

ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

THE LEGAL NATURE OF THE TAX LIABILITIES OF TAXPAYERS

Хатнюк Н.С.,

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри фінансового права юридичного факультету

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

Статтю присвячено дослідженню правової природи та сутності поняття «податкові зобов'язання» платників податків. Проаналізовано наукові підходи щодо визначення дефініції «податкове зобов'язання». Автор акцентує увагу на розкритті правової природи податкового зобов'язання на підставі аналізу якості взаємозв'язків учасників податкових правовідносин.

Ключові слова: податкове зобов'язання, платник податку, податкові правовідносини, правова природа податкових зобов'язань, самостійність та правильність обчислення податкових зобов'язань.

Статья посвящена исследованию правовой природы и сущности понятия «налоговые обязательства» налогоплательщиков. Проанализированы научные подходы к определению дефиниции «налоговое обязательство». Автор акцентирует внимание на раскрытии правовой природы налогового обязательства на основании анализа качества взаимосвязей участников налоговых правоотношений.

Ключевые слова: налоговое обязательство, налогоплательщик, налоговые правовые отношения, правовая природа налоговых обязательств, самостоятельность и правильность исчисления налоговых обязательств.

The article investigates the legal nature and essence of the legal concept of "income tax liabilities" taxpayers. Analyzed scientific approaches to determine the definition of "tax liability". The author focuses on the disclosure of the legal nature of the tax liabilities on the analysis of relationships as participants of tax legal relations.

Key words: tax liability, the taxpayer, tax legal relations, legal nature of tax liabilities, independence and accuracy of calculating tax liabilities.

Постановка проблеми. Виникнення якісно нової моделі податкових зобов'язань платників податків базується на основі налагодження дієвого механізму оподаткування з метою досягнення балансу приватних та публічних інтересів учасників податкових правовідносин. Це актуалізує проблему забезпечення своєчасного та повного виконання податкових зобов'язань платниками податків і необхідність підвищення рівня відповідальності держави як регулятора таких правових процесів.

Стан дослідження. Науково-теоретичним підґрунтям цього дослідження стали наукові праці таких вчених, як В.Л. Андрущенко, А.Г. Васильєва, О.А. Журавський, С.В. Запольський, В.В. Кириченко, Т.В. Панченко, В.Б. Рарицька, І.Л. Самсін, Л.К. Царьова, В.Л. Чернадчук та інших. Однак потрібно зважати на те, що наявні наукові праці, присвячені дослідженню податкових зобов'язань платників податків, лише частково торкаються аналізу правової природи податкових зобов'язань та їх сутності. Таким чином, залишається актуальним питання дослідження юридичної природи податкових зобов'язань платників податків, а саме визначення поняття, розкриття змісту та ознак податкових зобов'язань як фундаментальної правової категорії в податковому праві.

Мета статті полягає в розкритті природи податкових зобов'язань платників податків шляхом характеристики їх особливостей як своєї добровольної визначеності між владною та зобов'язаною сторонами податкових правовідносин.

Виклад основного матеріалу. Податкові правові поняття завжди швидко реагують на зміну правової дійсності у сучасному світі, трансформуються та по-новому структурують правові зв'язки учасників податкових правовідносин. Передумовою розвитку фінансового права стала система зобов'язальних відносин, яка сформувалася за часів античності. Поняття «зобов'язання» (від лат. *obligatio*) у римському приватному праві визначалось як правовідношення між кредитором та боржником, при цьому його сутність полягала в праві на чужі дії та чужу волю.

Шляхом окреслення ознак дефініції «податкове зобов'язання» визначається її сутність та відмежується від інших правових категорій, близьких за назвою та сутністю, наприклад, від поняття «податкового обов'язку» платника податку, яке є ширшим за своїм юридичним змістом. Так, великий тлумачний словник української мови визначає податкове зобов'язання як загальну суму податку, нараховану платником податку за звітний податковий період [1, с. 474]. Податковий кодекс України (далі – ПК України) у пп. 14.1.156 п. 14.11 визначає податкове зобов'язання як суму коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, у порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк) [2].

Як вважає Л.К. Царьова, таке формулювання дає можливість стверджувати, що податкове

зобов'язання виникає не з волі зобов'язаної особи – платника податків, а згідно з покладеним на платника обов'язком, встановленим імперативними приписами норм податкового законодавства. Отже, це зобов'язання з обов'язку, тому його не можна вважати за зобов'язання як таке, а лише як обов'язок здійснити певні активні дії грошового характеру на користь відповідного публічного фонду – бюджету певного рівня [3, с. 62].

