

**ОКРЕМІ АСПЕКТИ ДОКАЗУВАННЯ У КРИМІНАЛЬНИХ ПРОВАДЖЕННЯХ  
ЩОДО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ: СУДОВА ПРАКТИКА****CERTAIN ASPECTS OF PROOF IN CRIMINAL PROCEEDINGS REGARDING  
TAX EVASION: CASE LAW****Музиченко О.В., к.ю.н.,  
доцент кафедри публічного права***Київський столичний університет імені Бориса Грінченка,  
консультант суду  
Верховний Суд***Обловацька Н.О., старший викладач кафедри публічного права***Київський університет імені Бориса Грінченка***Карандась М.В., студент IV курсу факультету правничих наук***Національний університет «Києво-Могилянська академія»*

У статті докладно розглянуто проблематику доведення вини особи у вчиненні умисного ухилення від сплати податків. За для забезпечення якісного аналізу зазначеної теми висвітлено статистику Офісу Генерального прокурора України щодо кількості зареєстрованих кримінальних правопорушень, у яких на кінець звітного періоду не було прийнято рішення про закінчення або зупинення за ст. 212 Кримінального кодексу України та іншими статтями, а також за статтями 204, 205-1, 209 Кримінального кодексу України. До того ж вказано дані, які надані Державною судовою адміністрацією щодо кількості засуджених осіб за вищевказаними статтями у період з 2018 по 2023 роки.

Крім того, звернено увагу на судову практику Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду щодо визначення наявності умислу у особи на вчинення дій направлених на ухилення від сплати податків. Зазначено й висновки Європейського суду з прав людини, що є дотичними до аналізованої тематики.

Вказано, що органам досудового розслідування та судам під час судового провадження, слід враховувати усталену судову практику про те, що час вчинення кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК, і розмір заподіяних збитків за відповідні періоди мають суттєве значення під час визначення ознак об'єктивної сторони вказаного кримінального правопорушення. Також звернено увагу на ті правові позиції Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду, де зазначено, що несплата податку або сплата його в меншому розмірі, ніж передбачено відповідними законодавчими положеннями, сама по собі не є достатньою підставою для визнання особи винуватою у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК.

Акцентовано увагу на позиціях науковців, які вказують на різні підходи до визначення критеріїв класифікації способів ухилення від сплати податків, а також надають визначення терміну «ухилення від сплати податків». Виснувано, що питання доведення вини особи за ухилення від сплати податків є досить складним, адже важливо, щоб була наявна сукупність обов'язкових умов, щоб дії особи могли бути кваліфіковані за ст. 212 КК.

**Ключові слова:** ухилення, податки, суд, судова практика, умисел.

The article examines in detail the problem of proving a person's guilt in committing deliberate tax evasion. In order to ensure a qualitative analysis of the mentioned topic, the statistics of the Office of the Prosecutor General of Ukraine regarding the number of registered criminal offenses in which at the end of the reporting period the decision to end or stop under Art. 212 of the Criminal Code of Ukraine and other articles, as well as articles 204, 205-1, 209 of the Criminal Code of Ukraine. In addition, data provided by the State Judicial Administration regarding the number of persons convicted under the above-mentioned articles in the period from 2018 to 2023 are indicated.

In addition, attention is drawn to the judicial practice of the Criminal Court of Cassation as part of the Supreme Court regarding the determination of the presence of a person's intent to commit acts aimed at tax evasion. The conclusions of the European Court of Human Rights, which are tangential to the analyzed topic, are also indicated.

It is indicated that pre-trial investigation bodies and courts during court proceedings should take into account established judicial practice that the time of committing a criminal offense provided for in Art. 212 of the Criminal Code, and the amount of damages incurred for the relevant periods are of significant importance when determining the signs of the objective side of the specified criminal offense. Attention was also drawn to the legal positions of the Criminal Court of Cassation as part of the Supreme Court, which states that non-payment of tax or payment of tax in a smaller amount than provided for by the relevant legislative provisions, in itself is not sufficient grounds for finding a person guilty of committing a crime provided for by Art. 212 of the Criminal Code.

