

Научная статья

УДК: 346.9

JEL: K 34

DOI:10.17323/2072-8166.2024.3.239.262

Налогообложение доходов от экономической деятельности на цифровых платформах: мировой опыт поиска решений



**Карина Александровна Пономарева¹,
Алексей Алексеевич Батарин²**

^{1,2} Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов
Российской Федерации, Россия 127006, Москва, Настасьинский пер., 3/2,

¹ kponomareva@nifi.ru, <https://orcid.org/0000-0002-2951-3067>

² batarin@nifi.ru, <https://orcid.org/0000-0002-8975-265X>



Аннотация

Во многих странах мира приобретает все бóльшую актуальность проблематика налогообложения доходов физических лиц от деятельности, при ведении которой они не имеют работодателя и не привлекают наемных работников по трудовым договорам. Особенно много нерешенных вопросов существует в части налогообложения граждан, осуществляющих экономическую деятельность с помощью цифровых платформ. Эта проблематика весьма актуальна и в России. Целью настоящей статьи является разработка предложений о совершенствовании налогового законодательства в части налогообложения доходов физических лиц от деятельности, которую они осуществляют с помощью цифровых платформ без работодателя и привлечения наемных работников по трудовым договорам. Предполагается разработать эти предложения в том числе на основании использования лучших практик. В статье рассмотрен зарубежный опыт налогообложения доходов лиц, ведущих экономическую деятельность с помощью цифровых платформ, а также опыт конструирования моделей налогового агентирования цифровых платформ в отдельных зарубежных странах и интеграционных объединениях; проведен анализ зарубежной практики налогообложения доходов физических лиц от деятельности без работодателя и наемных работников; сформулированы предложения о совершенствовании российского налогового законодательства.

Поскольку в большинстве стран модели участия цифровых платформ в налоговых отношениях находятся в стадии формирования, российский законодатель сможет как использовать лучшие практики, так и учесть ошибки других государств и избежать конструирования моделей, в которых уже обнаружились недостатки. Отмечается, что в большинстве государств основное внимание уделяется проблематике косвенного налогообложения, в то время как вопросы налогообложения самозанятых, работающих с помощью цифровых платформ, пока практически не урегулированы. В ходе исследования авторы использовали формально-юридический и сравнительно-правовой методы.



Ключевые слова

налоговое право; цифровые платформы; самозанятые; цифровая экономика; цифровые бизнес-модели; налог на профессиональный доход.

Для цитирования: Пономарева К.А., Батарин А.А. Налогообложение доходов от экономической деятельности на цифровых платформах: мировой опыт поиска решений // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2024. Том 17. № 3. С. 239–262. DOI:10.17323/2072-8166.2024.3.239.262

Research article

Taxation of Professional Income on Digital Platforms: World Experience in Regulation



Karina A. Ponomareva¹, Aleksey A. Batarin²

^{1,2} Research Financial Institute, Finance Ministry of the Russian Federation, 3/2 Nastasinsky Per., Moscow 127006, Russia,

¹ kaponomareva@https://orcid.org/0000-00022951-3067

² <https://orcid.org/0000-0002-8975-265X>



Abstract

The theme of taxation of income of individuals from activities in that they do not have an employer and do not hire employees under contracts is becoming increasingly relevant in many countries. There are especially many issues of the taxation of citizens who carry out economic activities using digital platforms. This issue is also urging one for contemporary Russia. The purpose of the article is to develop ideas for improving tax legislation in terms of taxation of income of individuals from activities they carry out using digital platforms, in which they do not have an employer and do not hire employees. It is planned to develop these proposals, including on the basis of the researching and implementing best practices. The authors examine the foreign experience of taxation of income of persons who works using digital platforms, as well as experience in designing models of tax agency of digital platforms in foreign countries and integration associations; analyze the practice of taxation of income of individuals from activities in they do not have an employer and do not attract employees under contracts in various

countries. The proposals for improving Russian tax legislation are formulated. Given that models of digital platforms' participation in tax relations are in the process of formation in most countries, the Russian legislator can both use best practices and take into account the mistakes of other states and avoid constructing models that have already shown their shortcomings. It is noted that in most states the main attention is paid to the problem of indirect taxation, while the issues of taxation of the self-employed working on digital platforms have not yet been practically settled. The authors have implemented in the study formal legal and comparative legal methods of research.



Keywords

tax law; digital platforms; self-employed; digital economy; digital business models; professional income tax.

For citation: Ponomareva K.A., Batarin A.A. (2024) Taxation of Professional Income on Digital Platforms: World Experience in Regulation. *Law. Journal of the Higher School of Economics*, vol. 17, no. 3, pp. 239–262 (in Russ.) DOI:10.17323/2072-8166.2024.3.239.262

Введение

В России и других странах мира растет актуальность проблематики налогообложения доходов физических лиц от деятельности, при ведении которой они не имеют работодателя и не привлекают наемных работников. В целях легализации деятельности указанных лиц в Российской Федерации в соответствии с положениями Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»¹ (далее — Закон № 422-ФЗ) был установлен налог на профессиональный доход (далее — НПД), отличительными чертами которого являются упрощенный способ постановки на учет в налоговых органах, порядок исчисления налога, а также его администрирования [Шаталов С.Д. и др., 2024: 34–45]; [Миронова С.М., 2023: 10–14]; [Тихонова А.В., 2021: 81–97]. При этом не все указанные лица регистрируются в качестве плательщиков НПД в соответствии с положениями Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК) и Закона № 422-ФЗ.

Все это происходит на фоне того, что российский бизнес, следуя общемировым тенденциям, мигрирует в онлайн-среду, модели хозяйствования усложняются, развиваются безденежные методы расчетов — при котором выгодоприобретатель не является владельцем основных средств, а жизненный цикл организаций и товаров сокра-

¹ СЗ РФ. 2018. № 49 (ч. I). Ст. 7494.

щается. По замечанию М.В. Мажориной, киберпространство стало одним из определяющих свойств общества XXI века, опосредующим его формирующуюся сетевую структуру [Мажорина М.В., 2020: 248].

В связи с этим важно рассмотреть зарубежный опыт налогообложения лиц, ведущих экономическую деятельность с помощью цифровых платформ, и изучить опыт государств, конструирующих модели участия цифровых платформ в налоговых отношениях. Указанные модели находятся в стадии формирования, поэтому российский законодатель может как использовать лучшие практики, так и учиться на ошибках других государств и избежать конструирования моделей, которые уже показали свои недостатки.

Целью настоящего исследования является разработка предложений о совершенствовании налогового законодательства в части налогообложения доходов физических лиц от деятельности, осуществляемой посредством цифровых платформ.

