

<https://doi.org/10.31891/2307-5740-2025-344-4-11>

УДК 336.226.1:339.9(477+73)

ШИРОБОКОВА Олена

Податковий консультант (Департамент корпоративного оподаткування)

Rödl & Partner USA, Г'юстон, Техас, США

<https://orcid.org/0009-0006-9294-5758>

e-mail: oshyrobokova@gmail.com

ПОДАТКОВИЙ ДОГОВІР УКРАЇНА – США ЯК ІНСТРУМЕНТ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ: КОНСУЛЬТАТИВНА РАМКА УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

У статті досліджено сучасні виклики та можливості, пов'язані з реалізацією положень податкової Конвенції між Україною та США, спрямованої на уникнення подвійного оподаткування. Обґрунтована потреба у розробці ефективного механізму реалізації пільг резидентами України через отримання податкових консультацій. Проаналізовані актуальні методи уникнення подвійного оподаткування, ідентифіковані основні проблеми Конвенції Україна-США про уникнення подвійного оподаткування та проблеми податкового консультування в Україні. Для вирішення виявлених проблем запропонована консультаційна рамка для платників податків та алгоритм підготовки рекомендацій для платників податків за податковим договором Україна-США, використання яких підвищує ефективність консультацій і знижує ризики подвійного оподаткування. Зроблені висновки, визначені напрями подальших досліджень.

Ключові слова: податкове консультування, подвійне оподаткування, Конвенція Україна-США, податковий договір, консультативна рамка.

SHYROBOKOVA Olena

Rödl & Partner USA, Houston, Texas, USA

UKRAINE – USA TAX AGREEMENT AS A TOOL OF TAX LOAD OPTIMIZATION: CONSULTATIVE FRAMEWORK TO AVOID DOUBLE TAXATION

The Convention between the Government of Ukraine and the Government of the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Tax Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital serves as a regulatory basis for reducing the tax burden on cross-border transactions. However, in practice, the implementation of the provisions of the Convention is accompanied by significant difficulties.

The purpose of the study is to substantiate the need to implement and form an advisory framework for optimizing the tax burden in accordance with the Ukraine-USA Convention for the Avoidance of Double Taxation. To achieve this goal, the following tasks have been identified: to analyze the key provisions of the Convention and modern methods of avoiding double taxation; to outline the shortcomings of the existing practice of tax consulting in Ukraine; to develop an algorithm (framework) of consulting for optimizing taxation.

As the analysis of world tax practice shows, currently there are the following methods of avoiding double taxation: tax treaties, offsetting of tax paid abroad, automatic exchange of information on financial accounts, minimization of aggressive tax planning, exemption of income from taxation, implementation of a global minimum tax. Bilateral treaties are an established world practice within the framework of the modern international taxation system. Analysis of the Ukraine-USA Convention made it possible to identify its inconsistency with the latest tax trends and problems in practical implementation. Problems of tax consulting in Ukraine were also identified, in particular the underdeveloped market of international tax consulting.

A single framework covering all stages of tax consulting and an algorithm for preparing recommendations for taxpayers under the Ukraine-USA tax treaty can contribute to solving the problems.

Based on the results of the study, conclusions were drawn and directions for further research were identified.

Keywords: tax consulting, double taxation, Ukraine-USA Convention, tax agreement, advisory framework.

Стаття надійшла до редакції / Received 01.07.2025

Прийнята до друку / Accepted 04.08.2025

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал [1] є важливим інструментом міжнародного податкового співробітництва. Вона слугує нормативним підґрунтям зменшення податкового навантаження на транскордонні операції через запобігання ситуаціям оподаткування одного доходу в двох юрисдикціях. Проте на практиці реалізація положень Конвенції супроводжується значними труднощами як для фізичних, так і для юридичних осіб.

Серед основних проблем – відсутність ефективної процедури підтвердження права на застосування пільг та низький рівень податкового консультування. Це ускладнює доступ українських резидентів до переваг договору, спричиняючи випадки подвійного оподаткування та створюючи ризики податкової невизначеності. Особливо актуальним це стає в умовах зростаючої мобільності капіталу, цифровізації економіки, глобальних викликів прозорості оподаткування та з огляду на перспективи міжнародних, передусім американських,

інвестицій у повоєнну економіку України, зокрема згідно Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про створення Інвестиційного фонду реконструкції США та України [2].

