

8/22

ПРЕПРИНТЫ

**ЦИФРОВОЕ ОБЩЕСТВО
И ИНФОРМАЦИОННЫЕ
ТЕХНОЛОГИИ. ИННОВАЦИИ
DIGITAL SOCIETY AND
INFORMATION TECHNOLOGIES
INNOVATIONS**

**ЦИФРОВОЕ ОБЩЕСТВО
И ИНФОРМАЦИОННЫЕ
ТЕХНОЛОГИИ. ИННОВАЦИИ
DIGITAL SOCIETY AND
INFORMATION TECHNOLOGIES
INNOVATIONS**

Е. Е. Чернякова, Е. А. Ястребова, Л. А. Аслаповская

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
И АДМИНИСТРИРОВАНИЯ ДОХОДОВ ФИЗЛИЦ,
ПОЛУЧЕННЫХ ОТ ИСТОЧНИКОВ,
СУЩЕСТВУЮЩИХ В ЦИФРОВОЙ ФОРМЕ:
МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ**

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»

ПРЕПРИНТ К ОТЧЕТУ
О НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКОЙ РАБОТЕ

по теме:

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
И АДМИНИСТРИРОВАНИЯ ДОХОДОВ ФИЗЛИЦ, ПОЛУЧЕННЫХ
ОТ ИСТОЧНИКОВ, СУЩЕСТВУЮЩИХ В ЦИФРОВОЙ ФОРМЕ:
МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ

Чернякова Е.Е., Лаборатория развития налоговой системы ИПЭИ РАНХИГС, и.о. за-
ведующего лабораторией, б/с, ORCID 0000-0002-1095-964, e-mail: [chernyakova-
ee@ranepa.ru](mailto:chernyakova-ee@ranepa.ru);

Ястребова Е.А., Лаборатория развития налоговой системы ИПЭИ РАНХИГС, науч-
ный сотрудник, б/с, ORCID 0000-0003-4992-5410, e-mail: yastrebova-ea@ranepa.ru;

Аслаповская Л.А., Лаборатория развития налоговой системы ИПЭИ РАНХИГС, млад-
ший научный сотрудник, б/с, e-mail: aslapovskaya-la@ranepa.ru

Москва 2022

Аннотация

Углубляющаяся цифровизация приводит ко все большему вовлечению людей во времяпровождение и деятельность на различных платформах, и, соответственно, значительному росту доходов физлиц от Ютуба (YouTube), ВК и иных сходных источников доходов за счет подписок, донатов, рекламы и т.п. Изменения, начавшиеся в России весной 2022 г., изменения в составе источников доходов в цифровой форме (изменение числа иностранных источников, переориентация на азиатские платформы и рост числа популярных российских платформ), сути ситуации с необходимостью контроля за доходами, получаемыми в цифровой форме, не меняют. Значительному росту доходов от соответствующих платформ способствовала и пандемия коронавируса, в условиях которой люди находились на самоизоляции, а часть людей потеряла работу. Еще одной современной тенденцией является широкое использование режимов самозанятых в экономике, работы людей вне трудовых договоров. Применение данных режимов не только упрощает вовлечение физлиц в легальную предпринимательскую деятельность, но и дает дополнительные возможности для уклонения от налогообложения. Расширение использования криптовалют и начало фактического налогообложения доходов от криптовалют также является еще одной современной тенденцией. Все выше названные тенденции указывают на **актуальность** работы, требуют детального анализа, по результатам которого целесообразна корректировка налогового законодательства России. **Предметом** исследования являются доходы физлиц, полученных от источников, существующих в цифровой форме. Основная **цель** исследования - модернизация некоторых аспектов действующей системы налогообложения физлиц с целью обеспечения прав граждан РФ и фискальных интересов государства. Основные задачи, решаемые в рамках исследования: обзор основных современных изменений в мире и России, которые влияют или могут повлиять на налогообложение физлиц; выявление и анализ современных тенденций налогообложения физлиц в мире; выявление и анализ дополнительных современных тенденций налогообложения физлиц, характерных для России; подготовка предложений по совершенствованию налогообложения физлиц в России. **Методы исследования** - совокупность общенаучных и специальных методов познания, а именно системный анализ, метод аналогии и общелогический метод обобщения, сравнительно-правовой, структурно-функциональный анализ. Источниками информации в

