

ВОЄННІ ВИКЛИКИ КОНТРОЛЮ ТРАНСФЕРНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ: НОВІ СХЕМИ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ¹

Захаркіна Людмила Сергіївна*, кандидат економічних наук, доцент
Сумський державний університет
Маслов Владислав Олександрович**, доктор філософії
з економічних наук, фінансовий консультант

*ORCID 0000-0003-1002-130X

**ORCID 0000-0002-2241-6424

© Захаркіна Л.С., 2025

© Маслов В.О., 2025

Стаття отримана редакцією 30.05.2025 р.

The article was received by editorial board on 30.05.2025

Вступ. Трансфертне ціноутворення (ТЦУ) є важливим інструментом запобігання виведенню прибутків до низькоподаткових юрисдикцій і забезпечення справедливого оподаткування міжнародних компаній. За оцінками дослідників [1, с. 8], близько 35% прибутків транснаціональних корпорацій штучно переміщується в податкові гавані, що у 2022 році склало понад 1 трлн доларів. Це призводить до втрати майже 10% надходжень від податку на прибуток в глобальному масштабі. В Україні після запровадження правил контролю за ТЦУ [2] цей механізм розглядається як один з ключових для захисту податкової бази держави. Практика застосування принципу «витягнутої руки» покликана протидіяти маніпулюванню внутрішніми цінами у групах компаній, яке призводить до штучного заниження прибутків і ухилення від сплати податків.

24 лютого 2022 року початок повномасштабної війни суттєво ускладнив ситуацію з податковим контролем. Воєнний стан і пов'язані з ним економічні потрясіння створили безпрецедентні виклики для контролю ТЦУ. Протягом 2022–2024 рр. зросли ризики ухилення від оподаткування: в умовах ослабленого контролю почастішали фіктивні операції та інші схеми, спрямовані на мінімізацію податків [3]. За даними платформи Opendatabot, тільки за перші п'ять місяців 2024 року в Україні було відкрито понад 38 тис. кримінальних проваджень за статтею «Шахрайство», що у 1,6 раза більше, ніж за весь 2021 рік [4]. Ця статистика також опосередковано свідчить про масштабне зростання різноманітних шахрайських схем у воєнний період, частина з яких пов'язана з податковими правопорушеннями. Таким чином, проблема забезпечення ефективного контролю ТЦУ в умовах війни набуває особливого значення для фінансової безпеки держави.

Огляд останніх джерел досліджень і публікацій. Питання ТЦУ активно досліджується впродовж останніх десятиліть як у міжнародному, так і в українському науковому середовищі. Особливу увагу науковці приділяють впливу глобалізації, цифровізації та кризових умов на моделі податкового планування транснаціонального бізнесу. Актуальність проблеми суттєво зросла у зв'язку з повномасштабною війною в Україні, яка ускладнила як економічну діяльність підприємств, так і можливості держави щодо здійснення податкового контролю. Водночас з'явилися нові умови, що трансформують як поведінку платників, так і регуляторну практику контролю за ТЦУ.

¹ Стаття підготовлена за результатами дослідження, що фінансується за рахунок бюджетних коштів МОН України «Національна безпека України через запобігання фінансовим шахрайствам та легалізації брудних грошей: воєнні та післявоєнні виклики» (реєстраційний номер: 0123U101945).

У дослідженні [5] на основі інтерв'ю з провідними фахівцями у сфері ТЦУ науковці Роджерс Г., Оутс Л. встановили, що протягом десятиліття між 2006/07 та 2016/17 роками відбулися суттєві трансформації у практиках ТЦУ. Вони були зумовлені наслідками фінансової кризи 2008 року, стрімким розвитком цифрової економіки та зростанням суспільного резонансу навколо випадків агресивного податкового планування, що, своєю чергою, стимулювало запуск Проєкту OECD BEPS. Проте, попри впровадження ряду реформ у межах BEPS, масштаби перенесення прибутків до низькоподаткових юрисдикцій залишаються значними, а ефект від вжитих заходів не завжди відповідає очікуванням [1]. Це свідчить про наявність низки невирішених аспектів, особливо в умовах нових глобальних і національних викликів.