1. Анализ зарубежной налоговой практики регулирования экономической деятельности физических лиц на цифровых платформах

1.1. Концепция платформы с точки зрения налогового законодательства

Во всем мире в сфере Интернет-торговли заметную роль стали играть цифровые платформы и маркетплейсы («торговые площадки»). Эти бизнес-модели все чаще становятся предметом юридических исследований [Сидоренко Э.Л., 2022: 77–92]; [Кордина И.В., Хлебович Д.И., 2021: 467–477]; [Солодченкова О.А. и др., 2023: 135–140]. В российском правовом поле под маркетплейсом понимается онлайн-платформа владельца агрегатора в Интернете, позволяющая потребителю одновременно ознакомиться с предложением продавца товаров о заключении договора купли-продажи товара, заключить с продавцом договор купли-продажи, а также оплатить указанный товар наличными либо переводом денежных средств владельцу агрегатора в рамках применяемых форм безналичных расчетов².

В налоговом законодательстве разных стран помимо термина «маркетплейс» используются термины «цифровая платформа» или «электронный интерфейс», обозначающие посредников, ответ-

² Стандарты по взаимодействию маркетплейсов с владельцами пунктов выдачи заказов (утверждены Комиссией по созданию условий саморегулирования в электронной торговле в Российской Федерации, протокол от 03.10.2023 № 15-381).

ственных за сбор налогов с транзакций, которым они содействуют [Brogi E., Carlini R., 2021: 127–148]. Однако этим терминам не хватает четких определений, что приводит к важным вопросам: платформа — это то же самое, что и торговая площадка (маркетплейс), или эти понятия не совпадают? Что происходит, когда в продаже участвуют несколько платформ или торговых площадок? Как определить, какая из них отвечает за сбор налогов? В результате индустрия платформ и торговых площадок сталкивается с правовой неопределенностью³.

Эти вопросы актуальны не только для налогового права, но и для иных отраслей права. Так, в отечественных цивилистических исследованиях отмечается, что владелец агрегатора в определенных случаях должен нести ответственность за бизнес-партнеров, оказывающих потребителям услуги или продающих им товары [Краулин К.К., 2022: 24]. Это перекликается с проблематикой статуса налогового агента маркетплейсов.

Зарубежные исследователи сходятся во мнении, что налоговые правила, применимые к цифровым платформам, вероятно, будут сильно отличаться уже через пять лет, и уже сейчас они выглядят совершенно иначе, чем пять лет назад. Наиболее интересным аспектом этих изменений уже сегодня стало то, что не налоговые правила сформировали бизнес-модели цифровых платформ, но, напротив, цифровые платформы формируют правила международного и национального налогообложения [Hayashi A.T., Kim Y.R., 2023: 7].

В итоговом отчете 2015 года о направлении 1 «Решение налоговых проблем цифровой экономики» плана действий ОЭСР по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли (план BEPS)⁴ были выявлены тенденции, которые, в дополнение к оживленным дискуссиям о налогообложении гигантов цифровой экономики, могут оказать влияние на международную налоговую политику; например, это экономика совместного использования [Russo R., 2023: 5]. Всего за несколько лет в мире, в первую очередь в Евросоюзе, принят ряд мер по привлечению онлайн-платформ к взиманию НДС с трансграничных операций. Так, 01.01.2023 вступила в силу Дирек-

³ Tax Challenges in Defining Platforms and Marketplaces. Available at: <https://www.forbes.com/sites/aleksandrabal/2024/02/01/tax-challenges-in-defining-platforms-and-marketplaces/?sh=1244692c5564> (дата обращения: 29.05.2024)

⁴ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 1: Final Report. Paris, 2015. Available at: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (дата обращения: 10.03.2024)

тива 2021/514 (DAC7), обязывающая операторов сообщать о продажах определенных видов товаров и услуг на своей платформе⁵. Аспекты отчетности цифровых платформ в Евросоюзе в настоящее время являются предметом многочисленных исследований [Cicin-Šain N., English J., 2022: 7–27]; [Stevens S.A., van Wamelen J.T., 24–30]; [Persiani A., 2023: 163–171].

Ввиду растущей распространенности бизнес-модели платформ, некоторые страны начали вовлекать платформы в процесс сбора налогов, требуя у них взимать налог с транзакций, проведение которых они обеспечивают. Однако единого подхода к налогообложению экономики платформ нет: оператор платформы, занимающийся одной и той же деятельностью, может выступать в качестве сборщика налогов в одной стране, но не в другой. Кроме того, в большинстве стран вопросы участия платформ в налоговых отношениях рассматриваются в контексте уплаты НДС. Это нерелевантно для определения статуса платформ в налоговых отношениях с участием самозанятых, если говорить о проблематике прямого налогообложения.

Платформы могут работать по разным моделям, что также может отражаться и на подходах к их функциям в налоговых правоотношениях. Некоторые платформы, например, Ebay и Airbnb действуют только как посредники между покупателями и продавцами. Эти платформы получают большую часть своего дохода от комиссионных, а не от рекламы, и не особенно отличаются по поведению от других неплатформенных отраслей [Grinberg I., 2018: 417].

1.2. Опыт США: платформы как посредники

В США регулирование варьируется в зависимости от законодательства штата. Некоторые штаты сформулировали законы в таких расплывчатых формулировках, что нелегко определить, когда платформа обязана взимать налог. Федеральное регулирование в этой области отсутствует, между тем все штаты, взимающие налог с продаж, приняли законы, требующие от операторов платформ, которые квалифицируются как посредники (facilitators), собирать и перечислять налоги от имени розничных продавцов, продающих товары и услуги через платформу. Вместе с тем косвенное налогообложение не является темой настоящей статьи, поэтому мы подробно не останавливаемся на практике США.

⁵ Council Directive (EU) 2021/514 of 22 March 2021 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation // OJ L 104, 25.3.2021, pp. 1–26.

Скажем лишь, что посредник-маркетплейс, имеющий привязку к данному штату, как правило, обязан зарегистрироваться в этом штате независимо от объема продаж, осуществляемых через его платформу. Площадки могут установить такую связь (nexus) со штатом, имея офис, склад, инвентарь, а также сотрудников или агентов, работающих на территории штата, оказывающих услуги от имени компании.

Отдельные штаты издали разъясняющие письма, в которых рассмотрен почти идентичный сценарий, но сделаны разные выводы о том, обязан ли оператор торговой площадки удерживать налоги с продавцов. Сценарий, который они рассмотрели, был следующим: онлайн-платформа оставляла дилерам возможность составлять список автомобильных запчастей для продажи своим клиентам. Клиенты получали доступ к платформе по приглашению дилера и заказывали запчасти только у компании, которая их пригласила. Если клиент делал заказ, платформа уведомляла дилера через программу системы управления дилерами. Как только заказ был одобрен дилером, продажа осуществлялась через эту систему. Платформа больше не участвовала в транзакции и не собирала платежей⁶.