исследовании служат материалы исследований российских и зарубежных ученых, законодательные базы, сайты налоговых служб стран мира, информация, представленная на самих цифровых платформах, средства массовой информации и иные источники. **Научная новизна** исследования обусловлена в первую очередь новизной самого вопроса получения значимых доходов физлиц от источников, существующих в цифровой форме. Кроме того, **научная новизна** обусловлена анализом последних исследований по данному вопросу, а также последних изменений налогового законодательства и инициатив налоговых органов зарубежных стран по теме исследования. Отметим, что, в частности, регулирование в области криптовалют только формируется в мире. **Результатом** работы станет подготовка предложений по совершенствованию законодательной базы налогообложения и администрирования доходов физлиц в России, полученных от источников, существующих в цифровой форме. В результате анализа зарубежного опыта получены следующие **выводы**: как на уровне стран, так и на уровне ОЭСР прослеживается тенденция привлечения платформ к исполнению налоговых обязательств налогоплательщиками при получении ими доходов в цифровой форме. Однако уровень вовлеченности платформ различается. Так Youtube удерживает налог на доходы физлиц у источника, а например, Twitch и Patreon аккумулируют информацию о полученных доходах физлиц и делятся ее с налогоплательщиками и налоговой службой, оставляя обязанность уплатить налог за физлицами. В части рекламы существует несколько вариантов взаимодействия креаторов с рекламными компаниями, в ряде случаев такое взаимодействие может быть квалифицировано как трудовая деятельность. Соответственно, налогообложение полученных доходов может различаться. С 1 сентября 2022 года в России вступили в силу поправки в закон о рекламе, которые могут наполнить практическим смыслом теоретическую возможность различного налогообложения доходов от взаимодействия креаторов с рекламными компаниями. Интересен также опыт разделения деятельности лица на хобби и предпринимательство и, соответственно, различия в налогообложении. В части криптовалют в первую очередь интересны инициативы азиатских стран. В качестве **рекомендаций** представляется целесообразным учесть зарубежный опыт налогообложения таких физлиц как блогеры и стримеры, вовлеченности цифровых платформ в исполнения физлицами своих налоговых обязательств. В дальнейшем данная работа может стать основой для совершенствования налогообложения всей системы получения соответствующих доходов, включая не только физических лиц, но и компании.

Ключевые слова налоги на доходы физических лиц, экономика совместного потребления, гигэкономика, криптовалюта, блогер, стример, социальные сети, трудовые отношения

Исследование проводится в 2022 г. в РАНХиГС в рамках выполнения научно-исследовательской работы государственного задания РАНХиГС на 2022 г. Коллектив авторов выражает благодарность Богатыревой А.Ф., научному сотруднику Лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ РАНХиГС, и Королеву Г.А., старшему научному сотруднику Лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ РАНХиГС за помощь в подготовке данного препринта.

THE RUSSIAN PRESIDENTIAL ACADEMY OF NATIONAL ECONOMY
AND PUBLIC ADMINISTRATION
(RANEPA)

PREPRINT FOR THE REPORT
ON THE RESEARCH WORK

IMPROVEMENT OF TAXATION AND ADMINISTRATION OF INCOME
OF INDIVIDUALS RECEIVED FROM SOURCES EXISTING IN DIGITAL FORM

Chernyakova E.E., Tax System Development Laboratory IAER RANEPA, acting head of research center, ORCID 0000-0002-1095-964, e-mail: chernyakova-ee@ranepa.ru;
Yastrebova E.A., Tax System Development Laboratory IAER RANEPA, researcher, ORCID 0000-0003-4992-5410, e-mail: yastrebova-ea@ranepa.ru;
Aslapovskaya L.A., Tax System Development Laboratory IAER RANEPA, junior researcher, e-mail: aslapovskaya-la@ranepa.ru