Окремі науковці зосереджуються на дослідженні впливу надзвичайних ситуацій на практику ТЦУ. Так, OECD у 2020 році опублікувала спеціальні настанови щодо застосування принципу «витягнутої руки» в умовах пандемії COVID-19 [6], акцентуючи на проблемах порівняльного аналізу, розподілу збитків і врахування державної підтримки. Аналогічно, українські дослідники почали аналізувати особливості функціонування податкової системи в умовах воєнного стану. Вітчизняні автори Теремецький В., Валігура В., Слатвінська М., Бриндак В., Гуцул І. [3] зазначають, що податкова система України змушена адаптуватися до нових реалій через тимчасове спрощення процедур і мораторії на перевірки, наголошуючи водночас на необхідності міжнародної координації зусиль.

Вітчизняні науковці Валігура В., Сидор І., Слатвінська М., Коваль С., Вакуліч І. [7] здійснили перше комплексне дослідження впливу війни на ТЦУ в Україні. Згідно з їхніми висновками, у період 2021–2023 років спостерігалось скорочення обсягу контрольованих операцій на 30%, переважно через зниження експорту сировинних товарів. Водночас, паралельно з цим, зафіксовано підвищення податкової дисципліни: у 2023 році обсяги самостійного коригування податкових зобов'язань зросли на 2,7 млрд грн порівняно з середньорічним рівнем. Це вказує на зростання відповідальності окремих суб'єктів господарювання навіть за умов високої невизначеності.

Разом із тим, у науковій літературі окреслено ряд питань, які залишаються відкритими. По-перше, потребує подальшого вивчення поведінка компаній у надзвичайних умовах: чи схильні вони до агресивного податкового планування, чи, навпаки, демонструють добровільну податкову дисципліну. Деякі автори, зокрема [8], наголошують на значущості зовнішнього контролю, доводячи, що якісний аудит знижує рівень агресивного ТЦУ. Проте під час війни належне здійснення аудиту часто є ускладненим, що відкриває додаткові можливості для зловживань. По-друге, актуальним напрямом є аналіз нетипових схем ухилення від оподаткування, які виникають саме у кризовий період. Якщо класичні публікації фіксують схеми перенесення прибутків через завищення виплат за внутрішньогруповими позиками, маніпуляції з роялті або використання офшорних юрисдикцій [9], то сучасні обставини диктують потребу вивчення механізмів, які маскуються під гуманітарну або донорську допомогу, псевдофорс-мажорні угоди, а також релокаційні схеми. Отже, невирішеною частиною проблеми залишається питання адаптації практик ТЦУ-контролю до екстремальних умов, зокрема до умов війни, та протидії новим формам ухилення від оподаткування.

Мета статті – дослідити вплив воєнних викликів на систему контролю ТЦУ в Україні, а також ідентифікувати нові схеми ухилення від оподаткування, що набули поширення в умовах воєнного стану та пов'язані з ТЦУ.

Основний матеріал і результати. Повномасштабна війна суттєво позначилась на обсягах і структурі контрольованих операцій (КО), що підлягають трансфертному контролю. За даними ДПС України [10], за підсумками 2022 звітного року кількість поданих звітів про КО практично не змінилася, проте декларована сума таких операцій різко скоротилася і склала 2,2 трлн грн, що на 1,5 трлн грн менше, ніж у 2021 році. Зниження відбулося головним чином за рахунок зовнішньоекономічних операцій з товарами: обсяг контрольованих операцій з товарами впав більш ніж на 30% (з 1,69 трлн до 1,14 трлн грн) [10]. Така динаміка цілком відображає реалії воєнного часу, зокрема, масштабне скорочення експорту та імпорту через руйнування логістики, втрату виробничих потужностей і торговельні обмеження.

