

ДМИТРИК ОЛЬГА ОЛЕКСАНДРІВНА

доктор юридичних наук, професор, завідувач наукового відділу загальних проблем формування та реалізації інноваційної політики НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку НАПрН України, завідувач кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, Заслужений діяч науки і техніки України

ORCID 0000-0001-5469-3867

КАЗМІРУК КАРІНА ОЛЕКСАНДРІВНА

студентка другого курсу факультету юстиції Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

УДК 347.73

DOI 10.37772/2518-1718-2022-4(40)-16

ДЕЯКІ ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

У статті досліджено особливості оподаткування суб'єктів господарювання в умовах воєнного стану.

В умовах повномасштабної війни, досить важливо, щоб економіка продовжувала ефективно функціонувати. Відповідно до цього, виникає необхідність адаптації податкового навантаження і правил до воєнних умов, для сприяння бізнесу в умовах війни. Зазначено про те, що з початком повномасштабного вторгнення військ РФ на нашу територію 24 лютого 2022 року, функціонування всього суспільного та державного механізму України зазнало вимушених змін. Такі зміни не минули й сферу діяльності суб'єктів господарювання, зокрема оподаткування їх діяльності. Наголошено на тому, що з 01 квітня 2022 року була введена в дію нова модель оподаткування, яка діє в умовах воєнного стану. Вона передбачає трансформацію спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, встановлення додаткових можливостей для суб'єктів господарювання при обранні спеціального режиму оподаткування, зміну підходів до справляння податку на додану вартість. Водночас наголошено на існуванні відповідних проблем, наприклад, це стосується положення про звільнення від сплати податку на додану вартість стосовно перехідних залишків необоротних активів.

Як висновок, наголошено на тому, що запроваджені податкові зміни мають стабілізаційний, стимулюючий характер, дають можливість суб'єктам господарювання економити кошти на сплаті податків та інвестувати їх у подальшу господарську діяльність і таким чином підтримувати та розвивати її. Водночас суб'єкти господарювання мають підтримувати українську економіку та за можливості сплачувати податки та наповнювати бюджет, щоб держава виконувала свої функції. У перспективі необхідно застосувати оперативну дерегуляцію та оновити державну політику у напрямку податкової та митної сфер.

Ключові слова: суб'єкт господарювання, податкова система, оподаткування, єдиний податок, воєнний стан, спрощена система оподаткування.

Постановка проблеми. Створення ефективної системи оподаткування суб'єктів господарювання – це одна з головних умов ефективного функціонування економіки та фінансів країни, крім того, що держава забезпечує перерозподіл валового внутрішнього продукту та формує централізовані та децентралізовані фонди, які впливають не лише на можливість держави виконувати свої функції, а й

економічний стан економічних агентів. Саме у зв'язку з цим, формуючи податкову систему, держава має враховувати світовий досвід її побудови на загальноприйнятих засадах. Проте, в умовах повномасштабної війни, котра розв'язала країна-терорист РФ проти України досить важливо, щоб економіка продовжувала ефективно функціонувати. Відповідно до цього, наша держава має адаптувати податкове

навантаження і правила до воєнних умов, для сприяння бізнесу в умовах війни. У зв'язку із запровадженням нової моделі оподаткування, постало безліч невіршених питань, що потребують подальшого дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанню оподаткування суб'єктів господарювання, в тому числі і в умовах воєнного стану, було присвячено праці таких вчених правників та економістів, як Рядінська В.О., Токарева К.О., Кобильнік Д.А., Кучерявенко М.П., Овчаренко А.С., Мельник Т. Ю., Іванишина О.С., Деміденко Л.С. та інші.

Актуальність дослідження зумовлена тим, що з початком повномасштабного вторгнення військ РФ на нашу територію 24 лютого 2022 року, функціонування всього суспільного та державного механізму України зазнало вимушених змін. Такі зміни не оминули й сферу діяльності суб'єктів господарювання, зокрема оподаткування їх діяльності. Водночас, з метою забезпечення подолання соціально-економічної кризи, піднесення економіки країни підходи до оподаткування мають бути виважені, обгрунтовані.