Moscow 2022

Abstract

Deepening digitalization leads to increasing involvement of people in pastimes and activities on various platforms, and, accordingly, a significant increase in the income of individuals from YouTube (YouTube), VK, and other similar sources of income through subscriptions, donations, advertising, etc. The changes that began in Russia in the spring of 2022, changes in the composition of digital income sources (change in the number of foreign sources, reorientation to Asian platforms, and the growth in the number of popular Russian platforms), do not change the essence of the situation with the need to control digital income. The coronavirus pandemic has changed many areas of life and the activities of individuals, companies, and countries. It should be noted that the coronavirus pandemic, in which people were in self-isolation, and some people lost their jobs, also contributed to a significant increase in income from the respective platforms. Another modern trend is the widespread use of self-employed regimes in the economy, the work of people outside labor contracts. The use of these regimes not only simplifies the involvement of individuals in legal business activities but also provides additional opportunities for tax evasion. The most striking example is the Uber case in the UK. The expansion of the use of cryptocurrencies and the beginning of the actual taxation of income from cryptocurrencies is also another modern trend. All the above trends indicate the **relevance** of the work and require detailed analysis, based on the results of which it is advisable to adjust the tax legislation of Russia. The **subject** of the study is the income of individuals received from sources that exist in digital form. The main **goal** of the study is to modernize some aspects of the current system of taxation of individuals to ensure the rights of citizens of the Russian Federation and the fiscal interests of the state. The main **tasks** to be solved within the framework of the study: an overview of the main modern changes in the world and Russia that affect or may affect the taxation of individuals; identification and analysis of modern trends in the taxation of individuals in the world; identification and analysis of additional modern trends in the taxation of individuals, characteristic of Russia; preparation of proposals for improving the taxation of individuals in Russia. **Research methods** - a set of general scientific and special methods of cognition, namely, system analysis, the method of analogy, and the general logical method of generalization, comparative legal, structural, and functional analysis. The **sources of information** in the study are research materials of Russian and foreign scientists, legislative bases, websites of tax authorities of the countries of the world, the information presented on the digital platforms themselves, the media, and other sources. The **scientific novelty** of the study is primarily due to the novelty of the very issue of obtaining significant income for individuals from sources that exist in digital form. In addition, the scientific novelty of the study is due to

the analysis of the latest scientific research on this issue, as well as the latest changes in tax legislation and initiatives of the tax authorities of foreign countries on the topic of the study. It should be noted that regulation in the field of cryptocurrencies is only being formed in the world. The **result** of the work will be the preparation of proposals for improving the legislative framework for taxation and administration of income of individuals in Russia received from sources that exist in digital form. As a **result** of the analysis of foreign experience, the following conclusions were drawn both at the country level and the OECD level, there is a tendency to involve platforms in the fulfillment of tax obligations by taxpayers when they receive income in digital form. However, the level of platform engagement varies. This is how Youtube withholds tax on the income of individuals at the source, and for example, Twitch and Patreon accumulate information about the income received by individuals and share it with taxpayers and the tax service, leaving the obligation to pay tax for individuals. In terms of advertising, it can be said that there are several options for the interaction of creators with advertising companies, in some cases, such interaction can be qualified as labor activity. Accordingly, the taxation of income received may vary. We point out that from September 1, 2022, amendments to the law on advertising came into force in Russia, which can fill with practical meaning the theoretical possibility of various taxation of income from the interaction of creators with advertising companies. Also interesting is the experience in terms of dividing a person's activities into hobbies and entrepreneurship and, accordingly, the difference in taxation. In terms of cryptocurrencies, the initiatives of Asian countries are primarily interesting.

As **recommendations**, it seems appropriate to consider foreign experience in terms of the taxation of such individuals as bloggers and streamers, and the involvement of digital platforms in the fulfillment by individuals of their tax obligations. In the future, this work can become the basis for work to improve the taxation of the entire system for obtaining relevant income, including not only individuals but also companies.

Keywords personal income taxes, sharing economy, gig economy, cryptocurrencies, blogger, streamer, social networks, labor relations

The study is being conducted in 2022 at the RANEPА as part of the research work of the state task of the RANEPА for 2022. The team of authors would like to thank Bogatyreva A.F., researcher at the Laboratory for the Development of the Tax System, IAER RANEPА, and Korolev G.A., senior researcher at the Laboratory for the Development of the Tax System, IAER RANEPА for her help in preparing this preprint.

