

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.04.2.43>

ОСОБЛИВОСТІ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ

Ментух Н.Ф.,*кандидат юридичних наук, доцент,**доцент кафедри адміністративного права та судочинства**юридичного факультету,**Західноукраїнський національний університет*

ORCID: 0000-0002-1016-7635

Ментух Н.Ф. Особливості адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства платниками податків.

У статті аналізуються наукові підходи щодо визначення місця адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства в існуючій системі юридичної відповідальності.

Проаналізовано та узагальнено наукові підходи щодо трактування суті адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства платниками податків.

Автором розглянуто особливості настання адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства платниками податків відповідно до чинного законодавства України.

Визначено, що податкове правопорушення є протиправним, винним діянням, що виражається у вигляді як навмисного або не навмисного впливу чи бездіяльності суб'єкта податкових правовідносин, порушує права та інтереси учасників даного виду суспільних відносин, за яке законодавством встановлено певну відповідальність фінансового, адміністративного чи кримінального характеру.

Протиправність податкового правопорушення полягає у недотриманні правової форми даного діяння, винність полягає у скоєнні даного порушення навмисно або з необережності. Причинами податкових правопорушень можуть бути різні чинники – правові, економічні, моральні.

Обґрунтовано, що відповідальність за вчинення правопорушень у податковій сфері, має сукупність ознак, властивих адміністративній відповідальності, що дозволяє зробити висновок про адміністративно-правову природу відповідальності за податкові правопорушення.

Аргументовано, що адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства є складовою системи юридичної відповідальності за протиправну поведінку платників податків загалом, та системи адміністративної відповідальності зокрема.

Відзначено, що адміністративна відповідальність за правопорушення у податковій сфері є досить багатоаспектним і складним явищем.

Автором зроблено висновки, а також запропоновано визначення адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства.

Ключові слова: адміністративна відповідальність, податкові правопорушення, платники податків, податкове законодавство, податки, податкові органи.

Mentukh N.F. Peculiarities of administrative liability for violation of tax legislation by taxpayers.

The article analyzes scientific approaches to determining the place of administrative liability for violation of tax legislation in the existing system of legal liability.

The scientific approaches to interpreting the essence of administrative liability for violation of tax legislation by taxpayers are analyzed and generalized.

The author considers the features of the onset of administrative liability for violation of tax legislation by taxpayers in accordance with the current legislation of Ukraine.

It is determined that a tax offense is an unlawful, guilty act, expressed in the form of intentional or unintentional influence or inaction of the subject of tax legal relations, violates the rights and interests of participants in this type of social relations, for which the legislation establishes a certain liability of a financial, administrative or criminal nature.

The illegality of a tax offense consists in failure to comply with the legal form of this act, the guilt consists in committing this offense intentionally or through negligence. The causes of tax offenses can be various factors - legal, economic, moral.

It is substantiated that responsibility for committing offenses in the tax sphere has a set of features inherent in administrative responsibility, which allows us to conclude about the administrative-legal nature of responsibility for tax offenses.

It is argued that administrative responsibility for violating tax legislation is a component of the system of legal responsibility for illegal behavior of taxpayers in general, and the system of administrative responsibility in particular.

It is noted that administrative responsibility for offenses in the tax sphere is a rather multifaceted and complex phenomenon.

The author draws conclusions, and also proposes a definition of administrative responsibility for violating tax legislation.

Key words: administrative liability, tax offenses, taxpayers, tax legislation, taxes, tax authorities.

Постановка проблеми. Кожен дієздатний громадянин України відповідно до чинного законодавства регулярно сплачує податок на користь держави протягом усього свого свідомого життя. Своєчасна сплата податків є обов'язковою. Проте, через низку об'єктивних та суб'єктивних причин на практиці платники податків можуть допускати несвоєчасну сплату податків та інших обов'язкових платежів.

Дедалі актуальнішою останнім часом стає робота щодо боротьби з податковими порушеннями. В свою чергу, податкове правопорушення – протиправне, винне діяння, виражене у вигляді як навмисного або не навмисного впливу чи бездіяльності суб'єкта податкових правовідносин, який порушує права та інтереси учасників даного виду суспільних відносин, за яке законодавством встановлено певну відповідальність фінансового, адміністративного чи кримінального характеру.

У сучасних умовах розвитку української державності дедалі більше зростає роль адміністративної відповідальності, яка спрямована на забезпечення законності та правопорядку у сфері адміністративно-правового регулювання широкого кола суспільних відносин. Не є винятком і суспільні відносини, що регулюються податковим законодавством. Адміністративна відповідальність за правопорушення у сфері податків та зборів є важливим правовим засобом регулювання у сфері економіки. Застосування адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства сприяє підвищенню ефективності податкової політики, що проводиться в країні, впливає на надходження коштів до бюджету, забезпечуючи при цьому нормальне функціонування держави.

