

УДК 336.221
JEL Classification: H72

DOI: 10.37332/2309-1533.2019.5-6.24

Карпишин Н.І.,
канд. екон. наук, доцент кафедри фінансів ім. С.І. Юрія,
Ніпіаліді О.Ю.,
*канд. екон. наук, доцент кафедри економічної безпеки
та фінансових розслідувань,*
Тернопільський національний економічний університет

ПОДАТОК НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ: ПРАКТИКА ТА ПРОБЛЕМАТИКА СПРАВЛЯННЯ В МІСЦЕВІ БЮДЖЕТИ УКРАЇНИ

Karpyshyn N.I.,
*cand.sc.(econ.), associate professor at the department
of finance named after S.I. Yurii*
Nipialidi O.Yu.,
*cand.sc.(econ.), associate professor at the department
of economic security and financial investigations,
Ternopil National Economic University*

PERSONAL INCOME TAX: PRACTICE AND PROBLEMS OF MANAGEMENT IN LOCAL BUDGETS OF UKRAINE

Постановка проблеми. Створена в результаті бюджетної децентралізації модель формування доходів місцевих бюджетів України дозволила органам місцевого самоврядування отримати певну фінансову автономію та активізувати внутрішній бюджетний потенціал. Вагоме місце серед джерел наповнення місцевих бюджетів України належить податку на доходи фізичних осіб (ПДФО). Цей загальнодержавний податок з 2015 року, відповідно до принципів вертикального вирівнювання, зараховується до місцевих бюджетів в розмірі 75% (60% – бюджети міст обласного значення, бюджети ОТГ і районні бюджети, 40% – бюджет м. Києва, 15% – до обласних бюджетів), решта 25% надходить до державного бюджету. Зважаючи на це, органи місцевого самоврядування зацікавлені в зростанні податку на доходи фізичних осіб, а науковці мотивовані в пошуку шляхів підвищення ефективності справляння даного податку та використання всіх можливих резервів його зростання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Удосконаленню механізму справляння податку з доходів фізичних осіб присвячено численні публікації у фінансовій науковій та професійній літературі. Зокрема, дослідженням цієї проблематики займалися такі відомі вітчизняні фінансисти, як В. Андрущенко, О. Василик, А. Крисоватий, С. Онишко, Л. Тарангул, А. Соколовська, В. Федосов, С. Юрій та ін. В контексті джерела наповнення місцевих бюджетів податок на доходи фізичних осіб досліджували науковці: О. Кириленко, О. Тулай, О. Десятнюк, Л. Задорожня, Т. Чижикова, Л. Лазутіна, Т. Дулік, Т. Александрюк, Р. Шевченко, Н. Слободянюк та ін. Разом з цим, незважаючи на значний науковий доробок з даної проблематики, актуальним залишається питання пошуку резервів зростання ПДФО в доходах місцевих бюджетів у контексті реформування вітчизняної бюджетної системи.

Постановка завдання. Мета статті – дослідження практики надходжень податку на доходи фізичних осіб в місцеві бюджети України в умовах децентралізаційної реформи з метою визначення найбільш актуальних проблем справляння ПДФО та розробки пропозиції щодо підвищення його фіскальної ролі на місцях.

Виклад основного матеріалу дослідження. Найвагомим бюджетоутворюючим податком місцевих бюджетів України, поступлення від якого займають більше 50% від всіх податкових надходжень, є податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) [1]. У процесі реформи бюджетної децентралізації ПДФО став одним із мотиваційних чинників заохочення територіальних одиниць до об'єднання [2]. На розмір надходжень від даного податку впливає багато факторів: економічні (розмір мінімальної заробітної плати; рівень інфляції і безробіття; якість контролю фіскальних органів; розміщення об'єктів різних форм власності; ставки банківського відсотка за депозитами та кредитами); демографічні (чисельність та щільність населення; міграційний рух населення, рівень урбанізації і частка сільського населення в громаді); політико-правові (бюджетне та податкове законодавство; фінансові санкції та податкові пільги); природно-кліматичні і соціально-культурні (податкова культура та платіжна дисципліна; рівень фінансової грамотності мешканців громади; ставлення до праці) тощо.

В останні роки обсяг надходжень ПДФО до місцевих бюджетів України різко зріс, що зумовлено децентралізацією влади і змінами в бюджетному законодавстві та підвищенням рівня мінімальної заробітної плати в країні. Так, у 2018 р. ПДФО, який надходив до місцевих бюджетів України, зріс у 2,5 раза порівняно з 2015 р. і становив 138,2 млрд грн (рис. 1).