Таким образом, в Соединенных Штатах не сложилось практики прямого налогообложения доходов граждан от реализации товаров, работ, услуг на цифровых платформах. Трудность применения правил о маркетплейсах-посредниках объясняется отсутствием единообразия в законодательстве штатов. Ряд штатов по-прежнему взимает с потребителей налог с продаж, однако ответственность за уплату налога ложится на маркетплейс, а не на продавца.

Многие операторы торговых площадок утверждают, что они не являются фактическими продавцами: они лишь предоставляют платформу как площадку и поэтому не несут ответственности за сбор и перечисление налога с продаж; исторически эта обязанность ложилась на продавца.

1.3. Европейский союз: правила «предполагаемого поставщика»

Основной площадкой развития регулирования в рассматриваемой сфере является Евросоюз, поскольку входящие в него государства связаны обязательствами по имплементации мер европейских директив в национальное законодательство. Вместе с тем даже на

⁶ Platform economy: will the real tax collector please stand up? Available at: <https://www.forbes.com/sites/aleksandrabal/2023/03/15/platform-economy-will-the-real-tax-collector-please-stand-up/?sh=4960822c76d6> (дата обращения: 29.05.2024)

территории Евросоюза многие предложения до сих пор находятся в стадии обсуждения и сложилась лишь практика косвенного налогообложения, именуемая правилами «предполагаемого поставщика».

Если законодательство американских штатов о налоге с продаж требует, чтобы посредники торговой площадки собирали налог от имени продавца, то Евросоюз использует другой подход: оператор платформы может выступать либо в качестве «предполагаемого поставщика», либо в качестве посредника (речь идет о налоге на добавленную стоимость — НДС).

На сегодняшний день Директива Совета ЕС об общей системе налога на добавленную стоимость налагает обязанности сбора налогов на посредников, осуществляющих деятельность с использованием электронного интерфейса — торговой площадки, платформы, портала или аналогичных средств⁷.

В декабре 2022 года Европейская комиссия опубликовала проект инициативы «НДС в цифровую эпоху» (VAT in Digital Age — ViDA)⁸. Пакет мер включает три компонента: требования к отчетности; платформы как предполагаемые поставщики (возложение на платформы роли налоговых агентов); единая регистрация в целях НДС.

Проект планировался к утверждению в конце 2023 года, однако на момент сдачи настоящей статьи в печать утвержден не был.

Комиссия предлагает ввести модель «предполагаемого поставщика»: если базовый поставщик является лицом, не облагаемым налогом, платформа автоматически становится ответственной за начисление и сбор НДС с клиента и перечисление его властям. В настоящее время члены ЕС расходятся во мнениях насчет того, как следует определять услуги по упрощению процедур, предлагаемые платформами лицам, не облагаемым налогом.

Как отмечает другая международная организация — ОЭСР, некоторые юрисдикции уже внедрили положения, которые предполагают ответственность цифровых платформ за исчисление, сбор и перечисление НДС (функции налогового агента), а многие изучают эту идею⁹. В вышеуказанном отчете рассматриваются различные уровни интеграции онлайн-платформ в процесс сбора НДС: полный режим

⁷ Council Directive 2006/112/EC of 28.11.2006 on the common system of value added tax / OJ L 347, 11.12.2006.

⁸ Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age // COM/2022/701 final (дата обращения: 29.05.2024)

⁹ The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales. Paris, 2019. Available at: <https://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf> (дата обращения: 02.02.2024)

ответственности по НДС, режимы солидарной ответственности, обязательства по обмену информацией и обучению поставщиков, продающих на платформе.

ОЭСР отмечает: «Страны, возможно, пожелают рассмотреть возможность закрепления в законодательстве положений о солидарной ответственности в качестве средства содействия соблюдению требований по взиманию НДС при онлайн-продажах. Эти положения могут применяться к цифровым платформам в случаях, когда платформа не несет ответственности за НДС при онлайн-продажах, которые были осуществлены через ее платформу»¹⁰. Такая «солидарная ответственность», как правило, не считается основным инструментом обеспечения сбора НДС при онлайн-продажах, поскольку либо платформа, либо базовый поставщик будут нести установленную законом обязанность уплаты НДС. Однако такое положение может быть полезным в качестве инструмента поддержки налоговых органов в случаях несоблюдения требований.

В настоящем исследовании нас интересует пункт ViDA «платформы как предполагаемые поставщики». Торговые площадки становятся предполагаемым поставщиком при следующих условиях: если они обеспечивают продажу товаров, импортируемых в Евросоюз, стоимостью менее 150 евро; если они обеспечивают доставку товаров покупателям в Евросоюз, независимо от стоимости, и продавец не зарегистрирован в ЕС.

С 2025 года предлагается признать торговые площадки такими поставщиками для всех трансграничных поставок B2C и B2B, которые совершаются на этих площадках.

Проект ViDA не содержит указаний, как определить, выступает ли платформа в качестве посредника или предполагаемого поставщика. В тексте говорится, что посредник действует от имени и по поручению другого лица, тогда как предполагаемый продавец действует в интересах другого лица, но от своего собственного имени. Чтобы определить, выступает ли платформа в качестве посредника и от чьего имени действует оператор платформы необходимо каждый раз изучить все обстоятельства. При противоречии между юридической формой и экономическим содержанием последнее имеет приоритет.

Примерами обстоятельств, свидетельствующих, что оператор платформы действует от своего имени и квалифицируется как предполагаемый продавец, являются ответственность за доставку; ответственность за сбор платежей; контроль за ценообразованием; оказа-

¹⁰ Ibid.

ние услуг поддержки клиентов в отношении продаваемых продуктов или услуг, оказываемых через платформу и пр.

Таким образом, правила Евросоюза являются недостаточно ясными и оставляют значительное пространство для усмотрения.

1.4. Политика отдельных зарубежных стран в части наделения платформ статусом налогового агента

В настоящем исследовании вопросы участия платформ в налоговых отношениях в части уплаты НДС нерелевантны, однако отдельные элементы правовой модели могут быть интересны для определения статуса платформ в налоговых отношениях с участием самозанятых. Поставщики услуг в платформенной экономике обычно делятся своим имуществом (квартирой, автомобилем, инструментами), которое может использоваться для частных целей. Поскольку между платформой и физическим лицом нет отношений работодателя и работника, можно сделать вывод, что типичный индивидуальный поставщик товаров или услуг через платформу работает независимо. Это также косвенно подтверждается исследованием цифровых платформ труда в Евросоюзе, согласно которому вид занятости подавляющего большинства лиц, работающих через такие платформы в ЕС, можно классифицировать как самозанятость (92% активных поставщиков услуг и 93% с точки зрения заработка)¹¹.