Оглавление

| | |
|--|----|
| Введение | 9 |
| 1. Анализ законодательной базы налогообложения и администрирования доходов физлиц, полученных от источников, существующих в цифровой форме (зарубежный опыт) | 10 |
| Налогообложение в части доходов от социальных сетей и платформенной экономики | 10 |
| Налогообложение доходов от зависимой деятельности | 15 |
| Налогообложение доходов от самостоятельной деятельности | 16 |
| Налогообложение случайных доходов | 18 |
| Налоговые требования США к доходам от YouTube | 19 |
| Налогообложение стримеров в США, Twitch | 20 |
| Обложение доходов, полученных через Patreon, в США | 21 |
| Опыт регулирования налогообложения доходов ФЛ в Азиатском регионе | 22 |
| 2. Выводы по результатам анализа современных тенденций налогообложения в мире | 31 |
| Заключение | 33 |
| Список использованных источников | 34 |

Введение

Углубляющаяся цифровизация приводит ко все большему вовлечению людей во времяпровождение и деятельность на различных платформах, и, соответственно, значительному росту доходов физлиц от Ютуба (YouTube), Патреона (Patreon), Твича (Twitch) и иных сходных источников доходов за счет подписок, донатов (donate), рекламы и т.п. Изменения, начавшиеся в России весной 2022 г., изменения в составе источников доходов в цифровой форме (изменение числа иностранных источников, переориентация на азиатские платформы и рост числа популярных российских платформ), сути ситуации с необходимостью контроля за доходами, получаемыми в цифровой форме не меняют. Значительному росту доходов от соответствующих платформ способствовала и пандемия коронавируса, в условиях которой люди находились на самоизоляции, а часть людей потеряла работу.

Еще одной современной тенденцией является широкое использование режимов самозанятых в экономике, работы людей вне трудовых договоров. Применение данных режимов не только упрощает вовлечение физлиц в легальную предпринимательскую деятельность, но и дает дополнительные возможности для уклонения от налогообложения. Наиболее яркий пример – дело УБЕР(Uber) в Великобритании. Расширение использования криптовалют и начало фактического налогообложения доходов от криптовалют также является еще одной современной тенденцией. Все вышеназванные тенденции требуют детального анализа, по результатам которого целесообразна корректировка налогового законодательства России.

1. Анализ законодательной базы налогообложения и администрирования доходов физлиц, полученных от источников, существующих в цифровой форме (зарубежный опыт)

Налогообложение в части доходов от социальных сетей и платформенной экономики

Социальные сети играют все более важную роль во многих аспектах нашей повседневной жизни. Поскольку число людей, использующих социальные сети, росло, они стали идеальным инструментом как для коммерческих компаний, так и для некоммерческих акций, чтобы делиться информацией о своих продуктах и услугах. В настоящее время практически невозможно представить политическую партию, государственный университет, местного предпринимателя или многонациональную компанию без своих профилей в Facebook, Instagram, Twitter, YouTube, LinkedIn и т.д.

Такие цифровые платформы как Uber, Airbnb, Deliveroo и Upwork стали новым источником дохода для частных лиц в странах Европы и по всему миру. Размер платформенной экономики сложно оценить по разным причинам, включая тот факт, что она часто является источником вторичного дохода, а полученный доход не всегда декларируется [19]. Некоторые платформы предлагают работу в обмен на доход, в то время как другие позволяют людям предоставлять услуги или сдавать недвижимость в аренду. Эти новые источники дохода создают новые проблемы для систем налогообложения и социального обеспечения. Это особенно касается так называемой экономики свободного заработка или платформ труда.