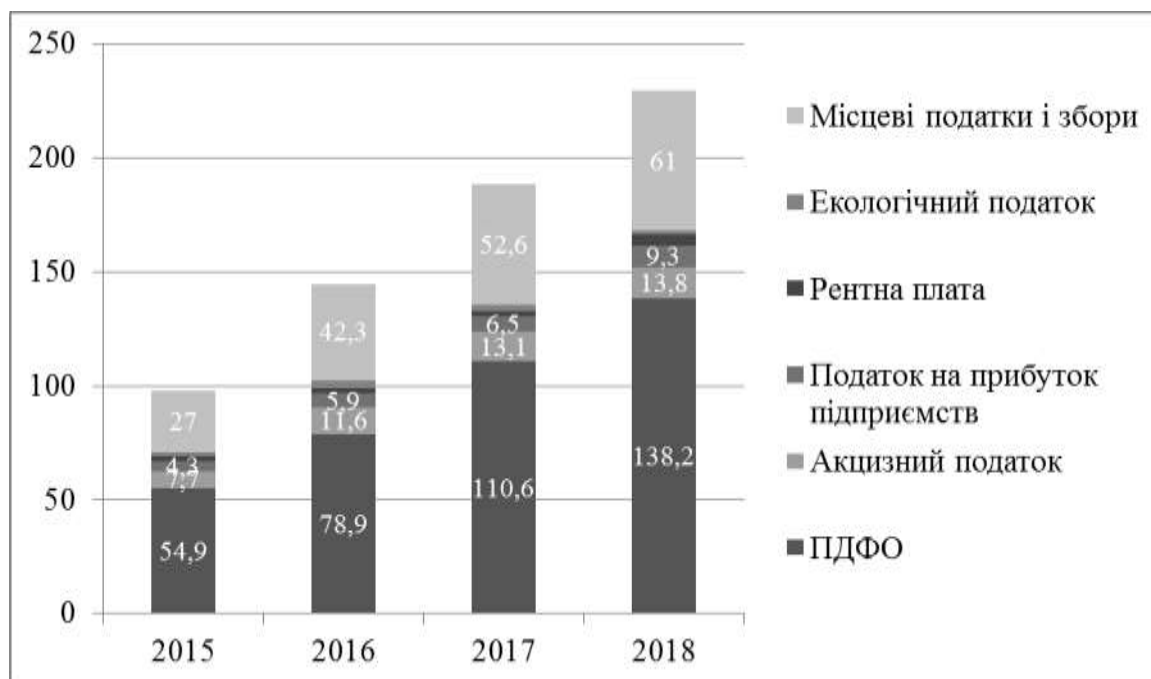


Рис. 1. Динаміка ПДФО в складі податкових надходжень місцевих бюджетів України, млрд грн

Джерело: побудовано авторами за даними [3]

ПДФО – це податок, пов'язаний з доходами громадян, одержаними як у вигляді заробітної плати, так і інших доходів – спадщини, доходу від продажу нерухомого та рухомого майна, подарунків тощо. Склад податку на доходи фізичних осіб, який надходить до місцевих бюджетів України, представлено в табл. 1.

Таблиця 1

Структура надходжень податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів України у 2018 році

КБК	Показники	млрд. грн	%
11000000	Податок на доходи фізичних осіб	138,2	100
11010100	Податок на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку у вигляді заробітної плати	117,3	84,9
11010200	Податок на доходи фізичних осіб з грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями та особами рядового і начальницького складу, що сплачується податковими агентами	8	5,8
11010400	Податок на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку інших ніж заробітна плата	10	7,2
11010500	Податок на доходи фізичних осіб, що сплачується фізичними особами за результатами річного декларування	2,8	2

Джерело: складено авторами за даними [3]

Як видно з даних табл. 1, ПДФО, який сплачується податковими агентами з доходів платника податку у вигляді заробітної плати, займає найбільшу частку – 84,9% в загальній структурі ПДФО, який надходив в місцеві бюджети України в 2018 році.

Як правило, державні і комунальні заклади, органи державного управління та комунальні підприємства дотримуються законодавства про працю і справно сплачують ПДФО до місцевих бюджетів. Тому, місцевій владі слід зосередити увагу на приватних установах і підприємцях, які платять ПДФО на території громади, і максимально використовувати делеговані їй повноваження з контролю законодавства про працю.

