üçer aylık dönemlerde elde edilen kazancın beyan edilerek, vergisinin önden tahsil edilmesi amacıyla getirilmiştir. İşletmenin üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanarak, Gelir Vergisi'ne mahsuben ödenen vergi uygulamasıdır.²²

Geçici Vergi Beyan Şekli ve Zamanı: Eczanelerde vergi dönemi, takvim yılıdır. Mükellefler için geçici vergi dönemleri aşağıdaki gibidir:

- Birinci dönem: Ocak-şubat-mart (ilk 3 ay)
- İkinci dönem: Nisan-mayıs-haziran (ilk 6 ay)
- Üçüncü dönem: Temmuz-ağustos-eylül (ilk 9 ay)
- Dördüncü dönem: Ekim-kasım-aralık (on iki ay).

Geçici vergi dönemleri üçer aylık hesaplanır, beyan edilecek kazancın hesaplanmasında 3, 6, 9 ve 12 aylık mali tablolar esas alınır.

Ödenecek gelir vergisi, Maliye Bakanlığı tarafından her yıl güncellenerek yayımlanan Gelir Vergisi Tarifesi'ne göre hesaplanır. Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtildiği üzere 2018 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesi **Tablo 4**'te görülmektedir.²³

TABLO 4: Gelir Vergisi Tarifesi (2018).

Gelir Tutarı	%
14.800 TL'ye kadar	15
34.000 TL'nin 14.800 TL'si için 2.220 TL, fazlası	20
80.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL (ücret gelirlerinde 120.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL), fazlası	27
80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 18.480 TL (ücret gelirlerinde 120.000 TL'den fazlasının 120.000 TL'si için 29.280 TL), fazlası	35

ÖRNEK 3

2018 yılının birinci döneminde (Ocak-Şubat-Mart) **net kârı** 29.270,00 TL olan bir eczanenin ödeyeceği geçici vergi hesaplaması;

14.800 TL için 2.220 TL

29.270,00-14.800,00 =14.470,00 TL

14.470,00 TL'nin %20'si 2.894,00 TL

2.220,00+2.894,00= **5.114,00 TL** geçici vergi beyanı ile vergi dairesine ödeyecektir.

3. YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANI

Cari dönemde ödenen geçici vergilerin mahsubu Yıllık Gelir Vergisi Beyanı ile yapılır. Ödenen Geçici Vergiler, yıl sonunda hazırlanan Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi'nden mahsup edilir.²⁴

4. STOPAJ VERGİSİ (VERGİ TEVKİFATI)

Stopaj, Gelir ya da Kurumlar Vergisi'ne tabi kazançlara uygulanır. Gelir veya Kurumlar Vergisi'ne tabi olan bir kazanç tutarının işverenler veya vergi kesintisi yapmaya sorumlu olan kişiler tarafından, kanunlarda belirtilen oranlara göre, vergi dairesine iş yapan adına yatırılmasıdır. Kanunlarda, ödeme türlerine göre farklı stopaj oranları uygulanmaktadır ve stopaj hesaplaması yapılırken, ödemenin brüt tutarı üzerinden yapılır.

Stopaj usulü vergilendirmede muhtasar beyanı verilir. Muhtasar beyanname, işverenler veya vergi ödemekle yükümlü başka kimseler tarafından kesilen vergilerin vergi dairesine bildirilmesidir. Muhtasar beyanname, gelir vergisi beyan türlerindedir. Muhtasar beyanname, işverenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kimseler (vergi sorumluları) tarafından kesilen vergilerin matrahları

ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirilmesine mahsustur.²⁵

Stopaj usulü vergilendirmede vergi asıl borçludan değil, vergi sorumlusundan talep edilir. Eczacılar için işveren olarak, işçi maaşlarından doğan vergiler ve eğer eczacının eczanesi kira ise ödediği kiradan kaynaklanan vergiler stopaj usulü vergidir, muhtasar beyanname ile bağlı olduğu vergi dairesine ödenecektir. Hangi gelirler üzerinden stopaj ile vergi kesintisi yapılacağı Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sıralanmıştır.²⁶

ÖRNEK 4**Kira Stopajı Hesaplama**

Stopaj hesabı, her zaman brüt tutar üzerinden yapılır. Net kira ödemelerinin brütünün hesaplanmasında, Net kira/0,80= Brüt kira formülü kullanılabilir; bu tutarın da %20'si stopaj olarak ödenir.