Метою статті є з'ясування особливостей оподаткування суб'єктів господарювання в умовах воєнного стану та визначити основні особливості та проблемні питання такого оподаткування в умовах воєнного стану.

Виклад основного матеріалу. Розвиток підприємницької діяльності впливає на економічне зростання будь-якої країни, адже завдяки саме функціонуванню суб'єктів бізнесу відбувається надходження значних сум податкових платежів до бюджету, створення робочих місць та формування вагової частки у структурі ВВП. При цьому податкова система є одним із головних чинників впливу на діяльність господарюючих суб'єктів. Податки є органічним елементом економічних відносин в суспільстві. Вони не тільки забезпечують фінансову базу для здійснення суспільних витрат, але і активно використовуються державною владою як механізм непрямого управління суспільними відносинами в сфері економіки, політики, соціального захисту громадян тощо. Податки як один з найважливіших інструментів державного регулювання економіки можуть бути або передумовою, або перешкодою на шляху до добробуту країни.

На сьогоднішній день, в умовах воєнного стану, вітчизняні суб'єкти господарювання відчувають вкрай сильний податковий тиск, що очевидно впливає на економічну безпеку нашої держави. Тому створення сприятливих умов для стимулювання організації та ведення бізнесу будь-якого розміру та організаційно-правової форми в Україні є одним із ключових завдань уряду нашої країни. Стимулювання розвитку підприємництва з

боку держави має зменшити проблематику їхнього функціонування та забезпечити швидко адаптацію до нових реалій.

Сьогодні майже увесь світ знаходиться у стані суттєвої трансформації суспільних відносин під впливом тих подій, що відбуваються в Україні зважаючи на воєнне вторгнення на територію нашої держави окупаційних військ Російської Федерації. Беззаперечно, це обумовлює кардинальну зміну правового регулювання багатьох суспільних відносин. Увесь світ, як і Україна, живе за тими правилами, які встановлені у законодавстві відповідної країни, норм міжнародного права, а також відповідно до загально-визнаних принципів права. Це означає, що реалізація відносин, в тому числі й фінансових, податкових, відбувається відповідно до того правового режиму, що встановлений у державі. Такий режим традиційно називається загальним, тоді як все інше набуває природи спеціального. Водночас спеціальні режими залежно від обставин, які лежать у їх підґрунті, є різними. Загалом, правовий режим становить собою відповідний порядок регулювання, виражений у комплексі правових засобів, які характеризуються особливим групуванням взаємодіючих між собою дозволів, заборон та позитивних зобов'язань [1]. При цьому варто наголосити, що правовий режим – це безумовно зовнішня правова форма. Різниця між зовнішньою та внутрішньою правовими формами полягає в тому, що внутрішня форма – це зв'язок між елементами права, а зовнішня – це зв'язок між правом і неправовими явищами, які потребують нормативного регулювання [2]. Основою правового режиму є відповідний соціальний режим, який реально існує в суспільстві.

Особливі умови формують зміст того спеціального правового режиму, який буде застосовуватися у конкретній ситуації, адже такий режим може поєднувати різноманітні типи правового регулювання і забезпечувати комплексний вплив на суспільні відносини. Це означає, що при введенні режиму важливо дотримуватися принципу адекватного реагування, покликаного запобігти надмірному втручання державних органів у конституційний статус особи, у право власності особи та ін. Таким чином, вибір певного режиму залежить від тих умов, які ми називаємо особливими, ступеня кризовості надзвичайної ситуації й характеристики її елементів: ступінь і вид загрози безпеки; характер уражаючих факторів; масштабність і часовий аспект протікання надзвичайної ситуації; різнопорядковість наслідків тощо.

