



¹Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне

РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

У проведеному науковому дослідженні розкрито основні проблеми та перспективи розвитку податкової системи держави. Окреслено недоліки окремих видів податків та сучасної системи оподаткування, проведено аналіз доцільності використання окремих податків, враховуючи досвід зарубіжних держав. Автором запропоновано заходи для реформування системи оподаткування шляхом зміни існуючої в державі законодавчої бази та накопиченого теоретичного і практичного досвіду.

Ключові слова: оподаткування; ПДВ; податкова система; реформування податків; зарубіжні держави; база оподаткування.

Постановка проблеми. Реформування податкової системи є ключовим питанням подальшого розвитку економіки нашої держави. Ефективна її діяльність впливає на розвиток основних напрямів економічної, фінансової та підприємницької діяльності, на задоволення основних потреб держави і окремих громадян. Зважаючи на те що податкова система та її складові в Україні постійно реформуються і вдосконалюються, вони є недостатньо ефективними на сучасному етапі економічного розвитку.

Перетворення на соціально-економічному рівні, які проводяться нині в Україні, визначають необхідність формування ефективної податкової політики – важливої умови покращення загальної економічної ситуації в країні. Податки одночасно використовуються державою не тільки для здійснення її фіскальних цілей, а також як основний важіль для розвитку економіки в цілому.

Існування великої кількості прогалин та недоліків у податковій сфері нашої держави, таких як нестабільність законодавчої бази, часті її зміни; значна кількість пільг, встановлення яких досить часто є необґрунтованим та недоцільним; високий фіскальний тиск з боку обов'язкових платежів; малоефективна структура податків, результатом яких є значні втрати частини бюджету через недостатнє надходження сум платежів, виведення капіталу у тінь та в офшори;

невисокі позиції України у світових рейтингах – визначають та підтверджують актуальність проведеного нами дослідження та необхідність пошуку шляхів розв'язання поставлених проблем.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загальними питаннями системи оподаткування займалися А. Аронов, В. Базилевич, В. Вишневецький, В. Калюжний, В. Копич, Д. Липницький, А. Крисоватий, Р. Жарко, О. Кравченко, М. Романюк, О. Десятнюк, А. Кізима, В. Дмитрів, А. Луцик та інші.

Певні напрацювання в дослідженні теоретичних і практичних аспектів оподаткування мають такі економісти, як В. М. Федосова, В. М. Опарін, В. І. Островецький, Н. С. Рязанов, О. В. Мірчев, Б. Я. Панасюк, П. П. Дубенецька, В. А. Савчук та інші.

Аналіз та дослідження напрямів реформування податкової системи та регулювання механізму оподаткування є найбільш актуальними питаннями сьогодення, на це вплинули нові, більш динамічні явища, що відбуваються останнім часом в економіці України. На наш погляд, головною проблемою сучасності в державі є невідпрацьованість і неузгодженість податкового механізму та законодавства в цілому, яке впливає на склад податкової системи та механізм визначення і сплати податків.

Мета статті. Метою написання наукової статті є висвітлення актуальних проблем та напрямів вдосконалення податкової системи держави, формування пропозицій для удосконалення механізму її функціонування та напрямів реформування окремих видів податків в умовах трансформаційних перетворень в Україні.

Згідно з поставленою метою, нами були окреслені наступні завдання: визначити основні проблеми сучасної системи оподаткування, виявити напрями їх вирішення, враховуючи досвід зарубіжних держав, а також запропонувати заходи для її реформування шляхом зміни діючої в державі законодавчої бази та накопиченого теоретичного і практичного досвіду у сфері оподаткування.

Основний розділ. Податкова система є однією з найбільш важливих форм управління економікою держави, саме податки слугують важливим джерелом надходження доходів до бюджету та є вагомим економічним інструментом, що здійснює стимулювання і регулювання виробництва, забезпечує дію соціальних гарантій, які стимулюють ділову активність.

