

ДО ПРОБЛЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Дмитро ДОБРОШТАН, ORCID 0009-0001-5245-1079¹

¹Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Україна, м. Харків

Автор-кореспондент: Дмитро Доброштан, електронна пошта: d.v.dobroshtan@nlu.edu.ua

Анотація. У статті досліджується питання цифровізації податкового адміністрування в контексті електронного обліку податку на додану вартість як важливого елемента сучасної податкової системи України. Аналізуються роботи науковців, які наголошують на важливості впровадження цифрових технологій у податкову сферу, цифрових трендах. Акцентовано, що впровадження електронних платформ і автоматизованих систем може значно скоротити витрати на адміністрування податків та забезпечити прозорість оподаткування. Доведено, що незважаючи на запровадження онлайн сервісів щодо адміністрування ПДВ в Україні, на практиці наявні численні випадки необґрунтованої відмови контролюючих органів у реєстрації податкових накладних. Для захисту своїх прав та законних інтересів платники податків звертаються до суду. Піддано аналізу судові рішення, зміст яких вказує на формальність дій контролюючих органів, що посиляються на ненадання платником документів без будь-якої конкретизації. Вказано на прогалини у функціонуванні системи управління податковими ризиками та потребу удосконалення алгоритмів перевірки і прийняття рішень у контексті розвитку системи електронного адміністрування ПДВ.

Ключові слова: податкове адміністрування, контролюючі органи, податкові органи, податок на додану вартість, цифрові сервіси, електронне адміністрування ПДВ, податковий спір.

Внесок автора

Автор підготував статтю самостійно. Автором було самостійно підібрано літературу, проведено її аналіз та сформульовані висновки.

Заява про розкриття інформації

Автор не має жодних конкуруючих фінансових, професійних чи особистих інтересів щодо інших осіб.

ВСТУП

Весь сучасний світ охоплений цифровою трансформацією, яка стосується різних сфер суспільного життя, сприяючи поліпшенню ефективності взаємодії між державними органами, бізнесом та громадянами. Одним із напрямів, в якому активно впроваджуються цифрові сервіси, є сфера податкового адміністрування. При чому пріоритетним напрямом цифрових реформ податкового адміністрування є облікові процедури, а особливо ті, що стосуються впровадження електронного обліку податку на додану вартість (далі – ПДВ). Такий підхід цілком логічний, адже податок на додану вартість є одним з найвагоміших джерел поповнення державного бюджету, але процес його адміністрування ще й до тепер залишається викликом для багатьох держав, і України в тому числі. Очевидно, що впровадження сучасних цифрових рішень для обліку та контролю ПДВ здатне підвищити прозорість адміністрування, зменшити податкові ризики, а також забезпечити реалізацію таких принципів податкового законодавства як законність, рівність, єдиний підхід, зручність та інші.

На сьогодні увесь процес адміністрування ПДВ починаючи з моменту реєстрації платником ПДВ до сплати та формування Реєстру заяв на відшкодування ПДВ здійснюється повністю

онлайн. Система електронного адміністрування ПДВ уміщає в собі усю інформацію про об'єкти оподаткування, податкові зобов'язання в розрізі суб'єктів господарювання за кодами видів економічної діяльності та товарними групами (УКТЗЕД) (*Електронне адміністрування ПДВ...*, б.д.). Автоматизація обліку ПДВ дозволяє зменшити можливості для податкових зловживань, зокрема шахрайства з фіктивними рахунками, а також підвищує прозорість та спрощує процес декларування та сплати податків для підприємців.

Україна активно розвиває систему електронного адміністрування ПДВ, яка включає електронні рахунки та систему перевірки операцій на відповідність встановленим нормам. Податківці вказують, що система управління ризиками при адмініструванні ПДВ, яка автоматично зупиняє реєстрацію ризикових податкових накладних, повноцінно працює (*Електронне адміністрування ПДВ...*, б.д.). Але виникає низка питань: чи якісно працює така система, чи врахований досвід впровадження цифрових сервісів, які кроки потрібно зробити з метою удосконалення цифрових надбань тощо.

