УДК 342.98(477)

DOI <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2020.4.26>

ТАТАРОВА Т.О.

ДІЯЛЬНІСТЬ ВИЩИХ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ У СФЕРІ ФІСКАЛЬНОГО КОНТРОЛЮ: ХАРАКТЕРИСТИКА ІНСТИТУЦІЙНОГО ТА КОМПЕТЕНЦІЙНОГО СКЛАДНИКІВ

ACTIVITIES OF HIGHER STATE AUTHORITIES IN THE FIELD OF FISCAL CONTROL: CHARACTERISTICS OF INSTITUTIONAL AND COMPETENCE COMPONENTS

Актуальність статті полягає в тому, що контрольна функція незалежно від суб'єкта, який її здійснює, є невід'ємною складовою частиною управлінського процесу, котрий на загальнодержавному рівні набуває глобального значення, особливо в контексті наповнення державного бюджету України, що становить прямий інтерес для країни. Отже, і здійснення контролю за цим процесом є прямим завданням країни, яке виконується шляхом делегування низки повноважень у сфері оподаткування органам державної влади загальної та спеціальної компетенції. У такому сенсі здійснення фінансового (податкового) контролю набуває нового масштабного значення та зумовлює доцільність здійснення наукових досліджень сфери фінансового контролю, де останній визначатиметься в широкому сенсі як такий, що здійснюється не тільки податковими та митними органами, а й іншими суб'єктами, зокрема органами державної влади загальної компетенції. У статті зроблено висновок про існування загальної, широкої мети такого виду контрольної діяльності, що не обмежується перевіркою інформації, поданої у податковій звітності, що дало змогу визначити перелік суб'єктів фінансового контролю загальної компетенції, до яких слід відносити вищі органи державної влади та центральні органи виконавчої влади, що мають повноваження в податковій сфері. Наголошено, що категорія «компетенція» притаманна фізичним і юридичним особам і окреслює коло їх нормативно закріплених прав і обов'язків, на підставі яких вони реалізують власні функції та виконують поставлені перед ними завдання, найчастіше в професійній сфері. Одночасно «компетентність» є узагальнюючою категорією знань, умінь і навичок, якими володіє фізична особа. На підставі аналізу повноважень вищих органів державної влади встановлено, що вони мають схожі повноваження, зокрема: аналітичні, кадрові, нормотворчі, контрольні, організаційні, управлінські, превентивні та охоронні, а також повноваження у сферах міжнародного співробітництва і взаємодії з громадськістю. Також визначено спільні функції вищих органів державної влади як суб'єктів фінансового контролю, до яких слід віднести: адміністративну, аналітичну, забезпечувальну, кадрову, контрольну, нормотворчу, організаційну, охоронну, превентивну. Причому характерною особливістю цих органів є те, що він здійснюється не тільки у разі реалізації контрольних функцій і повноважень, а також під час здійснення адміністративної, нормотворчої, охоронної та превентивної функцій.

Ключові слова: *фінанський контроль, податковий контроль, суб'єкти фінансового контролю, вищі органи державної влади, центральні органи виконавчої влади, компетенція, повноваження, права, обов'язки, функції.*

The relevance of the article is that the control function, regardless of the entity that performs it, is an integral part of the management process, which at the national level becomes global, especially in the context of filling the state budget of Ukraine, which is of direct interest to the country. Thus, the control over this process is a direct task of the country, which is performed by delegating a number of powers in the field of taxation to

public authorities of general and special competence. In this sense, the implementation of fiscal (tax) control acquires a new scale and determines the feasibility of research in the field of fiscal control, where the latter will be defined in a broad sense, as carried out not only by tax and customs authorities, but also other entities, including public authorities of general competence. The article concludes that there is a general, broad purpose of this type of control activity, which is not limited to verification of information submitted in tax reporting, which allowed to determine the list of subjects of fiscal control of general competence, which should include higher state authorities and central executive bodies have powers in the tax sphere. It is emphasized that the category of competence is inherent in individuals and legal entities and outlines the range of their statutory rights and responsibilities, on the basis of which they perform their functions and perform their tasks, most often in the professional sphere. At the same time, competence is a generalized category of knowledge of skills and abilities possessed by an individual. Based on the analysis of the powers of higher public authorities, it is established that they have similar powers, in particular: analytical, personnel, rule-making, control, organizational, managerial, preventive and security, as well as powers in international cooperation and public relations. The common functions of the highest state authorities as subjects of fiscal control are also defined, which should include: administrative, analytical, support, personnel, control, rule-making, organizational, security, preventive. Moreover, a characteristic feature of these bodies is that it is carried out not only in the implementation of control functions and powers, but also during the implementation of administrative, rule-making, security and preventive functions.