Платформенная работа относится ко «всем трудовым ресурсам, предоставляемым посредством платформ, на них или при посредничестве платформ, которые включают в себя широкий набор стандартных и нестандартных рабочих механизмов/отношений» [21]. Как правило, это «способ работы, основанный на временной работе или выполнении отдельных частей работы, каждая из которых оплачивается отдельно, а не постоянная работа на работодателя» [22]. Платформенная работа включает в себя как локализованную работу, такую как такси и услуги по доставке еды, предоставляемые через такие платформы, как Uber и Deliveroo, так и через Интернет. Работа с платформой, такая как графический дизайн и ввод данных через такие платформы, как Fiverr и Upwork, если говорить о Европе.

Мало для кого доходы от работы через платформы являются основными, тем не менее, работа через платформу является основным источником дохода примерно для двух процентов взрослых в 14 странах-членах ЕС, в то время как до восьми процентов получают

от нее случайный доход [23]. Таким образом, работа на платформе закрепляется на европейских рынках труда.

Некоторые государства-члены ЕС выступили с инициативами по получению данных о доходах пользователей платформы непосредственно от компаний-платформ.

Вопрос обмена информацией о доходах пользователей онлайн-платформ поднимался и на наднациональном уровне. 19 февраля 2020 года ОЭСР выпустила консультационный документ по проекту типовых правил предоставления данных операторами платформ в отношении продавцов в сфере совместного использования и гиг-экономики [27]. Консультационный документ содержит 17 вопросов, касающихся ключевых аспектов проекта типовых правил. В соответствии с ним в июле 2020 года ОЭСР выпустила свои Типовые правила отчетности для представления данных операторами платформ в отношении продавцов в сфере совместного использования и гиг-экономики [28]. Руководствуясь Типовыми правилами отчетности ОЭСР, в марте 2021 года Совет ЕС принял поправку к Директиве об административном сотрудничестве в сфере налогообложения (Директива Совета 2011/16/ЕС или DAC), чтобы распространить правила отчетности ЕС о налоговой прозрачности на цифровые платформы [28]. 29 марта 2022 года Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) выпустила стандартизированный ИТ-формат [29] для поддержки электронной отчетности и автоматического обмена информацией, собранной в соответствии с Типовыми правилами отчетности ОЭСР для цифровых платформ, выпущенными в 2020 году, и дополнительный модуль, расширяющий область применения Типовых правил отчетности, выпущенных в 2021 году. В соответствии с правилами ЕС, которые шире с точки зрения охвата и затрагиваемых предприятий, обязательство по предоставлению отчетности для цифровых платформ будет применяться с 1 января 2023 года.

Эти типовые правила отчетности требуют, чтобы цифровые платформы сообщали о доходах, полученных теми, кто предлагает жилье, транспорт и персональные услуги, а также теми, кто продает товары через платформы, и сообщали информацию в налоговые органы. XML-схема информации о цифровой платформе (DPI [30]) предназначена для минимизации нагрузки на операторов цифровых платформ, которая в противном случае могла бы возникнуть, если бы юрисдикции применяли несколько различных требований.

Кроме того, XML-схема DPI была разработана в тесном сотрудничестве с Европейским союзом (ЕС), чтобы гарантировать, что эту схему можно было использовать для отчетности и обмена информацией в соответствии с Директивой Совета (ЕС) 2021/514 (DAC7).

На 11-м пленарном заседании Форума по налоговому администрированию (FTA) в 2017 году члены FTA договорились о работе над проектом, который поможет обеспечить

эффективное налогообложение продажи товаров или услуг в сфере совместного использования и гиг-экономики (гигономики). Этот проект был упомянут в промежуточном отчете ОЭСР для G20 за март 2018 года о налоговых проблемах, возникающих в связи с цифровизацией [31]. Группа проекта провела несколько встреч и взаимодействовала с отдельными операторами платформ совместного использования и гиг-экономики. На 12-м пленарном заседании FTA в 2019 году члены FTA приветствовали публикацию отчета об эффективном налогообложении продавцов платформ в сфере совместного использования и гиг-экономики, в котором обобщаются выводы проектной группы [32].

После принятия DAC7 в июне 2021 года ОЭСР опубликовала рамочную основу международного обмена Типовыми правилами отчетности для экономики совместного потребления в форме Соглашения с многосторонними компетентными органами (МСАА) и дополнительного модуля для продажи товаров [27]. Платформа поддерживает ежегодный автоматический обмен информацией между юрисдикциями резидентства оператора платформы и юрисдикциями резидентства продавцов. Дополнительный модуль расширяет сферу действия Типовых правил отчетности на продажу товаров и аренду транспортных средств.