Анализ мнений заинтересованных сторон показал, что новые правила требуют разъяснений¹². Необходимость в разъяснении также обусловлена ограниченным кругом стран, которые ввели регулирование в отношении налогового статуса платформ как поставщиков.

В Чехии действуют руководящие принципы налогового статуса пользователей платформы для двух секторов (услуги размещения и услуги пассажирского транспорта)¹³. В документе указано, что платформы в этих секторах, подобные Airbnb и Uber, а также поставщики

¹¹ Digital labor platforms in the EU. Mapping and business models: final report. A study prepared by CEPS for the European Commission, Directorate-General for Employment, Social Affairs and Inclusion. Available at: <https://www.ceps.eu/wp-content/uploads/2021/06/KE-02-21-572-EN-N.pdf> (дата обращения: 29.05.2024)

¹² European Commission, VAT in the digital age. Final Report. Vol. 2. The VAT Treatment of the Platform Economy. 2022. Available at: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/a00e04a0-f236-494a-9d1f-b877ab57fcd4_en?filename=VAT%20in%20the%20Digital%20Age_Final%20Report%20Volume%202.pdf (дата обращения: 29.05.2024)

¹³ VAT in Czech Republic. Available at: <https://www.tax-checker.com/tax-system-in-czech-republic/vat-in-czech-republic/> (дата обращения: 29.05.2024)

услуг, оказываемых этими платформами, должны признаваться лицами, подлежащими налогообложению.

В Германии и Испании обнаружены только общие руководящие идеи по этому вопросу без закрепления их в нормативных актах¹⁴. Например, по решению одного из немецких судов лицо, продавшее более 140 шуб третьих лиц через торговую площадку от своего имени на регулярной основе, причем делало это неоднократно, систематически и прилагая значительные организационные усилия, было признано предпринимателем¹⁵. Таким образом, систематическое осуществление деятельности, аналогичной предпринимательской, может повлечь за собой признание лица предпринимателем даже без соответствующей регистрации.

Сравнительно-правовой анализ показал, что в государствах Евросоюза нет сомнений, что платформы в принципе являются лицами, облагаемыми налогом. Однако продолжает отсутствовать определенность статуса плательщиков НДС у лиц, работающих через платформы. Различия в подходах членов Евросоюза к данному вопросу значительно затрудняют регулирование цифровых платформ, работающих в трансграничном режиме.

Из стран ЕС опыт налогового регулирования платформ интересен в Словакии. Налогоплательщики, оказывающие в Словакии услуги через цифровые платформы, с 01.01.2018 подпадают под действие правил для иностранных цифровых платформ о регистрации в данной стране постоянного офиса, если они систематически предлагают свои услуги в области транспорта или жилья. Если иностранная цифровая платформа не регистрирует офиса, обязательства переходят к поставщикам услуг, которые должны платить налог у источника в размере 19% или 35% [Vartašová A., Cervena K., Olexova C., 2022: 435].

Налогообложение доходов, полученных физическими и юридическими лицами от деятельности на платформе, регулируется Законом о подоходном налоге № 595/2003¹⁶. В Словакии каждый поставщик услуг по размещению уплачивает следующие налоги:

подоходный налог;

поставщик услуг по размещению также облагается НДС при достижении оборота в 49 790 евро в течение не более 12 предшествую-

¹⁴ European Commission, VAT in the digital age. Final Report. Vol 2. The VAT Treatment of the Platform Economy...

¹⁵ Court decision on 12.08.2015 (Az.: XI R 43/13).

¹⁶ Act No. 595/2003 Coll. on Income Tax. Available at: <https://www.mfsr.sk/en/taxes-customs-accounting/direct-taxes/income-tax/legislation-force/income-tax-act/> (дата обращения: 29.05.2024)

щих календарных месяцев подряд, также облагается НДС. Местом оказания услуг по размещению будет Словакия, поскольку услуги связаны с недвижимостью;

поставщики услуг по размещению также облагаются местными налогами, а именно:

налогом на недвижимое имущество — если они владеют недвижимостью или управляют ею, в которой они предоставляют жилье/аренду;

налогом на проживание — лицо, предоставляющее жилье, взимает налог на проживание с гостей и перечисляет его в муниципалитет. Налоговая ставка устанавливается муниципалитетом.

С 1.01.2018 доходы операторов платформ, осуществляющих посредничество в размещении, также облагаются налогом (после регистрации постоянного представительства; оно подлежит регистрации к концу календарного месяца, следующего за его созданием — раздел 49а (4) Закона о подоходном налоге). Если это обязательство не соблюдается, ИП регистрируется налоговым органом в качестве поставщика жилья и обязан удерживать налог по ставке 19% или 35% (в случае так называемого государства, не являющегося договаривающимся государством для целей налогообложения) при оплате услуг по использованию платформы.

Рассмотрим опыт стран, не являющихся членами Евросоюза. Так, австралийский закон о налогах на товары и услуги использует термин «операторы электронных распределительных платформ» (далее — EDP) для определения предприятий, которым потенциально нужно будет администрировать налоги. Предприятие становится оператором EDP, если оно позволяет другим поставлять товары или услуги конечным пользователям с помощью электронных средств. Однако оператор EDP не несет налоговой обязанности при продаже через свою платформу, если соблюдены следующие критерии: 1) оператор EDP не санкционирует взимание платы с получателя; 2) оператор EDP не санкционирует доставку продукта; 3) оператор EDP не устанавливает условий продажи; 4) в документе о продаже в качестве продавца указывается другое юридическое лицо, помимо оператора EDP; 5) продавец и оператор EDP заключают письменное соглашение, в котором продавец назначается ответственным за уплату налога с продаж.

Австралийское определение является широким, охватывающим всех посредников, но исключаяющим тех, кто не соответствует определенным критериям. Если вовлечено несколько EDP, применяются специальные правила приоритета, чтобы назначить ответственным

налогоплательщиком только одного. Операторы EDP письменно договариваются об этом или применяются правила по умолчанию, по которым оператор, который первым получит или санкционирует взимание компенсации, становится ответственным налогоплательщиком. Если ни один из них не отвечает этому критерию, соответствующий оператор первым санкционирует доставку.