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблематика подвійного оподаткування та застосування міжнародних податкових договорів тривалий час є предметом наукової дискусії закордонних та вітчизняних дослідників. Концептуальні засади уникнення подвійного оподаткування були закладені у працях К. Вогеля [3] та продовжені дослідниками М. Ланг, П. Пістоун, Дж. Шух, К. Старінгер [4] щодо розвитку принципів тлумачення податкових договорів у контексті Європейського права. Дж. Хіндрікс та Ю. Нішімура аналізували дилему забезпечення дотримання глобального мінімального податку [5], Л. Кавано, Дж. С. Олсон, Дж. Слемрод, М. Х. Сех вивчали вплив податкової політики на економічне зростання [6]. У вітчизняній науковій дискусії С. Пирога провів правову оцінку чинних договорів України, наголошуючи на проблемах практичної реалізації пільг [7], Я. Ізмайлов, І. Єгорова обґрунтували потребу впровадження стандартів супровідної податкової допомоги при застосуванні міжнародних угод [8].

ВИДІЛЕННЯ НЕВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ, КОТРИМ ПРИСВЯЧУЄТЬСЯ СТАТТЯ

Попри ґрунтовну розробку теоретичних аспектів проблеми, наразі відсутній ефективний механізм реалізації пільг резидентами України через отримання податкових консультацій. Це створює ризики подвійного оподаткування, втрати інвестиційної привабливості України та виникнення податкових спорів.

Відтак, наочна потреба у продовженні досліджень, їх наукова та практична значущість.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою дослідження є обґрунтування необхідності впровадження та формування консультативної рамки оптимізації податкового навантаження згідно із Конвенцією України-США про уникнення подвійного оподаткування. Для досягнення поставленої мети визначено такі завдання: проаналізувати ключові положення Конвенції та сучасні методи уникнення подвійного оподаткування; окреслити недоліки наявної практики податкового консультування в Україні; розробити алгоритм (рамку) консультування для оптимізації оподаткування.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Як показує аналіз світової податкової практики, наразі існують такі методи уникнення подвійного оподаткування:

1. Податкові угоди (Double Taxation Treaties – DTT), коли договори між країнами встановлюють ставки податку та розподіл прав оподаткування: наразі мережа DTT охоплює понад 3000 угод [9].
2. Залік податку, сплаченого за кордоном (Foreign Tax Credit, FTC): сьогодні такі угоди мають понад 100 юрисдикцій [10].
3. Автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки відповідно до Common Reporting Standard (CRS): на вересень 2023 року до CRS приєдналися 120 країн.
4. Мінімізація агресивного податкового планування (BEPS – Base Erosion and Profit Shifting), коли на рівні національного законодавства компаніям заборонене переведення прибутку в країни з нульовими (низькими) податковими ставками.
5. Звільнення доходу від оподаткування (Exemption method), коли країни повністю звільняють від оподаткування дохід, отриманий за кордоном.
6. Реалізація Глобального мінімального податку (Global Minimum Tax, Pillar Two): наразі єдиний мінімальний податок у світі – 15 %.

Таким чином, можна констатувати, що двосторонні договори є усталеною світовою практикою в межах сучасної міжнародної системи оподаткування, яка захищає платників від подвійного навантаження та одночасно підвищує прозорість через обмін інформацією. Аналіз Конвенції між Урядом України та Урядом США про уникнення подвійного оподаткування (див. табл. 1) у цьому контексті дозволив виявити основні проблеми даного документу, а саме:

- 1) застарілі положення, оскільки Конвенція була укладена в 1994 р. і не оновлена після масштабних реформ міжнародного оподаткування, таких як BEPS або MLI (Multilateral Instrument), а також не містить норм про боротьбу з ухиленням від сплати податків (наприклад, Principal Purpose Test);
- 2) не містить «антиофшорних» положень – чітких норм протидії використанню пільг резидентами третіх країн, які створюють гібридні структури з метою уникнення оподаткування;
- 3) недостатній захист України як країни з джерелом доходу – наразі ставки податків вигідніші для США;
- 4) визначення «бенефіціарного власника доходу» не деталізоване, що дає змогу зловживати договором через посередницькі компанії;

5) відсутні положення щодо цифрових послуг, криптовалют, електронної торгівлі, що обмежує ефективність Конвенції у сучасних умовах;

6) взаємний обмін податковою інформацією обмежений і не забезпечує автоматичного обміну, як передбачено сучасними стандартами.