Місцевий інспектор праці має право проводити контрольні-наглядові заходи і перевіряти своєчасність і повноту обсягу оплати праці, додержання мінімальних гарантій в оплаті праці та оформлення трудових відносин. Він може попереджувати вчинення порушень вимог законодавства про працю і інформувати роботодавця про відповідальність за неоформлених працівників; за оформлення працівника на неповний робочий час, за порушення встановлених термінів виплати заробітної плати, виплати не в повному обсязі та інші (штраф в розмірі 30 мінімальних зарплат, адміністративну і кримінальну відповідальність (від 6 міс. до 2 років). Таким чином можна знизити рівень прихованої зайнятості і легалізувати кількість працюючих, а отже, і збільшити обсяг утримань ПДФО із заробітної плати в бюджет [4].

Також, одним із важливих завдань місцевих органів влади є здійснення постійного моніторингу показників, які впливають на обсяг доходів місцевого бюджету від ПДФО із заробітної плати, а саме:

- розмір фонду оплати праці штатних працівників, які перебувають у трудових відносинах із підприємствами та працюючих за цивільно-правовими договорами;
- розмір фонду оплати праці фізичних осіб-підприємців, які оподатковуються за загальною системою оподаткування;
- розмір фонду оплати праці найманих осіб, які працюють у фізичних осіб-підприємців;
- розмір соціальної пільги.

Для цього, їм слід використовувати дані «Звіту із праці», який юридичні особи та їх підрозділи подають в територіальний орган ДССУ, а також налагодити співпрацю з органами ДФСУ в одержанні необхідної інформації.

Друге місце в структурі ПДФО, яке надходить в місцеві бюджети України, займають податки на доходи фізичних осіб, які сплачують податкові агенти з доходів платника податку інших, ніж заробітна плата – 7,2% у 2018 році. Юридичні чи уповноважені особи виступають податковими агентами і зобов'язані сплачувати ПДФО з доходів фізичних осіб, якщо ті продають (обмінюють) чи здають їм в оренду (суборенду) земельні ділянки, рухоме і нерухоме майно (житлове і нежитлове). Також до податкових агентів належать самозайняті особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, і фізичні особи-підприємці, які провадять підприємницьку діяльність на загальній системі оподаткування і яким теж належить платити ПДФО з отриманих доходів. Отже, саме з цією групою платників податків мають співпрацювати органи місцевої влади, які зацікавлені в одержанні доходів від ПДФО в бюджет.

У випадку оренди юридичною особою земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю) чи майнового паю, об'єкт оподаткування визначається, виходячи з розміру орендної плати, який зазначено в договорі оренди. ПДФО з даного виду доходів в розмірі 18% сплачується до відповідного бюджету за місцезнаходженням об'єктів оренди (суборенди, емфітевзису) земельних ділянок [5]. Якщо ж юридична особа орендує житлову і нежитлову нерухомість у фізичної особи, то вона виступає податковим агентом і зобов'язана одночасно з перерахуванням чи/або виплатою орендної плати, сплатити до бюджету ПДФО за своїм місцезнаходженням, утриманий з орендної плати [6].

Отже, органи місцевої влади зобов'язані володіти інформацією про показники, від яких залежить розмір ПДФО з доходів платника податку інших ніж заробітна плата, а саме:

- кількість зареєстрованих догорів оренди землі між фізичними особами та суб'єктами господарювання;
- кількість зареєстрованих догорів оренди майна між фізичними особами та суб'єктами господарювання;
- термін дії договорів оренди;
- розмір орендної плати за користування землею;
- розмір орендної плати за користування майном.

Стосовно кількості договорів оренди землі, то порядок надання інформації з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно для посадових осіб органів місцевого самоврядування визначено Законом України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень». Крім цього, договори оренди землі підлягають обов'язковій державній реєстрації, яку можуть здійснювати нотаріуси, виконавчі органи сільських, селищних та міських рад, Київської, Севастопольської міських, районних, районних у містах Києві та Севастополі державних адміністрацій або акредитовані суб'єкти, в яких працюють державні реєстратори.

Доходи, які населення одержує від оренди землі, – це потенційний ресурс для оподаткування ПДФО, який повинен цікавити місцеві органи влади, адже відомо, що 6,9 млн громадян (46,4% сільського населення) набули право на земельну частку (пай) і 27 млн. гектарів сільськогосподарських земель передано у приватну власність [7].