Bir eczanenin 3.000 TL net kira ödediği varsayılırsa;

Kiranın brüt tutarı: 3.000/0,80=3.750 TL

Stopaj: 3.750 TL (Brüt tutar)x0,20=750 TL stopaj vergisi ödenecektir.

Kira stopaj vergisi, vergi kanunlarında belirtilen sürelerde muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenir.²⁷

5. PERSONEL MAAŞ VERGİLERİNİN HESAPLANMASI

Personel(ler)e yapılan maaş ödemelerinde; Gelir Vergisi stopajı, Damga Vergisi stopajı, SGK primi olmak üzere üç farklı mükellefiyet vardır. Vergi dairesine beyan edilerek ödenen vergiler Gelir Vergisi ve Damga Vergisi'dir.

Gelir Vergisi stopajı, çalışanların maaşlarının brüt tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen oranlara göre çalışan adına işveren tarafından muhtasar beyanname ile vergi dairesine ödenen vergidir.²⁸

Damga Vergisi stopajı, çalışanların maaşlarının brüt tutarı üzerinden Damga Vergisi Kanunu'nda belirtilen orana göre çalışan adına işveren tarafından muhtasar beyanname ile vergi dairesine ödenen vergidir.²⁹

SGK primi ise çalışanların maaşlarının brüt tutarı üzerinden işveren payı ve çalışan payı olarak he-

TABLO 5: 01.01.2018 - 31.12.2018 yılı asgari ücret ile çalışan personelin net ücretinin hesaplanması ve işverene maliyeti.

Aylık Brüt Ücret	2.029,50 TL
İşçi SGK Payı (%14)	284,13 TL
İşçi İşsizlik Sigortası (%1)	20,30 TL
Gelir Vergisi Matrahı	1.725,07 TL
Gelir Vergisi Tutarı (%15)	258,76 TL
Damga Vergisi (%0,759)	15,40 TL
İşçi Kesintiler Toplamı	578,59 TL
Net ele Geçen	1.450,91 TL
Asgari Geçim İndirimi (AGİ) (Bekar ve Çocuksuz)	152,21 TL
Net ele Geçen (AGİ Dahil)	1603,12 TL
SGK Matrahı	2029,50 TL
İşveren İşsizlik Sigortası (%2)	40,59 TL
İşveren SGK Payı (%20,5)	416,05 TL
İşverene Maliyet	2.486,14 TL

saplanarak çalışan adına işveren tarafından SGK'ye ödenir.¹³

ÖRNEK 5

Maaş Hesaplamaları Ve Ödenecek Vergiler

01 Ocak 2018-31 Aralık 2018 tarihleri arasında asgari ücret ile çalışan personelin net ücretinin hesaplanması ve işverene maliyeti (Tablo 5):

Brüt maaş= Net ele geçen maaş+İşçi SGK payı+İşçi İşsizlik Sigortası+Gelir Vergisi tutarı+ Damga Vergisi

Brüt maaş= 1.450,91+284,13+20,30+258,76+15,40=2.029,50 TL

İşçi SGK payı (%14): 2.029,50 x %1=284,13 TL

İşçi İşsizlik Sigortası (%1): 2.029,50x%1=20,30 TL

Gelir Vergisi matrahı: 2029,5-(284,13+20,3)=1.725,07 TL

Gelir Vergisi tutarı (%15): 1.725,07x%15=258,76 TL

Damga Vergisi (% 0,759): 2.029,5x%0,759=15,40 TL

İşçi kesintiler toplamı: 284,13+20,3+258,76+15,4=578,59 TL

Net ele geçen: 2.029,50-578,59=1.450,91 TL

Net ele geçen [Asgari Geçim İndirimi (AGİ) dâhil]: 1.450,91+152,21= 1.603,12 TL

İşçinin işverene maliyeti=Brüt maaş+işveren SGK payı+işveren işsizlik sigortası

İşçinin işverene maliyeti=2.029,50+416,05+40,59=2.486,14 TL

İşveren SGK payı (%20,5): 2.029,50x%20,5=416,05TL

İşveren işsizlik sigortası (%2): 2.029,50x%2=40,59 TL

Gelir Vergisi hesaplamasında; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi uyarınca; işçinin, bekâr ve çocuksuz olduğu ve sadece kendisi dikkate alınarak AGİ uygulanmıştır, net ele geçen asgari ücrete 152,21 TL AGİ ilave edilmiştir.