Розроблена податкова система України ніколи не відзначалась високою ефективністю. Спроби реформування основного механізму фінансового впливу на соціально-економічний розвиток країни



залишаються недосконалими і викликають чимало нарікань. Окреслені науковцями підходи до політики оподаткування не забезпечують адекватного проведення фіскальної, регуляторної, розподільчої, стимулюючої та контрольної функцій податків. Державний бюджет регулярно має дефіцит коштів. Податкові надходження до бюджетів різних рівнів не відзначаються стабільністю. У суспільстві спостерігається дуже великий рівень диференціації за доходами населення. Податки не здійснюють стимулювання розвитку економіки, а скоріше заганяють її в тінь [3].

На наш погляд, головними критеріями оцінки ефективності податкової системи мають бути:

- певна рівність та встановлена справедливість податків стосовно всіх платників;

- доступність та однозначність податкового законодавства, що дозволяють однаково його розуміти як платникам податків, так і працівникам контролюючих органів;

- можливість для платників податків наближення термінів їх сплати до моменту одержання доходів, тобто простоту розрахунків податків;

- певна стабільність, яка дозволяє здійснювати прогноз фінансових результатів, у поєднанні з гнучкістю реакції на зміну економічної ситуації в державі.

Важливим завданням, яке має бути вирішене нашою державою, є максимальне спрощення структури податків в Україні для забезпечення необхідної стабільності податкових надходжень до бюджетів різних рівнів.

Значною проблемою для економічного розвитку України є реформування існуючої податкової системи, яку необхідно проводити шляхом зменшення податкового навантаження на платників податків та інвесторів коштів у виробництво. Для цього потрібно, на наш погляд, знизити кількість існуючих податків та зменшити податковий тиск на підприємців.

Слід також виділити основні проблеми оподаткування, які, на нашу думку, є потенційними загрозами подальшого економічного розвитку держави:

- існуюча система формування державних доходів має переважно фіскальний характер. Податки не виступають інструментом підвищення конкурентоспроможності держави, регулююча функція податків не орієнтується на стале економічне зростання;

– загальні витрати на адміністрування податків та зборів є значними та невідповідними. На утримання ДПС витрати продовжують зростати. Так, у 2022 році порівняно з 2019 роком видатки на органи ДФС збільшилися майже 2,5 рази. Діяльність Міністерства фінансів України та ДПС України значним чином не узгоджена, на що вказують окремі функції, які дублюються;

– податкова система є досить складною в частині підготовки та подання звітних документів, тому не сприяє веденню бізнесу [8];

– система спрощеного режиму оподаткування має певні проблеми, що спричинені такими факторами, як зменшення мотивації підприємницької діяльності; не зацікавленість суб'єктів господарювання в зміні свого статусу як суб'єктів, що мають право використовувати спрощену систему оподаткування, це все зменшує їх розвиток та відповідно впливає на темпи зростання обсягів виробництва;

– існуюча система митно-тарифного регулювання не сприяє оперативності реагування на зміну кон'юнктури світового ринку та на структуру економіки в Україні;

– малоефективним залишається також механізм розподілу податкових надходжень між центральним і місцевими бюджетами, що, впливає на розвиток економіки у розрізі окремих регіонів України [6].

Враховуючи досвід зарубіжних держав, трансформація податкової системи повинна полягати в оптимізації потреб у податкових надходженнях із можливостями їх отримання.

Аналізуючи питому вагу податкових платежів у структурі валового внутрішнього продукту України, бачимо, що вона є нижчою ніж в Японії чи країнах ЄС, але більша ніж в США. В Україні відносно невеликий податковий тиск 27,3%, меншим він є лише в США 26,9%, водночас у країнах ЄС податковий тиск у середньому становить 39,3%.

Проведемо аналіз кількості податків в різних зарубіжних державах. В нашій державі законодавством затверджено 11 податків та зборів: (7 державних та 4 місцевих), в Японії – 55 (25 державних та 30 місцевих), в Великобританії – 8, Італії – 15, Німеччині – 16, Франції – 7, Нідерландах – 9, Португалії – 8, Іспанії – 8. Отже, бачимо, що в нашій державі оптимальна кількість податків порівняно з іншими країнами світу.

