

## COVID-19 SALGINI SÜRECİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMALARINA YÖNELİK YASAL DÜZENLEMELER ÜZERİNE BİR İNCELEME\*

**Burak Ali ADANA**

Arş. Gör., Mustafa Kemal University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Hatay,  
Turkey, E-mail: [burakaliadana@gmail.com](mailto:burakaliadana@gmail.com), Orcid ID: [orcid.org/0000-0002-1740-8358](https://orcid.org/0000-0002-1740-8358)

**Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

Prof. Dr., Mustafa Kemal University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Hatay,  
Turkey, E-mail: [mozbirecikli@yahoo.com](mailto:mozbirecikli@yahoo.com), Orcid ID: [orcid.org/0000-0001-5539-4658](https://orcid.org/0000-0001-5539-4658)

---

\* Bu makale 23-25 Nisan 2021 tarihleri arasında düzenlenen VI. Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumu'nda bildiri olarak sunulmuştur.

**COVID-19 SALGINI SÜRECİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMALARINA YÖNELİK YASAL DÜZENLEMELER ÜZERİNE BİR İNCELEME**

**ÖZET**

Covid-19 salgını sadece kişisel yaşamı etkilemekle kalmamış aynı zamanda kurumların ve işletmelerin işleyişinde de çok önemli değişikliklere yol açmıştır. Bu dönemde Covid-19 salgınının yayılma hızını yavaşlatmak adına uygulanan kısıtlamalar özellikle çok uluslu işletmelerin üretim, pazarlama, satış ve dağıtım gibi neredeyse tüm süreçlerini etkilemektedir. Özellikle tedarik zinciri ve likidite problemleri, işletmelerin mevcut transfer fiyatlandırması uygulamalarının etkilenmesine yol açmaktadır. Covid-19 salgını sürecinde hükümetler, işletmelerin transfer fiyatlandırması uygulamalarında yaşadıkları sorunları azaltmak için bazı düzenlemeler yapmışlardır. Çalışmada, Covid-19 salgını sürecinde bazı hükümetlerin işletmelerin yükümlülüklerini yerine getirmelerinde yaşadıkları aksaklıkların azaltılması amacıyla transfer fiyatlandırması uygulamalarına yönelik düzenlemeleri inceleme konusu edilmekte ve Türkiye'deki uygulamalara yönelik öneriler sunulması amaçlanmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Transfer Fiyatlandırması, Covid-19, Yasal Düzenlemeler

**JEL Sınıflandırma Kodları:** M48, H25, F23

**AN INVESTIGATION ON THE LEGAL REGULATIONS FOR TRANSFER PRICING PRACTICES DURING THE COVID-19 PANDEMIC**

**ABSTRACT**

The Covid-19 pandemic has not only affected day to day life of people but also has led to very important changes in the functioning of institutions and businesses. In this period, restrictions applied to slow the spread of the coronavirus, affect almost all processes of multinational enterprises, such as production, marketing, sales and distribution. Especially, supply chain and liquidity problems cause transfer pricing practices to be affected. During the pandemic, some governments made some regulations in order to find solutions to the problems faced by businesses in transfer pricing practices. In this study, the regulations made by governments for transfer pricing practices during the Covid-19 pandemic in order to facilitate the process so that businesses do not experience disruption in fulfilling their obligations are examined. In this framework, the study aims to offer a suggestions in order to facilitate the transfer pricing process in Turkey.

**Keywords:** Transfer Pricing, Covid-19, Legal Regulations

**JEL Classification Codes:** M48, H25, F23

## **1. GİRİŞ**

2019 yılının sonlarında hayatımıza giren ve etkisi günden güne artan Covid-19 salgınının etkilerini her alanda görmek mümkündür. Covid-19 salgınının insan sağlığına etkileriyle beraber özellikle ekonomik ve sosyal hayata olan etkileri sonucu hem sosyal hem de ekonomik alanda yeni normaller konuşulmakta ve neredeyse her alanda köklü değişimler görülmektedir.

Hükümetler Covid-19 salgınının etkilerini azaltmak ve yayılmasını kontrol altına almak adına birçok önlem almaktadır. Bu önlemlerin başında hem insan hem de mal hareketliliğini azaltmak adına yapılan kısıtlamaları görmek mümkündür. Ülkelerin belirli ölçülerde dışa kapanması sonucu mal alımlarında kısıtlamalar meydana geldiği, böylece tedarik zincirinde aksaklıkların yaşanmaya başlandığı görülmektedir. Küreselleşme olgusunun bir sonucu olarak ülkelerin ekonomilerinin birbirine bağımlılığı ve etkileşimi göz önüne alındığında, tedarik zincirinde yaşanan aksaklıkların dünya genelinde sanayi ve ticareti etkilediğini söylemek mümkündür.

Yaşanan bu olumsuzluklarla birlikte işletmeler nakit tasarrufu sağlamaya ve likiditelerini artırmaya odaklanmaktadır. Bu dönemde, şirketler grubu içindeki kuruluşlara minimum karı garanti eden fiyatlandırma politikalarını uygulamak çok zor hale gelmektedir. Aynı zamanda lisanslı üreticiler ya da distribütörler gibi taraflar telif ve dağıtım haklarına ilişkin ödemelerini gerçekleştirebilecek yeterli kazancı sağlayamamaktadırlar. Bu durumun sonucunda başta merkez (ana şirket) olmak üzere tüm grup büyük bir riskin altına girmektedir (Vishwanathan, 2020).

Transfer fiyatlandırması, çok uluslu işletmelerin iştirakleri ile yaptıkları mal ve hizmet alımlarında kullandıkları fiyat olarak tanımlanabilmektedir. Özellikle grup içi şirketler arasında kar ve vergi yükü dağıtımı gibi konular açısından önemli bir yere sahiptir. Transfer fiyatlandırması, grup şirketler tarafından kar ve vergi yükünün dağıtımı gibi yasal olmayan amaçlarla bir manipülasyon aracı olarak da kullanılabilir. Bu bağlamda transfer fiyatlandırması, vergi otoriteleri ve işletmeler açısından kontrole tabi tutulması gereken bir kavram olarak karışımıza çıkmaktadır (Güney ve Bozkurt, 2011, ss:150-151).