Attention is focused on the opinion of domestic scientists, who point to different approaches to determining the criteria for classifying tax evasion methods, and also provide a definition of the term «tax evasion». It was concluded that the issue of proving a person's guilt for tax evasion is quite complex, because it is important that there be a set of mandatory conditions so that the person's actions can be qualified under Art. 212 of the Criminal Code.

**Key words:** evasion, taxes, court, judicial practice, intent.

**Постановка проблеми.** Проблема ухилення від сплати податків є однією з найбільших викликів для держави, адже несплата податків та інших обов'язкових платежів має наслідки недонадходження значних обсягів грошових коштів до державного та місцевого бюджетів, що створює передумови для недофінансування критичних для кожної особи сфер, наприклад, медичної сфери, пенсійного забезпечення, видатків на оплату праці тощо, тому важливим є аналіз питання доведення вини особи у вчиненні умисного ухилення від сплати податків з метою забезпечення принципу невідворотності покарання.

**Огляд останніх досліджень і публікацій.** Аналізу наведеної тематики приділяли увагу Горбань С. Ю., Григорашенко О. В., Лугіна Н. А., Парфентій Л. А., Якимчук Ю. Ю. та інші.

**Мета.** Аналіз питання доведення вини особи у вчиненні умисного ухилення від сплати податків через призму судової практики, наукових досліджень й міжнародного досвіду.

**Виклад основного матеріалу.** Відповідно до ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, вод-

ночас зазначена норма не виконується повною мірою. Так, згідно з аналітичними роботами податкові втрати бюджету України у 2022 році від нелегального ринку тютюнових виробів оцінюються на рівні 26 мільярдів грн, а податкові втрати у 2021 році від конвертаційних та транзитних схем сягають близько 90 мільярдів грн, від схем пов'язаних зі «скрутками» приблизно від 140 до 180 мільярдів грн, а від тіншової оренди сільськогосподарських земель від 24 до 118 мільярдів грн, що є значним недоотриманням коштів для державного та місцевих бюджетів [1; 2].

Також слід звернути увагу на інформацію надану Офісом Генерального прокурора України щодо кількості зареєстрованих кримінальних правопорушень, у яких на кінець звітного періоду не було прийнято рішення про закінчення або зупинення. Так, за ст. 204 КК зареєстровано 754 кримінальних провадження, з них у 267 кримінальних провадженнях досудове розслідування здійснюється підрозділами Бюро економічної безпеки України; за ст. 205-1 КК зареєстровано 183 кримінальних провадження, з них у 107 кримінальних провадженнях досудове розслідування здійснюється підрозділами Бюро економічної безпеки України; за ст. 209 КК зареєстровано 539 кримінальних провадження, з них у 104 кримінальних провадженнях досудове розслідування здійснюється підрозділами Бюро економічної безпеки України; за ст. 212 КК зареєстровано 875 кримінальних провадження, з них у 663 кримінальних провадженнях досудове розслідування здійснюється підрозділами Бюро економічної безпеки України. Крім того, за даними наданими Державною судовою адміністрацією у період з 2018 по 2023 роки за ст. 204 КК було постановлено 1123 вироків та засуджено 1322 осіб; за ст. 205-1 КК – 578 вироків та засуджено 568 осіб; за ст. 209 КК – 134 вироків та засуджено 129 осіб; за ст. 212 КК – 68 вироків та засуджено 39 осіб.

Як зазначає Якимчук Ю. Ю., ухилення від оподаткування породжує розвиток багатьох проблем економічного і соціального характеру: зростає корупція і підвищується рівень злочинності, збільшується відтік капіталу за кордон, порушуються правила чесної конкуренції, недостатньо фінансується суспільний сектор економіки, не отримуються необхідні суми коштів для потреб держави, що, в свою чергу, викликає збільшення кількості податків та зростання ставок оподаткування [3].

У своїй праці Парфентій Л. А. термін «ухилення від сплати податків» пропонує розуміти як свідомі та умисні дії платника податків, що спрямовані на повну чи часткову несплату податків, зборів або інших обов'язкових платежів до бюджету, і можуть бути як незаконними, так і в межах чинного законодавства [4, с. 291].