На думку В.Б. Рарицької, істинна правова природа податкових правовідносин, які виникають між зазначеними суб'єктами, розкривається не через панівне в науці розуміння його як одностороннього, безумовного, безвідплатного та примусового податкового обов'язку платника податків, яке ще більш загострює наявну конфліктність податково-правового регулювання та зумовлює його асиметричність, а ґрунтується на конструкції податкового зобов'язання, особливості якого відображають справжню суть податкових правовідносин [4, с. 120]. Оскільки поява та розвиток права пов'язані з процесами демократизації та розвитку суспільства, справедливими є погляди С.В. Запольського, що монополія держави в статусі уповноваженої істотно вихолощує правове регулювання, збіднює його, позбавляє можливості використання творчого потенціалу права [5, с. 126]. Схожу позицію займає і С.Г. Пепеляєв, який вважає, що під час побудови взаємовідносин платника податків і держави необхідно враховувати, що основним завданням податкового права є захист права власності від безмежних домагань держави, підтримання балансу інтересів платника податків і суспільства [6, с. 22].

Податкові зобов'язання виникають, змінюються, припиняються за наявності підстав, визначених ПК України. До загальних підстав їх виникнення можна віднести: а) наявність об'єкта податку як складової його механізму; б) наявність зобов'язаного суб'єкта податкових правових відносин – платника податку, у якого виникає цей об'єкт податку; в) сплив податкового періоду, коли сума податку або збору має бути обчислена та сплачена до бюджету.

Специфічний характер податкових зобов'язань зумовлюється тим, що вони виникають не з договору, а з правових норм, які містяться у Податковому кодексі України. На думку В.В. Кириченко, якщо договір або інший правочин як основна підстава виникнення податкового зобов'язання передбачають вільне волевиявлення сторін, то виникнення податкового обов'язку передбачає волевиявлення лише на стадії формування об'єкта оподаткування (укладання правочинів із метою отримання доходу або прибутку) [7, с. 25]. Так, наприклад, відповідно до вимог пп. 267.2.1 п. 267.2 ст. 267 ПК України об'єктом оподаткування у транспортному податку є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 750 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового року [2]. Кожен власник легкового автомобіля може без проблем розрахувати його середньорин-

кову вартість, скориставшись сайтом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. Автоматичний розрахунок здійснюється на підставі вимог постанов Кабінету Міністрів України від 10 квітня 2013 року № 403 «Про затвердження Порядку визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів» [8] та від 18 червня 2016 року № 66 «Про затвердження Методики визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів» [9]. Ставка податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25 000 гривень за кожен автомобіль, що є об'єктом оподаткування. Таким чином, платник податку добровільно погоджується сплачувати транспортний податок, адже не здійснює правочини з передачі права власності на легковий автомобіль іншому суб'єкту. З урахуванням такої особливості податкових зобов'язань механізм їх розрахунку та виконання платниками податків має бути чітко деталізований і визначений податковими правовими нормами, адже подвійне тлумачення породжує невизначеність податкових правовідносин і порушує принцип верховенства права.

Наука та практика податкового права активно вказує на взаємозалежність правового розуміння податкових норм та їх практичної реалізації. Державна фіскальна служба України (далі – ДФС України), згідно з вимогами п. 33 ст. 4 Постанови Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 року «Про Державну фіскальну службу України», надає консультації відповідно до Податкового кодексу України та Митного кодексу України, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [10]. Як зазначає О.А. Журавський, якісні податкові консультації забезпечують підвищення рівня обізнаності та розуміння платниками податків законодавчих норм під час їх застосування на практиці – від цього значною мірою залежать своєчасність і повнота надходження коштів до бюджетів – державного і місцевих [11, с. 22]. Податкові консультації надаються в усній формі на рівні районних територіальних органів, у письмовій та електронній формах – на рівні Автономної Республіки Крим, міст Києва та Севастополя, областей, міжрегіональних територіальних органів та центрального апарату. Електронний інформаційний ресурс веб-сайта ДФС України в розділі «Податкові консультації» містить консультації для юридичних осіб, консультації для фізичних осіб у вигляді листів-роз'яснень. Крім того, можливо отримати письмові консультації, користуючись Загальнодоступним інформаційно-довідковим ресурсом шляхом запитань-відповідей. Так, враховуючи складність, нестабільність чинного податкового законодавства, якісні податкові консультації, які надаються контролюючим органом, дають змогу платникам податків уникати помилок під час обчислення своїх податкових зобов'язань та сумлінно виконувати податковий обов'язок.

