

BRONIUS SUDAVIČIUS

ORCID: 0000-0002-5810-0739

Вильнюсский университет
bronius.sudavicius@tf.vu.lt

Налоговое администрирование в системе публичного администрирования Литовской Республики

Резюме: В статье рассматривается вопрос о месте налогового администрирования в общей системе публичного администрирования Литовской Республики. Налоговое администрирование является частью публичного администрирования не только по своему субъектному составу, но и по своему содержанию.

Ключевые слова: налоговое администрирование, публичное администрирование, налоговый администратор.

Введение

Законом от 1 июня 1999 г. «О публичном администрировании»¹ в литовское законодательство был введен новый правовой термин — «публичное администрирование». Публичное администрирование как явление появилось вместе с организованным обществом — государством².

Согласно ч. 1 ст. 2 данного Закона публичное администрирование — «регламентируемая законами и другими правовыми актами деятельность субъектов публичного администрирования, направленная на осуществление законов и других правовых актов: вынесение административных решений,

¹ Viešojo administravimo įstatymas: Primeas 199 m. birželio 1 d. Teisės aktų registras, i. k. 09910101STAIH-1234.

² A. Raipa, *Viešojo politika ir viešasis administravimas: raida, struktūra ir sąveika*, „Viešojo politika ir administravimas“ 2002, № 1, c. 14.

осуществление контроля за реализацией законов и административных решений, оказание установленных законодательством административных услуг, администрирование оказания публичных услуг и внутреннее администрирование субъекта публичного администрирования». Следует заметить, что данное понятие и его содержание эволюционировало. В настоящее время оно охватывает и такие общественные отношения, которым несвойственна традиционная субординация (административное подчинение)³.

Ранее, в первом Законе о налоговом администрировании, принятом 28 июня 1995 г.⁴, была узаконена правовая категория налогового администрирования, имевшая конкретное содержание и область применения — сферу сбора налоговых платежей в бюджет. Согласно ст. 2 данного Закона налоговое администрирование — это осуществление прав и обязанностей налогового администратора и налогоплательщика, исчисление, уплата и взыскание налога, применение мер ответственности за ненадлежащее исчисление и уплату налога, распределение налога, информирование налогоплательщиков.

Следовательно, возникает вопрос о соотношении этих правовых категорий, так как отношения публичного администрирования регулируются преимущественно нормами административного права, а отношения налогового администрирования — нормами налогового права (права публичных финансов), а так же вопрос о месте налогового администрирования в общей системе публичного администрирования⁵. Именно поэтому в настоящей статье рассматривается вопрос о месте налогового администрирования в общей системе публичного администрирования Литовской Республики. Материалом для исследования послужили административное и налоговое законодательство и научная литература, посвященная данной проблеме. Методологической основой работы явились системно-аналитический анализ, логический и другие научные методы.

1. Понятие налогового администрирования

Появление налогового администрирования обусловлено исключительным значением налогов в процессе формирования публичных доходов и по-

³ Andruškevičius A., *Administracinė teisė: Bendrieji teorijos klausimai. Valdymo aktų institutas. ginčo santykių jurisprudenciniai aspektai*, Vilnius 2008, c. 25.

⁴ Mokesčių administravimo įstatymas: Priimtas 1995 m. birželio 28 d. Teisės aktų registras, i. k. 0951010ISTA000I-974.

⁵ Следует заметить, что в научной правовой литературе Литвы налоговое администрирование исследовалось исключительно с позиций налогового права (A. Marcijonas, B. Sudavičius, *Mokesčių teisė*. Vilnius 1998, c. 36–66; A. Marcijonas, B. Sudavičius, *Mokesčių teisė*, Vilnius 2003, c. 55–110; A. Medelienė, B. Sudavičius, *Mokesčių teisė*, Vilnius 2011, c. 111–184).