Варто вказати, що в юридичній літературі існують різні підходи до визначення критеріїв класифікації способів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Так, вважається, що ухилення від сплати податків – це навмисна дія, яка відтворюється платником податку, що здебільшого відбувається за такими базовими схемами з порушенням податкового законодавства: подання завідомо неправдивих даних через заниження доходів, оцінки майна або іншого предмета оподаткування; неподання відповідних документів, що потрібні для обрахунку податків; неповне надання відповідних документів, що потрібні для розрахунку податків; надання не достовірних документів для обчислення податку (приховування доходів, майна та ін.); подання не достовірних документів з метою незаконного отримання податкових пільг; подання не достовірних документів з метою незаконного отримання преференцій, що суперечить закону; приховування інформації щодо втрати підстав для отримання пільг з оподаткування чи неповідомлення про таку; неутримання сум податку на доходи фізичних осіб; відсутність перерахунків сум податку на доходи фізичних осіб до бюджету [5, с. 243].

При цьому згідно з усталеною судовою практикою суб'єктами такого кримінального правопорушення як умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, можуть бути будь-які особи, зобов'язані утримувати та/або сплачувати податки, збори, інші обов'язкові платежі (постанова Касаційного кримінального суду у складі Верховного Суду (далі – ККС ВС) від 26 квітня 2018 року у справі № 359/7282/14-к).

Що ж стосується доведення вини особи у вчиненні кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – КК), то важливим є доведення наявності прямого умислу, тобто того, що особа розуміє наявність в неї обов'язку сплатити податки у певному розмірі, який така особа свідомо не виконала шляхом вчинення дій, спрямованих на ухилення від виконання такого обов'язку, тому наявність встановленого контролюючим органом факту не сплати податків не свідчить про обов'язкову наявність складу кримінального правопорушення, яке передбачає відповідальність за умисне ухилення від сплати податків. Водночас ненавмисні чи необережні дії ухилення від сплати податку (помилки у разі складання податкової звітності, у разі ведення бухгалтерського обліку тощо) не можуть вважатися ухиленням від оподаткування, бо по суті дії платника податку не мали умислу щодо отримання від них вигоди [5, с. 244].

У цьому аспекті слід згадати позицію, викладену у постанові ККС ВС від 18 січня 2022 року у справі № 711/1481/20, згідно з якою несплата податку або сплата його в меншому розмірі, ніж передбачено відповідними законодавчими положеннями, сама по собі не є достатньою підставою для визнання особи винуватою у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК, якщо сторона обвинувачення не довела наявності в особи прямого умислу свідомо не виконувати обов'язок сплатити податок у певному розмірі шляхом вчинення дій, спрямованих на ухилення від виконання такого обов'язку. Якщо сторона обвинувачення не спростувала версії сторони захисту про те, що обвинувачені особи діяли добросовісно в податкових взаємовідносинах і не вчиняли жодних дій, спрямованих на умисне введення в оману податкових органів щодо своїх зобов'язань зі сплати податку, то за таких обставин не можна вважати, що сторона обвинувачення довела поза розумним сумнівом умисел осіб на ухилення від сплати податків. Якщо на момент розгляду кримінального провадження за ст. 212 КК є невіршений правовий спір про наявність у суб'єкта підприємницької діяльності обов'язку сплатити податок та про розмір цього податку, то це не дає підстав поза розумним сумнівом констатувати наявність суспільно небезпечного діяння (ухилення від сплати податків) і суспільно небезпечних наслідків (фактичне ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних, великих або особливо великих розмірах), а отже ознак кримінального правопорушення, передбаченого за цією статтею.