З метою підтримки платників податків у складний період держава тимчасово пом'якшила окремі вимоги контролю ТЦУ [11]. Платників податків фактично було звільнено від відповідальності за несвоєчасне подання звітності, документації та повідомлень з трансфертного ціноутворення на період дії воєнного стану. Такий крок був продиктований об'єктивними обставинами, адже багато підприємств фізично не могли своєчасно підготувати документацію через переїзд, втрату персоналу

або даних. Водночас послаблення контролю могло бути використане і недобросовісними платниками для уникнення належного звітування. Таким чином, у воєнний період склалася ситуація певного балансу між необхідністю підтримати бізнес і ризиком ослаблення податкового контролю.

Попри згадані послаблення, податковий контроль у сфері ТЦУ не припинився, а трансформувалася у нові форми. ДПС України, зокрема, активно здійснювала камеральний аналіз поданих звітів та запитувала додаткову інформацію у підприємств. Як наслідок, значна частина платників податків вирішила самостійно усунути потенційні ризики, не чекаючи штрафних санкцій. За офіційними даними [12], протягом 2023 року понад 400 платників добровільно провели самостійне коригування цін у контрольованих операціях, збільшивши свій оподатковуваний прибуток на загальну суму 6,9 млрд грн. Це призвело до додаткового нарахування 0,6 млрд грн податку на прибуток до бюджету. Для порівняння, середньорічний обсяг таких самокоригувань у попередні роки становив близько 4,2 млрд грн; отже, у 2023 році компанії перевищили цей показник на 2,7 млрд (або приблизно на 64%). Найактивніше до добровільного коригування вдалися підприємства у галузях, найбільш вразливих до трансфертного ціноутворення: хімічній та фармацевтичній промисловості (32% від загальної суми коригувань), машинобудуванні (17%), агропромисловому секторі (10,5%) тощо. Це ті сфери, де часто є операції зі спорідненими нерезидентами і можливості маніпулювати цінами. Слід відзначити, що понад 55% сум самокоригувань було проведено платниками, які отримали від ДПС запити про подання додаткової інформації щодо їхніх операцій [12]. Таким чином, саме підвищена увага податкового органу (навіть без фактичної перевірки) стимулювала підприємства переглянути результати своїх КО і добровільно збільшити податкові зобов'язання. Це можна трактувати як позитивне зрушення у «податковій культурі» бізнесу під час війни, про яке зазначали українські дослідники [7]. Водночас не виключено, що частина коригувань пов'язана з консервативною позицією компаній: в умовах невизначеності вони воліють перестрахуватися і уникнути потенційних претензій.

Загалом тенденція 2023 року демонструє, що діалог між контролюючим органом та платниками податків не переривався. Навпаки, адресна робота ДПС (листування, запити) в ряді випадків виявилася ефективною альтернативою повноцінним виїзним перевіркам, які були обмежені. Для держави результати добровільних коригувань означають додаткові доходи тут і зараз, а для сумлінного бізнесу це можливість уникнути штрафів у майбутньому та репутаційних ризиків. З іншого боку, ймовірно залишилася певна кількість компаній, які скористалися мораторієм і не подали звітність або не здійснили необхідних коригувань, відклавши вирішення проблем до кінця війни. Податковим органам важливо буде проаналізувати їх після відновлення контролю, аби не допустити прецедентів безкарного ухилення.

Найбільш тривожним наслідком ослаблення державного контролю у воєнний час стало виникнення й поширення нетипових схем ухилення від оподаткування. Якщо раніше головними викликами ТЦУ були класичні інструменти трансферного ціноухилення: перекручування цін у внутрішньогрупових операціях, використання офшорних «прокладок», трансфери нематеріальних активів тощо [9], то тепер додалися нові, часто напівлегальні або відверто шахрайські прийоми, що експлуатують воєнні обставини.