требностью создать действенную систему управления (администрирования) сбора налогов. Администрирование налогов в праве Литовской Республики имеет как широкое, так и узкое понимание. В широком смысле под налоговым администрированием в науке налогового права понимается система компетентных институций государства и самоуправлений и применяемых ими мер по установлению и сбору налогов в бюджет⁶. В таком понимании налоговое администрирование охватывает практическую деятельность различных институций государства (самоуправлений), таких как Сейм, Правительство, Министерство финансов, Государственная налоговая инспекция и др. Часть указанных институций (Сейм, Правительство и др.) участвуют в процессе налогового администрирования лишь посредством принятия определенных правовых актов, т. е. путем установления самих налогов и регулирования порядка их сбора. Другие (Государственная налоговая инспекция, таможня и др.) участвуют в налоговом администрировании как путем установления процедур налогового администрирования, так и путем их применения. Следовательно, налоговое администрирование в широком понимании охватывает следующие виды деятельности: 1) установление налогов; 2) организация и осуществление процесса сбора налогов; 3) надзор за сбором налогов⁷.

Вместе с тем налоговое администрирование имеет и узкое понимание, которое встречается в налоговом законодательстве. Оно охватывает лишь деятельность, связанную непосредственно с организацией и осуществлением деятельности по сбору установленных законами налогов и других обязательных платежей. Согласно ч. 15 ст. 2 ныне действующего Закона о налоговом администрировании, налоговое администрирование — это «осуществление функций налогового администратора, а также выполнение обязанностей и осуществление прав налогового администратора и налогоплательщика, установленных в налоговом законодательстве и других законах». Именно такое понимание налогового администрирования в узком смысле позволяет рассматривать его как составную часть публичного администрирования в целом, так как связывает его с деятельностью субъектов публичного администрирования — с деятельностью налоговых администраторов. Субъектом публичного администрирования, согласно ч. 4 ст. 2 Закона о публичном администрировании, является «государственный орган или учреждение, орган или учреждение самоуправления, должностное лицо, государственный служащий, государственное предприятие или предприятие самоуправления, публичное учреждение, владельцем либо совладельцем которого является

⁶ Под бюджетом в налоговом праве подразумевается государственный бюджет, бюджеты самоуправлений, а также денежные фонды, в которые в установленном правовыми актами порядке уплачиваются (распределяются) указанные в ст. 13 Закона о налоговом администрировании налоги (*Teisės aktų registras*, i. k. 1041010ISTA0IX-2112).

⁷ A. Medelienė, B. Sudavičius, *Mokesčių teisė*, Vilnius 2011, c. 116.

государство или самоуправление, ассоциация, в установленном [...] порядке наделенные полномочиями в сфере публичного администрирования». Указанными признаками наделены и субъекты, осуществляющие функции налогового администрирования, следовательно, и их деятельность можно расценивать как деятельность в сфере публичного администрирования, связанную с осуществлением налоговых законов.

2. Субъекты налогового администрирования

Сбор налогов и других обязательных платежей осуществляют специально учрежденные для этой цели государственные институты, которые не только осуществляют надзор за исполнением налогоплательщиками налоговых обязательств, но и регистрируют, консультируют их, выполняют другие функции и процедуры налогового администрирования. В Литовской Республике такие институты обобщенно именуются налоговыми администраторами.

В соответствии с ч. 14 ст. 2 Закона о налоговом администрировании, налоговый администратор — «ответственные за налоговое администрирование государственное учреждение или орган, имеющие предоставленные законодательством полномочия действовать в сфере налогового администрирования». Государственным органом, ответственным за администрирование указанных в ст. 13 Закона о налоговом администрировании налогов⁸, за исключением таможенных пошлин, в Литовской Республике является Государственная налоговая инспекция, состоящая из следующих учреждений: 1) Государственной налоговой инспекции при Министерстве финансов — центрального налогового администратора; 2) территориальных государственных налоговых инспекций — местных налоговых администраторов. Ответственность за администрирование таможенных пошлин несет Таможня Литовской Республики. Администрирование налога на добавленную стоимость и акцизов осуществляется таможней только в части,

⁸ В соответствии с данным Законом администрируются следующие налоги: 1) налог на добавленную стоимость; 2) акцизы; 3) подоходный налог с населения; 4) налог на недвижимое имущество; 5) земельный налог; 6) налог на государственные природные ресурсы; 7) налог на углеводородные ресурсы; 8) налог за загрязнение окружающей среды; 9) консульский налог; 10) гербовый сбор; 11) налог с имущества, переходящего в порядке наследования; 12) взносы по обязательному страхованию здоровья; 13) взносы в Гарантийный фонд; 14) государственная пошлина; 15) налог на лотереи; 16) налог за регистрацию объектов промышленной собственности; 17) налог на прибыль; 18) взносы по государственному социальному страхованию; 19) отчисления от доходов в соответствии с Законом о лесах; 20) плата за пользование государственным имуществом на праве доверительного управления (ст. 13 Закона о налоговом администрировании).