Другим положительным аспектом австралийского законодательства является разъяснение, что бизнес не является платформой, если он только создает или обслуживает инфраструктуру сервиса. Например, компания, предоставляющая функциональность корзины покупок онлайн-продавцам, не является EDP. Однако онлайн-продавцы, использующие такие услуги, могут квалифицироваться как EDP, если они используют бизнес-модель платформы. Четкое различие гарантирует, что «платформы низкого уровня» исключаются из числа организаций, ответственных за налоговое администрирование.

Хотя подобное регулирование разработано для платформ, для самозанятых этого не предусмотрено, о чем открыто сообщается на официальных страницах платформ.

На австралийском сайте Uber говорится: «Как водитель-партнер, вы самостоятельно оказываете транспортные услуги. Вы не сотрудник Uber и отвечаете за отчетность и уплату любых применимых налогов, в том числе налога с продаж, полученных в результате ваших поездок с Uber, в налоговую службу Австралии. Uber не удерживает налогов и не подает деклараций от вашего имени. Чтобы стать партнером Uber, вам необходимо зарегистрироваться в качестве плательщика налога с продаж»¹⁷.

В Великобритании с 01.10.2024 вступают в силу новые правила, которые требуют от онлайн-платформ, базирующихся в стране: собирать информацию о физических лицах, работающих через свои платформы; не позднее 31.01 следующего года отправлять эту информацию как в налоговую службу, так и самому физическому лицу.

Соответствующая информация в основном касается самих физических лиц и сумм, которые они зарабатывают с помощью платформы.

Как только британские налоговые органы получают соответствующую информацию, они могут обмениваться ею с налоговыми органами в других странах, также присоединившихся к новым правилам. Это означает, что зарубежные власти должны быть осведомлены о

¹⁷ Tax Information for Driver-Partners. Available at: <https://www.uber.com/au/en/drive/tax-information/> (дата обращения: 29.05.2024)

деньгах, которые физические лица, проживающие на их территории, зарабатывают на платформах Великобритании (и наоборот).

Фиксируются следующие транзакции: Категория А — транзакции, связанные с арендой недвижимости, транспортных средств или персональными услугами; Категория В — транзакции, связанные с продажей товаров (не менее 30 транзакций в течение календарного года, общая сумма которых не должна превышать 2000 евро)¹⁸.

Категория А охватывает услуги такси, частного проката, доставки еды, краткосрочную аренду жилья через онлайн-платформы и т.п. Категория В охватывает деятельность лиц, которые целенаправленно покупают или изготавливают товары с целью продажи (разовые продажи личных вещей сюда не относится). При этом физические лица продолжают самостоятельно декларировать доходы от платформенной занятости и платить налоги.

На основании анализа международного, наднационального и зарубежного опыта регулирования налоговых отношений с участием цифровых платформ как посредников можно констатировать следующее.

В мире применяются различные модели налогового администрирования при участии цифровых платформ в налоговых отношениях. В последние годы онлайн-платформы выступают в качестве посредника между поставщиками услуг и потребителями. Огромное количество пользователей платформ, особенно в секторах размещения и пассажирских перевозок, означает, что индивидуальные поставщики услуг—самозанятые напрямую конкурируют ныне с традиционными поставщиками, работающими с НДС, такими как отели и транспортные компании.

Более того, многие поставщики—физические лица не знают, что они могут быть обязаны платить налоги за предлагаемые ими услуги. Даже если они знают об этом, им зачастую трудно разобраться в деталях налогового законодательства и соблюдать обязательства по уплате налогов.

Полагаем, что при схожих концепциях ни одна из зарубежных моделей — США, Евросоюза и других стран не может быть безоговорочно имплементирована в российское законодательство и требует значительной доработки. Лучшей практикой можно признать именно российский опыт налогообложения доходов самозанятых.

¹⁸ New rules for gig economy workers — your questions answered. Available at: <https://www.litrg.org.uk/news/new-rules-gig-economy-workers-your-questions-answered> (дата обращения: 29.05.2024)

В частности, рассмотренные правила Евросоюза и отдельных его членов являются недостаточно четкими и оставляют значительное пространство для усмотрения.

2. Направления совершенствования налогообложения доходов физических лиц от деятельности на цифровых платформах

Как говорилось выше, наиболее релевантным для исследования видом цифровых платформ на которых ведут экономическую деятельность физические лица, являются маркетплейсы. По российскому законодательству торговля через маркетплейс является видом дистанционной розничной торговли, при которой договор заключается на основании ознакомления покупателя с описанием товара (п. 2 ст. 497 Гражданского кодекса, п. 1 ст. 26.1 Закона Российской Федерации от 7.02.1992 №2300-І «О защите прав потребителей»¹⁹, далее — Закон о защите прав потребителей) и при этом сам покупатель не имеет возможности при заключении договора непосредственно ознакомиться с товаром либо с его образцом.

Стоит заметить, что в соответствии с положениями п. 4 ст. 11 Закона № 422-ФЗ плательщик НДС вправе уполномочить оператора торговой площадки (маркетплейс), осуществляющего информационное взаимодействие с налоговыми органами, на уплату налога в отношении всех доходов, учитываемых при определении налоговой базы по НДС. В этом случае налоговый орган направляет уведомление об уплате НДС маркетплейсу.

Применительно к маркетплейсам речь идет о торговле, однако явление торговли через маркетплейс гораздо шире, поэтому вернее употреблять более широкий термин — «агрегатор», так как сфера подобных онлайн-платформ распространяется также на работы и услуги.

Кроме того, возрастает роль платформ-агрегаторов, через которых субъекты малого и среднего предпринимательства реализуют товары, работы и услуги. Сегодня различного рода агрегаторы, осуществляющие свою деятельность в Интернете, признают себя исполнителями информационных услуг: например, агрегатор в сфере перевозок размещает заявку заказчика в программно-информационном комплексе и информирует заказчика об исполнении заявки

¹⁹ Закон Российской Федерации от 07.02.1992 № 2300-І «О защите прав потребителей» // СЗ РФ. 1996. № 3. Ст. 140.

партнером (службой такси) и водителем, обеспечивая также доступ перевозчиков к ресурсу.

Службы такси, как правило, не признают себя работодателями либо источниками доходов водителей и, соответственно, не платят подоходный налог и страховые взносы с доходов водителей. При формировании налогооблагаемой базы учитывают только сумму вознаграждения в размере в среднем от 1 до 5% фактической стоимости перевозки пассажиров и багажа, в связи с чем большинство из них применяют специальные налоговые режимы.

На рынке доставки товаров (заказов) сложилась аналогичная ситуация. Службы доставки не признают себя работодателями либо источниками доходов курьеров. При этом агрегатор подключает службы доставки и курьеров, передает заказы на доставку товаров и владеет всей необходимой информацией о физических лицах—непосредственных исполнителях услуг по доставке.