Covid-19 salgını öncesinde transfer fiyatlandırması politikası olarak kullanılan emsal fiyat ve peşin fiyatlandırma anlaşmaları gibi uygulamaları Covid-19 salgını sürecinde devam ettirmek uygun olmayacaktır (Hayley, 2020). Bu bağlamda içinde bulunulan belirsizlik ortamında Covid-19 salgını öncesi transfer fiyatlandırması uygulamalarının Covid-19 salgını döneminde uygulanamayacağı otoriteler tarafından görülmüş ve bunun sonucu olarak bazı düzenlemeler getirilmiştir.

Bu çalışmada Covid-19 salgını sürecinde işletmelerin transfer fiyatlandırması uygulamaları bağlamında yaşadıkları sorunlar ile bazı ülkelerde hükümetlerin Covid-19 salgını sürecinde transfer fiyatlandırması uygulamalarına yönelik yasal düzenlemeleri inceleme konusu edilmektedir. Bu bağlamda Türkiye’de yürütülen transfer fiyatlandırması uygulamalarına yönelik yasal düzenleme önerileri sunulması amaçlanmaktadır.

## **2. METODOLOJİ**

Çalışmada Covid-19 salgını sürecinde devletlerin yetkili kurumlarının transfer fiyatlandırması uygulamaları çerçevesinde yayımlanmış oldukları düzenlemelerin iş dünyasının ihtiyaçları ve gereklilikleri açısından değerlendirilmesi amacıyla sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemlerinden biri olan dökümantasyon tarama yöntemi ile yine nitel araştırma yöntemlerinden biri olan keşifsel araştırma modeli olarak İkincil Kaynaklardan Veri Toplanması yöntemi kullanılacaktır.

## **3. BULGULAR**

Bu başlık altında, bilgilerine ulaşılabilen bazı ülkelerde Covid-19 salgını sürecinde transfer fiyatlandırması uygulamalarının yasal sürecinde yaşanan sorunların azaltılması amacıyla hükümetler tarafından alınan bazı önlemler sıralanmaktadır.

Çin Halk Cumhuriyeti Hong Kong Özel İdari Bölgesi Hükümeti Yurtiçi Gelir İdaresi 27 Mart 2020 tarihinde yayınladığı bir düzenlemeyle ülke bazlı rapor hazırlaması gereken kuruluşların rapor bildirim tarihleri için verilen sürenin uzatıldığını duyurmuştur. Önceki dönemlerde bildirim, ilgili

## *Covid-19 Salgını Sürecinde Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarına Yönelik Yasal Düzenlemeler Üzerine Bir İnceleme*

hesap dönemi bitiminden itibaren 3 ay içinde yapılması gerekmekteydi ancak Covid-19 salgınının etkileri göz önüne alınarak yapılan değişikliklerle birlikte; hesap dönemi kapanış tarihi 31 Aralık 2019 ile 29 Şubat 2020 arasında olan kuruluşların ülke bazlı raporlarını 1 Haziran 2020 tarihinden önce verdikleri takdirde bildirimlerini zamanında yapmış olarak kabul edilecekleri açıklanmıştır (The Government of the Hong Kong, 2020).

Arjantin Hükümeti, Şubat 2020 tarihinde belirli transfer fiyatlandırması kurallarına uyum için önceden belirlenen yürürlük tarihini ertelemiş olmasına rağmen 31 Mart 2020'de Covid-19 salgınının etkilerine bağlı olarak vergi mükelleflerinin ve sorumlu tarafların vergi yükümlülüklerine uymalarını kolaylaştırmaya yönelik tedbirler aldığını açıklamıştır. Şubat ayındaki düzenlemede; hesap dönemi kapanış tarihi 31 Aralık 2018 ile 31 Temmuz 2019 arasında olan kuruluşlar için yürürlük tarihini 20-24 Nisan 2020 tarihleri arasında belirlemişken; yeni düzenlemede hesap dönemi kapanış tarihi 31 Aralık 2018 ile 30 Eylül 2019 olarak genişletilmiş ve yürürlük tarihi 18-22 Mayıs 2020 tarihlerine ertelenmiştir (Boletín Oficial De La República Argentina, 2020).

Polonya Maliye Bakanlığı 27 Mart 2020 tarihinde, 2019 gelirleri için kurumlar vergisi ve diğer bazı vergilerin beyannamelerinin doldurulması ve ödemelerinin yapılmasıyla ilgili son tarihlerde değişiklikler içeren bir mevzuat yayımlamıştır. Bu mevzuatta 31 Aralık 2018'den sonra başlayan ve 31 Aralık 2019 tarihinden önce biten vergi yılları için geçerli olacak şekilde transfer fiyatlandırması beyanname formunun doldurulma süresi 30 Eylül 2020 tarihine kadar uzatılmıştır (Dziennik Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, 2020).

Danimarka Vergilendirme Bakanı 31 Mart 2020 tarihinde, Covid-19 salgınının etkisiyle ortaya çıkan olağandışı durumlara karşı, özel durum yetkilerini kullanarak şirketlerin ve denetçilerin zorluklarla başa çıkmalarına yardımcı olmak adına tüm mükelleflerin vergi beyannamelerini verme sürelerini 1 Eylül 2020 tarihine kadar uzattığını açıklamıştır. Danimarka transfer fiyatlandırması kurallarına göre transfer fiyatlandırması belgelerinin hazırlanması için son tarihin vergi beyanamesinin verildiği son gün olduğu göz önüne alındığında, transfer fiyatlandırması belgelerinin hazırlanması gereken son tarihin de 1 Eylül 2020 tarihine kadar uzatıldığı anlaşılmaktadır (The Danish Ministry of Taxation, 2020; KPMG, 2020b).