На основі аналізу відкритих джерел було ідентифіковано основні схеми зловживань у сфері трансфертного ціноутворення, які набули поширення у 2022–2024 роках:

- **фіктивні операції та документообіг із пов'язаними особами.** Підприємства створюють удавані господарські операції з пов'язаними особами, які фактично не відбуваються (або відбуваються в менших обсягах), з метою штучного формування витрат чи збитків. Наприклад, можуть укладатися контракти на постачання товарів, які через війну нібито не були поставлені, але «покупець» за кордоном все одно виставляє рахунок на неустойку або інші витрати групі [7]. Таким чином українська компанія зменшує свій прибуток, переказуючи кошти афілійованій структурі за кордоном під виглядом штрафів чи компенсацій. Воєнний час ускладнює перевірку реальності таких операцій. ДПС України повідомляє, що випадки ухилення через фіктивні транзакції справді стали частішими [4].

- **зловживання гуманітарною та донорською допомогою.** Під прикриттям гуманітарних поставок деякі підприємства імпортують товари, призначені не для благодійності, а для комерційного продажу, уникаючи сплати мита та ПДВ. Такі операції часто не підпадають під стандартний ТЦУ-контроль, адже формально не є комерційними, проте можуть використовуватися для перекачування прибутків у пов'язані структури. Такі фіктивні гуманітарні трансфери є поширеними міжнародними шахрайськими схемами воєнного часу [3].

– **псевдо-спонсорська (донорська) допомога від нерезидентів.** Йдеться про ситуації, коли іноземна пов'язана особа перераховує кошти українському суб'єкту начебто як грант або благодійний внесок (дана операція не оподатковується), але ці кошти натомість використовуються для прихованого фінансування діяльності групи. По суті, це механізм тонкої капіталізації навпаки: замість оформлення позики чи інвестиції, що відображається у балансі, гроші заводяться як безповоротна допомога [1]. В умовах війни багато підприємств реально отримували донорські кошти, тож відрізнити правдиву допомогу від схем ухилення дуже складно.

– **псевдооплати на рахунки підставних компаній за кордоном.** Ця схема є розвитком традиційного офшорного структурування. Українська компанія перераховує кошти на рахунок афілійованої фірми в низькоподатковій юрисдикції, маскуючи платежі під витрати (консультаційні, агентські, страховки тощо). До війни боротьба з такими операціями велася шляхом вимоги документального підтвердження послуг, зіставлення з принципом «витягнутої руки» тощо. Під час війни контролюючі органи фізично обмежені в перевітках, тому потік коштів через shell-компанії зріс [7]. Особливо привабливими стали юрисдикції, які не приєдналися до санкцій і залишаються відкритими для українського та російського капіталу (наприклад, ОАЕ, Туреччина). Слід зазначити, що після початку війни уряди деяких країн, навпаки, посилили прозорість для бенефіціарів з пострадянського простору. Так, анонсований у Британії курс на деанонізацію власників нерухомості після російського вторгнення призвів до помітного скорочення припливу коштів з офшорів на лондонський ринок нерухомості [1]. Проте це означає, що ті ж потоки перемістилися в інші юрисдикції, наприклад, на ринок Дубаю, де частка іноземних інвестицій від сусідніх країн, у тому числі РФ, різко зросла у 2022–2023 рр. [1]. Для України ризик полягає в тому, що за схемою «псевдооплат» капітал може виводитися з країни під виглядом витрат і акумулюватися на рахунках пов'язаних компаній у третіх країнах, фактично оминаючи оподаткування.