Платформы имеют в их сервисах детальную информацию по каждой совершенной сделке: фиксируется сумма, дата исполнения, дата и сумма оплаты, отказ (возврат), скидки, продавец (исполнитель), стоимость и период оказания услуг (работ) непосредственно физическими лицами, а также их данные.

Принимая во внимание, что технически процедуры оплаты товаров, работ и услуг на цифровых платформах агрегаторов уже реализованы, более того, они автоматизированы, включая оформление и направление кассовых чеков, предлагается разработать новую модель налогообложения, при которой цифровые платформы-посредники будут обязаны после удержания своей комиссии удерживать также и сумму налога с доходов продавцов/водителей такси/курьеров по ставке, определенной в зависимости от налогового статуса исполнителя. При этом предлагается их определять налоговую базу как выручку, уменьшенную на сумму комиссии платформы.

В данной ситуации возникают три модели:

модель налогообложения физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями и плательщиками НПД, при которой налоговый агент удерживает соответствующие суммы НДФЛ и перечисляет их в бюджет;

модель налогообложения индивидуальных предпринимателей, не имеющих наемных работников по трудовому договору, являющихся плательщиками упрощенной системы налогообложения или патентной системы налогообложения, при которой налоговый агент удерживает соответствующие суммы налога и перечисляет их в бюджетную систему;

модель налогообложения физических лиц и индивидуальных предпринимателей, являющихся плательщиками НПД, при которой налоговый агент уплачивает соответствующие суммы НПД и перечисляет их в бюджет.

Реализация любого из вышеперечисленных сценариев потребует внесения изменений в Налоговый кодекс и Закон № 422-ФЗ.

В анализе последней из перечисленных моделей выше было указано, что самозанятые вправе уполномочить оператора электронной площадки на реализацию их прав и обязанностей. Для начала предлагается внести изменение в терминологию Закона № 422-ФЗ и именовать оператора электронной площадки «оператором цифровой платформы» (ввиду широкого перечня прав и обязанностей, предлагаемых к наделению ими данного субъекта).

Поскольку конструктивно механизм делегирования оператору цифровой платформы полномочий по уплате налога уже предусмотрен Законом № 422-ФЗ, указанное следует перевести в категорию обязанностей, дополнив положения ч. 3 ст. 3 и ч. 4 ст. 11 Закона положениями: физические лица, применяющие специальный налоговый режим, вправе через мобильное приложение «Мой налог» или через кредитную организацию уполномочить на реализацию установленных настоящим законом прав и исполнение обязанностей операторов электронных площадок и (или) кредитные организации, которые осуществляют информационный обмен с налоговыми органами, включая получение в налоговых органах сведений, полученных ими при применении такими физическими лицами специального налогового режима. Физические лица, применяющие специальный налоговый режим и реализующие товары, работы, услуги через Интернет, обязаны уполномочить на реализацию установленных Законом № 422-ФЗ прав и исполнение обязанностей оператора цифровой платформы, который осуществляет информационный обмен с налоговыми органами, включая получение в этих органах сведений, полученных ими при применении такими физическими лицами специального налогового режима.

Налогоплательщик вправе уполномочить платформу на уплату налога в отношении всех доходов, учитываемых при определении налоговой базы. В этом случае налоговый орган направляет уведомление об уплате налога уполномоченному лицу. Уплату налога в отношении всех доходов, полученных налогоплательщиком от реализации товаров, работ, услуг с использованием Интернета и учитываемых при определении налоговой базы по налогу, осуществляет оператор цифровой платформы. Уплата налога оператором цифро-

вой платформы осуществляется без взимания платы за выполнение таких действий.

Особую актуальность данная модель приобретает потому, что 01.09.2023 вступили в силу основные положения Федерального закона от 29.12.2022 № 580-ФЗ²⁰, который наделил плательщиков НПД правом осуществлять деятельность по перевозке пассажиров и багажа легковым такси без регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

Что касается индивидуальных предпринимателей на упрощенной и патентной системах налогообложения, то предлагается закрепить по данным видам налогов за операторами цифровых платформ статус налоговых агентов поставщиков товаров, работ, услуг. Действующая редакция п. 1 ст. 24 НК это позволяет, так как в соответствии с данной нормой налоговыми агентами признаются лица, на которых НК возлагает обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему России.

Так, в части плательщиков, использующих упрощенную систему налогообложения, УСН предлагается дополнить п. 2 ст. 346.21 НК положением о том, что налог исчисляется налоговым агентом. Аналогичные изменения предлагаются в отношении плательщиков патентной системы налогообложения (п. 1 ст. 346.51).

Для однозначного толкования в целях налогового администрирования оператора цифровой платформы как субъекта налогообложения, целесообразно дополнить терминологический аппарат НК соответствующим определением:

оператор цифровой платформы — лицо, владеющее, в том числе на правах аренды, сайтом в Интернете и (или) распространяющее информацию в программе для электронных вычислительных машин, программном обеспечении, применяемом на компьютерном устройстве (мобильном телефоне, смартфоне и планшетном компьютере) или ином информационном ресурсе, с использованием которых дистанционным способом организациями, индивидуальными предпринимателями и физическими лицами реализуются товары, работы, услуги, а также расчеты по ним.

Действенное налоговое администрирование возможно лишь при наличии рычагов влияния на всех участников сделки: как оператора

²⁰ Федеральный закон от 29.12.2022 № 580-ФЗ «Об организации перевозок пассажиров и багажа легковым такси в Российской Федерации, о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» // СЗ РФ. 2023. № 1 (часть I). Ст. 27.

цифровой платформы, так и продавца/водителя/курьера. Для этого предлагается в круг обязанностей последних включить обязанность при дистанционном взаимодействии с покупателями (клиентами) осуществлять такое взаимодействие и расчеты через оператора цифровой платформы. Кроме этого, следует подчеркнуть обязанность соблюдения законодательства о применении контрольно-кассовой техники.

Поскольку предлагаемая норма касается непосредственно лиц, реализующих товары, работы и услуги, логично, что и за оператором цифровой платформы должна быть закреплена корреспондирующая обязанность: оператор цифровой платформы обязан не допускать заключения договора купли-продажи или договора возмездного оказания услуг между налогоплательщиком (или уполномоченным им лицом) и покупателем (клиентом) и осуществления расчета без удержания таким оператором цифровой платформы соответствующих сумм налога согласно положениям настоящего Кодекса по такому договору и (или) без применения контрольно-кассовой техники в соответствии с федеральным законодательством о применении контрольно-кассовой техники.