Yeni Zelanda Yurtiçi Gelir İdaresi, 2020 yılının Mart ayında, Covid-19 salgını sürecinin işletmeleri etkileyeceğinin farkında olduklarını ve sürecin ne kadar süreceğinin bilinmemesinin yanı sıra sektörler üzerine etkilerinde de farklılıklar görüleceğini belirterek, transfer fiyatlandırması uygulamalarında işletmeleri rahatlatmaya yönelik bilgilendirmeler yayımlamıştır. Bilgilendirmede, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının raporlaması ve uyumluluğuyla ilgili yaşanabilecek olası ihlaller durumunda, işletmelerin nasıl davranmaları gerektiğine yer verilmektedir. Normal şartlar altında peşin fiyatlandırma anlaşmaları hükümlerinde herhangi bir ihlal söz konusu olduğunda, işletmelerin bu ihlali Yurtiçi Gelir İdaresi ile görüşmeleri ve bu ihlallerin peşin fiyatlandırma anlaşması üzerindeki etkisini yıllık uyum raporlarını sunmadan önce açıklamaları gerekiyordu. Düzenlemeyle birlikte, işletmelerin Covid-19 salgını sürecinde, peşin fiyatlandırma anlaşmalarında meydana gelen ihlalleri Yurtiçi Gelir İdaresi ile görüşmeleri gerekmediği ve yaşanan ihlali yıllık uyum raporlarında ele almaları gerektiği belirtilmiştir. Yurtiçi Gelir İdaresi, Covid-19 salgını döneminde işletmelerin karşılaştıkları önemli belirsizliklerden kaynaklanan ihlallerin, yılsonundan daha erken bildirilmesinin sorun yaratabileceğini düşündükleri için bu kararı aldıklarını ifade etmektedir. Ayrıca Yurtiçi Gelir İdaresi, yapılan bu düzenleme kapsamında, yıllık uyum raporunda açıklanan bir peşin fiyatlandırma anlaşması ihlalini incelerken, Covid-19 salgınının işletme üzerindeki etkilerini göz önünde bulunduracaklarını da belirtmiştir (Inland Revenue Department of New Zealand Government, 2020a; KPMG, 2020c).

Yeni Zelanda Yurtiçi Gelir İdaresi, yayımladığı bir başka bilgilendirmede, Covid-19 salgını sürecinde emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında bazı zorlukların ortaya çıkabileceğinin farkında olduklarını belirtmenin yanı sıra işletmelerin karşılaştıkları koşul ve durumları belgelendirmelerinin önemini de vurgulamıştır. Yurtiçi Gelir İdaresi, işletmelerin, Covid-19 salgını kaynaklı yaşadıkları durumları belgelerken;

## *Covid-19 Salgını Sürecinde Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarına Yönelik Yasal Düzenlemeler Üzerine Bir İnceleme*

- Grup ve yerel işletme üzerindeki Covid-19 salgını ile alakalı önemli etkilerin niteliğini, süresini ve kapsamını belgelemek adına kanıtları belirlemelerini,
- Grup ve yerel işletmenin iş stratejilerindeki değişiklikler ya da ürün veya hizmetin özelliklerinde yapılan değişiklikler gibi Covid-19 salgınının etkilerine karşı verdikleri tepkileri belgelemelerini,
- Etkilenen dönem boyunca grup ve yerel işletme varlıklarında, risklerinde ve fonksiyonlarında meydana gelen değişiklikleri belirlemeleri ve açıklamaları, aynı zamanda bu değişikliklerin işletmenin Covid-19 salgınına maruz kalmasıyla ilişkisini açıklamalarını,
- Grup içi işlemlerde veya sözleşme şartlarında herhangi bir değişiklik varsa belirlenip açıklanmasını,
- Grup içi transfer fiyatlarında bir değişiklik varsa, Covid-19 salgını sürecinde bu yeni fiyatın neden emsallere uygun olarak kabul edilebileceğini destekleyen gerekçeleri belgelemelerini,
- Covid-19 salgınının grubun ve yerel kuruluşun karlılığı üzerindeki etkisini belirlemelerini beklediklerini ifade etmişlerdir.

İşletmelere sağlanan ücret yardımlarıyla ilgili de Yeni Zelanda Yurtiçi Gelir İdaresi, yardımların faydasının ülke dışına aktarılmaması gerektiğini, ayrıca bu yardımın, işletmelerin ücret ödemelerine destek amaçlı olduğunu ve herhangi bir rekabet veya pazar avantajı sağlamaları adına yapılmadığını ifade etmektedir (Inland Revenue Department of New Zealand Government, 2020b).

Malezya Yurtiçi Gelir İdaresi, Covid-19 salgınının ekonomik faaliyetlere etkisini göz önüne alarak, vergilerin beyanname ve ödeme tarihlerinde erteleme yaptığını duyurmuştur. 3 Nisan 2020 tarihinde sıkça sorulan sorular başlığı altında yayımlanan bilgilendirmelerden biri de transfer fiyatlandırması süreciyle ilgili olarak ülke bazlı raporların ve ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formlarının teslim edilme tarihlerinin ertelendiğini belirtmektedir. Bilgilendirmede, son teslim tarihleri 31 Mart 2020 ve 30 Nisan 2020 olan ülke bazlı raporların son teslim tarihlerinin 15 Mayıs 2020 tarihine ertelendiği ve bu erteleme için ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formlarının teslim edilme tarihi için de geçerli olduğu ifade edilmektedir. Bu açıklamanın üzerinden kısa bir süre geçtikten sonra, Malezya Yurtiçi Gelir İdaresi 21 Nisan 2020 tarihinde sıkça sorulan sorular başlığı altında güncellenmiş bir metin yayınlamış ve bu metinde önceki erteleme için daha ileri bir tarihe ertelendiğine yer verilmiştir. Son yayımlanan bilgilendirmede;

- Asıl teslim tarihi 31 Mart 2020 olan ülke bazlı raporların son güncellemeyle birlikte yeni teslim tarihlerinin 15 Mayıs 2020'ye
- Asıl teslim tarihi 30 Nisan 2020 olan ülke bazlı raporların son güncellemeyle birlikte yeni teslim tarihlerinin 31 Mayıs 2020'ye
- Asıl teslim tarihi 31 Mart 2020 veya 30 Nisan 2020 olan ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formlarının son güncellemeyle birlikte yeni teslim tarihlerinin 31 Mayıs 2020'ye

ertelendiği belirtilmiştir (Deloitte, 2020; Pwc, 2020; Inland Revenue Board of Malaysia, 2020).

Portekiz Hükümeti yayımladığı 21 Nisan 2020 tarihli ve 153/2020-XXII sayılı tebliğle birlikte Covid-19 salgınının etkileri sonucunda vergi yükümlülüklerinin gerçekleştirilmesinde yaşanabilecek olumsuzlukları önlemek amacıyla bir dizi düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemeler genel olarak bu istisnai dönemde yükümlülüklerin yerine getirilmesinde sıralı düzeni korumak, aynı zamanda şirketlerin işleyişinden ve vergiden ödün vermemek için vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde esneklikler içermektedir. Tebliğ, transfer fiyatlandırması açısından poliçeye ilişkin vergi dosyası hazırlama, teslim etme ve dokümantasyon sürecinin cezasız olarak 31 Ağustos 2020 tarihine ertelenmesi kararını içermektedir (República Portuguesa, 2020; KPMG, 2020a).