Метою статті є на прикладі аналізу системи електронного адміністрування податку на додану вартість позначити наслідки впровадження цифрових сервісів у податкове адміністрування.

ТЕОРЕТИЧНА ОСНОВА

Показово, що до наукового аналізу цифровізації податкового адміністрування сьогодні підходять багато вчених. Наприклад, Д.А. Вакулик, розглядаючи зарубіжний досвід цифровізації оподаткування, використовує такі критерії вибору країни як високий рівень економічного розвитку, відносно схожа система оподаткування, ефективність діючих механізмів оподаткування. Тому авторка наводить як приклад системи оподаткування США, Китаю та сукупно взяті країни ЄС (Вакулик, 2022). Позитивно, що фахівець обрала для дослідження країни з високим рівнем економічного розвитку, схожою системою оподаткування та ефективними механізмами, що є логічним та обґрунтованим підходом.

У результаті аналізу податкових систем США, Китаю та країн ЄС Д.А. Вакулик виділила наступні цифрові тренди:

- 1) індекс цифровізації державної служби (спрямоване на визначення частки в цифровому форматі кожного одержувача податкових послуг);
- 2) електронні податкові системи, електронні системи податкового менеджменту, електронні системи облікових записів, електронна фінансова звітність, електронна платформа податківців (подання звітності в електронній формі, своєчасне, зручне та швидке оформлення податкових документів, відстеження, керування податковою інформацією тощо);
- 3) електронні системи обміну податковою інформацією (даних про акцизний податок, даних про податок на додану вартість), єдині портали платників податку на додану вартість
- 4) мобільні додатки;
- 5) стандартизовані документи податкових перевірок, тощо (Вакулик, 2022).

На наш погляд, виділення науковцем цифрових трендів, таких як індекс цифровізації, електронні системи та мобільні додатки, свідчить про комплексний підхід до дослідження. Ці елементи дійсно є важливими для підвищення ефективності податкової системи будь якої держави.

Позначимо, що Д.А. Вакулик стверджує, що для податкової системи України в контексті її цифровізації важливими є напрямки практичного застосування штучного інтелекту (податковий аналіз за допомогою нейронних мереж; інтелектуальний переклад технічних документів; застосування чат-ботів; інтелектуальний контекстний пошук податкової інформації; автоматизація усіх процесів оподаткування) та роботизації (автоматичне введення даних, обробка первинних документів, автоматичне створення документів тощо) (Вакулик, 2022). Ми підтримуємо слушний акцент науковця на застосуванні штучного інтелекту та роботизації в оподаткуванні, адже ці технології можуть значно прискорити та спростити адміністрування податків в Україні. Як

свідчить практика та останні дослідження, штучний інтелект здатен автоматизувати аналіз даних, прогнозувати ризики, забезпечувати інтелектуальний пошук податкової інформації та переклад технічних документів, а роботизація – спрощувати введення даних і обробку документів. Це дозволить значно підвищити ефективність роботи податкових органів, зменшити людський фактор і помилки, а також створити більш прозору та зручну систему оподаткування.

Показово, що Д.А. Вакулик рекомендує для цифровізації податкової системи України створити повністю верифіковану блокчейн-платформу для платників податків, розвивати платформу дистанційного податкового контролю, запровадити вбудоване цифрове управління персоналом контролюючих органів, запровадити застосування технології VR/AR у прямому спілкуванні між органами податкового контролю та платниками податків (Вакулик, 2022). Як вбачається, така пропозиція щодо створення блокчейн-платформи, розвитку дистанційного контролю та застосування VR/AR є сучасною та інноваційною, проте вимагає значних інвестицій щодо її запровадження та підготовки персоналу.

