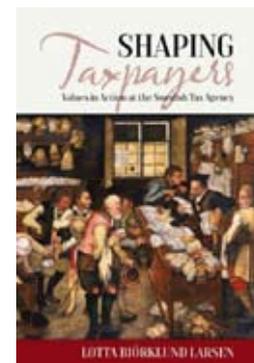


## НОВЫЕ КНИГИ

Н. В. Конрой

# Креолизация ценностей: как достигается налоговая справедливость для каждого

Рецензия на книгу: Björklund Larsen L. 2017. *Shaping Taxpayers: Values in Action at the Swedish Tax Agency*. New York; Oxford: Berghahn Books. 220 p.



**КОНРОЙ Наталья Викторовна** — кандидат исторических наук, научный сотрудник Лаборатории экономико-социологических исследований (ЛЭСИ) Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики». Адрес: 101000, Россия, г. Москва, ул. Мясницкая, д. 20; научный сотрудник Лаборатории «Социология религии» Православного Свято-Тихоновского гуманитарного университета. Адрес: 115184, Россия, г. Москва, ул. Новокузнецкая, д. 23Б.

Email: [nconroy@hse.ru](mailto:nconroy@hse.ru)

Книга шведского антрополога Лотты Бьёрклунд Ларсен — это шанс взглянуть на кухню необычной команды исследователей, аналитиков налоговой службы, цель которых — выяснить, почему малые предприниматели ошибаются при заполнении налоговых деклараций. Забегая вперёд, скажу, что ответа на этот вопрос мы не получим, но узнаем, как налоговый орган оправдывает свою миссию и легитимирует свои интерпретации закона в глазах шведского общества, для того чтобы обеспечить справедливый вклад каждого, поощрять желание людей участвовать и поддерживать налоговую дисциплину. Автор показывает, что для этого налоговой службе приходится сохранять тонкий баланс своих и общественных ценностей — «жестких», таких как следование букве закона, соблюдение процедур аудита, экономическая калькуляция, и «мягких», выражающихся в эмпатии, разумности и кооперации. Чтобы не потерять большим трудом заработанное доверие шведов, руководство ведомства иногда готово пожертвовать принципами открытости и амбициями своих аналитиков, запрятав «под ковёр» результаты исследовательских проектов. Но внутри организации такие исследования и полученные в них знания вызывают множество разногласий и дискуссий о действующем законодательстве, мерах по повышению налоговой дисциплины, исследовательских методах, адекватных для изучения практик налогоплательщиков, и, конечно, о роли самих корпоративных исследователей: являются ли они лишь поставщиками аналитики, помогающей в принятии политических решений, или им всё же позволено быть чуть более «любопытными»? Бьёрклунд Ларсен выбрала для своей этнографии популярную форму истории социальной жизни вещи — и этой вещью является аналитический отчёт, за которым она следовала с момента возникновения идеи проекта оценки рисков до принятия решения о том, что публикация результатов политически невозможна.

**Ключевые слова:** налогоплательщики; налоговая дисциплина; пара-этнография; социальная жизнь вещей; акторно-сетевая теория; Швеция.

Представьте, что вы антрополог и защитили диссертацию о том, как граждане оправдывают получение услуг на «чёрном» рынке. Представьте, что в налоговой службе с интересом обсуждали вашу книгу [Björklund Larsen 2010]. Более того, вас пригласили в ведомство провести параэтнографию и пона-

блюдовать за реализацией одного из внутренних проектов оценки рисков. Как бы невероятно это ни звучало для российского читателя, именно так случилось с Лоттой Бьёрклунд Ларсен. Возможно, причина в том, что последние 40 лет Skatteverket, налоговая служба Швеции, прилагает немало усилий для легитимации своей деятельности в глазах меняющегося общества. В стране, где идентичность налогоплательщика является едва ли не стержневым элементом «шведскости», идею прогрессивного налогообложения не подвергают сомнению ни медиа, ни политики, ни население. Политики не используют лозунги уменьшения налогов в предвыборной борьбе и публичных дебатах, а рядовые граждане очень редко называют высокие налоги в числе насущных социальных проблем<sup>1</sup>, выражая поистине поразительную удовлетворённость работой налоговой службы<sup>2</sup> и доверие государству. Так было не всегда и, судя по предыдущим публикациям Бьёрклунд Ларсен (см., например: [Björklund Larsen 2012; 2013a; 2013b]), несогласие с налоговой политикой есть и сейчас. Однако в этой работе её интересуют не укрытие и уклонение от налогов, а готовность шведов вносить общественный вклад и практики поддержания налоговой дисциплины (*tax compliance*)<sup>3</sup>. Свой подход к изучению этих явлений она называет фискальной антропологией и рассматривает налогообложение как один из видов экономического обмена, а уплату налогов — как едва ли не основной способ создания экономических отношений человека с государством благосостояния и с согражданами (р. 14–21). Источником своего вдохновения исследовательница называет Й. Шумпетера, который считал, что понимание любого общества начинается с понимания его налоговой системы.

## Контексты

Отправной точкой для антропологии Бьёрклунд Ларсен становится история шведского налогообложения и налоговой службы (см. главу 1 «От контроля к сочувствию: история шведского налогового ведомства», р. 43–87). Не вдаваясь в детали, отмечу те ключевые события и особенности текущей ситуации, без которых трудно понять аргументацию автора.