Nijerya'da transfer fiyatlandırması beyannamelerinin ilgili hesap yılı bitiminden sonra 6 ay içinde verilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda hesap kapanış tarihi 31 Aralık 2019 olanlar için beyanname vermenin son günü 30 Haziran 2020 olmaktadır. Haziran ayında bu sürenin dolmasına günler kala Federal Yurtiçi Gelir İdaresi (Federal Inland Revenue Service) yayımladığı bir düzenlemeyle süreyi 1 ay uzatarak transfer fiyatlandırması beyannamelerinin sunulması için son günü

31 Temmuz 2020 olarak güncellenmiştir. Bu düzenleme işletmelerin gecikmelerden kaynaklanan, ilk etapta 10 milyon Nijerya Nairası ve gecikmenin devam ettiği her gün için 10.000 Nijerya Nairası para cezasını ödemelerini engellemesi açısından önemlidir (KPMG, 2020d).

Amerika Birleşik Devletleri yetkilileri 11 Mayıs 2020 tarihinde Ulusal Gelir İdaresi'nin internet sitesinde yayımladıkları bir bildiri ile karşılıklı anlaşma prosedürleri (mutual agreement procedure) ve peşin fiyatlandırma anlaşmaları (advance pricing agreement) ile ilgili bazı prosedürlerde değişiklikler yapıldığını açıklamıştır. Bildiride, altında vergi mükellefinin imzası olmasını gerektiren herhangi bir belgenin, vergi mükellefinin imzasının taranmış ya da fotoğraflanmış bir görüntüsü veya şifreleme teknikleri kullanılarak oluşturulmuş dijital imzası ile sunulabileceği belirtilmektedir. Ayrıca belgelerin kağıt kopyalara gerek olmadan elektronik olarak dosyalanabileceği de bildiride yer almaktadır. Yapılan değişikliklerle ilgili soruları olan mükelleflerin, Anlaşma Yardım ve Yorum Ekibi ( Treaty Assistant and Interpretation Team-TAIT) ya da Peşin Fiyatlandırma ve Karşılıklı Anlaşma (Advance Pricing and Mutual Agreement-APMA) programı yöneticileri ile iletişime geçebilecekleri bildirilmiştir. Peşin Fiyatlandırma ve Karşılıklı Anlaşma (APMA) programı ekonomik sıkıntı dönemlerinde transfer fiyatlandırma yöntemlerinin uygulanması ve mevcut ekonomik koşulların belirli endüstriler üzerindeki etkileri gibi teknik konular da dahil olmak üzere anlaşma ortaklarıyla çeşitli maddi ve prosedürel konuları aktif olarak tartışmaktadır. Bu dönemde program yetkilileri vergi mükellefleriyle kendi durumlarına özgü konuları tartışacak ve gerektiği takdirde ilgili taraflarla toplantılar düzenleyecektir (Internal Revenue Service of the United States Government, 2020).

Panama Hükümeti Haziran 2020'de yayımladığı bildiri ile Covid-19 salgınının, ülke ekonomisi ve işletmeler üzerine olan etkisini göz önüne alarak, transfer fiyatlandırması raporunun sunulma tarihinin son gününü erteleme kararını açıklamıştır. Bildiride, Covid-19 salgınının, transfer fiyatlarının analizine ve özellikle karşılaştırılabilirlik analizine etki eden ekonomik koşulları da etkilediği belirtilmektedir. Bu bağlamda, ekonomik zorluklarla karşılaşan mükelleflerin, vergi idaresi tarafından talep edilmesi halinde sunabilmeleri adına Covid-19 salgınından kaynaklanan etkiyi belgelemeleri gerektiği belirtilmektedir. İşletmeler tarafından hazırlanan belgelerde, Covid-19 salgınının etkisinden bahsedilirken, satışlardaki düşüş, şirketin kapanması, iş sözleşmelerinin askıya alınması ve varlıkların atıl kapasitesi ile ilgili bilgilere yer verilmesinin, ileride karşılaşacakları denetim faaliyetlerinde işletmelere katkı sağlayacağı öngörülmektedir (International News Bulletin, 2020).

Avustralya Vergi Dairesi, istihdamı rahatlatmak adına hükümet tarafından işverenlere sağlanan işçi ücret desteklerinin transfer fiyatlandırması uygulamalarında işlenmesine rehberlik etmesi amacıyla 2020 yılının Temmuz ayında bir bilgilendirme metni yayımlamıştır. Bilgilendirme metninde, ücret desteklerinin Avustralyalı kuruluş tarafından ödenen veya alınan transfer fiyatında bir değişikliğe neden olup olmadığı ve sağlanan hükümet desteklerinin faydasının ülke dışındaki ilişkili taraflara kaydırılıp kaydırılmadığı konularına yönelik transfer fiyatlandırması düzenlemeleri üzerindeki etkileri değerlendirilmektedir. Değerlendirmede, sağlanan hükümet desteklerinden ülke dışındaki ilişkili tarafların yararlanmamasını bekledikleri ve buna aykırı bir duruma rastlamadıkları için Avustralyalı kuruluşların destekleri almaya devam edecekleri belirtilmektedir. Metinde ayrıca ücret desteklerinin transfer fiyatlandırması uygulamalarında nasıl işleneceğini gösteren küçük bir örneğe de yer verilmiştir. Metinde yer alan örnek şu şekildedir:

-Çok uluslu bir grubun Avustralyalı bir yan kuruluşu, ilişkili tarafa, karşılaştırılabilirlik analizine dayanan ve emsallere uygun olarak kabul edilen %10'luk bir kar marjıyla hizmet sunmaktadır. Avustralyalı yan kuruluş 60 doları ücret maliyeti ve 40 doları diğer işletme maliyeti olmak üzere toplamda 100 dolarlık bir maliyete sahiptir. Kuruluş 60 dolarlık ücret maliyetinin tamamı için hükümet desteği almaktadır. Örnekte, sağlanan ücret desteğinin Avustralyalı yan kuruluşun kar veya zarar tablosunda ilgili ücret giderlerinde bir indirim olarak sunulduğu ve uygulanan muhasebe politikasının örnekten farklı olabileceği fakat bu durumun transfer fiyatlandırması açısından sonucu değiştirmeyeceği belirtilmektedir. Örneğe ilişkin doğru ve yanlış hesaplama aşağıda gösterilmektedir:

### **Hesaplama 1: Doğru transfer fiyatlandırması işlemi**

Bu hesaplama, ücret desteğinin, hizmetin maliyetini azaltmadığı doğru transfer fiyatı hesaplamasını göstermektedir.