Key words: *fiscal control, tax control, subjects of fiscal control, higher government bodies, central executive bodies, competence, powers, rights, duties, functions.*

Постановка проблеми. Мобілізація коштів до бюджетів країни, як державного, так і місцевих, має стратегічне значення, адже саме завдяки цьому стає можливим матеріальне (фінансове) забезпечення існування держави, де основним «утримувачем» останньої є її населення. Така мобілізація по суті є замкнутим колом: з одного боку, держава створює умови для прибуткової діяльності населення, а з іншого – населення зобов'язане відшкодовувати на користь держави податки та збори (ч. 1 ст. 67 Основного Закону держави [1]), які накопичуються у фондах Державного бюджету України та місцевих бюджетів і розподіляються відповідно до потреб суспільно важливих сфер, як-от соціальна чи правоохоронна. Станом на 01.08.2020 податки та збори становили 71,7% від загального Державного бюджету України, що еквівалентне 422095,5 млн грн з усієї суми 588456 млн грн [2]. Наведені статистичні дані наглядно демонструють значущість таких платежів для життєдіяльності та функціонування апарату держави, а тому об'єктивно потребують не тільки чіткої законодавчої регламентації, а і систематичного контролю, насамперед з метою недопущення виникнення порушень під час акумулювання коштів.

Зі свого боку контрольна функція незалежно від суб'єкта, який її здійснює, є невід'ємною складовою частиною управлінського процесу, котрий на загальнодержавному рівні набуває глобального значення, особливо в контексті наповнення державного бюджету України, що становить прямий інтерес для країни. Отже, і здійснення контролю за цим процесом є прямим завданням країни, яке виконується шляхом делегування низки повноважень у сфері оподаткування органам державної влади загальної та спеціальної компетенції. У такому сенсі здійснення фіскального (податкового) контролю набуває нового масштабного значення та зумовлює доцільність здійснення наукових досліджень сфери фіскального контролю, де останній визначатиметься в широкому сенсі як такий, що здійснюється не тільки податковими та митними органами, а й іншими суб'єктами, зокрема органами державної влади загальної компетенції.

Стан дослідження. Зважаючи на важливість сфери оподаткування, вона завжди перебувала в полі зору науковців, які розглядали її теоретичні аспекти, зокрема: організацію та здійснення податкового контролю (О.Ю. Буглаєва, В.А. Валігура, В.Д. Єгарміна, Є.В. Калюга, В.Ф. Максимова); встановлення переліку суб'єктів реалізації фіскального контролю (Н.І. Обушина, В.І. Теремецький); притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства (Н.І. Козьмук, І.І. Кучеров, І.А. Орешкін, О.Ю. Судаков). Між тим поза увагою сучасної науки адміністративного права залишилось питання про компетенційний та інституційний складники діяльності окремих суб'єктів фіскального контролю, зокрема вищих органів державної влади.

Мета статті полягає в дослідженні діяльності вищих органів державної влади у сфері фінансового контролю та надання характеристики її інституційного та компетенційного складників шляхом аналізу та узагальнення їхніх повноважень і функцій.