В современной Швеции две трети всех налоговых поступлений приходятся на подоходный налог, который составляет основу региональных и муниципальных бюджетов. Им облагаются все виды личных доходов, включая заработную плату, пенсию, больничный. Подоходным налогом, по сути, являются и социальные взносы, выплачиваемые работодателями от имени работников, хотя эти отчисления и не отражаются в налоговых декларациях граждан. В 1991 г. налоговую систему радикально реформировали: были разделены налоги от наёмного труда и налоги на доходы от инвестиций и ведения бизнеса; все обмены трудом и услугами наделены экономической ценностью и обложены подоходным налогом вне зависимости от фактической формы компенсации (бартер, ответная услуга, деньги). Отношения между обменивающимися сторонами признаны несущественными, а бартер на законодательном уровне приравнен к денежному обмену.

Бьёрклунд Ларсен показывает, что в Швеции на протяжении XX века идея подоходного налога и индивидуальной ответственности граждан за предоставление достоверной информации о доходах практически не менялась, в то время как механизмы контроля претерпели серьёзные трансформации. Возникно-

<sup>1</sup> Так, Л. Бьёрклунд Ларсен отмечает, что в 1987–2005 гг. доля шведов, которые считают, что вопрос о налогах заслуживает место в первой тройке насущных для общества проблем, ни разу не поднималась выше 14% и, в основном, составляла 3–7% опрошенных (р. 74).

<sup>2</sup> По данным опросов начала 2000-х гг., 67% шведов были довольны работой Ведомства. Бьёрклунд Ларсен приводит типичный, по её мнению, отзыв шведского налогоплательщика: «На налоговую службу невозможно злиться, поскольку её сотрудники всегда готовы помочь» (р. 177).

<sup>3</sup> Готовность платить привлекала внимание антропологов гораздо реже, чем уклонение от налогов. Однако были и исключения; см., например, работы датчанки Карен Болл: [Boll 2011; 2014; 2015].

вание института мониторинга датируется 1907 г., когда в каждом районе Швеции появились налоговые бюро. В них часто работали непрофессионалы, аудит основывался на личных знаниях и мнениях проверяющих о налогоплательщиках. В последние десятилетия своего существования налоговые бюро уже комплектовались узкими специалистами, но по-прежнему вызывали резкую критику населения. В 1991 г. институт был упразднён, провинциальные налоговые офисы объединены в единую службу с централизованным контактными центром, введена иерархия аудиторов, в которой предпочтение было отдано наиболее опытным.

В 1990–2010 гг. налоговая служба перенесла внимание с количественной верификации нарушений на выяснение их причин. Был введён институт налоговых комитетов, в которые входили как профессионалы, так и выборные члены. Задачей этих последних было рассмотрение жалоб и обращений налогоплательщиков. С 2012 г. выборные должности упразднены, а рассмотрение спорных случаев передано профессиональным аудиторам — сотрудникам налоговой службы. Сейчас за администрирование и сбор всех налогов страны отвечает национальное налоговое ведомство Skatteverket (далее — Ведомство) и его четыре региональных офиса, которые стремятся «быть активными, надёжными и полезными» (р. 56–57) гражданам и государству.

Поворот Ведомства к сервисному подходу начался с громкого дела Ингмара Бергмана, публично задержанного в 1976 г. и обвинённого в уходе от налогов. Несмотря на то что режиссёр был оправдан, врачи диагностировали у него нервный срыв. Позже он покинул страну, заявив, что налоговая служба Швеции может распорядиться его имуществом как ей будет угодно. Этот случай стал кульминацией десятилетия повышения налогов, на протяжении которого налоговики по умолчанию рассматривали граждан как мошенников, заслуживающих разоблачения и наказания. Общественный резонанс заставил руководство Ведомства переосмыслить и стратегии сбора, и отношение к налогоплательщикам (р. 57–58). К функциям сбора и контроля налоговики добавили разъяснительную и информационную работу с населением и бизнесом, стали изучать и тестировать различные теории и исследования о налоговой дисциплине. Кроме того, в Ведомстве появился собственный аналитический отдел, хотя его сотрудники и не считают себя исследователями, видя свою миссию в том, чтобы обеспечивать поддержку менеджменту, принимающему решения.

Уже в 1980-х гг. развитие IT-технологий позволило значительно упростить заполнение и автоматизировать подачу налоговых деклараций, и сегодня рядовому налогоплательщику ничего не приходится вносить самостоятельно: информацию предоставляют работодатели, банки, ипотечные организации и др. Однако для самозанятых граждан и коммерческих организаций процедура значительно сложнее и связана с ручным вводом данных, что оставляет возможности для совершения как случайных, так и намеренных ошибок, вот почему эти категории налогоплательщиков с большей вероятностью становятся субъектами контрольных мероприятий. Интерес Ведомства приводит к тому, что в средствах массовой информации самозанятые и предприниматели чаще представляются как нарушители налоговой дисциплины или мошенники (р. 69). При этом в 2000-х гг. шведские политики активно поддерживали развитие малого бизнеса, в котором видели панацею в борьбе с безработицей, что поставило Ведомство в довольно щекотливое положение.

Перенос акцента с роста собираемости на укрепление налоговой дисциплины увеличил число личных контактов аудиторов с гражданами, потребовал развития управленческих и коммуникативных навыков, поэтому в текущей кадровой политике Ведомство отдаёт стратегическое предпочтение тем, кто демонстрирует установки на помогающий и просвещающий подход, даже если аудиторские навыки таких кандидатов оставляют желать лучшего.

Ещё одним стратегическим изменением является регулярное информирование общества о работе по сокращению налогового разрыва<sup>4</sup>, которое Ведомство интерпретирует как свидетельство роста налоговой дисциплины.