порученной Таможне в соответствии с Законом о налоге на добавленную стоимость⁹ и Законом об акцизах¹⁰.

Закон о налоговом администрировании (ч. 3 ст. 15) однозначно устанавливает, что ни одно другое государственное учреждение или орган не может выполнять функции налогового администратора, за исключением прямо установленных Законом о налоговом администрировании или законом о соответствующем налоге случаев. Следовательно, налоговое законодательство предусматривает, что отдельные полномочия налогового администрирования могут возлагаться на субъектов публичного администрирования, для которых налоговое администрирование не является основным направлением деятельности. Из анализа содержания Закона о налоговом администрировании и законов об отдельных налогах следует, что такими субъектами публичного администрирования являются: 1) Министерство окружающей среды (уполномоченный им орган), которое участвует в администрировании налога на государственные природные ресурсы, налога на углеводородные ресурсы, налога за загрязнение окружающей среды, отчислений от доходов в соответствии с Законом о лесах¹¹; 2) Управление государственного обязательного социального страхования, которому поручено администрирование платежей обязательного государственного социального страхования.

Следовательно, в налоговом администрировании участвуют не только субъекты публичного администрирования, учрежденные исключительно с целью обеспечения своевременного сбора налогов и других обязательных платежей в бюджет (налоговые администраторы), но и субъекты публичного администрирования, учрежденные в других целях.

3. Содержание налогового администрирования

Сущность налогового администрирования как составной части публичного администрирования раскрывается при рассмотрении его функций,

⁹ Teisės aktų registras, i. k. 1021010ISTA00IX-751.

¹⁰ Teisės aktų registras, i. k. 1011010ISTA00IX-569.

¹¹ Например, проверка правильности исчисления, декларирования и уплаты налогов на государственные природные ресурсы и налога за загрязнение окружающей среды осуществляется, а также консультации по вопросам уплаты этих налогов предоставляются только Министерством окружающей среды или уполномоченным им органом (региональными департаментами охраны окружающей среды). Положения Закона о налоговом администрировании, поэтому, не применяются в связи с порядком производимых указанными учреждениями и органами проверок правильности исчисления, декларирования и уплаты налогов, оформлением и утверждением результатов проверок, обжалованием действий учреждений и органов, а также их должностных лиц. Указанные правовые отношения регулируются правовыми актами, регламентирующими деятельность этих органов, и соответствующими законами об администрируемых налогах.

составляющих в совокупности его содержание. В дальнейшем содержание налогового администрирования будет рассматриваться нами на основании анализа функций Государственной налоговой инспекции как субъекта публичного администрирования и главного налогового администратора в Литовской Республике.

Как было указано выше, Государственная налоговая инспекция состоит из Государственной налоговой инспекции при Министерстве финансов — центрального налогового администратора и территориальных налоговых инспекций, подчиненных и подотчетных центральному налоговому администратору местных налоговых администраторов¹². В городах и районах действуют подразделения местных налоговых администраторов. Государственная налоговая инспекция в своей деятельности руководствуется Конституцией Литовской Республики¹³, Законом о налоговом администрировании и другими законами (в том числе и Законом о публичном администрировании), подзаконными актами и своими положениями: Положением о Государственной налоговой инспекции при Министерстве финансов, утвержденным приказом министра финансов № 110 от 29 июля 1997 г.¹⁴, и Положениями об областных государственных налоговых инспекциях, утвержденных приказом начальника Государственной налоговой инспекции при Министерстве финансов № VA-33 от 19 марта 2012 г.¹⁵

Государственная налоговая инспекция при Министерстве финансов проводит политику в области налогового администрирования, способствует обеспечению исполнения обязанностей по уплате налогов в бюджет, координирует и контролирует деятельность территориальных налоговых инспекций и методически руководит их работой. Территориальные налоговые инспекции же применяют налоговые законы, осуществляют приоритеты и процедуры налогового администрирования, обеспечивают уплату налогов в бюджет надлежащим образом и т. д.