Виклад основного матеріалу. Розпочати визначення суб'єктів фінансового контролю загальної компетенції, а також окреслення їхніх функцій та повноважень, на нашу думку, необхідно з дослідження змісту податкового контролю як загальної теоретичної категорії галузі податкового права, адже саме такий підхід буде об'єктивно відображати увесь процес контролю. Це своєю чергою дасть змогу чітко встановити перелік суб'єктів його здійснення. Не зупиняючись на сутності контролю, зазначимо, що в контексті цього дослідження його доцільно розглядати як стадію управління, що є обґрунтованим з точки зору управлінської функції держави та керування нею власним бюджетом. Як слушно зазначає О.Ю. Буглаєва, «контроль є основною частиною державного управління, оскільки таке управління передбачає відповідальність перед суспільством, що своєю чергою є важливим чинником соціально-економічної стабільності держави, її фінансової безпеки» [3, с. 131]. Окрім того, контроль, на думку І.І. Кучерова, є складовим елементом системи регулювання, «метою якого є встановлення відхилень від стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на якомого ранній стадії» [4, с. 8] задля оперативного реагування. Є.В. Калюга також наголошує, що контроль, який здійснюється у фінансовій сфері, необхідно розглядати «не як обліково-перевірочну діяльність, а як функцію управління і важливий елемент реалізації економічного зростання держави» [5, с. 29].

Очевидним є те, що податковий контроль є різновидом фінансового та бюджетного контролів [6, с. 2], разом із тим теоретичні підходи до визначення його змісту виходять за межі законодавчої дефініції, закріпленої п. 61.1 ст. 61 Податкового кодексу України (далі – ПК України). Зокрема, С.Д. Вовченко під податковим контролем розуміє «систему заходів, що застосовуються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [7, с. 56]. На прикладі наведеного поняття податкового контролю можна констатувати його широку кінцеву мету, яка не обмежується співставленням інформації про числові показники. Подібне в своїх наукових працях описують і інші вчені, зокрема, Н.І. Козьмук дотримується тієї точки зору, що «метою податкового контролю є дієвість системи оподаткування і досягнення такого рівня ретельності (податкової дисципліни) серед платників податків, податкових агентів та інших осіб, за якого виключаються порушення податкового законодавства або їх кількість є зовсім незначною» [8, с. 247]. Найширше мету податкового контролю тлумачить В.Д. Єгарміна, зазначаючи таке: «Головним завданням податкового контролю слід вважати не збільшення сум донарахувань за результатами проведених перевірок і констатації порушень податкового законодавства, а виявлення причинно-наслідкових зв'язків викритих порушень, розробку конкретних пропозицій і заходів з удосконалення податкового законодавства і переходу від примусового стягнення податків і зборів до добровільного виконання податкових зобов'язань перед державою як юридичними, так і фізичними особами» [9, с. 169]. Зрозуміло, що ані податкові, ані митні органи самостійно не можуть удосконалити сферу оподаткування та її нормативно-правове забезпечення, оскільки низка дій, як-от законотворчий процес або здійснення всебічного контролю за дотриманням норм чинного законодавства, перебуває поза межами їхньої компетенції.

Своєю чергою встановлення суб'єктів податкового контролю та визначення їх компетенції потребує окреслення елементів вказаного виду контрольної діяльності. Найпоширенішим підходом у сучасній юриспруденції є виокремлення у системі податкового контролю таких елементів, як: «контролюючий суб'єкт, підконтрольний об'єкт і контрольні дії» [3, с. 132]. Деталізуємо елементи наведеної тріади з позиції чинного законодавства: контролюючі суб'єкти – це податкові та митні органи; об'єкт – норми податкового законодавства, а контрольні дії матимуть конкретний зовнішній прояв (облік, інформаційно-аналітичне забезпечення, перевірку, звірку, моніторинг або опитування). Натомість, якщо розглядати податковий контроль як діяльність, що охоплюється управлінською функцією держави, наведена система контролю хоча і не змінить кількості елементів, але матиме розширений зміст. Перш за все це стосуватиметься підконтрольного об'єкта, який буде охоплюватись податковими правовідносинами, і контролюючих суб'єктів, тобто суб'єктів указаних правових відносин.