Бьёрклунд Ларсен на ярких примерах из медийных кампаний Ведомства в 1955–2000-х гг. показывает, как сервисный поворот трансформировал способы говорить о налогоплательщиках. В современной риторике Skatteverket налогоплательщик предстаёт гражданином–потребителем информационных и консультативных услуг, предоставляемых налоговой службой. Налогоплательщик наделён правами и обязанностями, хотя, конечно, налоговой службе трудно полностью принять идею «потребитель всегда прав». В 1990-х гг. у Ведомства появился его современный слоган — «Люди должны хотеть соблюдать» (*to comply*), отражающий установку на поддержание желания каждого вносить справедливый вклад, а в 2000-х гг. политика справедливого участия распространилась на корпорации.

## Исследование

Бьёрклунд Ларсен проводила наблюдение в аналитическом отделе налоговой службы, который, по словам автора, находится одновременно и на передовой, и на периферии жизни Ведомства. Главный продукт отдела — отчёты для внутреннего (служебного) использования и для широкой публики. Команда привлекает количественные и качественные методы, тематика изысканий касается как очень узких вопросов (например, влияние снижения НДС в ресторанах на уплату налогов), так и широких проблем, связанных с налогообложением. Все аналитики (а их около 50 чел. при общей численности сотрудников налоговой службы примерно в 10 тыс. чел.) имеют высшее образование, некоторые — научные степени в разных дисциплинах. Каждый задействован одновременно в нескольких проектах на разных стадиях реализации. Одним из приоритетных направлений является оценка рисков. Также регулярно проводятся анализ последствий, выборки, влияний и, конечно, поведенческие (установочные) опросы.

Бьёрклунд Ларсен была приглашена для наблюдения за проектом, у которого, как и у многих других, не было однозначного заказчика: его появлению способствовали несколько разных событий. К тому же из-за стремительного роста малого предпринимательства почти у каждого в отделе были друзья и знакомые, работающие или владеющие небольшими компаниями. Анекдоты про то, что те покупают компьютеры, телефоны, снегоуборочные машины, ездят в отпуск с семьями, относя эти расходы к затратам на ведение бизнеса, подтолкнули руководителя отдела к началу исследования того, как малые предприниматели в реальной жизни проводят различия между частными и производственными затратами и какие риски это несёт в контексте налоговой дисциплины.

Бьёрклунд Ларсен выбрала перспективу *социальной биографии вещи*, чтобы показать рождение, взросление (дисциплинирование) и смерть исследовательского отчёта, возникшего в результате реализации упомянутого проекта оценки рисков. Она рассматривает и само Ведомство, и его ключевые практики как *социотехнические агентства* (socio-technical agencement, STA)<sup>5</sup>, состоящие из технологий, знания, текстов, исследований, цифр и людей. Другим важным для её анализа понятием является концепт

<sup>4</sup> Страновые определения и методологии расчёта налогового разрыва незначительно отличаются. В Швеции под ним понимают разницу между налогами, теоретически подлежащими сбору (при условии, что все сведения поданы налогоплательщиками правильно), и фактически уплаченными после всех контрольных мероприятий Ведомства налогами. Важно также, что в Швеции с 2013 г. сокращение налогового разрыва как показатель, учитываемый при оценке качества работы налоговой службы, не представляется в цифрах или процентах.

<sup>5</sup> Понятие, введённое Мишелем Каллоном [Callon 2005].

*хинтерланда* (Law 2009)<sup>6</sup>, с помощью которого Бьёрклунд Ларсен объясняет, что некоторые практики Ведомства обретают собственную «социальную жизнь» (и уничтожить её непросто).

Основная часть книги Бьёрклунд Ларсен (главы 2–4) представляет собой этнографически детализированную хронологию проекта: подготовка, проведение, интерпретация данных исследовательской части, написание и обсуждение отчёта и, наконец, принятие решения о том, что результаты не могут быть опубликованы.

Самым наблюдаемым этапом жизни проекта для исследовательницы оказался пилотный, на котором команда аналитиков реализовывала опрос предпринимателей<sup>7</sup> (см. главу 2 «Разговоры с людьми: что мы можем узнать, исследуя аттитюды?»<sup>8</sup>, р. 88–118). Несколько месяцев Бьёрклунд Ларсен присутствовала на обсуждениях структуры опроса, формулировок и порядка ответов, выборки, способов проведения исследования, и это продолжалось до тех пор, пока в седьмой редакции сам опрос и сопроводительное письмо не прошли, наконец, внутреннее и внешнее рецензирование и не получили одобрение. Антрополог также сумела понаблюдать за работой интервьюеров сторонней консалтинговой компании, и эта часть главы, на мой взгляд, этнографически оказалась одним из наиболее удачных мест книги. Глава насыщена голосами участников рабочей группы проекта, показывая множество их разногласий и интересов. Наблюдение привело исследователя к нескольким выводам:

- несмотря на скептицизм в отношении возможности ответить на свой исследовательский вопрос — «Почему малые предприниматели неправильно вычитают затраты» — с помощью опросных данных, рабочая группа проекта считала опрос наиболее легитимным, экономичным и надёжным инструментом. «Опросы — это то, что мы обычно делаем», — объясняли аналитики (р. 92). Более того, горячее обсуждение альтернатив неизменно оканчивалось выбором *телефонного* опроса, который «доказал свою эффективность» (р. 97) (так, например, фокус-группы признавались лучшим инструментом установления личного контакта с людьми, но неизменно отвергались под предлогом сложности обработки данных, более высокой стоимости и временных затрат; опросы по почте, которые были дешевле, а также надёжнее, чем телефонные, обеспечивали анонимность респондентов, браковались, поскольку давали меньший отклик);
- сложнее всего для рабочей группы было контекстуализировать опрос, понятно для респондентов определить ошибочный вычет расходов и сформулировать те вопросы, целью которых было выявить причины ошибок предпринимателей, поскольку всё это затрагивало репутацию Ведомства и имело политические последствия. Так, например, сказать респонденту, что цель опроса — лучше понять проблемы налогоплательщиков, означало признать наличие проблем, а сформулировать вопрос так, что он представит предпринимателей как гомогенную группу, «коллектив» потенциальных нарушителей и мошенников, противостоящий другим, честным, налогоплательщикам, значило вызвать поток жалоб предпринимателей на то, что налоговая служба делает из них козлов отпущения;

<sup>6</sup> Кроме упомянутой статьи Джона Ло «Глазами опроса» (см.: [Law 2009]), для книги Бьёрклунд Ларсен теоретически важны более поздние тексты: [Law, Ruppert, Savage 2011; Law, Ruppert 2013; Savage 2013].