Наведемо також думку інших дослідників. Приміром, М. Хмиз, С. Петков, З. Милянник, Ю. Мазур, Р. Козяр, В. Гудима та І. Проць наголошують, що цифрові технології в оподаткуванні дозволять органам державного фінансового контролю ефективно контролювати дотримання податкового законодавства та оптимізувати процес управління сплатою податків, зборів і зобов'язань (Хмиз та ін., 2023). Показово, що ці фахівці досліджували питання цифровізації оподаткування як інструменту боротьби з тіньовою економікою (Хмиз та ін., 2023). Науковці справедливо стверджують, що впровадження сучасних інформаційних технологій у податкову систему дозволить забезпечити:

- ефективний збір, обробку та аналіз податкової інформації;
- поглиблений і детальний аналіз податкових даних платників податків; вдосконалення механізму побудови податкової звітності та більш точно та зрозуміло відображати податкову інформацію;
- електронну взаємодію органів державного фінансового контролю з платниками податків;
- підвищення якості обслуговування платників податків;
- підвищення ефективності адміністрування податків;
- скорочення часу проведення податкових перевірок та виявлення порушень при нарахуванні податків;
- запобігання шахрайству з обчисленням податків;
- зменшення витрат на утримання національних установ фінансового контролю (Хмиз та ін., 2023).

Ми підтримуємо тих науковців, які стверджують, що розробляючи та впроваджуючи цифрові сервіси у сферу податкового адміністрування варто зважати на таке: 1) гнучкість – можливість адаптації до зміни як зовнішніх, так і внутрішніх чинників; 2) постійне вдосконалення інформаційного, технічного, програмного забезпечення; 3) універсальність – орієнтація на значну кількість операцій, у тому числі й нетипових; 4) доступ – віддалений; 5) використання – на розсуд замовника; 6) сумісність – інтеграція з інформаційною системою замовника та врахування людського фактора; 7) безпека даних – захищеність від несанкціонованого доступу; 8) надійність – висока надійність технічного та програмного забезпечення (Цюц'як, 2023).

РЕЗУЛЬТАТИ ТА ОБГОВОРЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ

Безумовно, що цифровізація допомагає запобігти шахрайству, зменшити витрати та підвищити ефективність адміністрування податків. Однак наразі є й низка проблем. Розглянемо їх на прикладі адміністрування ПДВ.

Сьогодні, незважаючи на вже не перший рік впровадження цифровізації у податкову сферу поєднану із перманентною трансформацією і удосконаленням адміністрування податків і зборів, функціонування системи управління ризиками при адмініструванні ПДВ має вади, про що

свідчить численна кількість судових спорів щодо оскарження платниками податків рішень про відмову в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних через часту зупинку реєстрації податкових накладних, а також подальше прийняття рішення про відмову в реєстрації таких.

Наприклад, у Рішенні Харківського окружного адміністративного суду від 05 січня 2024 року у справі № 520/30237/23 (Рішення Харківського окружного адміністративного суду, 2024) судом було визнано протиправними та скасовано рішення про відмову в реєстрації податкових накладних. Зокрема, суд у справі № 520/30237/23 аналізуючи приписи (пункти 4, 5, 6, 7, 11) Порядку прийняття рішень про реєстрацію / відмову в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженому Наказом Міністерства фінансів України від 12.12.2019 р. № 520, а також правові позиції Верховного Суду (постанова Верховного Суду по справі №140/2160/18, 2019; постанова Верховного Суду по справі №509/4156/15-а, 2018) доходить висновку, що оскаржуване рішення суб'єкта владних повноважень не відповідає вимогам умотивованості, адже містить лише загальні твердження про ненадання платником первинних документів, хоча у дійсності копії таких документів були передані платником до контролюючого органу і реальність відомостей цих документів, а також правильність їх складання не була поставлена контролюючим органом під сумнів та більше того – не була спростована (Рішення Харківського окружного адміністративного суду, 2024).