На підставі класифікації суб'єктів податкових правовідносин, проведеної В.І. Теремецьким, до них пропонуємо відносити: органи державної влади, спеціалізовані органи, що мають

повноваження в податковій сфері; платників податків (фізичних та юридичних осіб резидентів та нерезидентів України); «осіб, які сприяють сплаті податків і зборів: банки; податкові агенти; державні органи, що надають інформацію про платника податків, необхідну для нарахування податків і зборів; збирачі податків та зборів» [10]. Такий підхід загалом відповідає основним положенням дослідження Н.І. Обушної щодо реалізації державного фінансового контролю системою таких суб'єктів: «1) органами законодавчої влади (Верховна Рада України); 2) органами виконавчої влади (КМУ, Міністерство фінансів України), у тому числі спеціальні органи ДФК (Рахункова палата, Державна фінансова служба України, Державна аудиторська служба України (утворена 28 жовтня 2015 р. шляхом реорганізації Державної фінансової інспекції України (ДФІ)), Державна казначейська служба України); 3) недержавними спеціалізованими організаціями (неурядові організації, ЗМІ, аудиторські компанії, у тому числі міжнародні), уповноваженими на здійснення моніторингу використання державних коштів» [11, с. 67].

Вважаємо, що наведені переліки потребують уточнення, зокрема їх слід доповнити ще одним органом державної влади – судовим, адже саме суди разом з органами законодавчої та виконавчої влади є основними суб'єктами державного контролю. Обґрунтовуємо це тим, що податковий контроль є різновидом фінансового контролю, який, зокрема, реалізується органами державної влади. Слід також навести таку думку В.Ф. Максимової: «На теренах розподіленої державної влади утворюється система органів державного контролю, котрі не лише організують, але також здійснюють фактичне виконання контрольних функцій. Основною функцією владних суб'єктів, окрім судової влади, є формування норм державного контролю. Натомість органи судової влади визначають конституційність норм контролю. Іншими словами, органи судової влади встановлюють відповідність нормативно-правових актів положенням Конституції України» [12, с. 37]. Також правильним буде додатково пояснити навмисне невключення до переліку суб'єктів фінансового контролю органів місцевого самоврядування, оскільки їх повноваження не мають нічого спільного з контрольною діяльністю, а обмежуються встановленням ставок місцевих податків та зборів і прийняттям відповідного рішення (п. 12.4 ст. 12 ПК України, п.п. 12.3.4 п. 12.3., п. 12.4 ст. 12 ПК України [13]). Вказані повноваження також відсутні у платників податків і суб'єктів, котрі сприяють сплаті останніх.

Підсумовуючи все вищенаведене, можна зробити проміжний висновок, що до переліку суб'єктів фінансового контролю загальної компетенції слід відносити: вищі органи державної влади (Верховну Раду України (далі – ВР України), Кабінет Міністрів України (далі – КМ України), суди, Рахункову палату України (далі – РП України)) та центральні органи виконавчої влади, що мають повноваження в податковій сфері (Міністерство фінансів України (далі – Мінфін), Державну аудиторську службу України (далі – Держаудитслужба), Державну казначейську службу України (далі – казначейство)). Встановивши перелік суб'єктів фінансового контролю загальної компетенції, надалі необхідно з'ясувати їх повноваження та функції.

Тлумаченню поняття «компетенція» у сучасній доктрині приділено досить багато уваги, як і його співвідношенню з іншим схожим за змістом поняттям «компетентність». Не вдаючись до наукових дискусій з цього приводу, вважаємо, що ці поняття не можна отождествлювати, зважаючи на їх принципово різний зміст. Зокрема, компетенція найчастіше використовується для позначення кола повноважень конкретного суб'єкта (органу або особи), які закріплені в нормативному або іншому акті [14, с. 595]. Повноваження є основним утворюючим елементом компетенції суб'єктів і визначаються як «сукупність прав і обов'язків державних органів і громадських організацій, а також посадових та інших осіб, закріплених за ними у встановленому законодавством порядку для здійснення покладених на них функцій» [15, с. 639].

Категорія «компетентність» має відмінне змістове навантаження, адже пов'язана зі знаннями, уміннями та навичками, якими володіє суб'єкт і які необхідні йому для здійснення певного роду та виду діяльності, в тому числі професійної [16, с. 12]. Досить повно компетентність визначає О.М. Обривкіна: «Це спроможність кваліфіковано здійснювати діяльність, специфічна здатність людини ефективно виконувати конкретну діяльність у певній предметній галузі: вузькоспеціальні знання; предметні навички; способи мислення, відповідальність за свої дії; задані навички (вимога виконувати певні індивідуальні завдання), використання знань та умінь на робочому місці на рівні встановлених вимог (стандартів) до цієї роботи, здатність відповідально виконувати обов'язки і досягати запланованих результатів, знаходити рішення у нестандартних ситуаціях, застосовувати знання і вміння в нових умовах виробничої діяльності» [17, с. 37].