<sup>7</sup> Рабочая группа включила в выборку индивидуальных предпринимателей и организации разного типа и размера, которые Бьёрклунд Ларсен обозначила общей аббревиатурой COEN (Commercial Entity) — коммерческая организация.

<sup>8</sup> В аналитическом отделе пользуются термином *attitudinal survey* (установочный опрос), понимая под аттитюдами не только установки, но и реальные практики (действия) опрашиваемых, хотя, как показывает Бьёрклунд Ларсен, возможности опроса быть инструментом изучения поведения горячо дебатировались командой проекта. Автора же интересовали не столько сам опрос и связанные с ним методологические проблемы, сколько то, что он говорит о существующих в Ведомстве представлениях и знаниях о налогоплательщиках, а также то, как эти знания формируют налогоплательщиков и формируются ими.

— Бьёрклунд Ларсен утверждает, что вне зависимости от сомнений аналитиков опросы в Ведомстве живут своей социальной жизнью: они не только описывают, но и создают (*enact* в акторно-сетевой теории) реальность. Однако Бьёрклунд Ларсен с осторожностью говорит о перформативности опросного знания, поскольку акторы используют результаты в разных контекстах, с разными целями, и первоначальная идея всегда мутирует. Кроме того, хотя создатели и исполнители опроса опасаются перформативного эффекта, они никогда не знают и не могут предсказать, как опрос повлияет на респондентов.

Любопытно, что ещё в 1980-х гг. Ведомство реализовало большой исследовательский проект, в рамках которого были собраны почти 1200 интервью, по 45 мин каждое, с налогоплательщиками о налогах и связанных с ними практиках. Данные, по признанию аналитиков, оказались неконсистентными и противоречивыми: ответы сильно зависели от контекста, в котором задавались вопросы. С тех пор аналитики налоговой службы не интерпретируют результаты опросов, пока не получены материалы выборочных аудиторских проверок, с помощью которых установки пытаются соотнести с реальными практиками. В случае наблюдаемого проекта итоги сведения двух реальностей оказались более чем скромными, но то, что статистический метод под сомнение ни разу не ставился, по мнению Бьёрклунд Ларсен, говорит нам о том, что статистика как способ производства знания в современной Швеции находится вне критики (р. 109).

Ещё одна практика, которую наблюдала антрополог, используется Ведомством как для контроля, так и для исследований. Выборочную аудиторскую проверку (далее — ВАП) для проекта вычета затрат проводил соответствующий департамент регионального отделения, расположенного в городе Эребру (см. главу 3 «Икс процентов: рождение цифры в отделе выборочной аудиторской проверки», р. 119–140). Налоговики различают две формы ВАП — кабинетную и выездную; эта последняя сопряжена с бóльшим вмешательством в рутину налогоплательщика. Любая проверка верифицируется и утверждается директором регионального офиса и является для Ведомства чётко отработанной, но дорогой процедурой.

В основе практики ВАП — работа в соответствии с инструкцией и чек-листами<sup>9</sup>, чтобы лишить аудитора возможности сосредоточиться на тех аспектах проверки, которые он считает наиболее важными. Выборка субъектов ВАП является целевой и предполагает не полный аудит, а точечную проверку определённой, интересующей Ведомство информации. Сотрудники говорят, что обычно чётко задают параметры выборки, так как знают, где искать ошибки. Это позволяет им точнее оценить размах и степень вовлечённости отдельных категорий налогоплательщиков в практики нарушения налоговой дисциплины. У проверки, которую наблюдала Бьёрклунд Ларсен, было две цели: понять (1) масштаб бедствия с неправильными вычетами у конкретной категории налогоплательщиков (которую в рамках проекта назвали COEN): сколько людей практикует, какие суммы вычитаются, сколько поступлений теряет бюджет; (2) по каким категориям транзакций, в каких коммерческих секторах и какими типами COEN совершаются «ошибки».

Автор книги подробно описывает, как рабочей группой проекта обсуждались методологические ограничения, критерии и география выборки; согласовывались формы коммуникации аудиторов и координаторов, порядок заполнения общих *x/s*-форм и общения на интрафоруме, возможности оптимизации транспортных, командировочных и временных расходов налоговой службы. В результате было отобрано 450 коммерческих организаций (COEN), что сделало эту проверку самой масштабной в истории Ведомства. Чтобы реализовать её, потребовалось 4000 рабочих дней, 40 аудиторов, 10 региональных ответственных за процессы на местах.

<sup>9</sup> Так, например, для наблюдаемого исследования были разработаны 17 чек-листов и форм.