Таблиця 1

Ключові положення Конвенції Україна-США про уникнення подвійного оподаткування

Тип доходу	Положення договору
Доходи від нерухомого майна	Стаття 6: оподатковуються у державі, де розташоване майно
Прибуток від підприємницької діяльності	Стаття 7: оподатковується в державі, де компанія має постійне представництво, і лише у межах, що відносяться до такого представництва
Міжнародні перевезення	Стаття 8: прибуток від експлуатації суден або повітряних суден у міжнародних перевезеннях оподатковується у державі резиденції
Дивіденди	Стаття 10: ставка податку не перевищує 5% (якщо власник володіє $\geq 10\%$ капіталу компанії) або 15% в інших випадках
Проценти	Стаття 11: оподатковується лише в країні резиденції отримувача
Роялті	Стаття 12: оподатковується в державі резиденції власника, якщо власник – резидент договірної держави, ставка не перевищує 10%
Заробітна плата, винагороди	Стаття 14: оподатковуються в державі, де виконується робота, якщо винагорода не сплачується резидентом іншої держави або не відшкодовується ним
Директорські винагороди	Стаття 15: оподатковуються у державі, де зареєстрована компанія, членом ради директорів якої є особа
Пенсії	Стаття 18: оподатковуються у державі резиденції отримувача, за винятком державних пенсій
Державна служба	Стаття 19: заробітна плата, пенсії й інші виплати за держслужбу оподатковуються в державі, що їх виплачує
Студенти й стажисти	Стаття 20: звільняються від оподаткування на період навчання/стажування за певних умов
Інші доходи	Стаття 21: доходи, не згадані у попередніх статтях, оподатковуються у державі резиденції

Джерело: сформовано за інформацією [1]

За результатами аналізу можна зробити висновок, що Конвенція відіграла важливу роль у розвитку двосторонніх відносин, однак потребує перегляду для врахування новітніх глобальних податкових трендів. Крім того, ефективність будь-якої міжнародної податкової угоди визначається тим, наскільки добре платники податків обізнані про її положення, що часто напряму залежить від якості податкових консультацій, які вони отримують.

Дослідження [8] свідчить, що сфера податкового консалтингу в Україні розвинута недостатньо, на відміну від ЄС, де професія податкового радника регламентована законодавчо і самоорганізована через потужні професійні об'єднання, що визначають стандарти консультування і забезпечують високий рівень послуг. Узагальнені проблеми податкового консультування в Україні представлені у табл. 2.

Таблиця 2

Проблеми податкового консультування в Україні

Проблема	Роз'яснення
1. Відсутність законодавчого регулювання статусу податкового консультанта	За відсутності закону про податкове консультування та ліцензування діяльності надавач послуг не має вимог щодо освіти, досвіду, доброчесності, що створює ризики недобросовісного консультування та неякісних послуг, особливо для малого та середнього бізнесу
2. Нестабільність податкового законодавства	Часті зміни в Податковому кодексі України ускладнюють консультування, суперечливість окремих податкових норм спричиняє їх інтерпретацію консультантами на свій розсуд, що не гарантує захисту клієнта
3. Відсутність прозорих стандартів професійної етики	Відсутність офіційного кодексу етики або стандартів роботи для податкових консультантів створюють потенціал неохочливості, низької якості послуг, зловживання конфіденційною інформацією клієнтів
4. Недостатня цифровізація послуг податкового консультування	Відсутність автоматизованих рішень з аналізу податкових ризиків, відсутність інтеграції онлайн-сервісів консультування з ДПСУ, судовими рішеннями чи BEPS -інструментами знижує ефективність послуг та підвищує їх вартість
5. Нерозвинений ринок міжнародного податкового консультування	Недостатність вітчизняних фахівців з питань BEPS та двосторонніх конвенцій про уникнення подвійного оподаткування спричиняє залучення іноземних консультантів, що підвищує вартість послуг для вітчизняних клієнтів та не сприяє розвитку вітчизняного ринку консультаційних послуг

Джерело: сформовано за інформацією [8,11-14]

Таким чином, відсутність консультантів з міжнародного податкового консультування, у тому числі щодо договору Україна-США, є проблемою, вирішенню якої може посприяти розробка єдиної рамки, що охоплює всі етапи податкових консультацій та представлена на рис. 1.

1. Визначення потреб клієнта			
Первинна консультація		Аналіз запиту та очікувань	Виявлення потенційних ризиків і пріоритетів
2. Юридичний та податковий аудит			
Збір і перевірка первинної документації		Оцінка відповідності чинному податковому законодавству	Виявлення сфер оптимізації або ризиків
3. Вибір моделі консультування			
Загальна інформаційна підтримка		Розробка стратегії податкового планування	Комплексне юридичне супроводження
4. Підготовка рекомендацій			
Обґрунтування позиції		Посилання на законодавство, судову практику, міжнародні стандарти	Формулювання ризиків і альтернатив
5. Надання консультації			
Письмова форма (звіт, висновок)		Усна форма (зустріч, брифінг)	Інтеграція у бізнес-процеси клієнта
6. Супровід і моніторинг			
Допомога у впровадженні рішень		Постійна аналітика змін у законодавстві	Підготовка до можливих перевірок і спорів
7. Зворотний зв'язок і оновлення стратегії			
Оцінка ефективності консультації		Оновлення моделі взаємодії з клієнтом	Адаптація до змін у бізнес-середовищі

Рис. 1. Консультаційна рамка для платників податків

При цьому підготовка рекомендацій є ключовим моментом консультацій і стосовно договору Україна-США додатково розшифрована у рис. 2.