Попри наведений перелік, варіативність зловживань у сфері ТЦУ значно ширша. Воєнний стан стимулює бізнес до модифікації наявних та формування нових схем зниження податкового навантаження. Це створює додаткове навантаження на систему податкового контролю, яка змушена оперативно реагувати на зростаючі ризики. У відповідь на ці виклики податкові та правоохоронні органи посилюють співпрацю як на внутрішньому рівні, так і в межах міжнародних платформ обміну інформацією. Завдяки такому співробітництву виявляються транзакції з ознаками відмивання доходів або обходу санкцій, дані про які передаються українським фіскальним органам [7, 14]. На національному рівні, починаючи з 2023 року, було активізовано контроль за потоками благодійної та гуманітарної допомоги [3], які нерідко використовуються як прикриття для ухилення від оподаткування. Водночас ефективна протидія новітнім схемам у сфері ТЦУ вимагає комплексного, міжвідомчого та технологічно підкріпленого підходу.

Досвід воєнного часу підтверджує ключову роль міжнародної координації у боротьбі з різноманітними шахрайськими схемами у системі ТЦУ. Оскільки значна частина схем ухилення пов'язана з переміщенням коштів за кордон, українська ДПС все активніше використовує інструменти обміну податковою інформацією. Україна приєдналася до Багатосторонньої угоди компетентних органів щодо автоматичного обміну звітністю у розрізі країн в межах плану BEPS, що дозволяє отримувати дані про глобальну діяльність багатонаціональних груп. Також реалізуються положення Плану дій BEPS: триступенева документація дає податковим органам ширший погляд на трансфертні операції групи [7; 13].

Іншим важливим вектором розвитку у сфері контролю ТЦУ є посилення технологічного потенціалу податкового адміністрування [3, 5, 7]. В умовах воєнного часу зростає актуальність автоматизованого моніторингу ризикових операцій, що дозволяє виявляти аномальні відхилення цін без проведення виїзних перевірок. Застосування технологій Big Data, аналітики митної та фінансової інформації посилює спроможність виявляти потенційно маніпулятивні транзакції в режимі реального часу. Наприклад, аналітичні системи можуть сигналізувати про випадки суттєвого відхилення експортних цін від ринкового діапазону, що може свідчити про можливе заниження доходів. Перспективним є також інтеграція різних інформаційних систем (податкових, митних, банківських) задля формування цілісного бачення фінансових потоків. Досвід інших країн свідчить, що цифровізація управління трансфертним ціноутворенням підвищує ефективність контролю і може бути дієвим інструментом протидії ухиленню від оподаткування [1; 5; 15].

Висновки. Проведене дослідження підтверджує, що війна суттєво ускладнила контроль за ТЦУ, створивши сприятливі умови для виникнення нових схем податкового ухилення. Виявлено чотири ключові типи зловживань, що набули поширення у сфері ТЦУ в умовах воєнного стану: фіктивні операції