На каждую проверку стандартно отводятся 10 дней: две трети этого времени уходит на административную работу и треть — на собственно аудит (при этом личный визит проверяющего не должен длиться больше двух часов). Разрешительные документы подписываются главой департамента в четыре этапа. Процедурная задача, стоящая перед аудитором — получить как можно больше информации по телефону. Именно поэтому чек-листы очень детализированы и индивидуализируются под конкретную проверку. Кроме вопросов о бухучете, налогоплательщику по телефону объясняют цель и процедуру личного визита аудитора; называют состав документов, которые нужно будет подготовить к приходу проверяющего; уведомляют, какие документы аудитор заберёт в отделение налоговой службы, и проч. Ведомство рассматривает аудиторскую проверку как вторжение в жизнь налогоплательщика, поэтому особое внимание уделяет вопросам кооперации («слушать налогоплательщика, понять, как он работает», «если мы возьмём неверный тон, аудит неоправданно затянется», «наша цель — вмешиваться как можно меньше, чтобы у них было ощущение, что мы делаем нашу работу хорошо и качественно», р. 127–130).

В главе, посвящённой аудиту, почти нет этнографических заметок: специфика процедуры не позволила автору её наблюдать, поэтому текст основывается на анализе разговоров аудиторов и риторики Ведомства. Бьёрклунд Ларсен утверждает, что практики департамента ВАП одновременно и поддерживают, и противоречат ценностям, декларируемым Skatteverket. С одной стороны, аудиторы гордятся строгостью своих процедур, которая обеспечивает им надёжный результат. С другой стороны, они постоянно говорят об ответственности и разумности решений, о необходимости понять рутину налогоплательщика. По словам исследовательницы, политики рассудительности аудиторы придерживаются всегда — от первого звонка до личного визита. Если же аудитор не может принять решения об адекватности расходования средств СОЕН, он прибегает к помощи коллег и юристов. Бьёрклунд Ларсен рассматривает два кейса, вердикты по которым принимались сообща. Чтобы гуманизировать холодные факты и цифры, аудиторы обсуждают интимные детали жизни налогоплательщиков (например, состояние здоровья, потерю близких, способность эффективно вести предпринимательскую деятельность и проч.)<sup>10</sup>.

Если сомнительные вычеты составляют менее 4% от общей суммы, Ведомство ограничивается тем, что направляет налогоплательщику уведомительное письмо. Во многих случаях, когда налогоплательщик не может представить полный пакет документов и обоснование вычета расходов, аудиторы на основании анализа ситуации идут навстречу и утверждают вычет 50% от поданных налогоплательщиком сумм. Налоговики считают, что законодательство даёт им больше гибкости в правоприменении и толковании закона, чем, например, сотрудникам иммиграционной службы. Аудиторы накапливают и используют для принятия решений кейсы и знания о повседневности налогоплательщиков. Чтобы сохранять легитимность в глазах общества, Ведомство старается держать «человеческое лицо», демонстрировать эмпатию и формировать доверие для поддержания налоговой дисциплины (р. 132).

Бьёрклунд Ларсен утверждает, что аудит является одновременно и очень техническим (на этапе проверки), и очень личным (на этапе принятия решения) процессом, в результате чего работа аудитора превращается в искусство сочетания процедуры, норм законодательства, шведской идеи «лагом» (достаточность), практического знания и оценки рациональности поведения налогоплательщика в конкретной ситуации. Отмечу, что одним из слабых мест книги мне показалось то, как мало автор привлекает антропологические понятия и теорию для объяснения своих данных<sup>11</sup>; только однажды она

<sup>10</sup> Бьёрклунд Ларсен утверждает, что это интимное знание о налогоплательщиках качественно иное, чем то, которым когда-то руководствовались при принятии решений налоговые бюро.

<sup>11</sup> В частности, автор обошла вниманием понятия «дар», «реципрокность» и др., что я собиралась отметить в критической части, однако, уже закончив чтение этой книги, узнала о выходе новой монографии Л. Бьёрклунд Ларсен, в которой результаты нескольких её исследований (включая это) анализируются в контексте антропологических теорий реципрокности [Björklund Larsen 2018].

проводит параллели с работой Макса Глакмена о Замбии [Gluckman 1963], в которой он даёт локальное определение рациональности (*reasonableness*). Глакмен пишет, что в Замбии судья выносит вердикт на основании доказательств и практик обвиняемого, сравнивая поведение «рационального человека» в целом (в теории) и поведение «рационального человека» в ситуации, в которой действовал обвиняемый. Примерно так же, показывает Бьёрклунд Ларсен, принимают решения и современные шведские аудиторы.

Так в Эребру появилась надёжная и разумная цифра —  $x^0\%$  налогоплательщиков, неверно вычитающих расходы, которая в формате  $x/s$  была передана в штаб-квартиру Ведомства рабочей группе проекта, шокировав и смутив аналитиков. Результаты ВАП не только решительно противоречили итогам опроса, но и не позволяли сделать каких-то выводов относительно динамики явления. Таким образом, в результате самого масштабного аудита была получена одновременно и надёжная, и сомнительная, спорная цифра. Статистически был получен хороший материал, но в нём не оказалось ни точности, ни аккуратности, поскольку налогоплательщики, как, в принципе, большинство людей, не делают того, что они говорят, что делают.