Функции Государственной налоговой инспекции в целом предопределены ее задачами (ч. 1 ст. 19 Закона о налоговом администрировании):

- 1) оказание помощи налогоплательщикам в осуществлении своих прав и выполнении своих обязанностей;
- 2) осуществление налогового законодательства;
- 3) обеспечение уплаты налогов в бюджет.

Задачи Государственной налоговой инспекции осуществляются при выполнении центральным и местным налоговыми администраторами отведен-

¹² Число территориальных государственных налоговых инспекций и территориальные зоны их деятельности устанавливаются министром финансов по представлению начальника Государственной налоговой инспекции при Министерстве финансов.

¹³ Teisės aktų registras, i. k. 0921010KONSRG922324.

¹⁴ Teisės aktų registras, i. k. 0972050ISAK00000110.

¹⁵ Teisės aktų registras, i. k. 1122055ISAK000VA-33.

ных им налоговым законодательством функций, охватывающих все сферы налогового администрирования¹⁶.

Центральный налоговый администратор в рамках своей компетенции выполняет следующие основные функции по налоговому администрированию (ст. 25 Закона о налоговом администрировании):

- 1) организует просвещение и консультирование налогоплательщиков;
- 2) после согласования с Министерством финансов дает обобщенные разъяснения (комментарии) налоговых законов;
- 3) определяет приоритеты и процедуры обслуживания налогоплательщиков;
- 4) для местного налогового администратора устанавливает процедуры учета налоговых обязательств и уплаченных налогов и осуществляет контроль за их соблюдением;
- 5) устанавливает процедуры возврата (зачета) переплат по налогам (разниц) и необоснованно (неправильно) взысканных налогов, штрафов и пени;
- 6) определяет приоритеты и процедуры контроля за правильностью исчисления, декларируемого и уплаты налогов;
- 7) контролирует правильность исчисления, декларирования и уплаты налогов;
- 8) определяет приоритеты и процедуры взыскания налоговых задолженностей;
- 9) рассматривает налоговые споры;
- 10) решает вопросы применения процедур взаимного соглашения, предусмотренных заключенными и применяемыми Литовской Республикой договорами об избежании двойного налогообложения или Конвенцией 90/436/ЕЭС об избежании двойного налогообложения, возникающего в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий;
- 11) представляет интересы государства в судах и других органах;
- 12) накапливает и обобщает наилучшую практику выполнения различных процедур в сфере налогового администрирования и ознакомливает с ней местных налоговых администраторов;
- 13) по поручению Сейма, Правительства, Министерства финансов принимает подзаконные акты к налоговому законодательству и разрабатывает их проекты;
- 14) принимает подзаконные акты, издание которых относится в сфере компетенции центрального налогового администратора;
- 15) вносит в Министерство финансов предложения по осуществлению законов и других правовых актов по вопросам налогов, улучшению налогового администрирования;
- 16) осуществляет сотрудничество с государственными, общественными, международными и другими учреждениями и органами Литовской Республики и иностранных государств;
- 17) в качестве компетентного органа осуществляет сотрудничество с налоговыми администрациями (компетентными органами) иностранных государств;
- 18) осуществляет координирование, контроль и методическое руководство работой местного налогового администратора и дает периодическую оценку результатов его работы;
- 19) управляет регистром налогоплательщиков;
- 20) формирует учетную политику по налогам, уплачиваемым в бюджет, и ведет учет уплачиваемых в бюджет налогов;
- 21) выполняет другие функции, указанные в Положении о Государственной налоговой инспекции при Министерстве финансов, в законах и подзаконных актах.

¹⁶ A. Medelienė, B. Sudavičius, *Mokesčių teisė*, Vilnius 2011, c. 119.