Eczacı, çalışanına asgari ücret üzerinden maaş ödemesi yapıyor ise 2018 yılı için 258,76 TL Gelir Vergisi ve 15,40 TL Damga Vergisi'ni muhtasar beyanname ile bağlı olduğu vergi dairesine, Vergi Kanunu'nda belirtilen sürelerde ödemekle YÜKÜMLÜDÜR (Tablo 6).¹³

SERBEST ECZANELERDE ÖRNEKLER ÜZERİNDEN İLAÇLARIN KÂR MARJİ VE KÂR ORANLARININ HESAPLANMASI

Eczaneye girişi olan ilaçların ve itriyat ürünlerinin kârlılıkları çeşitli faktörlere göre değişmektedir. Dağıtım kanallarından eczanede satış amacıyla alınan ilaç ve ilaç dışı ürünlerin kârlılığını etkileyen faktörlerden başlıcaları, mal fazlası ve dağıtım kanallarından alınan peşin ödeme iskontolarıdır.

Mal Fazlası (MF): Üretici firmaların, dağıtım kanalları aracılığı ile eczanelere belli bir miktar ürün alımı karşılığında verdiği bedelsiz mal anlamını taşır, bu sayede birim maliyet fiyatı düşer. Bir çeşit iskonto uygulamasıdır. MF, firmaların satış miktarını artırma yönünde bir satış stratejisidir. Ancak eczane açısından aynı zamanda stok yüklenmesidir.

Kamu Kurum İskontosu: İlaç firmalarının; SGK'ye fatura edilen geri ödeme kapsamındaki ürünleri için SGK'ye verdikleri iskontodur. KKİ, dağıtım kanalı ve eczane üzerinden SGK'ye yansıtılır.

TABLO 6: Beyanname verme ve ödeme süreleri.

KDV Beyannamesi	İzleyen ayın 24. günü akşamına kadar verilir	Beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadar ödenir
Geçici Vergi Beyannamesi	3 aylık dönemi izleyen 2. ayın 14. günü akşamına kadar verilir 1. Dönem (ocak-şubat-mart) 14 mayıs 2. Dönem (nisan-mayıs-haziran) 14 ağustos 3. Dönem (temmuz-ağustos-eylül) 14 kasım 4. Dönem (ekim-kasım-aralık) 14 şubat	Beyanname verilen ayın 17. günü akşamına kadar ödenir 1. Dönem 17 mayıs 2. Dönem 17 ağustos 3. Dönem 17 kasım 4. Dönem 17 şubat
Gelir Vergisi	İzleyen yılın Mart ayının başından 25. günü akşamına kadar verilir.	1. taksit mart ayı sonuna kadar 2. taksit temmuz ayı sonuna kadar
Muhtasar Beyanname	3 aylık dönemi izleyen ayın 23. günü akşamına kadar verilir. 1. Dönem (ocak-şubat-mart) 23 nisan 2. Dönem (Nisan-Mayıs - Haziran) 23 temmuz 3. Dönem (temmuz-ağustos-eylül) 23 ekim 4. Dönem (ekim-kasım-aralık) 23 ocak	Beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadar ödenir. 1. Dönem 26 nisan, 2. Dönem 26 temmuz 3. Dönem 26 ekim 4. Dönem 26 ocak
Damga Vergisi Beyannamesi	İzleyen ayın 23. günü akşamına kadar verilir	Beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadar ödenir
İlan ve Reklam Vergisi	İlan ve Reklam Vergisi beyannamesinin, ilan ve reklamı kendi adına yapan mükelleflerce ilan ve reklam işi yapılmadan önce ilgili belediyeye verilmesi gerekir İlan ve reklam işini meslek olarak yapanlar, İlan ve Reklam Vergisi beyannamesini, ilan ve reklamın yapıldığı ayı takip eden ayın 20. günü akşamına kadar ilgili belediyeye vermek durumundadırlar	İlan ve Reklam Vergisi, beyanname verme süresi içinde ödenir Ancak, belediye meclisleri yıllık ilan ve reklamlara ait vergileri, yıl içinde, iki eşit taksitte almaya yetkilidirler
Çevre Temizlik Vergisi	İş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalara ait Çevre Temizlik Vergisi, belediyelerce binaların tarifedeki derecelere intibak ettirilmesi üzerine her yılın ocak ayında yıllık tutarı itibarıyla tahakkuk etmiş sayılır İlk kez mükellefiyet tesisi durumunda 1 ay içinde ilgili belediyeye bildirim verilir	1. taksit mart, nisan ve mayıs aylarında, 2. taksit kasım ayı içinde ödenir. Yeni mükellefiyet tesisi durumunda verginin ödenmesi taksit dönemleri itibarıyla farklılık arz etmektedir