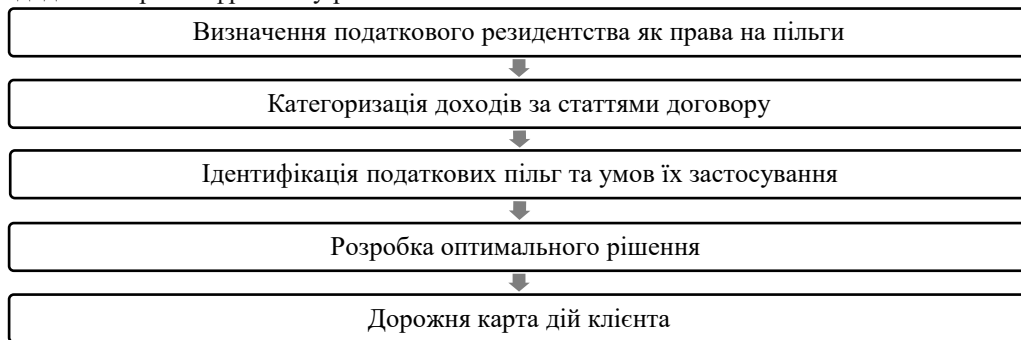


Рис. 2. Алгоритм підготовки рекомендацій для платників податків за податковим договором Україна-США

Розглянемо кожен етап алгоритму більш детально. На першому етапі аналізується статус платника податків з точки зору податкового резидентства, якщо особа є одночасно резидентом України та США, застосовуються правила розв'язання конфлікту договору: визначається місце постійного проживання, центр життєвих інтересів місце постійного перебування або громадянство. На другому етапі аналізується джерело та різновид доходів, які отримує (планує отримати у майбутньому) платник, визначаються статті договору, які регулюють оподаткування. Третій етап полягає у розгляді кожної ідентифікованої категорії доходу на предмет наявних податкових пільг і конкретних умов їх застосування. На четвертому етапі обирається оптимальна з альтернатив перебудови поточної або планування майбутньої діяльності платника для оптимізації оподаткування. Останній етап – формування дорожньої карти дій клієнта для впровадження рекомендацій.

Цей алгоритмічний підхід до підготовки рекомендацій робить процес податкового консультування більш системним, прозорим і адаптованим до індивідуальних особливостей платника податків, що підвищує ефективність консультацій і знижує ризики подвійного оподаткування.

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Проведене дослідження засвідчило, що чинна Конвенція між Україною та США про уникнення подвійного оподаткування є важливим інструментом зниження податкового навантаження на транскордонні операції. Водночас, аналіз показав, що наразі Конвенція не відповідає сучасним глобальним трендам у сфері оподаткування та проблемна з точки зору практичної реалізації. За результатами аналізу діючої бізнес-практики визначена проблема нерозвинутого ринку міжнародного податкового консультування в Україні. В якості вирішення зазначених проблем запропоновані консультаційна рамка та алгоритм підготовки рекомендацій для платників податків за договором Україна-США, які наближають вітчизняну практику податкового консультування до стандартів супровідного сервісу США та країн ЄС.

Подальші дослідження будуть зосереджені на емпіричному аналізі ефективності реалізації положень Конвенції у судовій практиці України та США.