Transfer fiyatının hesaplanması:

- Ücret maliyeti (60\$) + Diğer İşletme Maliyetleri (40\$) = Toplam Maliyet (100\$)
- Toplam Maliyet (100\$) + Kar (%10) = Transfer Fiyatı (110\$)

Bu durum Kar-Zarar tablosunda aşağıdaki şekilde hesaplanır:

- Gelir (Transfer Fiyatı) – Ücret maliyeti – Diğer İşletme Maliyetleri = Net Kar
- 110\$ - 0\$ (60\$ ücret desteği ile karşılanan 60\$'lık ücret maliyeti) – 40\$ = 70\$

Alınan ücret desteği, ülke dışındaki ilişkili tarafa sağlanan hizmetin transfer fiyatında bir düşüşe neden olmamalıdır. Yukarıda hesaplandığı gibi %10'luk kar marjı, 100\$'lık maliyet üzerinden hesaplanmalı ve hükümet desteği hizmet maliyetinde herhangi bir indirim unsuru olarak hesaplanmamalıdır.

### **Hesaplama 2: Yanlış transfer fiyatlandırması işlemi**

Bu hesaplama, ücret desteğinin, hizmetin maliyetini azalttığı, yanlış transfer fiyatı hesaplamasını göstermektedir.

Transfer fiyatının hesaplanması:

- Ücret maliyeti (60\$ ücret desteği ile karşılanan 60\$'lık ücret maliyeti = 0) + Diğer İşletme Maliyetleri (40\$) = Toplam Maliyet (40\$)
- Toplam Maliyet (40\$) + Kar (%10) = Transfer Fiyatı (44\$)

Bu durum Kar-Zarar tablosunda aşağıdaki şekilde hesaplanır:

- Gelir (Transfer Fiyatı) – Ücret maliyeti – Diğer İşletme Maliyetleri = Net Kar
- 44\$ - 0\$ (60\$ ücret desteği ile karşılanan 60\$'lık ücret maliyeti) – 40\$ = 4\$

Transfer fiyatının hesaplanmasında, ücret desteğinin hizmet maliyetinde bir düşüşe neden olduğu ve Avustralyalı yan kuruluşun devlet yardımının faydalarını elinde tutmadığı bunun yerine desteği ülke dışındaki ilişkili tarafın yararına kullandığı görülmektedir.

Avustralya Hükümeti, Avustralyalı kuruluşların transfer fiyatlandırması işlemlerini doğru şekilde hesaplamaları ve sağlanan yardımların faydalarını ülke dışındaki ilişkili taraflarla paylaşmamaları gerektiğini ve bu şekilde hükümet yardımlarından faydalanmaya devam edeceklerini belirtmektedir (Australian Taxation Office, 2020).

Tayland Gelir İdaresi 9 Eylül 2020 tarihinde yayımladığı bir bildiri ile geç gönderilen bildirim formlarına uygulanan ceza miktarında indirim yapılacağını duyurdu. Gelir İdaresi'nin önceki uygulamasına göre; bir hesap dönemine ait finansal tablolarda 200 milyon Baht'tan az olmamak üzere gelir elde eden işletmelerin bildirim formlarının son gönderim tarihi 31 Ağustos 2020 olarak belirlenmişti. Bildirim formu gönderiminin gecikmesi durumunda ilgili işletmeye 200.000 Baht'a kadar para cezası verilmekteydi. Gelir İdaresi Covid-19 salgınından etkilenen vergi mükelleflerine yardımcı olmak adına, gecikmiş fakat 30 Aralık 2020 tarihinden önce sunulan bildirim formlarına uygulanacak ceza miktarını 5.000 Baht olarak güncellemiştir. Ayrıca Gelir İdaresi, vergi mükellefleri açısından daha hızlı ve kolay olması adına bildirim formlarının e-dosyalama yoluyla excel formatında sisteme yüklenebilmesi için bir çevrimiçi portal geliştirdiğini belirtmektedir (The Revenue Department of Thailand, 2020).

Covid-19 salgınının etkilerinin giderek artmasıyla birlikte OECD, 18 Aralık 2020 tarihinde Covid-19 salgınının transfer fiyatlandırmasına etkileri hakkında bir kılavuz yayımlamıştır. Kılavuz, hem Covid-19 salgınından etkilenen vergi mükelleflerinin rapor hazırlama hem de vergi idarelerinin, mükelleflerin transfer fiyatlandırması politikalarını değerlendirme süreçlerine rehberlik etmek

amacıyla yayımlanmıştır. Kılavuzda, karşılaştırılabilirlik analizi, kayıplar ve Covid-19 salgınına özgü maliyetlerin paylaşılması, devlet yardım programları ve peşin fiyatlandırma anlaşmaları başlıkları altında emsallere uygunluk ilkesine ilişkin açıklayıcı yorumlar ve örnekler sunulmaktadır. Kılavuz, OECD'nin 2017 yılında, vergi idarelerine ve çok uluslu şirketlere yönelik hazırladığı transfer fiyatlandırması kılavuzunu geliştirme amacı taşımaktan ziyade Covid-19 salgınından dolayı ortaya çıkabilecek veya şiddetlenebilecek sorunlara çözümler üretme amacıyla yayımlanmıştır (OECD, 2020).

Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 17 Aralık 2020 tarihinde yayımladığı bir genelgeyle 2019 hesap dönemi ile Ocak 2020 tarihinde biten özel hesap dönemine ilişkin ilk ülke bazlı raporun gönderilme süresinin 26 Şubat 2021 tarihine kadar uzatıldığını duyurmuştur. Genelgede, yapılan düzenlemenin Covid-19 salgını tedbirleri kapsamında yapıldığına dair bir ibare yer almamaktadır fakat genelgenin tarihi ve içeriği göz önüne alındığında düzenlemeyi Covid-19 salgınına yönelik bir tedbir olarak değerlendirmek mümkün olmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 2020).