Последняя глава книги (см. главу 4 «Публиковать или не публиковать? Обсуждение и легитимизация соображений, относящихся к выводам отчёта», р. 141–167) — это насыщенное описание эмоций, реакций и дискуссий, которые вызвал отчёт на разных уровнях Ведомства, хотя, как и в случае с аудитом, доступ Бьёрклунд Ларсен к наблюдению был ограничен в силу сензитивности обсуждаемых проблем. Наибольшие волнения вызывали вопросы «кто?», «почему?» и «что делать?»:

- несмотря на все усилия по ограничению выборки, руководство налоговой службы опасалось, что в случае публикации отчёт будет воспринят как попытка Ведомства связать налоговые нарушения с предпринимателями как гомогенной группой, а готовность платить налоги (*tax compliance*) окажется «моральным» водоразделом между разными категориями налогоплательщиков;
- результаты проекта не смогли объяснить, почему люди совершают ошибки при ручном вводе данных, поэтому публикация отчёта несла в себе подрывной потенциал. Проблема для Ведомства заключалась в том, что на практике аудиторы стремятся к компромиссу и иногда становятся на сторону налогоплательщика, а не закона. Они исходят из того, что ошибки совершаются как по незнанию, так и наудачу, но отличить одно от другого в процессе проверки практически невозможно. Опытные проверяющие утверждают, что среди предпринимателей всегда находятся те, кто искренне считает, что деятельность, которую они ведут в нерабочее время, не подлежит налогообложению. Фермеры уверены, что могут потреблять в домохозяйстве производимую на продажу сельхозпродукцию или пользоваться снегоуборочной машиной, купленной на средства ИП, для расчистки подъезда к жилому дому. В то же время один из аудиторов, участвовавших в проекте, отмечал, что очень немногие корректировки проверяющего становятся для предпринимателей полной неожиданностью. Так или иначе, большая часть нарушений преследует не столько цели налоговой оптимизации, сколько экономии ресурсов и зарабатывания дополнительных денег. Среди аудиторов нет единой позиции относительно того, принесёт ли пользу жёсткое преследование таких нарушителей и не будут ли предприниматели компенсировать потери за счёт мошенничества в других сферах. Одна из информанток Бьёрклунд Ларсен предположила, что нарушения — это ответ предпринимателей на то, что они считают *несправедливым* по отношению к себе (р. 151). Особенно это касается расходов, которые подлежат вычету в случае наёмных работников, но не подлежат — в ситуации предпринимателей;

— действующее законодательство ставит Ведомство в сложную ситуацию. Отсутствие чёткого регулирования заставляет налоговиков каждый раз думать о том, где провести границу; но даже когда буква закона ясна налогоплательщику, практика демонстрирует другое понимание справедливости. Если до 1991 г. существовал чёткий перечень того, что облагается налогом, то после объектом налогообложения стало всё, что не входит в состав исключений. Решением могло бы быть введение единой ставки налога, но для многих в современной Швеции она неприемлема, поскольку подрывает идею единства правил для всех налогоплательщиков; её проще контролировать, но она несправедлива. Отчёт, вносящий неясность и наводящий на размышления о несовершенстве законодательства, по мнению руководства Ведомства, вряд ли укрепил бы репутацию налоговой службы. Она слишком тяжело зарабатывала доверие общества, чтобы рисковать и раскачивать лодку. Руководству казалось разумнее бездействовать и похоронить результаты отчёта, чем позволить широкой публике интерпретировать их непредсказуемым образом. Так всё, что налоговая служба не могла контролировать, было спрятано от рядовых налогоплательщиков «под ковёр». Однако результаты проекта побудили Ведомство активнее искать способы установления контроля над некоммуницируемыми проблемами и минимизации возможностей совершения предпринимателями как случайных, так и умышленных ошибок.

## Итоги и размышления

Таким образом, в повседневной работе Ведомство принимает на себя риски интерпретации закона, и, чтобы правоприменение было легитимным в глазах шведов, Skatteverket старается опираться на ценности, разделяемые обществом, идёт на кооперацию с налогоплательщиками. В то же время налоговая служба не может отказаться от своих ценностей единства процедуры и надёжности. Бьёрклунд Ларсен приходит к выводу, что именно в результате этой комбинации технологий, человеческого действия и противоречащих друг другу ценностей формируется желание платить налоги, поддерживается налоговая дисциплина, создаётся эффект реализации принципа «честный вклад каждого» и укрепляется уверенность в том, что любой потенциальный «безбилетник» будет выявлен. Мостиком между жёсткими ценностями стандартных процедур аудиторской проверки и мягкими ценностями кооперации во взаимодействии с налогоплательщиками является *справедливость* — то, чего налогоплательщики всех времён всегда требовали в отношении себя, своего вклада и того, что получают в обмен на участие.

Существует множество ситуаций, которые не разрешены законом, но в них проявляются общественные ценности. Например, в Швеции, с её строгим контролем над доходами, граждане активно практикуют бартер, чтобы снизить издержки. Ведомство знает и разрешает множество повседневных оптимизирующих практик населения, основанных на принципах взаимопомощи, поддержки, безопасности, хотя и не говорит об этом публично. Бьёрклунд Ларсен считает: между Ведомством и обществом достигнуто негласное соглашение: мы, Skatteverket, не говорим о том, что знаем, и не предпринимаем ответных мер до тех пор, пока ваша налоговая оптимизация не является слишком очевидной и настойчивой.

В том, как Ведомство балансирует ценности, есть определённая логика. Жёсткие ценности (следование букве закона и процедуры, экономическая калькуляция) больше проявляются во внутренней деятельности и аудиторских проверках, мягкие (эмпатия, справедливость, разумность, сотрудничество) — во внешних взаимодействиях и коммуникациях Ведомства. Жёсткие ценности помогают Ведомству получить надёжные цифры, легитимировать свою работу, показав обществу, что оно собирает «правильное» количество денег и объективно оценивает экономическую деятельность. С помощью «жёсткой» составляющей своих принципов Ведомство отделяет экономику от нравственных и общественных ценностей, но в то же время и в практике, и в публичном оправдании своей миссии полагается на мягкие принципы и неэкономические ценности, создавая сложную концепцию налоговой справедливости.