На думку багатьох вітчизняних учених, пошук відмінних рис адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є важливою теоретичною проблемою. У зв'язку з цим у цій статті розглядається питання визначення особливостей адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства платниками податків.

Мета статті: на основі аналізу теоретичних засад визначити особливості адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства платниками податків.

Стан опрацювання проблематики. Серед дослідників, які працювали над вивченням даної проблеми та праці яких лягли в основу написання даної статті можна виділити: М.В. Балишев, Я.О. Берназюк, С.Т. Гончарук, М.В. Ковалів, В. Кононець, І.А. Куян, О.О. Мамалуй, С.М. Попова, К.О. Прохоров, К.І. Ремез, М.Я. Сакали, К.В. Сергієнко, С.В. Тереп, Л.В. Шестак, О.С. Юнін та ін.

Виклад основного матеріалу. Інститут адміністративної відповідальності широко використовується для захисту від протиправної поведінки багатьма галузями права та законодавства. Специфічні механізми захисту, вироблені в рамках галузі адміністративного права для забезпечення виконавчо-розпорядчих відносин, застосовуються як засіб юридичного впливу у багатьох групах суспільних відносин.

Твердження, згідно якого адміністративна відповідальність не лише виступає найважливішим інститутом адміністративного права, але й використовується як засіб правового захисту багатьма галузями права, на наш погляд, є цілком обґрунтованим та виправданим.

Податкові правовідносини, як відносини, що виникають у сфері реалізації публічних інтересів, безпосередньо пов'язані з добровільно-примусовим вилученням певної частини матеріальних благ, що належать власнику. Така специфіка зазначених правовідносин тягне за собою неминучу конфронтацію приватно-правових та публічно-правових інтересів, наслідком чого, як правило, стає порушення законодавства про податки та збори, і реакція у відповідь з боку держави, що виражається у застосуванні заходів державно-правового примусу.

Враховуючи це, у взаємовідносинах держави і платників податків важко переоцінити роль інституту адміністративної відповідальності, адже від того наскільки ефективною і водночас справедливою буде така відповідальність, багато в чому залежить сумлінність та правова коректність зобов'язаної сторони податкових правовідносин, зрештою і повага до законів, що приймаються в Україні.

Питання змісту та застосування юридичної відповідальності традиційно частіше, ніж багато інших інститутів права, піддаються всебічним та досить ґрунтовним дослідженням, що свідчить не лише про значущість даного правового явища, але й про важливість його вивчення з погляду його

практичного застосування. У цьому сенсі адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства платниками податків, останніми роками привертає увагу багатьох дослідників.

Саме тому, зупинимося на обґрунтуванні наукових позицій щодо визначення поняття адміністративної відповідальності за податкове законодавство, податкові правопорушення.

У своєму науковому дослідженні І.А. Куян стверджує, що адміністративна відповідальність є явищем багатогранним і складним. Його змістову характеристику становлять ознаки, що характеризують це явище як вид юридичної відповідальності та засіб державного – адміністративного примусу, який функціонує в межах специфічних адміністративних правовідносин, а його правові засади становлять окремий інститут адміністративного права – інститут адміністративної відповідальності [1, с. 7].

С.Т. Гончарук свого часу підкреслював, що «за допомогою заходів адміністративної відповідальності натеper захищається великий масив різноманітних суспільних відносин, що складаються під дією норм адміністративного права, а також інших правових галузей переважно в управлінській сфері, у тому числі у сфері охорони громадського порядку та громадської безпеки, боротьби з різними правопорушеннями на транспорті, в галузі охорони праці та здоров'я населення, охорони природи, заняття підприємницькою діяльністю, у сфері забезпечення встановленого порядку управління, боротьби з корупційними проявами та ін. Сьогодні це найпоширеніший вид юридичної відповідальності в правовій системі України, правоохоронна роль якого у боротьбі з наймасовішими протиправними діями, якими є адміністративні проступки, постійно зростає. Щорічно в Україні до адміністративної відповідальності притягується близько 10 млн правопорушників» [2, с. 57].

Станом на сьогодні в правовій системі України, як зауважує Я.О. Берназюк, адміністративна відповідальність є найпоширенішим видом відповідальності. У боротьбі з наймасовішими протиправними діями, яким є адміністративні проступки, адміністративна відповідальність є одним із найбільш дієвих правових інструментів. Головна їх особливість полягає в тому, що вони входять до широкого кола відносин, що регулюються нормами адміністративного права [3, с. 32].