Singapur Yurtiçi Gelir İdaresi, Covid-19 salgınından etkilenen vergi mükelleflerinin transfer fiyatlandırması uygulamalarına rehberlik etmek adına "sık sorulan sorular" başlığı altında bir bilgilendirme metni yayımlamış ve yaşanan gelişmeler doğrultusunda bu soruları güncelleyeceğini ifade etmiştir. Kılavuzdaki sorular iki ana başlık altında toplanmıştır.

Birinci kısımda transfer fiyatlandırmasına yönelik sorulara yer verilmiş ve bu soruların cevaplarıyla aşağıdaki konular hakkında bilgilendirmeler yapılmıştır:

- Covid-19 salgınından etkilenen işletmelerin, transfer fiyatlandırması işlemlerinin, emsallerine uygunluğunu kanıtlamaları için transfer fiyatlandırması belgelerinde hangi bilgileri sağlamaları gerektiği hakkında önerilerde bulunulmuştur. Bu konuda işletmelere, Covid-19 salgınının, buldukları sektöre ve işletmelerine nasıl etki ettiğine yönelik bir analiz sunmaları; işletme ile ilişkili tarafları arasındaki sözleşmelerde, Covid-19 salgını kaynaklı herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığını kanıtlayan mevcut sözleşme düzenlemelerini paylaşmaları gibi çeşitli öneriler sunulmaktadır.
- Covid-19 salgınının etkilerini azaltmak adına ve yıllık testlerin değişken sonuçlara yol açabileceği görüşünde olmaları halinde; işletmelere, genellikle üç yılı kapsayacak şekilde, dönem testi uygulayabilme şansı verilmiştir. Normal şartlar altında işletmelerin dönem testi uygulamadan önce Yurtiçi Gelir İdaresi'ne danışmaları ve izin almaları gerekmektedir. Covid-19 salgınının etkilerini azaltmak ve değişken sonuçların ortaya çıkmasını engellemek adına bir defaya mahsus böyle bir uygulamaya gidildiği belirtilmiştir.
- Covid-19 salgını sürecinde sağlanan devlet desteklerinin direkt ya da dolaylı olarak, işletmelerin transfer fiyatlandırması süreçlerine etkisi olacağından bahsedilmekte ve devlet desteği alan işletmelerin, desteklerden sağladığı faydaları transfer fiyatlandırması süreçlerinde nasıl ele alacakları konusunda önerilerde bulunulmaktadır. Alınan desteklerin, ilişkili tarafla olan işlemlerin fiyatlandırılması üzerindeki potansiyel etkilerine dikkat edilmesi ve ilişkili tarafla olan işlemlerde risk dağılımını değiştirmemesi gerektiği ifade edilmiştir.
- "Sınırlı riskli" distribütörlerin, Covid-19 salgınının etkisiyle 2020 yılında zarar eden grubun zararlarını paylaşıp paylaşamayacağı konusunda, herhangi bir piyasa riski, envanter riski veya başka herhangi bir özel risk üstlenip üstlenmediğine göre karar verileceği belirtilmiştir.
- Covid-19 salgınından etkilenen işletmelerin, emsallere uygun ücreti belirleme süreçlerinde, zarar eden benzer işlemleri kullanabilip kullanamayacakları hakkında bilgilendirme yapılmış ve karşılaştırılabilirlik analizinde tek yıllık verilerin aksine çok yıllık verileri kullanmaları önerilmiştir.

Bilgilendirme metninin ikinci kısmında, peşin fiyatlandırma anlaşmalarına yönelik sorular aracılığıyla Covid-19 salgını sürecinde peşin fiyatlandırma anlaşması uygulamalarına ilişkin konular hakkında bilgilendirmeler yapılmıştır. Covid-19 salgını sürecinde yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda bulunup bulunamayacakları ya da mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesini talep edip edemeyecekleri hakkında bilgilendirmelere yer verilmiştir.



Bilgilendirmeye göre, işletmenin operasyonları ve ekonomik performansı Covid-19 salgınından önemli ölçüde etkilenmemişse; işletme, önceki uygulamalardan farklı hiçbir belgeye ihtiyaç duymadan yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda bulunabilir ya da mevcut peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesini isteyebilir. İşletme, Covid-19 salgınından önemli ölçüde etkilenmişse, yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusu yapmayı ya da mevcut peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesini, ancak ilgili taraflar arasında emsallere uygun transfer fiyatının belirlenmesini etkileyebilecek faktörlerin hareketlerindeki belirsizlik düzeyleri azaldığında değerlendirmelidir. Bilgilendirmede, inceleme sürecinde olan peşin fiyatlandırma anlaşmaları ya da mevcut peşin fiyatlandırma anlaşmaları varsa bu konularla ilgili yapmaları gerekenlere ilişkin bilgiler de yer almaktadır.

Yurtiçi Gelir İdaresi, Covid-19 salgını sürecine ilişkin daha fazla finansal veri elde ettikçe bu bilgilendirmeleri gözden geçireceklerini ve genişleteceklerini belirtmektedir (Inland Revenue Authority of Singapore, 2020).

Kanada Gelir İdaresi 5 Şubat 2021 tarihinde yaptığı duyuruyla artık vergi mükelleflerinin, peşin fiyatlandırma anlaşması sürecinde, Kanada Gelir İdaresi'nin karşılaştığı tahmini maliyetleri karşılamak adına ödediği "maliyet telafi ücretini" ödemek zorunda olmadıklarını belirtmiştir. Kanada Gelir İdaresi bu değişikliğin, peşin fiyatlandırma anlaşması kapsamındaki maliyet paylaşım modelinin ve diğer vergi otoritelerinin uygulamalarının incelenmesi ile birlikte Covid-19 salgını sürecinde çevrimiçi uzaktan işbirliği araçlarını kullanma deneyiminin sonucunda yapıldığını belirtmektedir. Genel olarak 5 vergi yılını kapsayan ve ileriye dönük işlemlerde uygulanacak fiyatları düzenleyen anlaşmayı ifade eden peşin fiyatlandırma anlaşmaları, çift taraflı olarak yürütülen ve işlemlere dahil olan iki vergi otoritesinin müzakerelerini de içeren bir süreçtir. Önceki uygulamada Kanada Vergi İdaresi, karşı taraf vergi otoritesiyle görüşme yapmak için katıldığı seyahat masrafları gibi masraflar dahil olmak üzere bu gibi masrafların karşılanması adına vergi mükelleflerinden tahmini maliyet telafi ücreti talep etmekteydi. İdarenin, maliyet telafi ücretini iptal etmesinin daha fazla sayıda mükellefi peşin fiyatlandırma anlaşması yapmaya teşvik edeceği düşünülmektedir. Kanada Gelir İdaresi'nin, Covid-19 salgını sırasında sağlanan devlet yardımlarının, şirketler arası işlemler yoluyla yerleşik olmayan iştiraklerle paylaşılacağı yönündeki görüşü nedeniyle, gelecek yıllarda transfer fiyatlandırması işlemlerine yönelik denetim faaliyetlerinin artacağı öngörülmektedir (KPMG, 2021).