В 2017 р. площа земельних паїв, які були передані в оренду, становила 16,5 млн га, а орендна плата, згідно укладених договорів оренди паїв, – 18,9 млрд грн (в середньому 1145 грн/га). Питання адекватного розміру орендної плати за землю залишається відкритим. За результатами дослідження Всеукраїнської асоціації пайовиків, середня вартість орендної плати за земельні паї коливається між 900–1100 грн/га в рік, а інколи відсутність реальної конкуренції на селі між орендарями призводить до

того, що окремі селяни отримують не більше 300 грн/га в рік. За підрахунками Асоціації, такий стан орендних платежів є вкрай низьким та не відображає реальної вартості земельних паїв, яка має бути не нижчою 3700 грн/га в рік. Однак, зростання вартості оренди гальмують локальні монополії орендарів і відсутність дієвих об'єднань власників землі, більшість з яких є громадянами похилого і дуже похилого віку. Пайовики не мають правового захисту у питаннях землеволодіння (оформлення договору оренди, спадщини, розірвання угод, винесення меж та інше). Тому завдання місцевих органів влади – допомогти мешканцям громади у питаннях землеволодіння і захистити їхні права на отримання належної орендної плати за землю, що позитивно вплине на розмір доходів місцевого бюджету.

Крім цього, значна кількість розпайованих земельних ділянок використовується неефективно. Зокрема, 1,4 млн гектарів розпайованих земельних ділянок не використовуються взагалі і близько 1 млн осіб не обробляють і не здають земельні ділянки в оренду. Як наслідок, не використовуються земельні частки (паї) загальною площею 4,8 млн гектарів, або близько 12% загальної площі сільськогосподарських угідь.

Крім податкових агентів, ПДФО до місцевих бюджетів також зобов'язані сплачувати фізичні особи за результатами річного декларування. В 2018 р. сума надходжень ПДФО до місцевих бюджетів України від фізичних осіб становила 2,8 млрд грн, а це лише 2% в загальній сумі ПДФО. Обов'язок з подання річної декларації про майновий стан і доходи виникає у громадян, які у звітному році отримували:

- доходи, із яких під час їх нарахування чи виплати протягом звітного року не утримувався податок на доходи фізичних осіб;
- доходи від фізичних осіб, які не мають статусу податкових агентів (наприклад, дохід від надання нерухомості в оренду фізичній особі, яка не є суб'єктом підприємницької діяльності);
- іноземні доходи;
- інші доходи, декларування яких передбачено чинним законодавством.

Фізична особа повинна самостійно обчислювати і сплачувати ПДФО, якщо вона укладає угоду купівлі-продажу (міни) нерухомості з іншою фізичною особою. Цей податок надходить до бюджету за місцем нотаріального посвідчення такої угоди (за місцем розташування робочого місця приватного нотаріуса або державної нотаріальної контори) до нотаріального посвідчення такої угоди через банківські установи.

Також, фізичні особи – жителі громади зобов'язані самостійно сплачувати ПДФО до місцевого бюджету з доходів, одержаних від здачі в оренду земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю іншій фізичній особі або фізичній особі – підприємцю – виробнику сільськогосподарської продукції, який відноситься до 4 групи платників єдиного податку. В таких випадках фізична особа – власник землі зобов'язана включити суму доходів від здачі в оренду до річної податкової декларації за звітний рік і самостійно сплатити ПДФО до місцевого бюджету за ставкою 18% (стаття 164.2.2) [6].

Однак, проблема в тому, що нерідко зустрічаються випадки несвоєчасної реєстрації або взагалі відсутність реєстрації договорів оренди земельних паїв між фізичним особам і орендарями-платниками єдиного податку четвертої групи. Тому, якщо договір не зареєстровано, то в особи ніби не виникає зобов'язання оподаткування доходів фізичної особи від здачі в оренду земельної ділянки, внаслідок чого, бюджет недоотримує і ПДФО, і єдиний податок. Щодо договорів оренди землі між фізичними особами, то вони масово не реєструються і не обліковуються. Відповідно, фізичні особи одержують нелегальні доходи від здачі земель в оренду, а місцевий бюджет недоотримує податки і в тому числі ПДФО.

Втрати місцевих бюджетів від неповного декларування доходів є значними також внаслідок неоподаткування доходів фізичних осіб, отриманих від здачі в оренду житлової і нежитлової нерухомості. Фізичні особи, які здійснюють таку діяльність, масово ухиляються від сплати ПДФО і не подають податкової декларації.