Також слід звернути увагу на місцеве оподаткування в Україні та розподіл податків між державним і місцевими бюджетами. Така проблема викликана необхідністю задоволення соціальних потреб держави. Відбувається так, що держава здійснює функції



загальнонаціонального призначення; а місцеві органи влади зобов'язані більшою мірою фінансувати потреби населення соціального напрямку. В державах з розвинутою ринковою економікою, особливо Західної Європи, частка податків у доходах органів місцевого і регіонального самоврядування становить значні суми коштів. Наприклад, в Данії, Іспанії, Норвегії, Швейцарії, Швеції, Фінляндії вони становлять понад 40% від дохідної бази [3]. В Україні цей показник становить менше 5%.

У окремих зарубіжних державах кількість місцевих податків є досить значною: у Франції – понад 50, в Італії – понад 70, в Бельгії – понад 100 податків і зборів.

У загальній сукупності кількість місцевих податків у розвинених державах поділяється на такі групи:

- це прямі реальні податки: на рухоме і нерухоме майно, землю, з власників транспортних засобів, промисловий, екологічний тощо;

- це прямі податки на доходи фізичних і юридичних осіб, спадщини, дарування;

- це непрямі податки на продаж: акцизи на бензин, тютюн, спиртні напої, на роздрібний продаж тощо;

- це збори і мита: на прибирання та вивіз сміття, за паркування автотранспорту, за полювання і риболовлю, з власників собак, за видачу ліцензій і посвідчень, послуги цвинтарів тощо.

На наш погляд, доречним буде виключення деякого кола зборів зі складу місцевого оподаткування. Але варто віднести до компетенції місцевих органів влади такі платежі за спеціальне використання природних ресурсів (земельних, водних, лісових, надр тощо) [3].

Аналіз структури податків показує, що в Україні більшу частину надходжень до бюджету складають непрямі податки, а саме податок на додану вартість та акцизний податок. Так, у 2021 році ПДВ склав 50,69% усіх бюджетних надходжень, акцизний податок – 15,64%, ПДФО – 21,33%, податок на прибуток підприємств – 9,25% [9]. У країнах ЄС та США більшість надходжень до бюджету складають прямі податки.

Необхідно визначити два підходи до оподаткування доходів:

- 1) наявність прямої шкали, коли податок розраховується за єдиною ставкою незалежно від рівня доходу.

Вона не враховує принцип соціальної рівності: малозабезпечені та заможні верстви населення сплачують однаковий відсоток з доходу (Україна, Росія, Грузія, Болгарія);

2) застосування прогресивної шкали спрямованої на збільшення податкових ставок при збільшенні доходу (Франція, США, Німеччині, Великобританія, Нідерланди) [2].

Розглянемо структуру оподаткування та кількість податків у різних державах світу як можливість їх адаптації до податкової системи України.

Так, у Великобританії діє двоступенева система оподаткування, яка складається із загальнодержавних і місцевих податків.

В цілому податки складають приблизно 90% дохідної частини англійського державного бюджету. Важливими джерелами державних доходів є: податки на дохід (враховують прибуток), до них включаються прибутковий податок із фізичних осіб (який є диференційований залежно від величини доходу громадян; при сплаті цього податку діють три основні ставки: 20, 25 і для найбагатших – 40% доходу), корпоративний податок (стандартна ставка – 33%) і податок на нафтовий дохід; податок на капітал, який враховує податок зі спадщини (до 40%), податок на приріст капіталу, консульський збір та імпорتنі мита; непрямі податки – ПДВ (17,5%), акцизи і митні платежі; платежі за державним страхуванням, які дають право на отримання допомог. Основними принципами, що покладені в основу сучасної податкової політики уряду Великої Британії, є заохочення зайнятості і стимулювання кожного до праці; сприяння накопиченню і довгостроковим інвестиціям та справедливість [1].

На наш погляд, податкова система нашої держави повинна бути спрямована на формування системи стимулювання підприємницької діяльності та інвестиційної активності як важливого джерела податкових надходжень в державу. Запровадження такого принципу можливе через надання підприємцям інвестиційних пільг, що мають цільовий характер та суворо контролюються з боку податкових органів.

Податкова система сучасної Франції орієнтована переважно на непряме оподаткування. Важливим джерелом бюджетних надходжень залишається непрямий податок – податок на додану вартість (базова ставка – 20,6%), його надходження становлять більше 50% від усіх податкових надходжень, тому основний «податковий тягар» лягає на споживання. Головним прямим податком у Франції є прибутковий податок з фізичних осіб (ставки 10,5 – 54%). Загальна ставка податку на прибуток корпорацій у Франції становить 36,66% [3]. Запропонована модель може бути впроваджена для української системи оподаткування і стати



позитивним досвідом для застосування її у вітчизняних податкових стандартах.