Податкові зобов'язання обчислюються платником податку самостійно та ґрунтуються на високому рівні їх правової культури та податкової дисципліни. Зміст податкового зобов'язання є певною дією, і

держава в особі контролюючого органу довіряє зобов'язаному суб'єкту – платнику податку. Реформування органів ДФС України має на меті створення позитивного іміджу контролюючого органу, формування громадської думки щодо сприятливого, доброзичливого ставлення до нього. І хоча вся податкова звітність підлягає перевірці шляхом проведення камеральних (електронних) перевірок органами фіскальної служби, це не змінює сутності добровільного обчислення та сплати податкових зобов'язань. Адже державний контроль, який здійснюється за кожним правочином платника податків, притаманний лише тоталітарній державі і призводить до порушення їх прав та законних інтересів.

Сьогодні в Україні діє мораторій, тобто обмеження на проведення перевірок підприємств, установ, організацій, фізичних осіб-підприємців з обсягом доходу до 20 млн грн за попередній календарний рік. Такі перевірки проводяться винятково з дозволу Кабінету Міністрів України; за заявкою суб'єкта господарювання, щодо його перевірки; згідно з рішенням/вимогами Кримінального процесуального кодексу України. Мораторій на проведення перевірок запроваджений на підставі Закону України від 28 грудня 2004 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [12].

Водночас правильність обчислення та своєчасність сплати податків і зборів забезпечується примусовою силою держави, адже зобов'язаний суб'єкт податкових правовідносин несе відповідальність за невиконання або неналежне виконання певних дій, передбачених податковим обов'язком. Українське податкове законодавство не окреслює конкретне коло осіб, які беруть участь у податкових правовідносинах, але для забезпечення виконання податкових зобов'язань платниками податків інші особи наділяються згідно з вимогами ПК України суб'єктивними правами та юридичними обов'язками. Так, А.Г. Васильєва зазначає, що суб'єктивні права платників податків обов'язково мають бути забезпечені відповідними обов'язками інших суб'єктів (таких, як контролюючі органи та їх посадові особи, податкові агенти тощо) [13, с. 171]. Погоджуємося з думкою І.Л. Самсіна, що саме податкове зобов'язання має розглядатися як комплексна категорія, як правовідношення, яке, з одного боку, витікає з однозначного імперативного веління держави, а з другого – передбачає певну взаємність прав та обов'язків держави і платника податків, коли виконання зобов'язання з боку платника покладає на державу обов'язок використати зібрані кошти за призначенням [14, с. 38].

Недотримання податкової дисципліни платниками податків приводить до вжиття відповідних заходів впливу з боку контролюючого органу. Згідно з вимогами п. 54.3 ст. 54 ПК України, контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, зменшення (збільшення) суми бюджетного відшкодування та/або зменшення (збільшення) від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного зна-

чення суми податку на додану вартість платника податків, передбачених ПК України або іншим законодавством, якщо: платник податків не подає в установлені строки податкову (митну) декларацію, а під час здійснення заходів податкового контролю встановлено факти здійснення платником податків діяльності, що привела до виникнення об'єктів оподаткування, наявності показників, які підлягають декларуванню, відповідно до вимог ПК України та наявності чинних (у тому числі призупинених) ліцензій на право здійснення діяльності з підакцизною продукцією, яка підлягає ліцензуванню згідно із законодавством; дані перевірок результатів діяльності платника податків, крім електронної перевірки, свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, заявлених у податкових (митних) деклараціях, уточнюючих розрахунках; згідно з податковим та іншим законодавством особою, відповідальною за нарахування сум податкових зобов'язань з окремого податку або збору, застосування штрафних (фінансових) санкцій та пені, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, є контролюючий орган; дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, у тому числі податкового агента, свідчать про порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів, передбачених ПК України, у тому числі податку на доходи фізичних осіб таким податковим агентом; результати митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення та випуску товарів, свідчать про заниження або завищення податкових зобов'язань, визначених платником податків у митних деклараціях [2]. Результатом самостійного визначення контролюючим органом податкових зобов'язань платника податків є вручення йому податкового повідомлення-рішення. До податкового повідомлення-рішення додається розрахунок податкового зобов'язання, зменшення (збільшення) суми податкових зобов'язань та/або податкового кредиту, та/або бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та пені із зазначенням у ньому дати та номера декларації (уточнюючого розрахунку), звіту за відповідний звітний період, щодо якого здійснюється розрахунок, та/або іншої інформації, необхідної для їх визначення.