та документообіг із пов'язаними особами; зловживання механізмами гуманітарної та донорської допомоги; псевдо-спонсорська (донорська) допомога від нерезидентів; а також псевдооплати на рахунки підставних компаній за кордоном. Кожна з цих схем використовує знижену спроможність контролю та складність перевірки економічної сутності операцій у період війни. З огляду на динамічний характер податкових зловживань у сфері ТЦУ, необхідне подальше вдосконалення методик ризик-орієнтованого аналізу, цифрових інструментів моніторингу та міжнародної співпраці у сфері обміну податковою інформацією. Перспективним напрямом є аналіз ефективності автоматизованих систем контролю ТЦУ, а також оцінка їхнього впливу на прозорість трансакцій між пов'язаними особами та здатність держави забезпечувати стабільні податкові надходження в умовах війни і в період післявоєнного відновлення, що є критичними аспектами її фінансової безпеки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Global tax evasion report 2024. EU Tax Observatory ; coordinated by A. Alstadsæter, S. Godar, P. Nicolaides, G. Zucman. Paris : EU Tax Observatory, 2024. 91 p. URL: https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/10/global_tax_evasion_report_24.pdf#:~:text=A%20persistently%20large%20amount%20of,the%20most%20affected%20by%20this (дата звернення: 05.05.2025).
2. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» від 04 липня 2013 р. № 408-VII. Відомості Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/408-18> (дата звернення: 03.05.2025).
3. Vladyslav Teremetskyi, Volodymyr Valihura, Maryna Slatvinska, Valentyna Bryndak & Inna Gutsul. Tax policy of Ukraine in terms of martial law. *Policy Studies*. 2024. 45(3–4), 293–309. DOI: <https://doi.org/10.1080/01442872.2024.2306958> (дата звернення: 05.05.2025).
4. The number of fraud cases this year is already 1.6 times higher than for the entire year of 2021. Opendatabot. 2024. URL: <https://opendatabot.ua/en/analytics/fraud-2024-5> (accessed May 05, 2025).
5. Rogers H., Oats L. Transfer pricing: changing views in changing times. *Accounting Forum*. 2022. 46(1). P. 83–107. DOI: <https://doi.org/10.1080/01559982.2021.1926778> (дата звернення: 05.05.2025).
6. OECD. Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic. Paris : OECD, 2020. 31 p. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2020/12/guidance> (дата звернення: 05.05.2025).
7. Valihura V., Sydor I., Slatvinska M., Koval S., Vakulich I. Addressing tax fraud through transfer pricing mechanisms: Enhancing Ukraine's public finances. *OIDA International Journal of Sustainable Development*. 2025. 18(7). P. 11–20. URL: <https://ssrn.com/abstract=5195391> (дата звернення: 05.05.2025).
8. Sari D. K., Siregar S. V., Martani D., Wondabio L. S. The effect of audit quality on transfer pricing aggressiveness and firm risk: Evidence from Southeast Asian countries. *Cogent Business & Management*. 2023. 10(2). Article ID 2224151. DOI: <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2224151> (дата звернення: 05.05.2025).
9. Council of the European Union. Combatting tax avoidance in the EU. Brussels: Council of the EU. [dateless]. URL: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/combating-tax-avoidance-in-the-eu/> (дата звернення: 05.05.2025).
10. Голодницький Е. ДПС опублікувала статистику за трансфертним ціноутворенням по звітам 2022. *International Advisers Association (IAA)*. 2023. URL: <https://iaa.international/publication/dps-opublikovala-statistiku-za-transfertnim-tcinoutvorennyam-po-zvitam-2022-> (дата звернення: 03.05.2025).
11. Пресслужба Державної податкової служби України. Особливості контролю за трансфертним ціноутворенням в умовах воєнного стану. Державна податкова служба України. 2022. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/povini/586570.html> (дата звернення: 04.05.2025).
12. Голодницький Е. ДПС оприлюднили статистику коригування цін контрольованих операцій за 2023. *International Advisers Association (IAA)*. 2024. URL: <https://iaa.international/publication/dps-opriлюдnili-statistiku-koriguvannia-tcin-kontrolovanikh-operacii-za-2023> (дата звернення: 03.05.2025).
13. Song M. Transfer pricing in Germany: the rising risk. Mimi Song. CrossBorder Solutions, 2021. 7 p. URL: https://exactera.com/wp-content/uploads/2023/06/TP_WP_TPinGermany_07-15-2021.pdf
14. Sanghrajka J. HMRC's Connect computer and investigations. *Taxation.co.uk*. 2020. Vol. 4752. URL: <https://www.taxation.co.uk/articles/hmrc-s-connect-computer-and-investigations>
15. Ignat I., Tache M. Transfer Pricing System of EU Countries: An Analysis in the Context of SDGs. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*. 2023. 70E, 45–66. DOI: <https://doi.org/10.24193/tras.70E.3> (дата звернення: 06.05.2025).