Застосовані податкові механізми Німеччини орієнтовані на ті самі основні принципи, що й податкові системи згаданих європейських країн: раціональний розподіл податкового тягаря між виробництвом і споживанням, соціальна справедливість, захист вітчизняного підприємця.

Створений федеративний устрій держави визначає обов'язковим для уряду розподіл основних податкових надходжень до бюджету на паритетних засадах: половина отриманих коштів від прибуткового податку, від податку на прибуток направляється до федерального бюджету, інша половина – до бюджету тієї землі, де зібрані ці податки. Німеччина – типова країна з трирівневою системою оподаткування. Податкові надходження розподіляються між трьома суб'єктами: федеральною владою, урядами земель і місцевою владою (громадами) [4].

Щодо податків США, то прибутковий податок сплачують тільки заможні верстви населення. Крім того, приділяється значна увага наданню пільг при здійсненні оподаткування доходів з фізичних осіб [6].

В Україні розроблені певні пропозиції щодо зміни порядку оподаткування. За розрахунками експертів, при скасуванні тільки деяких пільг з ПДВ, ставку податку можна було б зменшити до 16% без будь-яких втрат доходу [7].

Запропонована модель оподаткування ПДВ сприяла б не лише становленню стабільної та дієвої податкової системи, але й значною мірою могла б знизити питому вагу тіньової економіки, яка досі негативно впливає на бюджетні наповнення держави. В більшості випадків незначні податкові ставки повинні сплачувати невеликі легальні підприємства чи фізичні особи-підприємці, на відмінну від великих та прибуткових організацій, які певними шляхами приховують свої справжні прибутки.

Враховуючи думки економістів розвинених держав, податкова система буде оптимальною, якщо враховуються наступні принципи:

- максимальне зниження витрат держави на утримання податкової системи та витрат платників, що пов'язані з процедурою сплати податків;

- зменшення податкового тягаря як основного чинника, що впливає на скорочення економічної активності платника;

- система оподаткування в державі не повинна бути перешкодою як для внутрішньої раціональної організації

виробництва, так і для його зовнішньої орієнтації на структуру попиту споживачів;

- організація такого процесу отримання податків, який би завдяки накопиченню фінансових ресурсів сприяв реалізації політики кон'юнктури та зайнятості;

- оптимізація процесу оподаткування та його впливу на розподіл доходів у напрямі забезпечення більшого рівня справедливості [3].

Досвід зарубіжних держав показав, що для реформування податкової системи можливе використання таких принципів оподаткування, як:

- принцип простоти: мінімізація витрат на сплату податків, простота в їх нарахуванні, зменшення часу на адміністрування;

- принцип соціальної справедливості: податкова система повинна прагнути до вирішення соціальних проблем;

- принцип економічної ефективності: певна відповідність ставок податків постійному економічному розвитку держави.

На наш погляд, для підвищення рівня ефективності податкової системи в Україні необхідно реалізувати наступні заходи:

1. Дотримання стабільності в нормативно-правовому регулюванні податкового законодавства. Запропоновані податкові нормативи для суб'єктів господарювання мають бути простими та зрозумілими та не повинні постійно змінюватись.

2. Оптимізація рівня податкового навантаження з метою стимулювання розвитку нових робочих місць, зростання ринку праці та вивільнення грошових коштів населення для розвитку власного бізнесу.

3. Підвищення ефективності управління податковим боргом, що включає: віднесення до податкової застави усіх активів боржника, незалежно від розміру податкового боргу; застосування продажу майна відразу після невиконання графіка погашення податкового боргу; передбачення в законодавстві норми про автоматичне списання частини коштів у погашення податкового боргу у момент їх надходження на рахунок платника [7].

4. Автоматизація процесів оподаткування із застосуванням сучасних технологій. Органам ДПС слід продовжити роботу щодо вдосконалення системи електронного документообігу та системи електронного адміністрування ПДВ, застосовувати спрощені форми податкової звітності, звітування платниками за операціями у режимі реального часу тощо.