Аналізуючи питання умисного ухилення від сплати варто зазначити, що про факт ухилення може свідчити корисливий мотив та послідовні дії платника податків на несплату податків, наприклад, у вирокі Чернігівського апеляційного суду від 27 січня 2022 року № 750/910/18 встановлено, що директор товариства з обмеженою відповідальністю (далі – ТОВ) отримав від нестворених слідством осіб, первинні бухгалтерські документи, а саме: договори, податкові та видаткові накладні, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, в яких зафіксовані дані про нібито придбання службовими особами вказаного ТОВ насіння соняшнику, а також олії соняшникової та транспортних послуг й з метою ухилення від сплати податків, передав бухгалтеру ТОВ первинні бухгалтерські документи для використання в бухгалтерському та податковому обліках, достовірно знаючи,

що насіння соняшнику, олію соняшникову та транспортні послуги у вказаних підприємств не купував, а фактично вказані товари та послуги були придбані у невстановлених слідством осіб. У подальшому бухгалтер ТОВ, не будучи обізнаною про справжні результати фінансово-господарської діяльності підприємства, відобразила в податкових деклараціях з податку на додану вартість дані податкових накладних, які містять недостовірні відомості щодо придбання насіння соняшнику, олії соняшnikової та транспортних послуг та віднесла до складу податкового кредиту ТОВ суму ПДВ в розмірі 6 619 173, 17 грн.

Важливо також вказати на те, що наявність лише податкового повідомлення-рішення не може свідчити про умисел особи на ухилення від сплати податків, а такий умисел може бути доведеним лише сукупністю доказів. До того ж при доведенні вини особи варто не посилається на таке податкове повідомлення-рішення, яке оскаржене до суду й остаточне рішення щодо такого акту не прийнято. Так, у постанові ККС ВС від 03 грудня 2019 року у справі № 320/2921/14-к вказано, що виходячи з системного аналізу кримінального процесуального законодавства, в разі оскарження до суду платником податків рішення податкового органу, обвинувачення особи в ухиленні від сплати податків не може ґрунтуватися на такому рішенні до остаточного вирішення справи судом, за винятком випадків, коли обвинувачення не тільки базується на оскаржуваному рішенні, а й доведено на підставі додатково зібраних доказів. Тобто, винуватість особи у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК, не може ґрунтуватися виключно на рішенні суду в адміністративній справі, а має бути підтверджено й іншими доказами.

Крім цього слід відзначити, що одним з важливих доказів, які використовують у кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків є висновок судово-економічної експертизи й достатньо часто висновки наведеної експертизи визнаються недопустимими з огляду на те, що вони не ґрунтуються на первинних документах, а зроблені на основі матеріалів кримінального провадження. Верховний Суд дотримується послідовної практики, що вказана експертиза має проводитись виключно на підставі бухгалтерських первинних документів. У постанові ККС ВС від 09 листопада 2022 року у справі № 604/597/16 зазначено, що фінансово-економічна експертиза, на яку посиляється сторона обвинувачення, проведена на підставі матеріалів кримінального провадження і не базується на первинних бухгалтерських документах та безпосередньо не містить посилань на неправильність ведення бухгалтерського обліку фізичною особою-підприємцем ОСОБА\_1, його перекручування чи ведення подвійного обліку.

Також неприпустимим, на підтвердження вини особи, вказувати на наявність інших вироків щодо осіб, які були засуджені за вчинення кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності та які були контрагентами й мали господарські правовідносини з обвинуваченою особою. У постанові ККС ВС від 03 грудня 2019 року № 320/2921/14-к вказано, що є правильними висновок судів першої та апеляційної інстанцій про те, що вирок місцевого суду відносно ОСОБА\_10 і ОСОБА\_20, у розумінні ст. 84 КПК, не є доказом на підтвердження винуватості ОСОБА\_6 у вчиненні кримінального правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 212 КК.

До того ж у зазначеному аспекті слід звернути увагу на рішення від 23 лютого 2016 року (у справі «Навальний і Офіцеров проти Росії»), де Європейський суд з прав людини (далі – ЄСПЛ) підкреслив, що обставини, встановлені у провадженні, в якому не беруть участь інші обвинувачені, не повинні мати преюдиціальне значення для їх справ. Статус доказів, використаних в одній справі, повинен залишатися суто відносним, а їх сила – обмежуватися даними конкретного провадження. Також ЄСПЛ у своєму рішенні (справа «Бувлес АД проти Болгарії» від

22 січня 2009 року) констатував, що наслідки для добросовісних платників податків через порушення з боку їх контрагентів не повинні наставати і вони не можуть бути притягнені до відповідальності за неправомірні дії свого контрагента.