Местный налоговый администратор в рамках своей компетенции выполняет следующие основные функции (ст. 26 Закона о налоговом администрировании):

- 1) предоставляет консультации налогоплательщикам по поводу уплаты налогов, а также информацию о законах и других правовых актах по вопросам налогов;
- 2) принимает от налогоплательщиков декларации о налогах, иные документы отчетности и выдает соответствующие документы, подтверждающие декларирование налогов и другие выполненные налогоплательщиком действия;
- 3) ведет учет уплачиваемых в бюджет налогов;
- 4) регистрирует налогоплательщиков и ведет регистр налогоплательщиков;
- 5) в установленном законодательством порядке распределяет суммы налогов между бюджетами;
- 6) исполняет решения органов самоуправления о применении льгот по налогам в его бюджет;
- 7) осуществляет контроль за правильностью исчисления, декларирования и уплаты налогов;
- 8) в соответствии с положениями Уголовно-процессуального кодекса представляет заключения специалиста, связанные с исчислением, декларированием и уплатой налогов;
- 9) производит принудительное взыскание налоговых задолженностей;
- 10) осуществляет возврат (зачет) налогоплательщикам сумм переплат (разниц), неправильно взысканных налогов, пени и штрафов;
- 11) в установленном порядке осуществляет сотрудничество и обмен информацией с другими налоговыми администраторами, государственными органами и учреждениями, а также органами и учреждениями самоуправлений Литвы;
- 12) выполняет другие функции, предусмотренные в положении о местном налоговом администраторе, в законах и подзаконных актах.

Если сопоставить перечень основных функций налогового администратора с понятием публичного администрирования, то очевидно, что эти функции соответствуют действиям, составляющим содержание публичного администрирования как регламентируемой законами и другими правовыми актами деятельности субъектов публичного администрирования, направленной на осуществление законов и других правовых актов: «вынесение административных решений, осуществление контроля за реализацией законов и административных решений, оказание установленных законодательством административных услуг, администрирование оказания публичных услуг [...]» (ч. 1 ст. 2 Закона о публичном администрировании). Во-первых, деятельность налогового администратора, являющегося одновременно и субъектом публичного администрирования, направлена на осуществление налоговых законов и других правовых актов налогового законодательства. Во-вторых, согласно ст. 34 Закона о налоговом администрировании налоговый администратор (его должностное лицо) при выполнении своих функций и осуществлении предоставленных ему настоящим прав оформляет производимые действия в виде решений и иных документов, которые по существу являются административными решениями — административными актами или принятыми в установленном порядке другими документами установ-

ленной формы, в которых выражена воля субъекта публичного администрирования (ч. 8 ст. 2 Закона о публичном администрировании)¹⁷. В-третьих, в компетенцию налогового администратора входит и обязанность оказания административных услуг — действий «субъекта публичного администрирования по выдаче разрешений, лицензий или документов, подтверждающих определенный юридический факт, принятию и упорядочению деклараций лиц, консультированию лиц по вопросам компетенции субъекта публичного администрирования, предоставлению лицам установленной законами информации субъекта публичного администрирования, осуществлению административной процедуры» (ч. 17 ст. 2 Закона о публичном администрировании)¹⁸.

Следовательно, налоговое администрирование является частью публичного администрирования не только по своему субъектному составу, но и по содержанию.

Заключение

Администрирование налогов в праве Литовской Республики имеет как широкое, так и узкое понимание. В широком смысле под налоговым администрированием в науке налогового права понимается система компетентных институций государства и самоуправлений (Сейма, Правительства, Министерства финансов, Государственной налоговой инспекции и др.) и применяемых ими мер по установлению и сбору налогов в бюджет и другие публичные денежные фонды.

Вместе с тем налоговое администрирование имеет и узкое понимание, которое охватывает лишь деятельность, связанную непосредственно с организацией и осуществлением деятельности по сбору налоговыми законами установленных налогов и других обязательных платежей. Именно такое понятие налогового администрирования в узком смысле позволяет расценивать его как составную часть публичного администрирования в целом, так как связывает его с деятельностью субъектов публичного администрирования — с деятельностью налоговых администраторов.

Субъектом публичного администрирования в целом является государственный орган или учреждение, орган или учреждение самоуправления, должностное лицо, государственный служащий, государственное предпри-

¹⁷ Например, решение об утверждении акта налоговой проверки, решение о возврате налоговой переуплаты и др.

¹⁸ Так, в компетенцию налогового администратора входит обязанность принятия налоговых деклараций, обязанность предоставления информации и консультаций по вопросам налогообложения и т. д.

ятие или предприятие самоуправления, публичное учреждение, владельцем либо совладельцем которого является государство или самоуправление, ассоциация, в установленном порядке наделенные полномочиями в сфере публичного администрирования. Указанным признакам соответствуют и субъекты, осуществляющие функции налогового администрирования, следовательно и их деятельность можно расценивать как деятельность в сфере публичного администрирования, связанную с осуществлением налоговых законов.