REFERENCES:

1. Alstadsæter, A., Godar, S., Nicolaides, P., & Zucman, G. (2024). *Global Tax Evasion Report 2024*. Paris: EU Tax Observatory. Available at: https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/10/global_tax_evasion_report_24.pdf#:~:text=A%20persistently%20large%20amount%20of,the%20most%20affected%20by%20this (accessed May 05, 2025).
2. Verkhovna Rada of Ukraine. (2013, July 4). *On amendments to the Tax Code of Ukraine regarding transfer pricing: Law No. 408-VII*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/go/408-18> (accessed May 03, 2025). (in Ukrainian)

3. Vladyslav Teremetskyi, Volodymyr Valihura, Maryna Slatvinska, Valentyna Bryndak & Inna Gutsul (2024) Tax policy of Ukraine in terms of martial law, *Policy Studies*, 45(3–4), 293–309. DOI: <https://doi.org/10.1080/01442872.2024.2306958> (accessed May 05, 2025).
4. Opendatabot. (2024). *The number of fraud cases this year is already 1.6 times higher than for the entire year of 2021*. Available at: <https://opendatabot.ua/en/analytics/fraud-2024-5> (accessed May 05, 2025).
5. Rogers, H., & Oats, L. (2022). Transfer pricing: Changing views in changing times. *Accounting Forum*, 46 (1), 83–107. DOI: <https://doi.org/10.1080/01559982.2021.1926778> (accessed May 05, 2025).
6. OECD. (2020). *Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic*. OECD Publishing. Available at: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2020/12/guidance> (accessed May 05, 2025).
7. Valihura, Volodymyr and Sydor, Iryna and Slatvinska, Maryna and Koval, Svitlana and Vakulich, Ivan (2025) Addressing Tax Fraud Through Transfer Pricing Mechanisms: Enhancing Ukraine's Public Finances. *OIDA International Journal of Sustainable Development*, 18 (07), 11–20, 2025. Available at: <https://ssrn.com/abstract=5195391> (accessed May 05, 2025).
8. Sari, D. K., Siregar, S. V., Martani, D., & Wondabio, L. S. (2023). The effect of audit quality on transfer pricing aggressiveness and firm risk: Evidence from Southeast Asian countries. *Cogent Business & Management*, 10 (2), 2224151. DOI: <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2224151> (accessed May 05, 2025).
9. Council of the European Union. (n.d.). *Combatting tax avoidance in the EU*. Available at: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/combating-tax-avoidance-in-the-eu/> (accessed May 05, 2025).
10. Holodnytskyi, E. (2023, October 18). DPS opublikovala statystyku za transfertnym tsinoutvorenniam po zvitam 2022 [DPS published statistics on transfer pricing for 2022 reports]. International Advisers Association. Available at: <https://iaa.international/publication/dps-opublikovala-statistiku-za-transfertnim-tcinoutvorenniam-po-zvitam-2022-> (accessed May 05, 2025). (in Ukrainian)
11. Press Service of the State Tax Service of Ukraine. (2022). Osoblyvosti kontroliu za transfertnym tsinoutvorenniam v umovakh voiennoho stanu [Features of transfer pricing control under martial law]. State Tax Service of Ukraine. Available at: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/586570.html> (accessed May 04, 2025). (in Ukrainian)
12. Holodnytskyi, E. (2024). DPS opryliudnyly statystyku koryhuvannia tsin kontrolovanikh operatsii za 2023 [DPS published statistics on price adjustments for controlled transactions for 2023]. International Advisers Association. Available at: <https://iaa.international/publication/dps-opriliudnili-statistiku-koriguvannia-tcin-kontrolovanikh-operatsii-za-2023> (accessed May 03, 2025). (in Ukrainian)
13. Song M. (2021). Transfer pricing in Germany: the rising risk. Mimi Song. CrossBorder Solutions, 7 p. Available at: https://exactera.com/wp-content/uploads/2023/06/TP_WP_TPinGermany_07-15-2021.pdf
14. Sanghrajka J. (2020). HMRC's Connect computer and investigations. *Taxation.co.uk*. Vol. 4752. Available at: <https://www.taxation.co.uk/articles/hmrc-s-connect-computer-and-investigations>
15. Ignat, I., Tache, M. (2023). Transfer Pricing System of EU Countries: An Analysis in the Context of SDGs. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 70E, 45–66. Available at: <https://doi.org/10.24193/tras.70E.3> (accessed May 06, 2025).