Слід також відмітити, що нереальність господарських операцій з придбання платником податку товару (робіт, послуг) має підтверджуватися належними, допустимими та достатніми доказами і не може ґрунтуватися на припущеннях, зокрема обумовлюватися лише неможливістю проведення перевірки реальності господарських операцій контрагента через відсутність його за юридичною адресою та відсутності в нього основних фондів, складських приміщень, адже підприємство не позбавлено права залучати матеріально-технічні ресурси для здійснення господарської діяльності.

Крім того, під час здійснення кримінального провадження за ст. 212 КК органам досудового розслідування та судам під час судового провадження, слід враховувати усталену судову практику про те, що час вчинення кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК, і розмір заподіяних збитків за відповідні періоди мають суттєве значення під час визначення ознак об'єктивної сторони вказаного кримінального правопорушення та призначення покарання у виді штрафу. Так, згідно з правовою позицією, наведеною у постанові ККС ВС від 20 вересня 2018 року у справі № 718/287/13-к невстановлення судом цих обставин і незазначення у вирокі з урахуванням положень ст. 5 КК того, в якій редакції застосовано ст. 53 та ч. 3 ст. 212 КК, є істотним порушенням вимог кримінального процесуального закону, що могло перешкодити суду ухвалити законне й обґрунтоване рішення.

Необхідно також мати на увазі, що закон, яким змінено мінімальний розмір коштів, які фактично не надійшли до бюджету в результаті ухилення від сплати податків, необхідний для притягнення особи до кримінальної відповідальності за ч. 1 ст. 212 КК, вважається таким, що скасовує злочинність діяння, якщо на час розгляду кримінального провадження в суді сума не сплаченого обвинуваченим у бюджет податку, вказана в обвинувальному акті, є меншою від суми, розмір якої дає підстави кваліфікувати дії особи за ч. 1 ст. 212 КК. Закриття кримінального провадження на підставі п. 4 ч. 1 ст. 284 КПК виключає можливість кримінального переслідування обвинуваченого, однак не є реабілітуючою обставиною. У такому випадку особу може бути притягнуто до іншого виду юридичної відповідальності (див, наприклад, постанову ККС ВС від 25 лютого 2021 року у справі № 332/2858/14-к).

Слід також звернути увагу на можливу зміну кваліфікації дій особи зі ст. 212 КК на ст. 367 КК. Так, проаналізувавши Єдиний державний реєстр судових рішень можна дійти висновку, що у разі несплати податків на суму більшу, ніж три тисячі і більше неоподатковуваних мінімум доходів громадян, що вказує на відсутність складу кримінального правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 212 КК або за відсутності достатніх доказів умисної несплати податків, органи досудового розслідування та прокуратури намагаються довести вину особи у вчиненні саме службової недбалості за що передбачена кримінальна відповідальність за ст. 367 КК. Вказана практика є обґрунтованою, адже на теперішній час особи, які умисно ухилялися від сплати податків на меншу суму, ніж та яка зазначена у ст. 212 КК та примітці до неї мають можливість уникати покарання, тому є логічним можливість доведення вини таких осіб саме за 367 КК. Так, варто звернути увагу на постанову ККС ВС від 20 квітня 2021 року № 184/1631/18 зазначено, що засуджений був притягнутий до відповідальності за ст. 367 КК, а саме за нежиття заходів щодо перевірки показників податкової звітності з податку на додану вартість Приватного підприємства Приватне виробничо-комерційне підприємство