Що ж стосується іноземних доходів, то якщо фізична особа одержувала впродовж звітного року грошові перекази з-за кордону, то вона зобов'язана заповнити річну податкову декларацію і сплатити ПДФО за ставкою 18% (стаття 179) [6]. Однак, дана вимога Податкового кодексу України добровільно не виконується громадянами, а працівники фіскальної служби без згоди власника рахунку не мають права на інформацію про грошові операції фізичних осіб (якщо менше 150 тис. грн) в банках України через банківську таємницю (ст. 62 Закону України «Про банки і банківську діяльність»). Тому, без офіційних документів визначити доходи і суму ПДФО неможливо. Крім цього, сумнівним є розуміння грошового переказу доходом і відкритим залишається питання щодо оподаткування коштів з-за кордону, які надходять членам родини. Тобто, дана податкова норма є недостатньо врегульованою, однак, потребує уваги, оскільки відбувається дискримінація платників податків, які працюють легально в країні і платять податки до бюджетів.

З доходів, які фізична особа офіційно одержує за кордоном, вона зобов'язана сплачувати податки в Україні і це залежить від статусу її резидентності. Щоб не бути резидентом, особа має довести, що її місце постійного проживання чи центр життєвих інтересів за кордоном, або вона

проживала за кордоном понад 183 дні у звітному році (довідка з Держприкордонслужби). Якщо особа зможе довести, що для цілей оподаткування вона є нерезидентом, то вона звільняється і від подання декларації, і від сплати в Україні податків на іноземні доходи, в іншому випадку вона має сплачувати належні податки і в т. ч. ПДФО в розмірі 18%. Враховується різниця податків, які вона сплачувала в іншій країні, лише при наявності договору між країнами про уникнення подвійного оподаткування [8].

З 2016 року органам місцевого самоврядування було делеговано повноваження вчиняти ряд нотаріальних дій, пов'язаних із спадщиною. Територіальні громади мають право уповноважити посадових осіб ОМС на вчинення нотаріальних дій при умові, що вони мають юридичну освіту, пройшли відповідне стажування в державних нотаріальних конторах або в приватного нотаріуса та склали іспит зі спадкового права. В цьому випадку покращиться доступність і якість послуг, будуть сплачуватись такі податки, як державне мито і ПДФО.

Загалом, діяльність приватних нотаріусів на території громади слід заохочувати, оскільки вона є вигідною для бюджету ОТГ. Нотаріуси фіксують кількість зареєстрованих договорів оренди, купівлі-продажу, обміну, найму майна тощо і повідомляють про це фіскальні органи для подальшого оподаткування. Крім цього, вони є платниками ПДФО, який сплачують з доходів від здійснення незалежної професійної діяльності.

У частині адміністрування податкових надходжень бюджетів ОТГ усі повноваження щодо контролю за повнотою нарахування та сплати податків, дотримання інших норм чинного податкового законодавства належать виключно органам Державної фіскальної служби України. Згідно з нормами Податкового кодексу України, інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, у тому числі на запит правоохоронних органів. Отже, фактично виконавчі органи ОТГ лише отримують інформацію від органів Казначейства про суми сплачених податків, що зараховуються до бюджету відповідної ОТГ, без можливості провести перевірку повноти сплати податкових платежів. Навіть коли представники місцевої влади володіють інформацією про порушення під час нарахування та сплати податків, без залучення органів ДФС місцеві органи управління не можуть притягнути до відповідальності нечесних платників податків. При цьому Держаудитслужба може притягнути керівництво ОТГ до відповідальності через недоотримані податки. Тому адміністрування ПДФО є однією з найбільших проблем через відсутність законодавчо закріплених повноважень і не врегульовану співпрацю з органами ДФС.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, на сучасному етапі органи місцевого самоврядування, які зацікавлені в розвитку своєї територіальної громади, можуть віднайти резерви зростання дохідної частини місцевих бюджетів, в тому числі за рахунок ПДФО, і максимально використати всі можливості, надані їм децентралізаційною реформою. В цьому контексті органи місцевого самоврядування мають проводити роботу за такими основними напрямками:

- проведення активної інформаційно-роз'яснювальної кампанії про негативні наслідки нелегального працевлаштування: відсутність страхового стажу для майбутньої пенсії; трудових і соціальних гарантій, лікарняних, недофінансування суспільних благ з місцевого бюджету тощо;
- створення робочих груп з представниками ДФС зі спільного відпрацювання питань повноти надходжень ПДФО та інших податків та зборів до місцевого бюджету;
- вдосконалення роботи з управління активами громади – проведення інвентаризації земельних ресурсів та комунального майна, оновлення нормативно-грошової оцінки та розробка системи управління майном тощо;
- побудова внутрішніх систем контролю та створення можливостей для застосування механізмів громадського аудиту у сфері використання бюджетних коштів, фінансово-господарській діяльності юридичних осіб та виконавчих органів місцевого самоврядування – розпорядників коштів;
- підвищення прозорості та посилення участі населення в управлінні громадою та в процесах прийняття рішень.