Налоговый администратор — это ответственное за налоговое администрирование государственное учреждение или орган, имеющий предоставленные законодательством полномочия действовать в сфере налогового администрирования. Такими в Литовской Республике являются Государственная налоговая инспекция и Таможня Литовской Республики. Налоговое законодательство предусматривает, однако, что отдельные полномочия налогового администрирования могут возлагаться и на субъектов публичного администрирования, для которых налоговое администрирование не является основным направлением деятельности. Следовательно, в налоговом администрировании участвуют не только субъекты публичного администрирования, учрежденные с целью обеспечения своевременного сбора налогов и других обязательных платежей в бюджет (налоговые администраторы), но и субъекты публичного администрирования, учрежденные в других целях.

Сущность налогового администрирования как составной части публичного администрирования раскрывается при рассмотрении его функций, составляющих в совокупности его содержание. Государственная налоговая инспекция при Министерстве финансов осуществляет политику в области налогового администрирования, обеспечивает уплату налогов в бюджет, координирует, контролирует деятельность территориальных налоговых инспекций и методически руководит их работой. Территориальные налоговые инспекции же применяют налоговые законы, приоритеты и процедуры налогового администрирования, обеспечивает уплату налогов в бюджет надлежащим образом и т. д.

Налоговое администрирование является частью публичного администрирования как по своему субъектному составу, так и по своему содержанию.

Во-первых, деятельность налогового администратора направлена на осуществление налоговых законов и других правовых актов налогового законодательства. Во-вторых, налоговый администратор (его должностное лицо) при выполнении своих функций и осуществлении предоставленных ему настоящим прав оформляет производимые действия в виде решений и иных документов, которые по существу являются административными решениями. В-третьих, в компетенцию налогового администратора входит и обязанность оказания административных услуг.

Бибблиография

- Akcizų įstatymas: Priimtas 2001 m. spalio 30 d., teisės aktų registras, i. k. 1011010ISTA00IX-569.
 Andruškevičius A., *Administracinė teisė: Bendrieji teorijos klausimai. Valdymo aktų institutas. ginčo santykių jurisprudenciniai aspektai*, Vilnius 2008.
- Apskričių valstybinių mokesčių inspekcijų nuostatai: Patvirtinti Valstybinė mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2012 m. kovo 19 d. įsakymu Nr. VA-33., teisės aktų registras, i. k. 1122055ISAK000VA-33.
- Lietuvos Respublikos Konstitucija: Priimta 1992 m. spalio 25 d., teisės aktų registras, i. k. 0921010KONSRG922324.
- Marcijonas A., Sudavičius, B. *Mokesčių teisė*, Vilnius 2003.
- Marcijonas A., Sudavičius B. *Mokesčių teisė*, Vilnius 1998.
- Medelienė A., Sudavičius B., *Mokesčių teisė*, Vilnius 2011.
- Mokesčių administravimo įstatymas: Priimtas 1995 m. birželio 28 d., teisės aktų registras, i. k. 0951010ISTA000I-974.
- Mokesčių administravimo įstatymas: Priimtas 2004 m. balandžio 13 d., teisės aktų registras, i. k. 1041010ISTA0IX-2112.
- Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas: Priimtas 2002 m. kovo 5 d., teisės aktų registras, i. k. 1021010ISTA00IX-751.
- Raipa A., *Viešojo politika ir viešasis administravimas: raida, struktūra ir sąveika*, „Viešojo politika ir administravimas“ 2002, № 1.
- Valstybės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos nuostatai: Patvirtinti finansų ministro 1997 m. liepos 29 d. įsakymu Nr. 110., teisės aktų registras, i. k. 0972050ISAK00000110.
- Viešojo administravimo įstatymas: Priimtas 1999 m. birželio 1 d., teisės aktų registras, i. k. 0991010ISTAI-1234.

Tax administration in the public administration system of the Republic of Lithuania

Summary

The article deals with the issue of the place of tax administration in the general public administration system of the Republic of Lithuania. Tax administration is part of public administration not only in its subject composition, but also in its content.

Keywords: tax administration, public administration, tax administrator.