Законодавчо встановлені способи забезпечення виконання податкових зобов'язань платником податків є додатковими гарантіями публічних майнових державних інтересів, до них можна віднести: податкову заставу, поручительство, адміністративний арешт майна, примусове стягнення коштів та продаж майна, що перебуває у податковій заставі.

Принциповими факторами трансформації податкових правовідносин як економічного регулятора, на нашу думку, є розробка правових механізмів підвищення відповідальності держави перед платниками податків. Так, В.Л. Андрущенко наголошує, що фіскально-адміністративні методи на сучасному етапі розвитку економіки України мають поступатися за значимістю морально-етичним факторам в оподаткуванні: довірі до податкових органів, самовідповідальності, самодисципліні громадян і бізнесу, запозиченню й адаптації раціональних нововведень зарубіжного досвіду [15, с. 12].

Першочерговим кроком такої реформації є створення сприятливих умов для платників податків щодо безумовного виконання ними податкового обов'язку та, відповідно, сплати податкових зобов'язань своєчасно і в повному обсязі. Так, для покращення сервісного обслуговування платників податків ДФС України спрощено роботу «Електронного кабінету платника», який працює цілодобово та безкоштовно в режимі реального часу. Він містить відкрите вікно, де можливо ознайомитись із актуальними новинами, отримати інформацію про граничні терміни сплати та подання податкової звітності, переглянути та роздрукувати бланки податкової звітності, отримати інформацію з реєстрів ДФС України тощо. Для входу до приватного вікна електронного кабінету платнику податків потрібно мати електронний цифровий підпис. Там значиться його особиста інформація, у тому числі дані щодо розрахунків з бюджетом за останні два звітні роки. Крім того, через Електронний кабінет вперше надано можливість електронного листування з контролюючими органами. Можливо створити та надіслати звітність в електронному вигляді, заяву для реєстрації платником окремого податку, надіслати запит та отримати витяг із реєстру або витяг з відповідної системи, до якої створюється запит.

Крім того, суспільна довіра до контролюючого органу виникає лише у тому випадку, коли створені механізми прозорого витрачання державою коштів мобілізованих до публічних грошових фондів та контролю громадськості за діями влади – механізму, який в Україні сьогодні починає лише впроваджуватись. Як зазначає В.Л. Чернадчук, сутність бюджетного контролю полягає в перевірці дотримання законності у сфері бюджетної діяльності та запобіганні порушенням встановленого порядку надходження і витрачання коштів державного та місцевого бюджетів [16, с. 24]. Так, на єдиному веб-порталі використання публічних коштів (E-Data) оприлюднюється інформація згідно з вимогами Закону України від 11 лютого 2015 року «Про відкритість використання публічних коштів» [17]. Це надає можливість вільно та безоплатно задовольняти публічний інтерес щодо процесів контролю, утворення, розподілу та використання публічних коштів розпорядниками та одержувачами коштів Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим і місцевих бюджетів, органами Пенсійного фонду, підприємствами, а також фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Діалогові форми державного управління стають реаліями завдяки створенню громадських рад як консультативно-дорадчих органів при органах влади відповідно до вимог постанови Кабінету Міністрів України від 3 листопада 2010 року «Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики» [18]. Як зазначає Т.В. Панченко, важливість реалізації громадського контролю за діяльністю органів державної влади довели такі форми співробітництва органів публічної влади й громадськості, як громадські ради, які існують у вигляді публічного органу представництва громадськості, експертно-консультативного органу або сполучають представницькі та експертні функції [19, с. 276]. Саме через діяльність громадських рад органів ДФС України реалізується право громадян на участь в управлінні державними справами, гарантоване статтею 38 Конституції України, шляхом громадських експертиз, громадських слухань, громадських обговорень, соціологічних та статистичних досліджень тощо.