Можемо констатувати, що категорія «компетенція» притаманна фізичним і юридичним особам і окреслює коло їх нормативно закріплених прав і обов'язків, на підставі яких вони реалі-

лізують власні функції та виконують поставлені перед ними завдання, найчастіше в професійній сфері. Одночасно компетентність є узагальнюючою категорією знань умінь і навичок, якими володіє фізична особа. Схожий висновок про розрізнення цих понять зробив С.В. Лейко: «Під компетенцією слід розуміти певну сферу, коло діяльності, наперед визначену систему питань щодо яких особистість повинна бути добре обізнана, тобто володіти певним набором знань, умінь, навичок та власного до них ставлення. Компетентність – якість особистості, її певне надбання, що ґрунтується на знаннях, досвіді, моральних засадах і проявляється в критичний момент за рахунок уміння знаходити зв'язок між ситуацією та знаннями, у прийнятті адекватних рішень нагальної проблеми» [18, с. 133].

Не можна залишити поза увагою прикладний аспект визначення компетенції суб'єкта, який полягає в тому, що саме за допомогою компетенції стає можливо визначити «специфічну роль кожного органу і водночас забезпечити узгодженість їх дій» [19, с. 12], сформулювати уявлення про напрямки, кола діяльності шляхом аналізу повноважень (прав і обов'язків). Водночас у правовій доктрині для позначення кола та напрямів діяльності використовується поняття «функція», яке етимологічно означає: «робота кого-, чого-небудь, обов'язок, коло діяльності когось, чогось» [20, с. 1552]. Отже, для виконання завдань цієї наукової праці необхідно проаналізувати права та обов'язки суб'єктів фіскального контролю визначених вищих органів виконавчої влади, що мають повноваження в податковій сфері, які закріплені в основних нормативно-правових актах, що регламентують їх діяльність, що своєю чергою дасть змогу сформулювати функції таких суб'єктів.

ВР України є єдиним органом законодавчої влади, тобто має монополічне право на прийняття національних нормативно-правових актів. Повноваження ВР України закріплені в ст. 85 Основного Закону держави [1] та стосуються: 1) нормотворчості, тобто: прийняття законів і інших нормативно-правових актів, включаючи Закон України «Про Державний бюджет» (ч. 1 ст. 92), змін до Конституції України; затвердження соціальних програм розвитку держави (пункти 1, 3, 4, 6, 11, 15, 32); 2) вирішення питань, пов'язаних з організацією народного волевиявлення, в частині визначення основ державної політики та вирішення найважливіших питань щодо призначення виборів глави держави, представників органів місцевого самоврядування, всеукраїнського референдуму (пункти 2, 7, 30); 3) управління державними справами у соціальній і економічній сферах, як-от: встановлення державної символіки чи зміна адміністративно-територіального поділу країни, визначення переліку об'єктів державної власності (пункти 8, 14, 24, 29, 34, 36, 37); 4) військової справи (пункти 9, 11, 23); 5) кадрових питань щодо призначення та звільнення керівників органів державної влади (пункти 10, 12, 12-1, 16–22, 25, 26, 28, 35); 6) контрольної діяльності, зокрема здійснення парламентського контролю за виконанням державного бюджету, роботою уряду тощо (п. 4, 13, 33).

З наведеної класифікації повноважень можна сформулювати такі функції ВР України, як: а) нормотворча, в межах якої приймаються закони та інші нормативно-правові акти; б) організаційна, що реалізується переважно в сфері народного волевиявлення; в) управлінська, що полягає у веденні державних справ, формуванні та втіленні внутрішньої політики держави, зокрема у соціальній і економічній сферах, а також зовнішньої політики в сфері військової справи; г) кадрова функція, котра стосується призначення та звільнення з посад керівного складу органів державної влади; ґ) контрольна функція, яка пов'язана зі здійсненням парламентського контролю, внаслідок якого депутати, як представники народу, отримують об'єктивну інформацію про стан і справи держави, а також безпосередньо контролюють виконання положень чинного законодавства.