Kâr Marjı: Satıştan elde edilen karın satış fiyatının yüzde olarak karşılığını ifade eder. Bir ürünün satışından elde edilen kâr tutarının satış fiyatına oranıdır.

Kâr Marjı (%)=[(Satış Fiyatı-Alış Fiyatı)/Satış Fiyatı]x100

Kâr oranı: Bir ürünün satışından elde edilen kâr miktarının alış fiyatına oranıdır.

Kâr oranı (%)=[(Satış Fiyatı-Alış Fiyatı)/Alış Fiyatı]x100

ÖRNEK 6

A Nazal Damla'nın eczaneye olan kâr oranı ve kâr marjı hesabı:

Dağıtım kanalının eczaneye kestiği fatura (Tablo 7);

TABLO 7: A Nazal Damla için dağıtım kanalının eczaneye kestiği fatura.

Ürün adı	Etiket fiyatı	Dağıtım kanalı satış fiyatı	Net fiyat	Miktarı	Tutarı
A Nazal Damla	33,50	24,81	24,81	1	24,81
				KDV'siz toplam	24,81
				%8 KDV	1,98
				Genel toplam	26,79

TABLO 8: B Tablet için dağıtım kanalının eczaneye kestiği fatura.

Ürün adı	Etiket fiyatı	Dağıtım kanalı satış fiyatı	Net fiyat	Miktarı	Tutarı
B Tablet	6,20	4,59	2,30	2+2	9,2
				KDV'siz toplam	9,2
				%8 KDV	0,70
				Genel toplam	9,93

Kâr hesaplamaları KDV hariç tutardan yapılır.

$33,50 \times 100 / (100 + 8) = 31,02$ 1 kutu A Nazal Damla'nın eczaneden KDV hariç satış fiyatı

Kâr = $31,02 - 24,81 = 6,21$

Kâr Oranı (%): Kâr/Maliyet (Alış) Bedeli = $6,21 / 24,81 = \%25$

Kâr marjı (%): Kâr/Satış Bedeli = $6,21 / 31,02 = \%61,7 = \%20$

ÖRNEK 7

Mal Fazlası ile alınan B Tablet'in eczaneye olan kâr oranı ve kâr marjı hesabı:

Dağıtım kanalının eczaneye kestiği fatura (Tablo 8):

$6,2 \times 100 / (100 + 8) = 5,74$ 1 kutu B Tablet'in KDV hariç eczaneden satış fiyatı

Kâr = $5,74$ (Satış Fiyatı) - $2,3$ (Alış Fiyatı) = $3,44$

Kâr Oranı (%): Kâr/Maliyet (Alış) Bedeli = $3,44 / 2,3 = \%150$

Kâr Marjı (%): Kâr/Satış Bedeli = $3,44 / 5,74 = \%59,9$

SERBEST ECZANELERİN DÖNEM İÇİ ELDE ETMİŞ OLDUĞU KÂRIN HESAPLANMASI

Dönem içi kâr hesaplamalarında aşağıdaki parametreler bilinmelidir:

- Ciro,
- Dönem içi alımlar,
- Dönem içi genel giderler,
- Dönem başı stok,
- Dönem sonu stok,

Ciro: Dönem içerisinde yapılan satışların (SGK'ye kesilen faturalar, şahıslara kesilen fatura-

lar ve perakende satış fişleri) toplam tutarıdır (iade faturaları bu hesaplama dâhil değildir).