Встановлення адміністративних санкцій за податкові правопорушення є складовим елементом політики боротьби із корупцією та підвищення рівня довіри з боку населення та бізнесу до контролюючих органів.

Проблема порушення податкового законодавства продовжує залишатися однією з найбільш поширених та складних завдань, тому правопорушники повинні нести адміністративну відповідальність за порушення встановленого порядку управління держави.

Відповідно до п. 111.1 ст. 111 Податкового кодексу України «за порушення законодавства з питань оподаткування, контроль за дотриманням якого покладено на уповноважені органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна» [4].

Джерелом адміністративної відповідальності за податкові делікти є Кодекс України про адміністративні правопорушення, який відрізняється від інших актів законодавства тим, що у ньому закріплено склади правопорушень, а також порядок притягнення до адміністративної відповідальності.

У своїй роботі К.О. Прохоров зазначає, що адміністративна відповідальність за податкові правопорушення виконує особливі завдання, а саме: охороняє чинний конституційний лад й публічний порядок, забезпечує законність й захист інтересів держави та суспільства («публічного інтересу») стосовно належного перебігу суспільних відносин у податковій сфері; забезпечує принцип невідворотності відповідальності винних у вчиненні адміністративного правопорушення в податковій сфері та запобігає аналогічним правопорушенням у майбутньому; упорядковує суспільні відносини у податковій сфері та припинення й виправлення неналежної поведінки суб'єктів у вказаній сфері (підвищує рівень законності, дисциплінованості, соціальної відповідальності тощо) [5, с. 4].

Окремі науковці відзначають, що адміністративна відповідальність за правопорушення у сфері податків і зборів є одним із видів юридичної відповідальності, що виражається в застосуванні до фізичних і посадових осіб, які вчинили адміністративні правопорушення у сфері податків і зборів, адміністративних покарань [6, с. 198].

Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства, як відзначає М.В. Балишев, полягає у застосуванні адміністративно-правових норм з метою впливу на порушників податкових правовідносин [7, с. 17].

На думку К.І. Ремез, відповідальність за податкові правопорушення є специфічною через те, що за порушення податкового законодавства передбачені і компенсаторні стягнення крім каральних. Адміністративні санкції за податкові правопорушення є особливими й через те, що у випадку відсутності тяжких фінансових наслідків за такого роду правопорушення, до правопорушника застосовують саме адміністративні санкції, до того ж, на відміну від кримінальної відповідальності, такі санкції не передбачають судимості та не є такими суворими [8, с. 32-33].

В той же час, М.Я. Сакали вважає, що особливості заходів адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства полягають в наступному: адміністративні санкції не спричиняють судимості, на відмінну від кримінальних; застосування відносно менш тяжких податкових правопорушень (провини); відсутність тяжких правових наслідків [9, с. 94].

Професор О.С. Юнін зазначає, що «ознаками адміністративної відповідальності є те, що дана відповідальність за податкові правопорушення виникає за дію чи бездіяльність, що містить усі ознаки складу податкового правопорушення; адміністративна відповідальність за податкові правопорушення настає на підставі та у порядку, які визначені нормами адміністративного права; особливе коло та статус суб'єктів, які можуть бути притягнені до відповідальності за податкові правопорушення, визначене ст. 110 Податкового кодексу України: Платники податків, податкові агенти, контролюючі органи, законні представники платників податків, юридичні особи а також інші суб'єкти у випадках, прямо передбачених Податковим кодексом України; така відповідальність настає за правопорушення, що не наносять значної шкоди суспільним інтересам; така відповідальність має особливу мету із дотримання законності у податковій сфері шляхом використання заходів адміністративного впливу» [10, с. 690].

Пропорушення у даній сфері негативно впливають як на стабільне функціонування та розвиток діючої системи оподаткування, так і негативно позначаються на доходах бюджету, тобто протиправні дії, зазвичай, мають на меті ухилення від сплати законодавчо регламентованих податків, а також не дозволяють органам державної влади здійснювати податковий контроль по відношенню до порушника.

Пропорушення у сфері оподаткування дуже різноманітні, що пов'язано з наявністю цілої низки законодавчих вимог щодо різних учасників правовідносин у сфері податків і зборів. Адміністративні правопорушення у даній сфері здебільшого орієнтовані на чіткі процесуальні аспекти оподаткування: термін взяття на облік у податковому органі, термін подання податкової декларації, подання відомостей для здійснення податкового контролю та ін.