Необходимо также обеспечить систему контроля и установления ответственности, чувствительной как для оператора цифровой платформы, так и для самого продавца. Ответственность продавца, являющегося налогоплательщиком, за неуплату (неполную уплату) налога уже установлена налоговым законодательством (ст. 122 НК), а ответственность за неприменение контрольно-кассовой техники — Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях (ч. 2 и 3 ст. 14.5). Ответственность налогового агента, которым в предлагаемом регулировании будет также являться оператор цифровой платформы, также установлена в Налоговом кодексе (ст. 123).

Однако существующие санкции не отвечают особенностям интернет-расчетов. В связи с этим необходимо дифференцированно подойти к установке шкалы санкций для продавца и оператора цифровой платформы в зависимости от наличия рецидива в их действиях.

Так, наиболее эффективным воздействием на недобросовестного участника рынка интернет-торговли (оказание услуг через Интернет) является воздействие на стабильную коммуникацию между продавцом и покупателем (клиентом), которой является доменное имя, поскольку в его популяризацию и узнаваемость вкладываются значительные финансовые средства и время. Доменное имя является притяжением трафика, который конвертируется в покупки и приносит прибыль своим владельцам.

Решение вышеуказанной проблемы видится в приостановлении делегирования домена при выявлении при расчетах нарушения налогового законодательства и (или) законодательства о применении контрольно-кассовой техники.

Заключение

При анализе зарубежного опыта рассмотрены: модель «платформы как посредники», используемая в США; модель «предполагаемого поставщика», применяемая в ЕС; австралийская модель «операторов электронных распределительных платформ»; британская модель налогового посредничества платформ, согласно которой платформы обязаны собирать информацию о физических лицах, которые зарабатывают через эти платформы, а также направлять эту информацию как в налоговую службу, так и самому физическому лицу.

Выделены положительные и отрицательные стороны этих и других рассмотренных моделей, в частности, отмечен такой недостаток американской модели, как различные правила ее применения в разных штатах, которые приводят к налоговой конкуренции внутри страны.

В зарубежных странах даже в части деятельности физических лиц на цифровых платформах участие платформ в налоговых отношениях рассматриваются в контексте уплаты НДС. И хотя косвенное налогообложение не релевантно для определения статуса платформ в налоговых отношениях с участием самозанятых, рассмотрение опыта этой модель посредничества тоже имеет практическую пользу. Поставщики услуг в платформенной экономике обычно делятся имуществом или навыками (если мы говорим об оказании услуг), которое может использоваться для частных целей.

При схожих концепциях ни одна из зарубежных моделей не может быть безоговорочно имплементирована в российское законодательство и требует значительной доработки. Лучшей практикой можно признать именно российский опыт налогообложения доходов самозанятых. В частности, рассмотренные правила Евросоюза и отдельных государств-членов Евросоюза недостаточно ясны. Они оставляют значительное пространство для усмотрения.

Для российской налоговой системы также важно, насколько существенным будет изменение правил налогообложения самозанятых, работающих через платформы, по сравнению, например, с традиционной работой по найму. Платформенная занятость — своеобразный сегмент рынка труда: человек не является наемным ра-

ботником, а выступает посредником между онлайн-платформой и конечным получателем услуги. Поскольку на этом рынке уже зарегистрировано свыше 10 млн. человек²¹, правила должны быть четкими и учитывать интересы граждан, не обременяя их лишними обязательствами исчисления и уплаты налогов.

Модель налогового администрирования, которая предусматривает удержание и перечисление НПД платформами, предполагает, что самозанятые вправе уполномочить одного из партнеров проекта (банки, операторы цифровых площадок, в том числе маркетплейсы) на уплату налога в отношении всех доходов, учитываемых при определении налоговой базы по НПД. При этом порядок удержания средств на уплату НПД может определяться платформами самостоятельно. Вопрос возложения на цифровые платформы роли налоговых агентов требует проработки.

Фундаментальная трудность в области экономики платформы заключается в определении того, действует ли лицо, использующее платформу, как частное лицо — самозанятый или как налогоплательщик по налогу на прибыль и НДС. Однако зачастую это трудно определить при отсутствии в мировой практике актов или судебных решений, применимых ко всему спектру ситуаций в экономике платформы, а также к определению статуса платформенных занятых.

Поскольку технически процедуры оплаты товаров, работ и услуг на цифровых платформах агрегаторов уже реализованы и автоматизированы, предлагается разработать и внедрить модель налогообложения, при которой цифровые платформы-посредники будут обязаны после удержания своей комиссии удерживать также и сумму налога с доходов продавцов/водителей такси/курьеров по ставке, определенной в зависимости от налогового статуса исполнителя. При этом предлагается определять налоговую базу этих физических лиц как выручку, уменьшенную на сумму комиссии платформы.

Для реализации вышесказанного предложены соответствующие изменения в Налоговом кодексе и Законе № 422-ФЗ, в том числе изменения в понятийном аппарате. Поскольку конструктивно механизм делегирования оператору цифровой платформы полномочий по уплате налога уже предусмотрен Законом № 422-ФЗ, то указанное предлагается перевести в категорию обязанностей. Также предлагается предусмотреть в Налоговом кодексе отдельную статью об ответственности налогоплательщика и оператора цифровой платформы.

²¹ Available at: URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/14758294/ (дата обращения: 29.05.2024)

Возможно выделить следующие потенциальные положительные итоги реализации предложенного проекта:

прозрачный информационный обмен между заказчиками, исполнителями, онлайн-платформами и Федеральной налоговой службой, что обеспечит своевременную уплату налогов в полном объеме;

снижение административной нагрузки малого бизнеса (водителей и курьеров) в связи с возложением исчисления, удержания и уплаты налога на онлайн-платформы, которые обладают детализированной информацией о транзакциях, а также соответствующими технологическими решениями;

увеличение доли самозанятых с одновременным отсутствием возможности формирования задолженности по начисленному, но не уплаченному налогу.