Таким чином, парламент наділений контрольними повноваженнями та відповідно реалізує контрольну функцію щодо виконання приписів податкового законодавства та справ країни, в тому числі тих, що стосуються оподаткування та акумулювання коштів Державного бюджету України.

КМ України – вищий орган виконавчої влади. Подібно до повноважень парламенту його права та обов'язки закріплені в ст. 116 Конституції України [1]. Пропонуємо класифікувати їх таким чином: 1) повноваження щодо забезпечення та реалізації зовнішньої та внутрішньої політики держави (економічної, фінансової, охоронної, цінової, інвестиційної, податкової, охорони природи, екологічної безпеки і природокористування, політики у сферах праці і зайнятості населення, науки і культури, соціального захисту, освіти), загальнодержавних програм розвитку в різних галузях, охорони найважливіших соціальних цінностей (людей, їх життя та здоров'я), прав і свобод громадян (пункти 1, 2–5, 7, 8, 11); 2) повноваження, пов'язані із розробкою Закону України «Про Державний бюджет України» та його виконанням (п. 6); 3) управлінські повноваження щодо утворення, реорганізації та ліквідації центральних органів виконавчої влади, координації

роботи органів виконавчої влади, а також управління об'єктами державної власності (пункти 5, 9, 9.1); 4) кадрові повноваження в частині призначення керівників центральних органів виконавчої влади, які не входять до складу КМ України (п. 9.2).

Указаним повноваженням відповідають такі функції, як: а) забезпечувальна (втілюється під час формування та реалізації зовнішньої та внутрішньої політики держави); б) нормотворча, яка реалізується в межах розроблення нормативно-правових актів, зокрема національного бюджетного та податкового законодавства; в) управлінська; г) координаційна (здійснюється з метою узгодження діяльності органів виконавчої влади); ґ) кадрова.

Необхідно вказати на те, що хоча з наведених повноважень не вбачається наявність відокремленої контрольної функції, такий вид діяльності має місце під час реалізації іншої – управлінської функції, оскільки контроль, як нами вже було зазначено, є невід'ємним етапом управління, де суб'єкт останнього контролює роботу піднаглядного об'єкта (органів виконавчої влади), в тому числі щодо додержання норм податкового законодавства, а також ефективності реалізації податкової політики та правильності здійснення процесу оподаткування.

Згідно з приписами ст. 124 Конституції України [1] правосуддя відправляється виключно судами. Їх завданням є «здійснення правосуддя на засадах верховенства права, забезпечення кожного права на справедливий суд та повагу до інших прав і свобод, гарантованих Конституцією і законами України, а також міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України» [21] (ст. 2 Закону України «Про судоустрій і статус суддів»). Саме суди в межах наданих їм законом повноваженнями, розглядаючи та вирішуючи справи по суті: «відстежують та перевіряють дотримання норм контролю; контролюють діяльність інших гілок влади; контролюють діяльність окремих громадян; урегульовують відхилення, виявлені іншими контролюючими суб'єктами в державному, комунальному, приватному секторах економіки та у сфері економічних відносин між ними» [12, с. 42]. Як правило, податкові спори будуть вирішуватись у межах адміністративного судочинства, зважаючи на: особливий суб'єктний склад податкового спору, де найчастіше учасниками виступатимуть фізичні чи юридичні особи та суб'єкти владних повноважень; предмет оскарження – рішення (нормативно-правові чи індивідуальні акти), дії чи бездіяльність суб'єктів наділених владними повноваженнями. Зазначене згідно зі ст. 19 КАС України [22] підпадає під юрисдикцію адміністративних судів. Таким чином, основними суб'єктами судового контролю в сфері оподаткування можна назвати адміністративні суди.