Так, 24 лютого 2022 року в Україні було прийнято Указ Президента «Про введення воєнного стану в Україні» № 64/2022 [3]. Відповідно до ст. 1 Закону України «Про правовий режим воєнного

стану» воєнний стан - це особливий правовий режим, що вводиться в Україні або в окремих її місцевостях у разі збройної агресії чи загрози нападу, небезпеки державній незалежності України, її територіальній цілісності та передбачає надання відповідним органам державної влади, військовому командуванню, військовим адміністраціям та органам місцевого самоврядування повноважень, необхідних для відвернення загрози, відсічі збройної агресії та забезпечення національної безпеки, усунення загрози небезпеки державній незалежності України, її територіальній цілісності, а також тимчасове, зумовлене загрозою, обмеження конституційних прав і свобод людини і громадянина та прав і законних інтересів юридичних осіб із зазначенням строку дії цих обмежень [4]. Тож введення воєнного стану передбачає певне перетворення всіх сфер суспільного життя порівняно зі звичайним їх функціонуванням та правовим регулюванням, відповідно зважаючи на наявність збройної агресії з боку нападника. Такі трансформації торкаються й регулювання податкових відносин.

Показово, що у цьому контексті 15 березня 2022 року було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» [5]. Зазначений нормативно-правовий акт передбачає внесення змін до податкового законодавства та встановлення відповідних положень на період воєнного стану, що мають специфіку. Позначимо деякі із них.

Перш за все, варто зауважити про те, що з 01 квітня 2022 року була введена в дію перетворена модель оподаткування, яка діє в умовах воєнного стану. Вона передбачає певну трансформацію спрощеної системи оподаткування обліку та звітності, забезпечуючи можливість суб'єктів господарювання обирати спеціальний режим оподаткування у більш зручному з точки зору податкового навантаження форматі.

Так, під час мобілізації фізичні особи підприємці, які належать до II та III груп платників єдиного податку, а також юридичні особи, які належать до III групи, можуть за власним рішенням не сплачувати єдиний соціальний внесок за найманих працівників, призваних під час мобілізації на військову службу до Збройних Сил України. Відповідно до цього положення, на період дії воєнного стану платники єдиного податку 1-ї та 2-ї груп (частка мікробізнесу – фізичних осіб-підприємців) звільняються від сплати єдиного податку та подання податкової звітності з цього податку [6].

Тож можна констатувати, що значних змін зазнала спрощена система оподаткування малих, середніх

та окремих великих підприємств. Юридичні особи різних організаційно-правових форм незалежно від кількості працівників, а також фізичні особи-підприємці (якщо обсяг доходу у 2021 році становить менше 10 млрд грн) можуть з 1 квітня 2022 року перейти на спрощену систему оподаткування та застосувати право стати платником єдиного податку третьої групи. При цьому не можуть стати платниками єдиного податку третьої групи суб'єкти господарювання, які: організовують та проводять азартні ігри, лотереї та пари; займаються обміном іноземної валюти; виробляють, експортують, імпортують та продають підакцизні товари; здійснюють видобуток та реалізацію корисних копалин; займаються певними видами фінансової діяльності, зокрема страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, страхові компанії, інвестиційні фонди і компанії тощо.

Платники податку третьої групи, які сплачуватимуть податок з обороту, повинні визначати базу оподаткування за касовим методом, тобто до складу доходу включаються суми, що надійшли на розрахунковий рахунок та в касу суб'єкта господарювання.

Водночас, варто зауважити, що такий спеціальний режим оподаткування запроваджується тимчасово з 1 квітня 2022 року до припинення або скасування воєнного стану на території України.

Запроваджений спеціальний режим оподаткування передбачає, що платники третьої групи сплачуватимуть єдиний податок у розмірі 2% від доходу. При цьому такі платники звільняються від обов'язку нарахування та сплати податку на додану вартість, а також від подання податкової звітності з податку на додану вартість за операціями з постачання товарів, робіт і послуг, місце постачання яких розташоване на митниці в межах території України.