Иными словами, подытоживает автор книги, Ведомство постоянно «производит экономические оценки, которые пересматривает с учётом неэкономических ценностей» (р. 182). Бьёрклунд Ларсен нашла удачную, на мой взгляд, метафору, чтобы объяснить эти практики Ведомства: она говорит, что налоговый орган *креолизирует* разные ценности (экономические, культурные, социальные) с учётом тех изменений, которые происходят в шведском обществе. Именно эта креолизация позволяет Skatteverket оставаться на одной волне с населением, обретать и сохранять легитимность в его глазах.

Книга Лотты Бьёрклунд Ларсен — очень интересное событие по ряду причин. Во-первых, в современном мире, где антрополог может найти множество увлекательных объектов и тем, некоторые «поля» по-прежнему труднодостижимы. И штаб-квартира налоговой службы, несомненно, в верхних строчках моего виртуального списка труднодоступных полей. Во-вторых, немногие антропологи берутся за объяснение рутинной работы государственных органов. В-третьих, этнографы на практике нечасто обращаются к каллоновской идее «социотехнического агентства» (СТА). Перечень достоинств можно было бы продолжить, но я оставлю это читателю.

Слабыми местами книги, кроме уже отмеченного невнимания автора к антропологическим теориям обмена, мне кажется то, что рамка СТА остаётся для Бьёрклунд Ларсен все же декларативной. Исследовательница фокусируется на человеческом действии и очень редко говорит об агентности вещей. Она объясняет это тем, что хотя проведение исследования и стало возможным только благодаря СТА людей, технологий, устройств, компьютерных программ, знаний и т. п., принятие решения о публикации его результатов принималось людьми (р. 165). Исключение она сделала только для цифры ( $x\%$ ) и зданий налоговой службы. И напрасно, поскольку краткий исторический очерк об участии зданий в формировании отношений налоговой службы с населением для меня оказался самой увлекательной частью книги (р. 51–56).

Однако, сосредоточившись на людях и их решениях, автор книги не попыталась расширить круг привлекаемых теорий. Даже с учётом того, что приводимые в книге данные уже пропущены через выбранное исследователем теоретическое сито, мне кажется, что понятия, используемые в других подходах (таких, например, как SCOT — Social Construction of Technology), могли бы существенно обогатить анализ.

На мой взгляд, книга выиграла, если бы автор подняла тему различных пониманий справедливости не в заключении, а — с учётом её центральности для отношений экономического обмена — намного раньше, и сделала бы это с привлечением этнографических аргументов. Слишком поздно Бьёрклунд Ларсен вводит и самую удачную свою находку — идею креолизации ценностей, которой легко было найти место в главе о практиках аудита.

При этом в книге много как смысловых, так и содержательных повторов (так, подробности случая Бергмана появляются в разных главах, как минимум трижды; несколько раз встречается отсылка к высказыванию Й. Шумпетера). Привлекло внимание и небрежение политической географией, из-за которого Львов оказался городом в Польше. Вероятно, ответственность за эти особенности монографии всё же отчасти лежит на редакторах. Остаётся надеяться: то, что не удалось и чему не нашлось места в «Формировании налогоплательщиков», Лотта Бьёрклунд Ларсен сделала фокусом своей новой работы «Справедливая доля налогов: фискальная антропология современной Швеции» [Björklund Larsen 2018].

## Литература

- Björklund Larsen L. 2010. *Illegal Yet Licit: Justifying Informal Purchases of Work in Contemporary Sweden* (Stockholm Studies in Social Anthropology). Stockholm: Stockholm Universitet.
- Björklund Larsen L. 2012. Cleaning (in) the Swedish Black Market. *Anthropology in Action*. 19 (1): 8–21.
- Björklund Larsen L. 2013a. The Making of a ‘Good Deal’. *Journal of Cultural Economy*. 6 (4): 419–433.
- Björklund Larsen L. 2013b. Buy or Barter? Illegal yet Licit Purchases of Work in Contemporary Sweden. *Focaal. Journal of Global and Historical Anthropology*. 66: 75–87.
- Björklund Larsen L. 2018. *A Fair Share of Tax: A Fiscal Anthropology of Contemporary Sweden*. Basingstoke, UK: Palgrave Macmillan.
- Boll K. 2011. *Taxing Assemblages: Laborious and Meticulous Achievements of Tax Compliance*. PhD Thesis. Faculty Group of Technologies in Practice. IT University, Copenhagen.
- Boll K. 2014. Mapping Tax Compliance. Assemblages, Distributed Action and Practices: A New Way of Doing Tax Research. *Critical Perspectives on Accounting*. 25: 293–303.
- Boll K., Tell M. 2015. Proactive Public Disclosure: A New Regulatory Strategy for Creating Tax Compliance? *Nordic Tax Journal*. 2015 (2): 36–46.
- Callon M. 2005. Why Virtualism Paves the Way to Political Impotence: A Reply to Daniel Miller’s Critique of “The Laws of the Markets”. *Economic Sociology: European Electronic Newsletter*. 6 (2): 3–20.
- Gluckman M. 1963. The Reasonable Man in Barotse Law. In: Gluckman M. (ed.) *Order and Rebellion in Tribal Africa*. London: Cohen & West; 178–206.
- Law J. 2009. Seeing Like a Survey. *Cultural Sociology*. 3 (2): 239–256.
- Law J., Ruppert E. 2013. The Social Life of Methods: Devices. *Journal of Cultural Economy*. 6 (3): 229–240.
- Law J., Ruppert E., Savage M. 2011. *The Double Social Life of Methods*. CRESC: Goldsmiths Research Online. URL: <http://research.gold.ac.uk/7987/>
- Savage M. 2013. The ‘Social Life of Methods’: A Critical Introduction. *Theory, Culture & Society*. 30 (4): 3–21.