Статус і основний напрям діяльності РП України визначено в ст. 98 Конституції України, відповідно до якої вона здійснює «контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням» [1]. Одночасно повноваження РП України визначено у ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату» [23], пропонуємо їх поділити на: 1) контрольні повноваження, тобто проведення: фінансового аудиту та аудиту ефективності податків і зборів, які надходять до державного та місцевих бюджетів; фінансового контролю місцевих бюджетів та діяльності органів місцевого самоврядування, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, державних підприємств та інших суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також здійснення методичного та методологічного забезпечення вказаної діяльності (п 1 ч. 1, 7, 8, 13); 2) експертні повноваження щодо здійснення експертизи поданого до ВР України проекту закону про Державний бюджет України, аналізу ефективності використання суб'єктами господарювання пільг зі сплати до державного бюджету податків, зборів (пункти 2–6, ч. 1); 3) повноваження, що пов'язані зі здійсненням кредитно-грошової політики, зокрема надання кредитів з державного бюджету, здійснення операцій щодо державних внутрішніх та зовнішніх запозичень (п 1 ч. 1); 4) управлінські повноваження у фінансовій сфері: управління коштами, здійснення закупівель, проведення витрат державного бюджету (п. 1, п. 6.1, 9 ч. 1); 5) організаційні повноваження в частині забезпечення виконання та безпосереднього виконання «державних цільових програм, інвестиційних проєктів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету» [23], а також здійснення міжнародного співробітництва у сфері фінансового контролю (пункти 1, 12 ч. 1); 6) превентивні та охоронні повноваження, наприклад, право на звернення до суду у разі порушення об'єктами контролю повноважень членів РП України чи обов'язок інформування правоохоронних органів у разі виявлення кримінальних або адміністративних правопорушень (п. 10, 11 ч. 1); 7) кадрові повноваження щодо організації та забезпечення навчання та підвищення кваліфікації персоналу РП України (п. 14 ч. 1).

З огляду на викладене функції РП України можна представити так: а) контрольна функція, котра реалізується під час проведення фінансового аудиту та аудиту ефективності оподаткування та напов-

нення державного та місцевих бюджетів, а також діяльності органів державної влади, місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання; б) методична функція, що втілюється під час методичного та методологічного забезпечення контрольної діяльності; в) забезпечувальна функція, що проявляються під час здійснення кредитно-грошової політики; г) управлінська функція, що полягає в управлінні коштами держави, наприклад, під час здійснення державних закупівель; ґ) організаційна функція, що передбачає реалізацію державних цільових та інвестиційних проєктів; д) превентивна функція, що впливає з обов'язку РП України повідомляти про кримінальні та адміністративні правопорушення, які стали відомі під час здійснення своєї діяльності; е) охоронна функція, що пов'язана з правом РП України звернутись до суду у разі перешкоджання об'єкта контролю реалізації повноважень працівників першої; є) кадрова функція, що проявляється в організації та забезпеченні проведення навчання та підвищення кваліфікації персоналу.

РП України порівняно з іншими вищими органами державної влади має найширші повноваження щодо проведення фіскального контролю в межах здійснення контрольної, управлінської та організаційної функцій. Зазначене можна пояснити її повноваженнями щодо проведення фінансового аудиту та аудиту ефективності здійснення оподаткування та надходження коштів до державного та місцевого бюджетів. Водночас здійснення управлінських повноважень у фінансовій сфері та організаційної діяльності, пов'язаної з реалізацією державних програм, вимагає здійснення контрольної діяльності задля визначення ефективності та виявлення порушень, що опосередковано впливають на процедури оподаткування та його обсяги.

Висновки. Проведене дослідження дало змогу сформулювати такі висновки.

1. Зроблено висновок про існування загальної, широкої мети такого виду контрольної діяльності, що не обмежується перевіркою інформації, поданої у податковій звітності. Такий загальний підхід дав змогу деталізувати елементи податкового контролю, до яких віднесено: контролюючий суб'єкт, підконтрольний об'єкт і контрольні дії.

2. Доведено, що до переліку суб'єктів фіскального контролю загальної компетенції слід відносити: вищі органи державної влади (ВР України, КМ України, суди, РП України) та центральні органи виконавчої влади, що мають повноваження у податковій сфері (Мінфін, Держаудитслужба, казначейство).