Указане рішення є одним із низки подібних судових рішень у справах щодо визнання протиправними та скасування рішень контролюючих органів про відмову в реєстрації податкової накладної або розрахунку коригування до податкової накладної. Зазвичай такі рішення визнаються протиправними та скасовуються у зв'язку із лише формальним загальним посиленням на причину ненадання документів платником податків, без їх конкретизації. Цей факт відверто вказує на недоліки у функціонуванні системи електронного адміністрування ПДВ, системи перевірки операцій на відповідність встановленим нормам та, як наслідок, і усієї системи управління ризиками при адмініструванні ПДВ.

Показово, що стосовно вказаної проблеми наразі наявна сформована судова практика Верховного Суду. Останній у постанові від 23 жовтня 2018 року у справі № 822/1817/18 звертає увагу як на конкретизацію документів, надання яких є необхідним для прийняття рішення про реєстрацію податкових накладних, так й стверджує про конкретність у визначенні підстави зупинення реєстрації податкової накладної (зокрема, зазначення відповідного критерію ризику у квитанції) від чого по суті й залежить перелік необхідних документів (Постанова Верховного Суду у справі № 822/1817/18, 2018). Указана позиція також викладена в інших постановах Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду: від 04 грудня 2018 року у справі № 821/1173/17 (Постанова Верховного Суду у справі № 821/1173/17, 2018), від 02 липня 2019 року у справі № 140/2160/18 (Постанова Верховного Суду у справі № 140/2160/18, 2019), від 03 листопада 2021 року у справі № 360/2460/20 (Постанова Верховного Суду у справі № 360/2460/20, 2021), від 16 лютого 2023 року у справі № 380/7648/22 (Постанова Верховного Суду у справі № 380/7648/22, 2023), від 06 березня 2024 року у справі № 440/3706/23 (Постанова Верховного Суду у справі № 440/3706/23, 2024), від 23 лютого 2023 року у справі № 420/9924/20 (Постанова Верховного Суду у справі № 420/9924/20, 2023), від 27 січня 2022 року у справі № 380/2365/21 (Постанова Верховного Суду у справі № 380/2365/21, 2022), від 18 червня 2019 року у справі № 0740/804/18 (Постанова Верховного Суду у справі № 0740/804/18, 2019) тощо.

Як ми продемонстрували, незважаючи на запровадження онлайн сервісів щодо адміністрування ПДВ в Україні, на практиці наявні численні випадки необґрунтованої відмови у реєстрації податкових накладних. Для захисту своїх прав та законних інтересів платники податків звертаються до суду. У підсумку ми маємо численні податкові спори між платниками податків і контролюючими органами. Тож навіть автоматизована система управління ризиками має вади. І в цьому контексті важливим є той факт, що доволі часто рішення контролюючих органів про

відмову не мають ґрунтовних причин, а спираються на формальний аспект стосовно на ненадання документів, навіть у тих випадках, коли платники податків надають документи для підтвердження свого права. По суті ми маємо справу із відсутністю у контролюючих органах вмотивованості їх рішень, про що стверджується також у судових рішеннях. У підсумку це вказує на недоліки в алгоритмах перевірки та управління ризиками, що застосовуються системою електронного адміністрування ПДВ.

ВИСНОВКИ

Цифровізація податкової системи України є ключовим етапом на шляху до більш прозорої та ефективної взаємодії між державою та платниками податків. Упровадження електронних сервісів, автоматизація контролю та використання інноваційних технологій, таких як штучний інтелект та блокчейн, дозволяють зменшити можливості для шахрайства, покращити якість адміністрування податків і знизити навантаження на бізнес.

Європейський та український досвід засвідчує, що проведені кроки цифровізації податкового адміністрування є доволі ефективними, де електронний облік сприяє зменшенню часу перевірок та питань пов'язаних з несвоєчасною або некоректною сплатою податків. Для України повноцінна цифровізація цієї сфери може стати ключем до подальшого економічного розвитку, підвищення надходжень від податків та забезпечення прозорої взаємодії між державою та бізнесом.