## NEW BOOKS

Natalia Conroy

# Creolization of Values: How Fair Taxation is Achieved for Everyone

Book Review: Björklund Larsen L. (2017) *Shaping Taxpayers: Values in Action at the Swedish Tax Agency*, New York; Oxford: Berghahn Books. 220 p.

**CONROY, Natalia** — Candidate of Sciences in History, researcher, Laboratory for Studies in Economic sociology (LSES), National Research University Higher School of Economics. Address: 20 Myasnikskaya str., Moscow, 101000, Russian Federation; researcher, Laboratory “Sociology of Religion”, St. Tikhon’s Orthodox University. Address: 23B Novokuznetskaya str., Moscow, 115184, Russian Federation.

**Email:** [nconroy@hse.ru](mailto:nconroy@hse.ru)

### Abstract

Lotta Björklund Larsen’s new book is an ethnography written as a “social biography of things” which is not a rare case in modern Western anthropology. What makes this ethnography special is that the “thing” under study is a report by in-house analysts of the Swedish Tax Agency based on their own two-year research into errors made by small businesses in their annual tax returns. Of course, the anthropologist followed the Agency’s Task Force, not in order to understand why Swedish entrepreneurs make such mistakes, but to understand how the Agency obtains its information about tax compliance and uses it to motivate citizens to comply, and to what extent the Agency itself is shaped by taxpayers’ perceptions of fairness and by their ways of defining the boundaries between private and public and between household and business in everyday

life. Björklund Larsen claims that, because of the law’s inconsistency, Swedish auditors work as the law’s interpreters and develop artistic skills to balance two different sets of values—“hard” and “soft.” Hard values of controllability are used to legitimate audits, soft values of empathy help to show society that the Agency collects a “fair” amount of money. Even though the Agency appears to have been very successful in this “creolization” of values over the last few decades, the balancing is always very political and risky, and, in order to save its reputation and to maintain the trust of society in most ambiguous situations, the Agency prefers not to rock the boat and to brush research results under the carpet. I would highly recommend *Shaping Taxpayers* to anyone interested in knowledge production, technology, and government studies.

**Keywords:** taxpayers; tax compliance; para-ethnography; social life of things; Actor-Network Theory; Sweden.

### References

- Björklund Larsen L. (2010) *Illegal Yet Licit: Justifying Informal Purchases of Work in Contemporary Sweden* (Stockholm Studies in Social Anthropology), Stockholm: Stockholm Universitet.
- Björklund Larsen L. (2012) Cleaning (in) the Swedish Black Market. *Anthropology in Action*, vol. 19, no 1, pp. 8–21.
- Björklund Larsen L. (2013a) The Making of a ‘Good Deal’. *Journal of Cultural Economy*, vol. 6, no 4, pp. 419–433.

- Björklund Larsen L. (2013b) Buy or Barter? Illegal yet Licit Purchases of Work in Contemporary Sweden. *Focaal. Journal of Global and Historical Anthropology*, vol. 66, pp. 75–87.
- Björklund Larsen L. (2018) *A Fair Share of Tax: A Fiscal Anthropology of Contemporary Sweden*, Basingstoke, UK: Palgrave Macmillan.
- Boll K. (2011) *Taxing Assemblages: Laborious and Meticulous Achievements of Tax Compliance*. PhD Thesis. Faculty Group of Technologies in Practice. IT University, Copenhagen.
- Boll K. (2014) Mapping Tax Compliance. Assemblages, Distributed Action and Practices: A New Way of Doing Tax Research. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 25, pp. 293–303.
- Boll K., Tell M. (2015) Proactive Public Disclosure: A New Regulatory Strategy for Creating Tax Compliance? *Nordic Tax Journal*, vol. 2015, no 2, pp. 36–46.
- Callon M. (2005) Why Virtualism Paves the Way to Political Impotence: A Reply to Daniel Miller's Critique of "The Laws of the Markets". *Economic Sociology: European Electronic Newsletter*, vol. 6, no 2, pp. 3–20.
- Gluckman M. (1963) The Reasonable Man in Barotse Law. *Order and Rebellion in Tribal Africa* (ed. M. Gluckman), London: Cohen & West, pp. 178–206.
- Law J. (2009) Seeing Like a Survey. *Cultural Sociology*, vol. 3, no 2, pp. 239–256.
- Law J., Ruppert E. (2013) The Social Life of Methods: Devices. *Journal of Cultural Economy*, vol. 6, no 3, pp. 229–240.
- Law J., Ruppert E., Savage M. (2011) *The Double Social Life of Methods*. CRESC: Goldsmiths Research Online. Available at: <http://research.gold.ac.uk/7987/> (accessed 15 January 2018).
- Savage M. (2013) The 'Social Life of Methods': A Critical Introduction. *Theory, Culture & Society*, vol. 30, no 4, pp. 3–21.

**Received:** March 12, 2018

**Citation:** Conroy N. (2018) Kreolizatsiya tsennostey: kak dostigaetsya nalogovaya spravedlivost' dlya kazhdogo [Creolization of Values: How Fair Taxation is Achieved for Everyone. Book review: Björklund Larsen L. (2017) *Shaping Taxpayers: Values in Action at the Swedish Tax Agency*, New York; Oxford: Berghahn Books. 220 p.], *Ekonomicheskaya sotsiologiya = Journal of Economic Sociology*, vol. 19, no 2, pp. 195–207. doi: [10.17323/1726-3247-2018-2-195-207](https://doi.org/10.17323/1726-3247-2018-2-195-207)