5. Збільшення відповідальності за використання тіньових податкових схем при веденні бізнесу та умисній мінімізації податкових зобов'язань.

З врахуванням вищевикладеного, слід зазначити, що урядом держави розроблено нову концепцію податкової реформи, яку обговорюють в Офісі Президента, що отримала назву «10-10-10».

Запропонована податкова реформа передбачає зниження ставок ключових податків до 10%: податку на прибуток підприємств (18%), податку на доходи фізосіб (18%) та ПДВ (20%).

Також запропоновано скасувати єдиний соціальний внесок (ЄСВ, 22% від фонду оплати праці працівника, для ФОПів – щонайменше 22% від мінімальної зарплати), та вдвічі, до 3%, підвищити ставку військового збору.

Водночас зі зниженням ставок податків також пропонують скасувати всі податкові пільги, посилити відповідальність за порушення податкового законодавства і надати Державній податковій службі доступ до інформації про банківські рахунки платників податків, тобто скасувати банківську таємницю.

На нашу думку, в разі реалізації реформи «10-10-10» доходи бюджету можуть не зменшитися, а навпаки зрости, але для цього необхідне дотримання певних умов. Зокрема, з податкової системи повинні зникнути всі спеціальні режими, оптимізації, «скрутки» та контрабанда, сплата податків має стати обов'язковою для всіх, а зарплати – лише «білими». Також держава не повинна створювати винятки для олігархів чи наближених до них секторів економіки, має відбутися прозорий конкурс на посаду голови Національного антикорупційного агентства, здійснити очищення судової системи та правоохоронних органів.

Висновки. На основі проведеного дослідження проблем та перспектив розвитку системи оподаткування в державі бачимо, що на сьогодні чітко невизначені загальні концепції реформування системи оподаткування.

На наш погляд, головним напрямом реформування податкової системи має стати встановлення оптимального рівня податкового навантаження для подальшого стимулювання економічного зростання. Досягнутий позитивний ефект буде отриманий від проведення заходів, направлених на вдосконалення системи податкового контролю, створення певних умов, які унеможливають ухилення від сплати податкових зобов'язань, введення значних обмежень на використання податкових пільг, а також визначення оптимальної методики забезпечення розподілу вилучених коштів.

Враховуючи злагоджені та вивірені заходи з боку держави, можливо мінімізувати та подолати проблеми. Також необхідно забезпечити певний баланс, з однієї сторони, держава повинна проявляти гідне ставлення до платників податків, які покращують економічний її розвиток, а з іншого – підвищувати їх відповідальність шляхом формування високої податкової культури.

Одним із пріоритетних напрямів вдосконалення податкової системи має стати забезпечення нейтральності та справедливості оподаткування, а також реформування податкового механізму на принципах економічної ефективності, стабільності, прозорості та поступове наближення її до міжнародних та європейських стандартів.

1. Гречко А. В. Перспективи реформування податкової системи України в умовах євроінтеграції. *Економіка та управління національним господарством*. 2016. № 3. С. 60–70. 2. Карлін М. Фінанси країн Європейського Союзу : навч. посіб. Київ : Знання, 2011. 639 с. 3. Котіна Г. Податкові важелі впливу на економіку в сучасних умовах: вітчизняний та світовий досвід. *Економіст*. 2010. № 5. С. 31–35. 4. Крисоватий А. І., Десятнюк О. Н. Податкова система : навч. посіб. Тернопіль : Карт–бланш, 2004. 331 с. 5. Лютий І. О., Демиденко Л. М., Романюк М. В. Податкова система : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. К. : Центр учбової літератури, 2009. 456 с. 6. Сидельникова Л. П. Податкова система : навч. посіб. К. : Ліра-К, 2013. 424 с. 7. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія та практика становлення : автореф. дис. ... д.е.н. 2018. 488 с. 8. Міністерство фінансів України : офіційний вебсайт. URL: <http://www.minfin.gov.ua/> (дата звернення: 15.02.2023). 9. Національний банк України : офіційний вебсайт. URL: <http://www.bank.gov.ua/>. (дата звернення: 15.03.2022). 10. Податковий кодекс України : Закон України зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/>. (дата звернення: 15.03.2022).