«Укрєвробуд 2013» (далі – ПП ПВКП «Укрєвробуд 2013») та допущенні подальшої подачі засобами електронного зв'язку податкової звітності з недостовірними показниками. У своїй касаційній скарзі засуджений стверджував, що відсутні докази на підтвердження його винуватості у вчиненні інкримінованого йому кримінального правопорушення, а також причинного зв'язку між його діями та тяжкими наслідками. Водночас суд касаційної інстанції з такими твердженнями засудженого не погодився та вказав, що через несумлінне ставлення до них, що спричинило тяжкі наслідки у вигляді ненадходження до бюджету державних коштів на загальну суму 2053786,32 грн. При цьому, було звернуто увагу, що службова недбалість може виявлятися у формі: а) бездіяльності, коли суб'єкт повністю не виконує покладені на нього службові обов'язки, або б) дії, коли покладені на нього службові обов'язки хоча і виконуються, але неналежним чином – не так, як того потребують інтереси служби, тобто не відповідно до закону та умов, що склалися, або відповідно до них, але неякісно, неточно, неповно, несвоєчасно, поперехово, у протиріччі з встановленим порядком тощо. Крім того, на спростування доводів касатора щодо відсутності доводів саме його вини суд зазначив, що п. 4.3 Статуту ПП ПВКП «Укрєвробуд 2013» саме на директора покладено відповідальність за належну організацію бухгалтерського обліку та достовірність інформації, наведеної у документах податкової звітності.

**Висновки.** Отже, питання доведення вини особи за ухилення від сплати податків є досить складним, адже важливо, щоб була наявна сукупність обов'язкових умов,

щоб дії особи могли бути кваліфіковані за ст. 212 КК. До того ж органи правопорядку мають акцентувати увагу саме на правильності зібрання доказів у «податкових» кримінальних правопорушеннях й обґрунтовувати вину особи лише тими доказами, які можуть бути прийняті судом й покладені в основу обвинувального вироку. Так, не слід доказувати вину особи фактичними даними, що містяться, наприклад, в актах перевірки, податкових повідомленнях-рішеннях, які були скасовані судами або знаходяться у процесі оскарження. Також, необхідно звертати увагу на показання свідків, адже вони мають стосуватися саме підтвердження вини особи та вчинення ним неправомірних дій, а не про наявність між свідками та підозрюваними/обвинуваченими будь-яких відносин.

Отже, враховуючи специфіку справ про «податкові» кримінальні правопорушення, слід зазначити, що в першу чергу необхідно доводити вину особи, в інкримінованому їй кримінальному правопорушенні щодо ухилення від сплати податків, доказами, які безпосередньо підтверджують її умисні неправомірні дії. При цьому, необхідно використовувати такі фактичні дані, що містяться у джерелах доказів, які не скасовані уповноваженими вищестоящими органами чи судами інших юрисдикцій. Інші докази, зокрема і показання свідків, які прямо не підтверджують вину особи в умисному ухиленні від сплати податків, однак у своїй сукупності не суперечать ключовим доказам, а навпаки підтверджують достовірність фактичних даних, що містяться у цих ключових доказах, необхідно також використовувати у кримінальних провадженнях за ст. 212 КК.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. KPMG. Illicit cigarette consumption in the EU, UK, Norway, Switzerland, Moldova and Ukraine. 2023. 248 p. URL: <https://www.pmi.com/resources/docs/default-source/itp/kpmg-report---illicit-cigarette-consumption-in-the-eu-uk-norway-switzerland-moldova-and-ukraine---2022-results.pdf> (date of access: 22.03.2024).
2. Інститут соціально-економічної трансформації, Центр соціально-економічних досліджень CASE-Україна. Порівняльний аналіз фінансового ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні (2021). 2021. URL: <http://iset-ua.org/ua/doslidzhennya/item/185-shemi-2021> (дата звернення: 22.03.2024).
3. Якимчук Ю. Ю. Ухилення від сплати податків в Україні: особливості проблеми та шляхи подолання [Електронний ресурс] / Ю. Ю. Якимчук // Сучасні тенденції державних фінансів. 2013. Режим доступу : <http://libfor.com/index.php?newsid=2205>
4. Парфентій Л.А. Ухилення від сплати податків в Україні: причини та методи боротьби. *Бізнес Інформ*. 2018. No 3. С. 290–295.
5. Григорашенко О. В. Ухилення від сплати податків: економіко-правовий аналіз. Південноукраїнський правничий часопис. С. 241–245. URL: [http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2022/4/part\\_1/37.pdf](http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2022/4/part_1/37.pdf).