Для процесу визнання того чи іншого діяння адміністративним правопорушенням у сфері оподаткування необхідним є не лише наявності нормативного положення у законодавстві, що забороняє дану поведінку, але й таке діяння має завдати якої-небудь шкоди суспільним інтересам у вищезгаданій сфері, а також зазначене діяння має бути вчинено конкретним суб'єктом навмисно.

Варто відзначити, що особливе значення для повноти дослідження складів адміністративних правопорушень у сфері оподаткування має також дослідження класифікацій адміністративних правопорушень загалом.

За правопорушення норм податкового законодавства відповідно до норм КУпАП законодавець встановив адміністративну відповідальність за вчинення наступних дій відповідним суб'єктом вчинення правопорушень, як: «порушення вимог бюджетного кодексу України при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати; здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтвердних документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставна відмова у проведенні платежу органами, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів; включення недостовірних даних у запитах, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань» [11].

О.О. Мамалуй до видів адміністративних правопорушень у сфері оподаткування, передбачених нормами КУпАП, за вчинення яких передбачено адміністративну відповідальність, виокремлює наступні:

«1) порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків (ст. 163-1 КУпАП);

2) неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (ст. 163-2 КУпАП);

3) невиконання законних вимог посадових осіб органів доходів і зборів (ст. 163-3 КУпАП);

4) порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи (ст. 163-4 КУпАП);

5) інші діяння, передбачені КУпАП та іншими законами» [12, с. 16].

Подібне твердження знаходимо і в роботі С.В. Терепи, який виділяє такі ж та інші види складів адміністративних правопорушень у сфері оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролювальні органи [13, с. 83-84].

У своїй роботі Шестак Л. В. та Сергієнко К. В. доходять висновку, що систематизація адміністративних правопорушень у сфері оподаткування є доволі складною, оскільки, як вважають науковці, такі порушення виходять за межі КУпАП, а тому даними науковцями запропоновано визначити

склади адміністративних правопорушень у сфері оподаткування в межах Кодексу України про адміністративні правопорушення. Це, в свою чергу, надасть змогу не лише уніфікувати процедуру притягнення до адміністративної відповідальності за їх вчинення, але й на належному рівні систематизувати адміністративні санкції, а також в різних актах законодавства не розпорошувати норми про відповідальність [14, с. 176].

Адміністративна відповідальність, як відзначає С. Попова, є засобом адміністративного впливу на порушників податкового законодавства із застосуванням адміністративно-правових норм. Наявність складу адміністративного правопорушення виступає підставою для настання такої відповідальності. Серед особливостей адміністративних стягнень за податкові правопорушення науковець виділяє наступні: «застосування до фізичних осіб та посадовців, винних у податкових правопорушеннях; адміністративні санкції не тягнуть за собою судимості; застосування у відношенні до найменш значних податкових правопорушень (проступків), які за своїм характером відповідно до закону не тягнуть кримінальної відповідальності; відсутність тяжких правових наслідків» [15, с. 50].

Таким чином, особливе значення для характеристики аналізованих адміністративних правопорушень має безпосередній об'єкт, який є сукупністю суспільних відносин, що регулюється конкретно адміністративно-правовою нормою. В силу того, що відповідальність за порушення податкового законодавства є по суті адміністративною відповідальністю, з метою впорядкування законодавства про адміністративні правопорушення видається за доцільне внесення змін до Кодексу про адміністративні правопорушення, об'єднавши до КУпАП усі правопорушення у сфері податків.

Слушним видається твердження професорки В. Кононець, яка у своїй роботі зазначає, що «у будь-який час актуальність питань, пов'язаних з відповідальністю за порушення норм податкового законодавства та притягнення винних осіб до того чи іншого виду відповідальності завжди була високою. Це, безумовно, дуже важливе та значуще питання для нашої держави саме в цей час, коли ми всією країною намагаємось стримувати та протистояти військовій агресії російської федерації. За порушення податкового законодавства наступають різні, чітко визначенні законодавством, види відповідальності, які мають свої характерні аспекти» [16, с. 55].

Висновки. Таким чином, система оподаткування має особливе значення для будь-якої сучасної держави, позаяк безпосередньо завдяки даному процесу відбувається суттєве наповнення бюджету. Сутність податків проявляється у їх використанні як одного з найважливіших інструментів сучасної державної політики, що надає серйозний вплив на різні сфери життєдіяльності суспільства та держави.