Проте недостатньо забезпечити проблему справляння податку на додану вартість із балансової вартості залишків запасів, необоротних активів, оскільки не уточнено положення про зняття оподаткування податку на додану вартість перехідних залишків необоротних активів, т.к. до цього, у разі зміни загальної системи оподаткування на спрощену, платник податку на додану вартість зобов'язаний буде нарахувати податкові зобов'язання за наступними залишками [7].

Доцільним також буде наголосити на тому, що після припинення або скасування надзвичайного стану на території України платники єдиного податку третьої групи, які застосовували спеціальний режим оподаткування, втрачають право на його застосування з першого числа наступного місяця [8]. При цьому такі платники автоматично повертаються до системи оподаткування, яку вони застосо-

ували до обрання спеціального режиму оподаткування.

Позитивно, що на період дії воєнного стану в Україні не застосовуються штрафні санкції до платників податків за порушення чинного податкового законодавства. Це звільнення вкрай важливе для платників податків. Окрім того, варто наголосити на тому, що платників податків звільнено від відповідальності за податкові правопорушення, вчинені під час воєнного стану. Зокрема, передбачено, що у разі неспроможності платника податків своєчасно виконати свої обов'язки (зокрема щодо дотримання строків сплати податків і зборів, подання звітності, граничних термінів реєстрації у відповідних реєстрах податкових або акцизних накладних, розрахунків коригування, подання податкових або акцизних накладних електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обіг пального чи спирту етилового тощо), такий платник податків звільняється від відповідальності, але зобов'язаний виконати свої зобов'язання протягом трьох місяців після скасування воєнного стану в Україні [9].

Також передбачено порядок дій, у випадку втрачати первинних бухгалтерських документів через бойові дії чи окупацію. Так платник має подати до податкової звернення у довільній формі про неможливість вивезення первинних документів або їх знищення. Після цього він отримує так званий «імунітет» від перевірок зазначених періодів. Що стосується показників фінансової звітності, то вони не можуть бути піддані сумніву лише через відсутність підтверджуючих первинних документів. При цьому запроваджується презумпція правомірності дій платника податків, а їх неправомірність мають доводити податкові органи.

Важливою новелою є запровадження положень щодо зупинення відповідних строків, а саме: строки виникнення права на податкову заставу та на подальше стягнення боргу; строки давнини; строки надання відповіді на запити контролюючих органів; строки надання індивідуальних податкових консультацій; строки внесення змін щодо даних платника податків та подання форми №20-ОПП; строки подання заяви на бюджетне відшкодування періоду; інші подібні строки, не пов'язані безпосередньо із виконанням податкового обов'язку.

Говорячи про особливості оподаткування суб'єктів господарювання під час воєнного стану доцільно акцентувати увагу й на специфіці контрольних заходів у цей час. На сьогодні органи Державної податкової служби мають право проводити камеральні та фактичні перевірки. Так, камеральні перевірки в основному стосуються податкової декларації з податку на додану вартість або уточню-

ючих розрахунків до них, в яких подано заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, а також митних декларацій. Тобто у випадку, коли суб'єкт господарювання обирає спеціальний режим оподаткування, він не підпадає під камеральні перевірки.

Чинним податковим законодавством визначено, що податкова декларація підлягає перевірці органами Державної податкової служби протягом 90 календарних днів після граничного строку її подання. У разі несвоєчасного подання податкової декларації - протягом 90 календарних днів після її фактичного подання.

Що стосується фактичних перевірок під час воєнного стану, то вони можуть проводитися за наявності: - у податкових органів інформації про можливе порушення платником податків вимог податкового законодавства щодо можливості здійснення розрахунків за товари (послуги) з використанням електронних платіжних засобів; - надходження до податкових органів письмового звернення покупця про порушення платником податків порядку проведення розрахункових операцій, у тому числі про те, що платник податків не надав покупцю можливість оплатити товари (послуги) за допомогою електронних платіжних засобів. Але, як ми позначили вище, за порушення, виявлені під час камеральних або фактичних перевірок, до платників податків штрафні санкції не застосовуються, вони також звільняються від відповідальності за порушення, вчинені внаслідок форс-мажорних обставин.