Незважаючи на значні позитивні аспекти цифровізації в цілому податкового адміністрування, система електронного адміністрування ПДВ в Україні має значні недоліки. Про це свідчить велика кількість судових спорів, пов'язаних з відмовою у реєстрації податкових накладних через необґрунтовані зупинки їх реєстрації. Рішення судів часто вказують на формальність дій контролюючих органів, які посилаються на ненадання платником документів без конкретизації. Це позначає на прогалини у функціонуванні системи управління податковими ризиками та потребує удосконалення алгоритмів перевірки і прийняття рішень у контексті розвитку системою електронного адміністрування ПДВ.

REFERENCES

- Kharkiv District Administrative Court. (2024, January 5). *Decision No. 520/30237/23*. Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/116132077> [in Ukrainian].
- Kharkiv District Administrative Court. (2024, January 5). *Decision of the Kharkiv District Administrative Court, No. 520/30237/23*. Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/116132077> [in Ukrainian].
- Khmyz, M., Petkov, S., Mylianyk, Z., Mazur, Yu., Koziar, R., Hudyma, V., & Prots, I. (2023). Digitalization of the tax system and tax regulation as a tool to combat the shadow economy. *Path of Science*, 9(9), 1008–1014. <https://doi.org/10.22178/pos.96-13> [in Ukrainian].
- State Tax Service of Ukraine. (n.d.). *Electronic VAT administration system*. Retrieved from <https://cabinet.tax.gov.ua/help/seavat.html> [in Ukrainian].
- Supreme Court of Ukraine. (2018, December 4). *Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Cassation Administrative Court, case No. 821/1173/17*. Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78326524> [in Ukrainian].
- Supreme Court of Ukraine. (2018, October 23). *Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Cassation Administrative Court, No. 822/1817/18*. Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77361051> [in Ukrainian].
- Supreme Court of Ukraine. (2019, July 2). *Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Cassation Administrative Court, No. 140/2160/18*. Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/82758697> [in Ukrainian].
- Supreme Court of Ukraine. (2019, July 2). *Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Cassation Administrative Court, case No. 140/2160/18*. Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/82758697> [in Ukrainian].

- Supreme Court of Ukraine. (2019, June 18). *Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Cassation Administrative Court, case No. 0740/804/18*. Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/82446934> [in Ukrainian].
- Supreme Court of Ukraine. (2021, November 3). *Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Cassation Administrative Court, case No. 360/2460/20*. Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100789179> [in Ukrainian].
- Supreme Court of Ukraine. (2022, January 27). *Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Cassation Administrative Court, case No. 380/2365/21*. Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103034651> [in Ukrainian].
- Supreme Court of Ukraine. (2023, February 16). *Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Cassation Administrative Court, case No. 380/7648/22*. Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109063942> [in Ukrainian].
- Supreme Court of Ukraine. (2023, February 23). *Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Cassation Administrative Court, case No. 420/9924/20*. Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109164213> [in Ukrainian].
- Supreme Court of Ukraine. (2024, March 6). *Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Cassation Administrative Court, case No. 440/3706/23*. Retrieved from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117483088> [in Ukrainian].
- Tax Code of Ukraine. (2010, December 2). *Law of Ukraine No. 2755-VI*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].
- Tsiutsiak, A., Tsiutsiak, I., & Tsiutsiak, V. (2023). Digitalization of the tax system: Current state, problems, and prospects. *Halytskyi Ekonomichnyi Visnyk*, 4(83), 48–55. https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2023.04.048 [in Ukrainian].
- Vakulyk, D. A. (2022). Digital trends in taxation: Foreign experience and prospects for Ukraine. *Collection of Scientific Papers «SCIENTIA»*, (1), 25–29. Retrieved from <https://previous.scientia.report/index.php/archive/article/view/87> [in Ukrainian].