Правопорушення у даній сфері негативно впливають не лише на стабільне функціонування та розвиток діючої системи оподаткування, але й негативно позначаються на доходах бюджету, так як протиправні дії, зазвичай, мають на меті ухилення від сплати законодавчо регламентованих податків, а також не дозволяють органам державної влади здійснювати податковий контроль за платниками податків.

Проблема відповідальності за правопорушення у сфері податків і зборів має особливу актуальність і привертає до себе увагу не лише вчених та практиків, але й широкий загал. Відповідальність за вчинення правопорушень у податковій сфері, має сукупність ознак, властивих адміністративній відповідальності, що дозволяє зробити висновок про адміністративно-правову природу відповідальності за податкові правопорушення.

Отже, адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства – це вид юридичної відповідальності, що виражається у застосуванні до винних фізичних та юридичних осіб, які вчинили адміністративні правопорушення в галузі податків і зборів, адміністративних покарань, передбачених нормами Кодексу України про адміністративні правопорушення, в процесуальному порядку.

Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства є складовою системою юридичної відповідальності за протиправну поведінку платників податків загалом, та системи адміністративної відповідальності зокрема.

Мета системи адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства виражається у стимулюванні добровільного дотримання податкових зобов'язань, стримуванні небажаної поведінки платника податків та у підвищенні рівня податкової виконавчої дисципліни.

Питання адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства потребують подальшого вдосконалення та дослідження, що сприятиме досягненню балансу прав та законних інтересів усіх учасників податкових відносин.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Куян І.А. Адміністративна відповідальність за екологічні правопорушення: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». НАН України. Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького. Київ 2001. 18 с.

2. Гончарук С.Т. Адміністративна відповідальність: Сутність та окремі проблеми трансформації на сучасному етапі. *Юридичний вісник. Серія «Повітряне і космічне право»*. 2007. Т. 3. № 4. С. 57–60.
3. Берназюк Я.О. Преюдиційність судового рішення в адміністративному судочинстві: між принципами правової визначеності та обов'язковості з'ясування всіх обставин справи. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_prezent/Prezent_Preudic_2022_11_24.pdf.
4. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12. 2010р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>.
5. Прохоров К.О. Адміністративні делікти в податковій сфері. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 4. ч. 3. С. 3–5. URL: http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2019/4/part_3/3.pdf.
6. Ковалів М.В. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: навч. посібн. Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М. та ін. Львів : СПОЛОМ. 2021. 240 с.
7. Балишев М.В. Адміністративна відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування. *Соціологія права*. 2024. Випуск 1-2 (46-47). С. 15–18. URL: <http://soclaw.idpnan.kyiv.ua/archive/2024/1-2/4.pdf>.
8. Ремез К.І. Поняття, склад та кваліфікуючі ознаки адміністративного правопорушення у сфері оподаткування. *Експерт: парадигми юридичних наук і державного управління*. 2024. № 4(32). С. 31–36.
9. Сакали М.Я. Правова природа юридичної відповідальності за вчинення податкових правопорушень. *Актуальні проблеми держави і права*. 2010. № 56. С. 91–97.
10. Юнін О.С. Поняття та ознаки адміністративної відповідальності за податкові правопорушення. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2025. № 1. С. 688-690. URL: http://www.lsej.org.ua/1_2025/163.pdf.
11. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.
12. Мамалуй О.О. Співвідношення матеріального та процесуального у відносинах із притягнення до юридичної відповідальності порушників податкового законодавства. *Юридичний бюлетень*. 2019. Випуск 11. Частина 2. С. 11–18.
13. Терепя С.В. Правові підстави відповідальності за порушення податкового законодавства. *Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал*. 2024. Випуск 1 (14). С. 80–88.
14. Сергієнко К.В., Шестак Л.В. Проблема визначення заходів адміністративної відповідальності за податкові правопорушення. *Правове регулювання суспільних відносин в умовах сталого розвитку: матеріали X Міжнародної наук.-практ. конф.*(м. Київ 10 грудня 2021 р.). Упоряд: Бевз С.І., Бирса Н.О., Серебрякова Ю.О. Київ: КPI ім. Ігоря Сікорського. 2021. 566 с.
15. Попова С.М. Адміністративна відповідальність за правопорушення у податковій сфері. Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасні проблеми адміністративного права та процесу» (м. Харків, 30 червня 2017 року). Харків : ХНУВС. 2017. С. 49–51.
16. Кононець В. Особливості адміністративної відповідальності за порушення норм податкового законодавства. *Науковий вісник Дніпровського державного університету внутрішніх справ*. 2024. Спеціальний випуск № 1. С. 52–58. URL: <https://er.dduvs.edu.ua/bitstream/123456789/15794/1/7.pdf>.