Висновки. Економічна стабільність нашої країни в такий складний період її функціонування залежить, насамперед, від платників податків, які сьогодні продовжують працювати. Запроваджені податкові зміни дають можливість суб'єктам господарювання економити кошти на сплаті податків та інвестувати їх у подальшу господарську діяльність і таким чином підтримувати та розвивати її.

Водночас суб'єкти господарювання мають підтримувати українську економіку та за можливості сплачувати податки (на добровільній основі) та наповнювати бюджет, щоб держава виконувала свої функції, адже система оподаткування, з одного боку, має бути спрямована на стимулювання підприємницької діяльності в сучасних реаліях, з іншого – на подальше наповнення державного та місцевих бюджетів за рахунок податкових надходжень від підприємств. Водночас після нашої неминучої та обов'язкової перемоги суттєве зниження адміністративного та податкового навантаження на суб'єктів господарювання сприятиме більшій концентрації коштів в обігу та створить ресурс для подолання післявоєнних викликів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Андрієвський К. В. Спеціальні податкові режими: монографія. Харків: Право, 2011.
2. Біла В. Правова форма як категорія науки адміністративного права. 2017. URL: <https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2018/jun/13137/98-104.pdf>
3. Про введення воєнного стану в Україні: Указ президента 24 лютого 2022 р. № 64/2022. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/642022-41397>
4. Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12 травня 2015 р. № 389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text>
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон України від 15 березня 2022 р. № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>
6. Закон України Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон України від 03 березня 2022 р. № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text>
7. Мельник Т. Ю. Державна підтримка та стимулювання розвитку бізнесу в Україні під час дії воєнного стану. *Економіка, управління та адміністрування*. 2022. №2 (100). С. 3–11.
8. Новели оподаткування єдиним податком в умовах воєнного стану. 2022. URL: <https://lexinform.com.ua/dumka-eksperta/novely-opodatkuvannya-yedynym-podatkom-v-umovah-voyennogo-stanu/>
9. Податки під час війни: що змінилося для бізнесу. 2022. URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/211250_podatki-pd-chas-vyni-shcho-zmnilosya-dlya-bznesu#:~:text=%D0%B2%D1%96%D0%B4%20%D1%96%D0%BD%D1%88%D0%B8%D1%85%20%D0%BE%D1%80%D0%B3%D0%B0%D0%BD%D1%96%D0%B2
10. Тил працює – Україна воює: підтримка бізнесу в умовах воєнного стану. Інформаційне управління. 2022. URL: <https://www.rada.gov.ua/news/razom/221573.html>.

REFERENCES

1. Andriievskiy, K. V. (2011). *Special Tax Modes*. Kharkiv: Pravo [in Ukrainian].
2. Bila, V. (2017). Legal form as a category of administrative law science. Retrieved from: <https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2018/jun/13137/98-104.pdf> [in Ukrainian].
3. Decree of the President of Ukraine on the Introduction of Martial Law in Ukraine, No. 64/2022 (24 February 2022). Retrieved from: <https://www.president.gov.ua/documents/642022-41397> [in Ukrainian].
4. Law of Ukraine on the Legal Regime of Martial Law, No. 389-VIII (2015, May 12). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text> [in Ukrainian].
5. Law of Ukraine On amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine on the peculiarities of taxation and submission of reporting during the period of martial law, No. 2118-IX (2022, March 15). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> [in Ukrainian].
6. The Law of Ukraine on Amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine on the peculiarities of taxation and submission of reporting during the period of martial law, No. 2118-IX (2022, March, 3). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text> [in Ukrainian].
7. Melnyk, T. Yu. (2022). State support and stimulation of business development in Ukraine during martial law. *Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia*, 2(100), 3–11 [in Ukrainian].
8. Novels of taxation with a single tax in a state of martial law. 2022. Retrieved from: <https://lexinform.com.ua/dumka-eksperta/novely-opodatkuvannya-yedynym-podatkom-v-umovah-voyennogo-stanu/> [in Ukrainian].
9. Taxes during the war: that has changed for business. 2022. Retrieved from: https://biz.ligazakon.net/analytics/211250_podatki-pd-chas-vyni-shcho-zmnilosya-dlya-bznesu#:~:text=%D0%B2%D1%96%D0%B4%20%D1%96%D0%BD%D1%88%D0%B8%D1%85%20%D0%BE%D1%80%D0%B3%D0%B0%D0%BD%D1%96%D0%B2 [in Ukrainian].
10. The rear works – Ukraine is at war: Business support in a war. Information management. Official Website of the Verkhovna Rada of Ukraine. 2022. Retrieved from: <https://www.rada.gov.ua/news/razom/221573.html> [in Ukrainian].