#### **4. COVID-19 SALGINI SÜRECİNDE TÜRKİYE'DEKİ TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMALARINA YÖNELİK ÖNERİLER**

Covid-19 salgınının hala devam ediyor olması ve yarattığı etkilerin Covid-19 salgını süreci bittikten sonra da hemen hayatımızdan çıkmayacağı göz önüne alındığında, işletmelerin ve hükümetlerin bu süreci dinamik bir süreç olarak görmeleri ve buna göre hareket etmeleri gerektiği söylenebilir.

Transfer fiyatlandırması süreçleriyle ilgili çoğu hükümetin yaptığı başlıca değişikliğin, süreçle ilgili raporlamaların veya beyannamelerin düzenlenme ve bildirim tarihlerinin ertelenmesi olduğu görülmektedir.

Covid-19 salgınının yarattığı belirsizlik ortamında, işletmelerin transfer fiyatlandırması süreçlerini daha uzun bir zaman aralığında yürütmeleri, hem işletmeler hem de hükümetler açısından fayda sağlayabilir.

Mali devlet otoritelerinin, bir yandan işletmelerin vergi yükümlülüklerine uyma sorumluluklarını yerine getirmelerine kolaylık sağlaması, diğer yandan da yanlış transfer fiyatlandırması uygulamalarından kaynaklanacak olası vergi kayıplarını önlemesi gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması uygulamalarının raporlanması ve beyanına yönelik son bildirim tarihlerinde yapılacak bir erteleme işletmeler açısından büyük önem taşıyacaktır. Zira Covid-19 salgınının yarattığı olağanüstü durum, işletmelerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmede bazı zorluklarla karşılaşmalarına neden olmaktadır. İşletmelerin karşılaştıkları bu sorunlardan dolayı sonraki dönemlerde cezai yaptırımlarla karşılaşmamaları adına bu husus önem taşımaktadır.

Transfer fiyatlandırması süreçlerine yönelik düzenlemeler yapan bazı ülkelerde, mükelleflere yardımcı olunması için, karşılaşılabilecek en muhtemel sorunların yer aldığı “sıkça sorulan sorular” başlığı altında metinler yayınlanarak işletmelere transfer fiyatlandırması süreçlerinde yardımcı olduğu görülmektedir.

Transfer fiyatlandırması sürecinde Covid-19 salgını kaynaklı olarak karşılaşılabilecek sorunlara yönelik vergi otoritesi tarafından yayımlanacak bir bilgilendirme metni, ortaya çıkabilecek farklı uygulamaları ve sorunları önleyebilir.

Ayrıca işletmelerin karşılaştıkları özel durumları çözebilmeleri için danışabilecekleri ve uzmanlardan oluşan bir yardım ekibinin, vergi idaresinin çatısı altında oluşturulması da bu süreçte yaşanacak sorunların doğru ve hızlı çözülmesine katkı sağlayabilir.

Transfer fiyatlandırması süreçlerinde peşin fiyatlandırma anlaşmalarının varlığı, ortaya çıkabilecek belirsizlikleri önleyerek, öngörülebilirliği artırmakla beraber hem işletme hem de vergi idaresi için daha güvenli bir süreç yürütülmesine katkı sağlamaktadır. Bu özelliği ile peşin fiyatlandırma anlaşmalarının, Covid-19 salgınının yarattığı belirsizlik ortamında işletmelere ve vergi otoritelerine yardımcı olacağını söylemek mümkündür. Bu bağlamda Türkiye vergi otoritesinin, peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapmaya teşvik edici uygulamalara yönelmesi faydalı olabilir. Bu bağlamda vergi otoritesinin peşin fiyatlandırma anlaşması süreçlerini kolaylaştırarak ya da peşin fiyatlandırma anlaşması yapan işletmelere bazı vergisel avantajlar sağlayarak, işletmeleri peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapmaya yönlendirmesi mümkün olabilir.

İş hacminin düşmesiyle birlikte yaşanabilecek olası iş kayıplarını önlemek adına işletmelere sağlanan ücret desteği, Covid-19 salgını sürecinde işletmeleri desteklemeye yönelik hükümetler tarafından yapılan önemli yardımlardan biridir. Bu yardımın amacı; işletmelere ticari çıkar sağlamak değil, çalışanların işten çıkarılmasının önlenmesi ve istihdamın korunmasıdır. Bu bağlamda işletmelerin, aldıkları ücret desteklerini nasıl değerlendirdiği ve bu desteğin faydalarını transfer fiyatlandırması yoluyla, ilişkili taraflarla paylaşıp paylaşmadığının denetimi büyük önem kazanmaktadır. Vergi idaresi, yapılan ücret desteklerinin transfer fiyatlandırması hesaplamasında nasıl değerlendirilmesi gerektiğini mükelleflere açıklayabilir ve vergi kaybına uğranılmaması için gerekli denetimlerin yapılacağını bildirebilir.

## **5. SONUÇ**

Covid-19 salgınının hayatın birçok alanında olduğu gibi transfer fiyatlandırması uygulamalarını da etkilediği görülmektedir. Özellikle çok uluslu işletmelerin tedarik zinciri ve likidite konularında yaşadığı problemler, transfer fiyatlandırması uygulamalarında daha hassas davranılmasını gerektirmekte ve bazı düzenlemelere gidilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Hükümetlerin yayımladıkları düzenlemelerle, işletmelerin belge hazırlama ve bildirim sürelerini uzatma, elektronik belge kullanmaya yönelme, işletmelere transfer fiyatlandırması süreçlerinde destek olmak amacıyla birimler kurma gibi uygulamalara yöneldikleri görülmektedir. Covid-19 salgınının kısa vadede hayatımızdan çıkmayacağı düşünüldüğünde bu tür uygulamaların artacağını, hatta bu tür uygulamalar açısından yeni bir normal haline gelebileceğini söylemek mümkündür.