TO THE PROBLEM OF VALUE-ADDED TAX ADMINISTRATION

Abstract. The article examines the digitalization of tax administration in the context of electronic value-added tax accounting as an important element of the modern Ukrainian tax system. The author analyzes the works of scholars who emphasize the importance of introducing digital technologies into the tax sphere and digital trends. The author emphasizes that this approach is logical since value-added tax is among the most important sources of state budget revenues. However, its administration remains challenging for many countries, including Ukraine. Introducing modern digital solutions for VAT accounting and control can increase the administration's transparency, reduce tax risks, and ensure the implementation of such principles of tax legislation as legality, equality, uniformity, convenience, and others. It has been proved that despite the introduction of online services for the administration of value-added tax in Ukraine, there have been numerous unjustified refusals by the controlling authorities to register tax invoices. In order to protect their rights and legitimate interests, taxpayers go to court. The author analyzes court decisions, the content of which indicates the formality of the actions of the controlling authorities, referring to the failure of the taxpayer to provide documents without any specifics. The author points out the gaps in the functioning of the tax risk management system and the need to improve the algorithms for verification and decision-making in the context of the development of the electronic VAT administration system. It is stated that despite the significant positive aspects of digitalization of tax administration in general, the electronic VAT administration system in Ukraine has significant shortcomings. This is evidenced by the large number of court disputes related to the refusal to register tax invoices due to unjustified suspensions of their registration. Court decisions often point to the formality of the actions of the controlling authorities, which refer to the failure of the taxpayer to provide documents without specification. This indicates gaps in the functioning of the tax risk management system and requires improvement of verification and decision-making algorithms in the context of the development of the electronic VAT administration system.

Keywords: tax administration, controlling authorities, tax authorities, value-added tax, digital services, electronic VAT administration, tax dispute.

ДО ПРОБЛЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Анотація. У статті досліджується питання цифровізації податкового адміністрування в контексті електронного обліку податку на додану вартість як важливого елемента сучасної податкової системи України. Аналізуються роботи науковців, які наголошують на важливості впровадження цифрових технологій у податкову сферу, цифрових трендах. Акцентовано, що такий підхід цілком логічний, адже податок на додану вартість є одним з найвагоміших джерел поповнення державного бюджету, але процес його адміністрування ще й до тепер залишається викликом для багатьох держав, і України в тому числі. Очевидно, що впровадження сучасних цифрових рішень для обліку та контролю ПДВ здатне підвищити прозорість адміністрування, зменшити податкові ризики, а також забезпечити реалізацію таких принципів податкового законодавства як законність, рівність, єдиний підхід, зручність та інші. Доведено, що незважаючи на запровадження онлайн сервісів щодо адміністрування податку на додану вартість в Україні, на практиці наявні численні випадки необґрунтованої відмови контролюючих органів у реєстрації податкових накладних. Для захисту своїх прав та законних інтересів платники податків звертаються до суду. Піддано аналізу судові рішення, зміст яких вказує на формальність дій контролюючих органів, що посиляються на ненадання платником документів без будь-якої конкретизації. Вказано на прогалини у функціонуванні системи управління податковими ризиками та потребу удосконалення алгоритмів перевірки і прийняття рішень у контексті розвитку системи електронного адміністрування податку на додану вартість. Констатовано, що незважаючи на значні позитивні аспекти цифровізації в цілому податкового адміністрування, система електронного адміністрування ПДВ в Україні має значні недоліки. Про це свідчить велика кількість судових спорів, пов'язаних з відмовою у реєстрації податкових накладних через необґрунтовані зупинки їх реєстрації. Рішення судів часто вказують на формальність дій контролюючих органів, які посиляються на ненадання платником документів без конкретизації. Це позначає на прогалини у функціонуванні системи управління податковими ризиками та потребує удосконалення алгоритмів перевірки і прийняття рішень у контексті розвитку системою електронного адміністрування податку на додану вартість.

Ключові слова: податкове адміністрування, контролюючі органи, податкові органи, податок на додану вартість, цифрові сервіси, електронне адміністрування ПДВ, податковий спір.

Посилання на статтю: Доброштан, Д. (2024). До проблеми адміністрування податку на додану вартість. *Право та інноваційне суспільство*, 2 (23), 116-122. doi: [https://doi.org/10.37772/2309-9275-2024-2\(23\)-11](https://doi.org/10.37772/2309-9275-2024-2(23)-11).