DMYTRYK OLGA

2nd PhD, Professor, Head of department of enforceability of national innovative system functioning of the Scientific and Research Institute of Providing Legal Framework for the Innovative Development of NALS of Ukraine, Head of the Department of Financial Law of the Yaroslav Mudryi National Law University

KAZMIRUK KARINA

2nd year Student of the Faculty of Justice of the Yaroslav Mudryi National Law University

SOME FEATURES OF TAXATION OF BUSINESS SUBJECTS UNDER THE CONDITIONS OF MARTIAL STATE

Problem setting. The creation of an effective system of taxation of business entities is one of the main conditions for the effective functioning of the country's economy and finances, in addition to the fact that the state ensures the redistribution of the gross domestic product and forms centralized and decentralized funds that affect not only the state's ability to perform its functions, but also and economic status of economic agents. It is precisely in connection with this that, when forming the tax system, the state must take into account the world experience of its construction on generally accepted principles.

Analysis of recent researches and publications. The works of such legal scholars and economists as V.O. Ryadinska, K.O. Tokareva, D.A. Kobylnyk, M.P. Kucheryavenko were devoted to the issue of taxation of economic entities, including under martial law. Ovcharenko A.S., Melnyk T.Y., Ivanishyna O.S., Demidenko L.S. and other.

Target of the research is to clarify the peculiarities of taxation of business entities under martial law and to determine the main features and problematic issues of such taxation under martial law.

Article's main body. The article examines the peculiarities of taxation of business entities under martial law. It was noted that with the beginning of the full-scale invasion of Russian troops on our territory on February 24, 2022, the functioning of the entire social and state mechanism of Ukraine underwent forced changes. Such changes did not bypass the sphere of activity of business entities, in particular, the taxation of their activities.

It is emphasized that from April 1, 2022, a new taxation model, which operates under martial law, was put into effect. It provides for the possibility of business entities to choose a special taxation regime. The introduced special taxation regime provides that taxpayers of the third group will pay a single tax of 2% of income.

However, it is not enough to ensure the problem of VAT settlement from the book value of inventory balances, non-current assets, since the provisions on the exemption from VAT taxation of transitory balances of non-current assets have not been clarified, because before that, in the event of a change from the general taxation system to a simplified one, the VAT payer will be required to calculate tax liabilities for the following balances.

Conclusions and prospects for the development. As a conclusion, it is emphasized that the introduced tax changes enable business entities to save money on paying taxes and invest them in further economic activity and thus support and develop it. At the same time, business entities must support the Ukrainian economy and, if possible, pay taxes (on a voluntary basis) and fill the budget so that the state can perform its functions. In the future, it is necessary to implement operational deregulation and update the state policy in the direction of tax and customs spheres.

Key words: business entity, tax, martial law, simplified system, legal entity, individual entrepreneur, new model of taxation.

За ДСТУ 8302:2015 цю статтю слід цитувати:

Дмитрик О. О., Казмірук К. О. Деякі особливості оподаткування суб'єктів господарювання в умовах воєнного стану. *Право та інновації*. 2022. № 4 (40). С. 115–120.