УДК 336.226.1:343.35

JEL D40, H25, H39, E62

Захаркіна Людмила Сергіївна, кандидат економічних наук, доцент, Сумський державний університет.
Маслов Владислав Олександрович, доктор філософії з економічних наук, фінансовий консультант.
Воєнні виклики контролю трансферного ціноутворення: нові схеми ухилення від оподаткування.

У статті проаналізовано воєнні виклики контролю трансфертного ціноутворення (ТЦУ) в Україні та описано нові схеми ухилення від оподаткування, що поширилися у 2022–2024 роках у сфері ТЦУ. Виявлено чотири ключові типи зловживань, які використовуються для маніпуляцій з ТЦУ в умовах воєнного стану: фіктивні операції та документообіг із пов'язаними особами; зловживання механізмами гуманітарної та донорської допомоги; псевдо-спонсорська (донорська) допомога від нерезидентів; а також псевдооплати на рахунки підставних компаній за кордоном. Розкрито вплив економічної нестабільності на обсяги контрольованих операцій і труднощі перевірок у воєнний час. Запропоновано напрями підвищення ефективності контролю, зокрема через цифровізацію процедур, міжнародний обмін податковими даними та аналітичну обробку інформації.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, воєнний стан, податкові зловживання, псевдооперації, міжнародна співпраця, цифровізація.

UDC 336.226.1:343.35

JEL D40, H25, H39, E62

Liudmyla Zakharkina, PhD in Economics, Associate Professor, Sumy State University. **Vladyslav Maslov**, PhD in Economics, Financial Consultant. **Wartime challenges of transfer pricing control: emerging tax avoidance schemes.**

This article examines the wartime challenges to transfer pricing control in Ukraine and analyzes new tax avoidance schemes that became widespread during 2022–2024. The full-scale war has created unprecedented risks and uncertainty for both taxpayers and fiscal authorities, disrupting regular international trade and limiting the ability to perform traditional audits. These conditions have amplified risks of tax base erosion and prompted the emergence of novel abuse strategies. Four key types of abuse that intensified under martial law are identified and analyzed: (1) fictitious transactions and documentation with related parties, often involving artificial losses or penalties to shift profits abroad; (2) misuse of humanitarian and donor aid mechanisms to disguise commercial imports or offshore capital transfers; (3) pseudo-sponsorship (donor) support from non-resident affiliates masquerading as non-taxable grants, while effectively acting as reverse thin capitalization; and (4) pseudo-payments to shell companies in low-tax jurisdictions under the guise of consultancy or service fees. The paper discusses the economic instability that led to a significant decline in the volume of controlled transactions and the operational difficulties faced by tax authorities in verifying the reality and purpose of cross-border transfers. Based on the findings, the article proposes a set of strategic directions for enhancing the effectiveness of transfer pricing control mechanisms both during wartime and throughout the post-war recovery period. These include the development and broader implementation of automated risk assessment systems, the expansion of analytical tools for detecting atypical pricing patterns, and the integration of tax, customs, and financial databases. Special emphasis is placed on deepening international cooperation by enhancing the practical use of exchanged tax information, improving real-time data integration, and actively engaging in global initiatives such as the OECD's BEPS framework to counter cross-border tax avoidance more effectively. The restoration of full-scope transfer pricing audits is considered essential for rebuilding regulatory capacity, while increased transparency and traceability of financial flows are identified as critical to safeguarding fiscal sustainability and minimizing profit-shifting risks under crisis conditions.

Key words: transfer pricing, martial law, tax abuse, pseudo-transactions, international cooperation, digitalization.