Dönem İçi Alımlar: Dönem içerisinde yapılan ürün alışlarının toplamıdır.

Genel Giderler: İşletmenin devamı için gerekli olan harcamalardır (Kira, maaş, yemek, yol). Miadi geçen ilaçlar da giderler içinde yer alır.

Dönem Başı Stok: Bir önceki dönemden devreden stok tutarıdır.

Dönem Sonu Stok: Dönem sonundaki stok tutarıdır.

ÖRNEK 8

Bir serbest eczanenin kârlılık hesabı için gerekli veriler aşağıdaki gibidir.

Kârlılık hesaplamaları KDV hariç tutardan hesaplanır. Veriler için hesaplanan dönem, bir aylıktır.

- Ciro: 100.000,00 TL (KDV hariç)
- Dönem İçi Alımlar: 90.000,00 TL (KDV hariç)
- Genel Giderler: 12.000,00 TL (KDV hariç)
- Dönem Başı Stok: 200.000,00 TL (KDV hariç)
- Dönem Sonu Stok: 210.000,00 TL (KDV hariç).

Eczanenin ilgili dönem içindeki kârlılığı: Ay sonundaki stok + (Ciro - Alımlar - Genel Gider - Başlangıç Stok)

Eczanenin ilgili dönem içindeki kârlılığı: $210.000,00 + (100.000,00 - 90.000,00 - 12.000,00 - 200.000,00) = 8.000,00$

Hesaplanan ay içinde KDV hariç cirosu 100.000,00 TL olan bir eczanenin o ay içindeki alımları da 90.000,00 TL'dir. Bu kazancı sağlamak için 12.000,00 TL genel gideri olmuştur.

Önceki dönemden devreden stok 200.000,00 TL, ay sonundaki stok ise 210.000,00 TL'dir. Yani eczane, ay içinde yaptığı alımları ile stok havuzunu 290.000,00 TL'ye çıkarmıştır. Ay içinde yaptığı satışlarla da ay sonundaki stoğu 210.000,00 TL'ye düşmüştür. Yani ay içinde yaptığı satışlar için 80.000,00 TL tutarında stok eritmiştir. Aynı zamanda 12.000,00 TL gideri olmuştur. Toplamda 92.000,00 TL çıkışı olmuştur. Buna karşılık da 100.000,00 TL geliri olmuştur. Dolayısıyla 8.000,00 TL net kâr elde etmiştir.

Eczanenin kâr marjı= $8.000,00/100.000,00 \times 100 = \%8$

Eczanenin kâr oranı= $8.000,00/92.000,00 \times 100 = \%8,70$

TARTIŞMA VE SONUÇ

Bu çalışmada, serbest eczacılar için oldukça önemli olan eczanelerin vermeye yükümlü oldukları vergiler ve eczanelerdeki ilaç kârlılık oranları örnekleriyle açıklanmaya çalışılmıştır.

Serbest eczaneler, tek kişilik özel işletmeler niteliğinde, vergi yükümlülüklerini beyan ederek yerine getirmek zorundadır. Belli zamanlarda, belirlenmiş miktarlardaki vergiler, eczacıların önemle takip etmesi gereken konular arasında yer almaktadır. Ayrıca ilaç fiyatlandırma tebliğinde belirtildiği gibi her bir ilacın birim kutu fiyatı üzerinden kârlılığı hesaplanmaktadır. Bu durum, bir eczacının kârlılık oranını hesaplamasında sorun yaşamasına neden olmaktadır.

Eczanelerde vergi uygulamaları ve kârlılık hesaplarında karşılaşılan önemli bir diğer sorun ise ilaç fiyatlarının zaman zaman Sağlık Bakanlığı tarafından düşürülmesidir. Bu durum, eczane işletmelerinin mevcut stok ve kârlılıklarını etkilemektedir. KDV yönünden ise KDV devirleri artmaktadır. Bazı dönemlerde firmalar tarafından fiyat düşüşleri karşılanmıştır, ancak son dönemlerde firmalar bu fiyat düşüşlerini karşılamamaktadır. Bu durum eczane işletmelerinde mevcut stoklardaki stok maliyetlerini düşürmekte ve kârlılık oranı da bu doğrultuda düşmektedir. Türkiye'de serbest eczanelerin sorunları ile ilgili yapılan çalışmalarda; eczacılar, ilaç fiyatlarının sürekli değiş-