Список источников

1. Кордина И.В., Хлебович Д.И. Маркетплейс как бизнес-модель электронного посредничества // Известия Байкальского государственного университета. 2021. Т. 31. № 4. С. 467–477.
2. Краулин К.К. Пределы гражданско-правовой ответственности владельцев маркетплейсов перед потребителями в РФ и США // Цифровое право, 2022. № 3. С. 20–42.
3. Мажорина М.В. Киберпространство и методология международного частного права // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2020. № 2. С. 230–253.
4. Миронова С.М. Налог на профессиональный доход—пять лет эксперимента: промежуточные итоги // Финансовое право. 2023. № 12. С. 10–14.
5. Солодченкова О.А. и др. Мультикатегорийные маркетплейсы в России: оценка современных тенденций развития // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2023. № 1. С. 135–140.
6. Тихонова А. В. Ключевые вопросы налогообложения самозанятых в странах СНГ // Финансовый журнал. 2021. Т. 13. № 6. С. 81–97.
7. Шаталов С.Д. и др. Налог на профессиональный доход: дискуссионные вопросы с точки зрения субъектного состава налогового режима // Вестник Московского университета. Серия 26. Государственный аудит. 2024. № 1. С. 34–45.
8. Brogi E., Carlini R. Accelerating Adoption of a Digital Intermediary Tax / M. Moore and D. Tambini (eds.). Regulating big tech: policy responses to digital dominance, New York: Oxford University Press, 2021, pp. 127–148.
9. Cicin-Šain N., English J. DAC7: An Entire New Framework for Joint Audits in the EU: How Do the Taxpayers Fare? Intertax, 2022, vol. 50, iss. 1, pp. 7–27.
10. Grinberg I. User participation in value creation. British Tax Review, 2018, no. 4, pp. 407–421.
11. Hayashi A.T., Kim Y.R. Taxing Digital Platforms. Virginia Journal of Law and Technology, 2023, vol. 26, no. 3, pp. 1–14.

12. Stevens S.A., van Wamelen J.T. The DAC 7 Proposal and Reporting Obligation for Online Platforms. *EC Tax Review*, 2021, vol. 30, no. 1, pp. 24–30.
13. Persiani A. DAC 7: Some Thoughts on the Different Roles of Platform Operators and the Appropriate Definition of the Scope of Reporting Obligations. *EC Tax Review*, 2023, vol. 32, iss. 4, pp. 163–171.
14. Russo R. Introduction. Reflections about the Implications of Platforms and Technology for Taxation and Taxpayers' Rights / The Implications of Online Platforms and Technology for Taxation. D. Weber (ed.). Amsterdam: IBFD, 2023, pp. 1–8.
15. Sidorenko E.L. Definition of "Digital Platforms". In: *The Platform Economy: Designing a Supranational Legal Framework*. Singapore: Palgrave Macmillan, 2022, pp. 77–92.
16. Vartašová A., Cervena K., Olexova C. Taxation of Accommodation Services Provided in the Framework of the Collaborative Economy in the Slovak Republic. *Proceedings of the 5th International Conference on Tourism Research*. Reading: Academic Conferences International Limited, 2022, pp. 433–440.



References

1. Brogi E., Carlini R. (2021) Accelerating Adoption of a Digital Intermediary Tax. In: M. Moore and D. Tambini (eds.) *Regulating big tech: policy responses to digital dominance*. New York: Oxford University Press, pp. 127–148.
2. Cicin-Šain N., English J. (2022) DAC 7: An Entire New Framework for Joint Audits in the EU: How Do the Taxpayers Fare? *Intertax*, vol. 50, no. 1, pp. 7–27.
3. Grinberg I. (2018) User Participation in Value Creation. *British Tax Review*, no. 4, pp. 407–421.
4. Hayashi A.T., Kim Y.R. (2023) Taxing Digital Platforms. *Virginia Journal of Law and Technology*, vol. 26, no. 3, pp. 1–14.
5. Kordina I.V., Khlebovich D.I. (2021) Marketplace as a Business Model of E-Commerce. *Izvestiya Baikal'skogo gosudarstvennogo universiteta*=Bulletin of Baikal State University, 2021, vol. 31, no. 4, pp. 467–477 (in Russ.)
6. Kraulin K. K. (2022). Limits of Product Liability of the Marketplace Owners in Russia and the USA. *Cifrovoe pravo*=Digital Law, no. 3, pp. 20–42 (in Russ.)
7. Mazhorina M.V. (2020) Cyberplace and Methodology of International Private Law. *Pravo. Zhurnal Vysshey shkoly ekonomiki*=Law. Journal of the Higher School of Economics, no. 2, pp. 230–253 (in Russ.)
8. Mironova S.M. (2023) Tax on Professional Income. Five years of the experiment: Interim Results. *Finansovoe pravo*=Financial Law, no. 9, pp. 2–6 (in Russ.)
9. Persiani A. (2023) DAC7: Some Thoughts on the Different Roles of Platform Operators and the Appropriate Definition of the Scope of Reporting Obligations. *EC Tax Review*, vol. 32, no. 4, pp. 163–171.
10. Russo R. (2023) Introduction. Reflections about the Implications of Platforms and Technology for Taxation and Taxpayers' Rights. In: D. Weber (ed.) *The Implications of Online Platforms and Technology for Taxation*. Amsterdam: IBFD, pp. 1–8.
11. Shatalov S.D. et al. (2024) Professional Income Tax: Discussion Issues from the View of the Subjective Composition of the Tax Regime. *Vestnik Moskovskogo universiteta. Gosudarstvennyi audit*=Bulletin of Moscow University. Government Audit, no. 1, pp. 34–45 (in Russ.)

12. Sidorenko E.L. (2022) Definition of “Digital Platforms”. In: The Platform Economy: Designing a Supranational Legal Framework. Singapore: Palgrave Macmillan, pp. 77–92.
 13. Solodchenkova O.A. et al. (2023) Multicategory Marketplaces in Russia: Current Development Trends. *Vestnik Altaiskoi akademii ekonomiki i prava*=Bulletin of Altay Academy of Economy and Law, no. 1, pp. 135–140 (in Russ.).
 14. Stevens S.A., van Wamelen J.T. (2021) The DAC 7 Proposal and Reporting Obligation for Online Platforms. *EC Tax Review*, vol. 30, no. 1, pp. 24–30.
 15. Tikhonova A.V. (2021) Key Issues of Taxing Self-employed in CIS Countries. *Finansovyi zhurnal*=Financial Journal, vol. 13, no. 6, pp. 81–97 (in Russ.).
 16. Vartašová A., Cervena K., Olexova C. (2022) Taxation of Accommodation Services Provided in the Framework of the Collaborative Economy in the Slovak Republic. In: Proceedings of the 5th International Conference on Tourism Research. Reading (Mass.): Academic International Conferences Ltd., pp. 433–440.
-

Информация об авторах:

К.А. Пономарева — доктор юридических наук, доцент, ведущий научный сотрудник.

А.А. Батарин — кандидат юридических наук, ведущий научный сотрудник.

Information about authors:

K.A. Ponomareva — Doctor of Sciences (Law), Associate Professor, Leading Researcher.

A.A. Batarin — Candidate of Sciences (Law), Leading Researcher.

Статья поступила в редакцию 24.06.2024; одобрена после рецензирования 03.07.2024; принята к публикации 01.08.2024.

The article was submitted to editorial office 24.06.2024; approved after reviewing 03.07.2024; accepted for publication 01.08.2024.