Література

1. Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал від 04.03.1994 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_576#Text
2. Agreement between the Government of Ukraine and the Government of the United States of America on the Establishment of a United States-Ukraine Reconstruction Investment Fund. URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/uploads/public/681/33c/e8f/68133ce8f2e82842702204.pdf>
3. Reimer E., Rust A. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN and U.S. Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital (5th ed.). Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2022. P. 1257.
4. Lang M., Pistone P., Schuch J., Staringer C., Rust A., Kofler G., Spies K. Introduction to European Tax Law on Direct Taxation (8th edition), Linde 2024. P. 374.
5. Hindriks J., Nishimura Y. The enforcement dilemma of the global minimum tax. International Tax and Public Finance. URL: <https://surl.li/uysxuv>
6. Kawano L., Olson J. S., Slemrod J., Hsieh M. H. How taxes affect growth: Evidence from cross-country panel data. International Tax and Public Finance. URL: <https://surl.li/fdzytg>
7. Пирога С. С. Правова оцінка чинних угод про уникнення подвійного оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2024. Вип. 40(1). С. 262–269. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2024/05/40-1.pdf>
8. Ізмайлов Я. О., Єгорова І. Г. Шляхи вирішення проблем податкового консультування в Україні з використанням досвіду зарубіжних країн. *Бізнес Інформ*. 2020. № 7. С. 262–269. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-7-262-269>
9. Double taxation treaties and their implications for investment. URL: <https://surl.li/zvgnzw>
10. Preventing tax treaty abuse. URL: <https://surl.li/ucmtzu>
11. Річний звіт Ради бізнес-обмудсмена за 2023. URL: <https://surl.li/fhpiqr>
12. Біліченко А.П. Податкове консультування як напрям підвищення рівня податкової культури в Україні. Вісник Національного університету цивільного захисту України. Серія «Державне управління». 2022. №1(16). DOI: <https://doi.org/10.52363/2414-5866-2022-1-7>
13. Головченко Н., Головченко О. Значення та роль податкових консультантів в сучасних податкових системах. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 7(40). С.105-114. URL: <https://www.cceol.com/search/article-detail?id=1059710>
14. Ромашко О., Черевань А. Розвиток світового ринку податкового консалтингу. *Економіка та суспільство*. 2025. № 74. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-74-115>

References

1. Konventsiia mizh Uriadom Ukrainy ta Uriadom Spoluchenykh Shtativ Ameryky pro unyknennia podviinoho opodatkovannia ta poperedzhennia podatkovykh ukhylen stosovno podatkov na dokhody ta kapital vid 04.03.1994 r. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_576#Text [in Ukrainian].
2. Agreement between the Government of Ukraine and the Government of the United States of America on the Establishment of a United States-Ukraine Reconstruction Investment Fund. Available at: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/uploads/public/681/33c/e8f/68133ce8f2e82842702204.pdf>
3. Reimer, E. & Rust, A. (2022). Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN and U.S. Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital (5th ed.). Wolters Kluwer Law International. P. 1257.
4. Lang M., Pistone P., Schuch J., Staringer C., Rust A., Kofler G., Spies K. (2024). Introduction to European Tax Law on Direct Taxation (8th edition), Linde. P. 374.
5. Hindriks, J., & Nishimura, Y. (2025). The enforcement dilemma of the global minimum tax. International Tax and Public Finance. Available at: <https://surl.li/uysxuv>
6. Kawano, L., Olson, J. S., Slemrod, J., & Hsieh, M. H. (2025). How taxes affect growth: Evidence from cross-country panel data. International Tax and Public Finance. Available at: <https://surl.li/fdzytg>
7. Pyroha, S. S. (2024). Pravova otsinka chynnykh uhod pro unyknennia podviinoho opodatkovannia. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Serii: Pravo*, 40(1), 262–269. Available at: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2024/05/40-1.pdf> [in Ukrainian].
8. Izmailov, Ya. O., & Yehorova, I. H. (2020). Shliakhy vyrishennia problem podatkovoho konsultuvannia v Ukraini z vykorystanniam dosvidu zarubizhnykh krain. *Biznes Inform*, 7, 262–269. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-7-262-269> [in Ukrainian].
9. Double taxation treaties and their implications for investment. Available at: <https://surl.li/zvgnzw>
10. Preventing tax treaty abuse. Available at: <https://surl.li/ucmtzu>
11. Richnyi zvit Rady biznes-obmudsmena za 2023. Available at: <https://surl.li/fhpiqr> [in Ukrainian].
12. Bilichenko, A.P. (2022). Podatkove konsultuvannia yak napriam pidvyshchennia ravnia podatkovoi kultury v Ukraini. *Visnyk Natsionalnoho universytetu tsyvilnoho zakhystu Ukrainy. Serii «Derzhavne upravlinnia»*, 1(16). DOI: <https://doi.org/10.52363/2414-5866-2022-1-7> [in Ukrainian].
13. Holovchenko N., & Holovchenko O. (2021). Znachennia ta rol podatkovykh konsultantiv v suchasnykh podatkovykh systemakh. *Yurydychni naukovyi elektronnyi zhurnal*, 7(40), 105-114. URL: <https://www.cceol.com/search/article-detail?id=1059710> [in Ukrainian].
14. Romashko O., & Cherevan A. (2025). Rozvytok svitovoho rynku podatkovoho konsaltnynhu. *Ekonomika ta suspilstvo*, 74. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-74-115> [in Ukrainian].