Податкові правовідносини отримують новий формат реалізації у зв'язку з превентивними заходами, які здійснюються контролюючими органами. Так, заслуговує уваги система електронного адміністрування реалізації пального (СЕАРП), яка запроваджена в Україні з 1 березня 2016 року та включає таку схему: реєстрація осіб, які будуть здійснювати реалізацію пального; відкриття окремого електронного рахунку платнику акцизного податку; реєстрація акцизних накладних після проходження автоматичного контролю; поповнення електронного рахунку платника податку шляхом сплати акцизного податку. Система налагоджена для відстеження руху пального від виробника до кінцевого споживача з метою профілактики податкових правопорушень у цій сфері господарювання та своєчасного наповнення бюджету.

Висновки. Таким чином, можна виокремити такі характерні особливості податкових зобов'язань, які зумовлюють їх правову природу:

- 1) зміст податкового зобов'язання завжди становить певну дію щодо визначення та сплати до відповідного бюджету суми податку або збору платником податків, у тому числі податковим агентом або контролюючим органом, у порядку та строки, визначені податковим законодавством;
- 2) самостійність визначення платником податкових зобов'язань ґрунтується на високому рівні правосвідомості та податкової дисципліни, адже держава не встановлює суцільний контроль за кожним його правочином;
- 3) правильність обчислення платником податку податкових зобов'язань залежить від якісного, однозначного трактування податкових правових норм суб'єктами податкових правовідносин;
- 4) виконання податкових зобов'язань забезпечуються державним примусом;
- 5) для успішної реалізації податкового зобов'язання платниками податків держава зобов'язана створити сприятливі умови та забезпечити відповідний рівень суспільної довіри щодо прозорого та законного використання публічних грошових коштів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К., Ірпінь : ВТФ «Перун», 2005. – 1728 с.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. №2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
3. Царьова Л.К. Проблеми визначення правової природи деяких зобов'язань у сучасний період розвитку фінансового права / Л.К. Царьова // Фінансове право у XXI сторіччі: здобутки та перспективи : збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції (5–6 жовтня 2011 р.) / НДІ фінансового права. – К. : Алерта, 2011. – 287 с.
4. Рарицька В.Б. Податковий обов'язок платника податку як основа асиметричності податкового права держави / В.Б. Рарицька // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2014. – Вип.728. – С. 116–121.
5. Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права / С.В. Запольский. – М. : РАП, Эксмо., 2008. – 160 с.
6. Основы налогового права : [учебно-методологическое пособие] / под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : ИнвестФонд., 1995. – 496 с.
7. Кириченко В.В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В.В. Кириченко. – Ірпінь, 2005. – 202 с.
8. Про затвердження Порядку визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 квітня 2013 р. №403 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 44. – Ст. 1576.
9. Про затвердження Методики визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів та внесення змін у додатки 1 і 2 до Порядку визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів : Постанова Кабінету Міністрів України від 18 лютого 2016 р. № 66 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/66-2016>.
10. Про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-p>.
11. Журавський О.А. Податкові консультації: сутність, порядок надання та оскарження / О.А. Журавський, О.О. Долгий, О.А. Долгий // Міжнародний юридичний вісник : збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – Ірпінь, 2014. – Вип. 1(1). – С. 18–23.
12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28 грудня 2004 р. № 71-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 27-8. – № 9. – Ст. 55.
13. Васильєва А.Г. Правова природа обов'язків платника податків : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / А.Г. Васильєва. – Харків, 2016. – 192 с.
14. Самсін І.Л. Співвідношення понять «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» / І.Л. Самсін // Вісник Верховного Суду України. – 2011. – № 9(133). – С. 34–38.
15. Андрущенко В.Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : [монографія] / В.Л. Андрущенко, Т.В. Тучак. – К. : Алерта., 2013. – 384 с.
16. Чернадчук В.Л. До питання видів та форм бюджетного контролю / В.Л. Чернадчук // Фінансове право. – 2011. – № 3(17). – С. 23–26.
17. Про відкритість використання публічних коштів : Закон України від 11 лютого 2015 р. № 183-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/183-19>.
18. Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики : Постанова Кабінету Міністрів України від 3 листопада 2010 р. № 996 // Урядовий кур'єр. – 2010. – № 211. – Ст. 534.
19. Панченко Т.В. Громадський контроль і його вплив на формування ефективності роботи місцевого самоврядування / Т.В. Панченко // Зарубіжний досвід організації та роботи місцевої влади : [монографія] / О.В. Власенко, П.В. Ворона, М.О. Пухтинський та ін. – Полтава, 2009. – 288 с.