3. Встановлено, що вищі органи державної влади як суб'єкти фіскального контролю мають різні обсяги повноважень та функцій, узагальнюючи які можна зробити висновок про те, що такі органи наділені схожими правами та обов'язками (повноваженнями), зокрема: аналітичними, кадровими, нормотворчими, контрольними, організаційними, управлінськими, превентивними та охоронними повноваженнями, а також повноваженнями у сферах міжнародного співробітництва і взаємодії з громадськістю.

4. Визначено спільні функції вищих органів державної влади як суб'єктів фіскального контролю, до яких слід віднести: адміністративну, аналітичну, забезпечувальну, кадрову, контрольну, нормотворчу, організаційну, охоронну, превентивну. Причому характерною особливістю цих органів є те, що фіскальний контроль здійснюється не тільки у разі реалізації контрольних функцій і повноважень, а також під час здійснення адміністративної, нормотворчої, охоронної та превентивної функцій.

Разом із тим дослідження суб'єктів фіскального контролю загальної компетенції буде повним без визначення повноважень і функцій центральних органів виконавчої влади, які мають повноваження в податковій сфері (Мінфін, Держаудитслужба, казначейство), які необхідно окреслити в межах наступних наукових праць.

Список використаних джерел:

1. Конституція України від 28.06.1996. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
2. Доходи держбюджету України за 2020 рік. ТОВ «МінфінМедіа». URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income>.
3. Буглаєва О.Ю. Податковий контроль: теоретичний аспект. *Наукові праці Науково-дослідного фінансового інституту*. 2009. Вип. 4. С. 131–137.
4. Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / под ред. И.И. Кучерова. Москва : АО «ЦентрЮрИнфоР», 2001. 256 с.
5. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія. Київ : Ельга, Ніка-Центр, 2002. 360 с.

6. Валігура В.А. Податковий контроль: опорний конспект лекцій. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 95 с.
7. Вовченко С.Д. Основні напрями удосконалення функціонування органів управління щодо попередження та ліквідації надзвичайних ситуацій на регіональному рівні. *Актуальні проблеми державного управління*. 2012. Вип. 4. С. 56–61.
8. Козьмук Н.І. Фіскальний контроль як інструмент забезпечення дотримання законодавства у сфері оподаткування. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент*. 2015. Вип. 10. С. 247–250.
9. Єгарміна В.Д. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2011. № 1. С. 166–176.
10. Теремецький В.І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин. *Форум права*. 2011. № 4. С. 741–748. URL: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-4/11tvicpp.pdf>.
11. Обушна Н.І. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні в контексті утвердження парадигми публічного аудиту. *Вісник Національної академії державного управління при Президентові України. Серія: Державне управління*. 2016. № 4. С. 64–71.
12. Максимова В.Ф. Організація державного фінансового контролю : навчальний посібник. Одеса : ОНЕУ, 2012. 276 с.
13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
14. Новейший энциклопедический словарь. Москва : «Изд-во АСТ»; «Изд-во Астрель»; ООО «Транзиткнига», 2004. 1424 с.
15. Шемшученко Ю.С. Великий енциклопедичний юридичний словник. Київ : ТОВ «Юридична думка», 2007. 992 с.
16. Гура О.І. Психолого-педагогічна компетентність викладача вищого навчального закладу: теоретико-методологічний аспект : монографія. Запоріжжя : ГУ «ЗІДМУ», 2006. 332 с.
17. Обривкіна О.М. Підвищення педагогічної майстерності викладачів економічного профілю університету: теоретико-прикладний аспект : навчально-методичний посібник. Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2011. 236 с.
18. Лейко С.В. Поняття «компетенція» та «компетентність»: теоретичний аналіз. *Педагогічний процес: теорія і практика*. 2013. Вип. 4. С. 128–135.
19. Лазарев Б.М. Компетенция органов управления. Москва : Юридическая литература, 1972. 280 с.
20. Бусел В.Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови. 250000 слів. Київ; Ірпінь : Перун, 2005. 1728 с.
21. Про судоустрій і статус суддів : Закон України від 02.06.2016 № 1402-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2016. № 31. Ст. 545.
22. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 35–36, № 37. Ст. 446.
23. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 36. Ст. 360.