REFERENCES:

1. Hrechko A. V. Perspektyvy reformuvannya podatkovoi systemy Ukrainy v umovakh yevrointehratsii. *Ekonomika ta upravlinnia natsionalnym hospodarstvom*. 2016. № 3. S. 60–70. 2. Karlin M. Finansy krain Yevropeiskoho Soiuzu : navch. posib. Kyiv : Znannia, 2011. 639 s. 3. Kotina H. Podatkovi vazheli vplyvu na ekonomiku v suchasnykh umovakh: vitchyzniani ta svitovi dosvid. *Ekonomist*. 2010. № 5. S. 31–35. 4. Krysovatyi A. I., Desiatniuk O. N. Podatkova systema : navch. posib. Ternopil : Kart–blansh, 2004. 331 s. 5. Liutyi I. O., Demydenko L. M., Romaniuk M. V. Podatkova systema : navch. posib. dlia stud. vyshch. navch. zakl. K. : Tsentri uchbovoi literatury, 2009. 456 s. 6. Sydelnykova L. P. Podatkova systema : navch. posib. K. : Lira-K, 2013. 424 s. 7. Sokolovska A. M. Podatkova systema derzhavy: teoriia ta praktyka stanovlennia : avtoref. dys. ... d.e.n. 2018. 488 s. 8. Ministerstvo finansiv Ukrainy : ofitsiinyi vebсайт. URL: <http://www.minfin.gov.ua/> (data zvernennia: 15.02.2023). 9. Natsionalnyi bank Ukrainy : ofitsiinyi vebсайт. URL: <http://www.bank.gov.ua/>. (data zvernennia: 15.03.2022). 10. Podatkovi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy zi zminamy i dopovnenniamy. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/>. (data zvernennia: 15.03.2022).



REFORMING THE TAX SYSTEM OF UKRAINE: PROBLEMS AND PROSPECTS

Reform of the tax system is a key issue for the further development of the state's economy. The effectiveness of the tax system depends on the activity of all the main areas of the economy, the development of entrepreneurship and the satisfaction of both the basic needs of the state and individual citizens. Despite the fact that the tax system in Ukraine is constantly being reformed and improved, it is not efficient enough.

The purpose of writing a scientific article is to highlight current problems and directions for improving the state's tax system. Formation of proposals for improving the mechanism of its functioning and directions for reforming the modern tax system of Ukraine.

In accordance with the set goal, we outlined the following tasks: to identify the main problems of the modern taxation system, to identify directions for their solution, taking into account the experience of foreign countries, as well as to propose measures for its reform by both changing the existing legislative framework in the state and the accumulated theoretical and practical experience in the field of taxation.

Taking into account the experience of foreign countries, the transformation of the tax system should consist in optimizing the needs for tax revenues with the possibilities of their receipt. In some countries, the number of local taxes is quite significant: in France – more than 50, in Italy – more than 70, in Belgium – more than 100 taxes and fees.

The analysis of the structure of taxes shows that in Ukraine most of the revenues to the budget are made up of indirect taxes, namely value added tax and excise tax. Thus, in 2021, VAT accounted for 50.69% of all budget revenues, excise tax – 15.64%, personal income tax – 21.33%, corporate income tax – 9.25%. In the countries of the EU and the USA, the majority of revenues to the budget are direct taxes.

Taking into account the experience of foreign countries, the following basic principles will become a possible basis for the construction and functioning of the tax system: – the principle of simplicity: minimization of the costs of paying taxes, simplicity of their calculation, reduction of administration time, convenience; – the principle of social justice: the tax system must strive to solve social problems; – the principle of economic efficiency: compliance of tax rates with the economic development of the state.

The main guideline for the further reform of the tax system should be the establishment of the optimal level of the tax burden to stimulate economic

growth. A positive effect will be the introduction of measures to improve the tax control system, create conditions that make it impossible to evade tax obligations, limit the use of tax benefits, as well as ensure the optimal distribution of seized funds, which requires further research and the development of the theoretical and methodological foundations of the mechanism of their implementation.

Keywords: taxation; VAT; tax system; tax reform; foreign states; tax base.

Отримано: 19 березня 2023 року
Прорецензовано: 24 березня 2023 року
Прийнято до друку: 31 березня 2023 року