mesinin eczanelerin maddi kaybına sebep olduğunu ifade etmişlerdir.^{30,31}

İlaç Fiyat Kararnamesi'ne bağlı ilaç fiyatlarındaki düşüşler, KKİ, global bütçe gibi sağlık, ilaç ve eczacılık politikalarından kaynaklanan uygulamaların ilaçtan elde edilen kazancı azaltması sonucunda eczacılar, ilaç dışı ürün satışlarına yönelmiştir. Nitekim yapılan bir araştırmaya katılan eczanelerin yaklaşık yarısının, ilaç dışı ürün satışlarından elde ettikleri toplam payın, yıllık cirolarının %20-50'sine ulaştığı belirlenmiştir. Fakat eczacıların neredeyse tamamı, ilaçtan elde edilen kazancın azalması sonucu ilaç dışı ürünlere yönelmenin dışsal faktörlerin serbest eczacılığa etki düzeylerini artırdığını düşünmektedir. Serbest eczacılık uygulamalarına etki eden dışsal faktörlerin etki düzeylerinin azaltılabilmesi için devletin sağlık-ilaç politikalarının serbest eczane ekonomisi ve uygulamalarını destekleyecek şekilde düzenlenmesi ve toplum sağlığına etkili ürünlerin satışının kontrol altında tutabilmesi için eczane dışı satışlarının önlenmesi gerektiği düşünülmektedir.³²

Son yıllarda eczaneler, aldıkları ilaçların ve eczanenin kârlılık oranlarını hazır eczane yönetim programları ile hesaplamaktadırlar. Ancak, bir eczacının kârlılık hesaplarını bilerek eczanenin mali yolunu kendisinin takip etmesi çok önemlidir. Genel olarak tek bir ilaç kârlılığı çok önemli olmayan basit bir işlem gibi görünse de bunun böyle olmadığı, dikkatle yapılması ve eczacı tarafından takip edilmesi gerektiği bu çalışmanın sonunda anlaşılmaktadır.

Bu çalışmanın, özellikle eczacılık fakültesi öğrencileri ve yeni mezunlar için serbest eczane vergileri ve kârlılığı konusunda rehber bir çalışma olacağı düşünülmektedir.

Finansal Kaynak

Bu çalışma sırasında, yapılan araştırma konusu ile ilgili doğrudan bağlantısı bulunan herhangi bir ilaç firmasından, tıbbi alet, gereç ve malzeme sağlayan ve/veya üreten bir firma veya herhangi bir ticari firmadan, çalışmanın değerlendirme sürecinde, çalışma ile ilgili verilecek kararı olumsuz etkileyebilecek maddi ve/veya manevi herhangi bir destek alınmamıştır.

Çıkar Çatışması

Bu çalışma ile ilgili olarak yazarların ve/veya aile bireylerinin çıkar çatışması potansiyeli olabilecek bilimsel ve tıbbi komite

üyeliği veya üyeleri ile ilişkisi, danışmanlık, birliktelik, herhangi bir firmada çalışma durumu, hissedarlık ve benzer durumları yoktur.

Yazar Katkıları

Fikir/Kavram: Gülbin Özçelikay; **Tasarım:** Gülbin Özçelikay; **Denetleme/Danışmanlık:** Gülbin Özçelikay, Gökçe

Coşkun Erdem, Muammer Çalıkluşu; **Analiz ve/veya Yorum:** Gülbin Özçelikay, Gökçe Coşkun Erdem, Muammer Çalıkluşu; **Kaynak Taraması:** Gökçe Coşkun Erdem, Muammer Çalıkluşu; **Makalenin Yazımı:** Gülbin Özçelikay, Gökçe Coşkun Erdem, Muammer Çalıkluşu; **Eleştirel İnceleme:** Gülbin Özçelikay, Gökçe Coşkun Erdem, Muammer Çalıkluşu.