Органам місцевої влади варто посилювати роботу над інформуванням населення громади про свою діяльність, що призведе не лише до зростання довіри, а й збільшення надходжень до місцевого бюджету оскільки бізнес охочіше буде сплачувати податки, розуміючи на які цілі вони йдуть.

Література

1. Слободянюк Н.О., Коніна М.О. Проблеми формування дохідної частини місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації. *Економіка і суспільство*. 2016. Вип. 2. С. 611-616.
2. Тулай О.І., Ямелинець А.І. Податок на доходи фізичних осіб, роль та значення в умовах бюджетної децентралізації. *БізнесІнформ*. 2019. № 1. С. 342-348.
3. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <http://www.treasury.gov.ua> (дата звернення: 22.07.2019).
4. Бочі А. Прихований клондайк: як розкрити потенціал бюджетів об'єднаних територіальних громад. URL: <https://voxukraine.org/uk/> (дата звернення: 21.07.2019).

5. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вирішення питання колективної власності на землю, удосконалення правил землекористування у масивах земель сільськогосподарського призначення, запобігання рейдерству та стимулювання зрошення в Україні: Закон України від 10.07.2018 № 2498-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 24.07.2019).

6. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 21.07.2019).

7. Деякі питання удосконалення управління в сфері використання та охорони земель сільськогосподарського призначення державної власності та розпорядження ними: Постанова Кабінету Міністрів України від 7 червня 2017 року № 413. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/413-2017-%D0%BF> (дата звернення: 25.07.2019).

8. Синютка Н. Як оподатковуються іноземні доходи громадян України. URL: <http://forpost.lviv.ua/txt/ekonomika/10011-yak-opodatkovuyut-sya-inozemni-dokhodi-gromadyan-ukrajini> (дата звернення: 21.07.2019).

References

1. Slobodianiuk, N.O. and Konina, M.O. (2016), "Problems of formation of revenue part of local budgets in the conditions of financial decentralization", *Ekonomika i suspilstvo*, Iss. 2, pp. 611-616.

2. Tulai, O.I. and Yamelynets, A.I. (2019), "Individual income tax: role and importance in the fiscal decentralization condition", *Biznes-Inform*, no. 1, pp. 342-348.

3. "Official site of the State Treasury Service of Ukraine", available at: <http://www.treasury.gov.ua/> (access date July 22, 2019).

4. Bochi, A. (2018), "Hidden Klondike: how to discovering the Budget Potential of United Territorial Communities", available at: <https://voxukraine.org/uk/> (access date July 21, 2019).

5. The Verkhovna Rada of Ukraine (2018), *Pro vnesennia zmin do deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo vyrishennia pytannia kolektyvnoi vlasnosti na zemliu, udoskonalennia pravyl zemlekorystuvannia u masyvakh zemel silskohospodarskoho pryznachennia, zapobihannia reiderstvu ta stymuliuvannia zroshennia v Ukraini* [About amendments to some legislative acts of Ukraine on the issue of collective ownership of land, improving land use regulations in the array of agricultural lands, prevent raiding and promote irrigation in Ukraine], The Law of Ukraine dated 10.07.2018 no. 2498-VIII, available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (access date July 24, 2019).

6. The Verkhovna Rada of Ukraine (2019), The Law of Ukraine "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua> (access date July 21, 2019).

7. Cabinet of Ministers of Ukraine (2017), *Deiaki pytannia udoskonalennia upravlinnia v sferi vykorystannia ta okhorony zemel silskohospodarskoho pryznachennia derzhavnoi vlasnosti ta rozporiadzhennia nymy* [Some issues of improving the management and management of state-owned agricultural land and protecting them], Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 07.06.2017 no. 413, available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/413-2017-%D0%BF> (access date July 25, 2019).

8. Syniutka, N. (2018), "How are the foreign incomes of Ukrainian citizens taxed", available at: <http://forpost.lviv.ua/txt/ekonomika/10011-yak-opodatkovuyut-sya-inozemni-dokhodi-gromadyan-ukrajini> (access date July 21, 2019).

Стаття надійшла до редакції 12.08.2019 р.