## **KAYNAKÇA**

Australian Taxation Office (2020). Transfer Pricing Arrangements Ad JobKeeper Payments. <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Transfer-pricing/Transfer-pricing-arrangements-and-JobKeeper-payments/>, (Erişim Tarihi: 03.04.2021).

Boletín Oficial De La República Argentina (2020). Administración Federal De Ingresos Públicos. <https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/227327/20200331>, (Erişim Tarihi: 09.02.2021).

*Covid-19 Salgını Sürecinde Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarına Yönelik Yasal Düzenlemeler Üzerine Bir İnceleme*

- Deloitte (2020). Tax Espresso – Special Alert. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/my/Documents/tax/my-tax-espresso-mac2020-special-alert-extended-mco.pdf>, (Erişim Tarihi: 21.03.2021).
- Dziennik Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej (2020), <https://dziennikustaw.gov.pl/D2020000056801.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.02.2021).
- Güney, Selami – Bozkurt, Ramazan (2011), “Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:50, Nisan, ss: 149-166).
- Hayley, Anthony (2020), “Impact of Covid-19 on Transfer Pricing Policies”, <https://www.moore-global.com/intelligence/articles/october-2020/impact-of-covid-19-on-transfer-pricing-policies> (Erişim Tarihi: 08.02.2021).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (2020). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküler/2. <https://www.gib.gov.tr/node/147738>, (Erişim Tarihi: 07.04.2021).
- Inland Revenue Authority of Singapore (2020). Transfer Pricing. <https://www.iras.gov.sg/irashome/COVID-19-Support-Measures-and-Tax-Guidance/Tax-Guidance/Transfer-Pricing/>, (Erişim Tarihi: 05.04.2021).
- Inland Revenue Board of Malaysia (2020), [http://lampiran1.hasil.gov.my/pdf/pdfam/faq\\_1.pdf](http://lampiran1.hasil.gov.my/pdf/pdfam/faq_1.pdf), (Erişim Tarihi, 21.03.2021).
- Inland Revenue Department of New Zealand Government (2020a). <https://www.ird.govt.nz/covid-19/international>, (Erişim Tarihi: 08.04.2021).
- Inland Revenue Department of New Zealand Government (2020b). <https://www.ird.govt.nz/international-tax/business/transfer-pricing/practice-issues/covid-19>, (Erişim Tarihi: 08.04.2021).
- Internal Revenue Service of the United States Government (2020). Competent Authority Filing Modifications and APMA APA Consultations. <https://www.irs.gov/businesses/competent-authority-filing-modifications-and-apma-apa-consultations>, (Erişim Tarihi: 17.02.2021).
- International News Bulletin (2020). [https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/boletines-internacionales/2020/julio/international\\_news\\_bulletin\\_july\\_13th\\_to\\_17th\\_\\_2020.pdf](https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/boletines-internacionales/2020/julio/international_news_bulletin_july_13th_to_17th__2020.pdf), (Erişim Tarihi: 27.03.2021).
- KPMG (2020a). Cumprimento De Obrigações Fiscais No Âmbito Da Pandemia COVID-19. <https://home.kpmg/pt/pt/home/insights/2020/05/cumprimento-obrigacoes-fiscais.html>, (Erişim Tarihi: 13.02.2021).
- KPMG (2020b). Denmark: Transfer Pricing Documentation, Extension of Deadline. <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/04/tnf-denmark-transfer-pricing-documentation.html>, (Erişim Tarihi: 11.02.2021).
- KPMG (2020c). New Zealand: Relief Relating to APAs, Response to Coronavirus. <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/03/tnf-new-zealand-relief-relating-to-apas-response-to-coronavirus.html>, (Erişim Tarihi: 08.04.2021).
- KPMG (2020d). Tax Alert Issue No:6.9. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2020/06/tnf-nigeria-jun19-2020.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.02.2021).
- KPMG (2021). Canada: APA Cost Recovery Charges Canceled. <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2021/02/tnf-canada-apa-cost-recovery-charges-cancelled.html>, (Erişim Tarihi: 28.03.2021).

*Covid-19 Salgını Sürecinde Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarına Yönelik Yasal Düzenlemeler Üzerine Bir İnceleme*

- OECD (2020). Guidance On The Transfer Pricing Implications Of The Covid-19 Pandemic. [https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1059\\_1059931-t94e20hrqo&title=Guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-COVID-19-pandemic](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1059_1059931-t94e20hrqo&title=Guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-COVID-19-pandemic), (Erişim Tarihi: 19.02.2021).
- Pwc (2020). Taxavvy Covid-19 Special Edition Issue 30. Economic Stimulus Package and Movement Control Order – Summary of Tax Measures. <https://www.pwc.com/my/en/assets/publications/Taxavvy/2020/pwc-taxavvy-30-2020-covid-19-special-edition.pdf>, (Erişim Tarihi: 21.03.2021).
- República Portuguesa Secretário De Estado Dos Assuntos Fiscais (2020), [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/Despachos\\_SEAF/Documents/Despacho\\_SEAF\\_153\\_2020\\_XXII.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/Despachos_SEAF/Documents/Despacho_SEAF_153_2020_XXII.pdf), (Erişim Tarihi, 13.02.2021).
- The Danish Ministry of Taxation (2020). <https://www.skm.dk/aktuelt/presse-nyheder/pressemeddelelser/samtlige-oplysningsfrister-forlaenges-til-1-september/>, (Erişim Tarihi, 11.02.2021).
- The Government of the Hong Kong Special Administrative Region of the People’s Republic of China - Inland Revenue Department (2020). Country by Country Reporting - Notification Deadline. <https://www.ird.gov.hk/eng/ppr/archives/20032701.htm>, (Erişim Tarihi: 09.02.2021).
- The Revenue Department of Thailand (2020). [https://www.rd.go.th/fileadmin/user\\_upload/news/englishnews59\\_2563.pdf](https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/news/englishnews59_2563.pdf), (Erişim Tarihi, 15.04.2021).
- Vishwanathan, Ashwin (2020), “What Transfer Pricing May Look Like In A World Disrupted By Covid-19”, [https://www.ey.com/en\\_in/tax/what-transfer-pricing-may-look-like-in-a-world-disrupted-by-covid-19](https://www.ey.com/en_in/tax/what-transfer-pricing-may-look-like-in-a-world-disrupted-by-covid-19), (Erişim Tarihi: 07.02.2021).