KAYNAKLAR

1. Yalçın Balçık P, Karsavuran S. [Pharmaceutical pricing in the world and Turkey]. Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi. 2012;15(2):38-67.
2. Resmî Gazete (14.2.2004, Sayı: 25373), Beşeri Tıbbi Ürünlerin Fiyatlandırılmasına Dair Karar; 2004.
3. Akyürek ÇE. [Global budget as a reimbursement method in health and Turkey]. Journal of Social Security. 2012;2(2):138-40.
4. Türkiye İstatistik Kurumu İstatistiksel Tablolar ve Dinamik Sorgulama, Tüketici Fiyat Endeksi [Erişim Tarihi: 12.07.2019]. [Crossref]
5. Resmî Gazete (6.1.1961/10700), 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu; 2004. p. 3349-414.
6. Resmî Gazete (13.6.2006/26205), 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu; 2004. p. 9881-912.
7. Resmî Gazete (2.11.1984/18563), 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu; 1984. p.6473-94.
8. Resmî Gazete (11.1.2011/27836), 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu; 2011. p.10757-1870.
9. Resmî Gazete (13.1.2011/27846), 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu; 2011. p.10975-11308.
10. Resmî Gazete (24.12.1953/8591), 6197 Sayılı Eczacılar ve Eczaneler Hakkında Kanun, Madde 5; 1953. p.2516.
11. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları, Ekim 2012, Yayın no: TÜSİAD-T/2012-10/532. İstanbul: Sis Matbaacılık Prom. Tanıtım Hiz. Tic. Ltd. Şti: 2012. p.13-93.
12. Resmî Gazete (1.7.1964/11751), 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu; 1964. p.3885-901.
13. Resmî Gazete (29, 30, 31.7.1964-1.8.1964/11766-11779), 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu; 1964. p.3959-73.
14. Resmî Gazete (23.7.2004/25531), 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, Madde: 23/e; 2004. p.8910.
15. Resmî Gazete (29.5.1981/17354), 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu; 1981. p.5255-80.
16. Resmî Gazete (30.12. 2007/26742), 2007/13033 Sayılı Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Karar; 2007. [Erişim Tarihi: 12.12.2018] [Crossref]
17. Resmî Gazete (2.11.1984/18563), 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Madde: 8; 1984. p.6475.
18. Resmî Gazete (2.11.1984/18563), 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Madde: 39; 1984. p.6485-6.
19. Sosyal Güvenlik Kurumu Kapsamındaki Kişilerin Türk Eczacıları Birliği Üyesi Eczanelerden İlaç Teminine İlişkin Ek Protokol (2018/1). 2018. p.1-6.
20. Resmî Gazete (2.11.1984/18563), 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Madde: 5; 1984. p.6475.
21. Resmî Gazete (6.1.1961/10700), 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde: 2; 1961. p.3349.
22. Resmî Gazete (6.1.1961/10700), 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Mükerrer Madde: 120; 1961. p.3400-1.
23. Resmî Gazete (6.1.1961/10700), 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde: 103; 1961. p.3395.
24. Resmî Gazete (6.1.1961/10700), 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde: 104; 1961. p.3396.
25. Resmî Gazete (6.1.1961/10700), 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde: 84; 1961. p. 3386-7.
26. Resmî Gazete (6.1.1961/10700), 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde: 94; 1961. p. 3390-3-92.
27. Resmî Gazete (6.1.1961/10700), 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde: 94/5-a; 1961. p.3390-4.
28. Resmî Gazete (6.1.1961/10700), 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde: 61; 1961. p. 3374-5.
29. Resmî Gazete (1.7.1964/11751), 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu; 1964. p.3885.
30. Kocabacak S. [A research related to problems of community pharmacies in Turkey]. Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi. 2011;14(2): 115-20.
31. Ergin Oğuzhan G, Koçkaya G. Eczane Verimliliğine Etki Eden Faktörlerin ve Eczane Verimliliğinin Artırılması İçin Eğitim İhtiyaçlarının Belirlenmesi Çalışması. [Erişim Tarihi: 10.11.2018]. [Crossref]
32. Kıran B, Karaca EG, Ülkar D. Serbest eczane ekonomilerine etkili dışsal faktörlerin etki düzeyleri hakkındaki eczacı görüşleri. [Opinions of Pharmacists' on Effect Levels of External Factors on Community Pharmacy Economics]. Marmara Pharm J. 2017;21(4):1015-23. [Crossref]