Как было указано выше, в марте этого года ОЭСР выпустила Руководство пользователя и XML-схему DPI, которые отражают расширенный объем Типовых правил отчетности и пр. предназначены для облегчения обмена в соответствии с Типовыми правилами отчетности ОЭСР для цифровых платформ и DAC7. Руководство пользователя также включает два приложения: приложение А к руководству пользователя DPI содержит схематическое представление XML-схемы DPI со всеми ее элементами, приложение В к руководству пользователя DPI содержит глоссарий пространств имен для XML-схемы DPI.

Структура XML-схемы DPI состоит из логических разделов и предоставляет информацию о конкретных элементах данных и любых атрибутах, описывающих каждый элемент данных. Основные разделы включают: заголовок сообщения; тип организации Сторона; тип лица-участника; основная часть DPI (которая включает три подраздела).

XML-схема DPI предназначена для обмена информацией, сообщаемой в соответствии с Типовыми правилами отчетности ОЭСР, между компетентными органами, которые активировали отношения обмена в соответствии с МСАА об автоматическом обмене информацией о доходах, полученных с помощью цифровых платформ (DPI МСАА), или аналогичный биржевой инструмент. XML-схема DPI включает информацию для обмена в отношении таких видов деятельности, как: аренда недвижимого имущества; персональные услуги; продажа товаров; аренда транспортных средств.

Кроме того, в Руководстве пользователя указано, что, при необходимости, юрисдикции могут рассмотреть возможность использования XML-схемы DPI внутри страны для сбора необходимой информации от своих соответствующих операторов платформы отчетности. Поле требования для каждого элемента данных и его атрибут указывают, является ли элемент проверочным или необязательным в XML-схеме DPI. Каждый элемент является тем или иным в XML-схеме DPI. Элементы проверки должны присутствовать для всех записей данных в файле, и может быть проведена автоматическая проверка. Дополнительные элементы могут быть предоставлены, но не являются обязательными для заполнения.

Типовые правила отчетности для цифровых платформ подчеркивают постоянное намерение ОЭСР и ЕС расширять налоговую прозрачность как средство обеспечения соблюдения налогового законодательства. Обязанность сообщать о доходах, полученных через цифровые платформы, и обмен такой информацией направлены на то, чтобы помочь странам получать полный набор информации о продавцах на цифровых платформах. Согласованная во всем мире система отчетности направлена на повышение правовой определенности и обеспечение большей ясности для операторов цифровых платформ, которые в настоящее время могут сталкиваться с различными обязательствами по отчетности в отдельных юрисдикциях.

Цифровые платформы должны своевременно установить процессы должной осмотрительности и сбора информации. Компании, входящие в сферу охвата, должны оценить, какие изменения в их процессах и технологиях необходимы для предоставления отчетности в соответствии с Типовыми правилами отчетности. Положительным фактом является то, что закон ЕС о налоге на добавленную стоимость (НДС) уже обязывает цифровые платформы собирать часть данных в соответствии с DAC7 и Типовыми правилами отчетности ОЭСР. Это требование в ЕС ограничивает объем работы, которую должны выполнять цифровые платформы, уже соответствующие правилам ЕС по НДС.

Начнем с налогообложения доходов, полученных в Instagram. По сравнению с другими социальными приложениями [33], в Instagram не так много активных пользователей. С. Кемп [34] утверждает, что Facebook как ведущее социальное приложение имеет 2,7 миллиарда активных пользователей в месяц, в то время как у YouTube и WhatsApp — 2 миллиарда, а у Facebook Messenger и WeChat — около 1,3 миллиарда. Единственное другое приложение с более чем 1 миллиардом пользователей — это Instagram. В октябре 2020 года рекламная аудитория Instagram достигла в общей сложности 1,16 млрд человек. Большинство пользователей из США, Индии, Бразилии, Индонезии и России. Проникновение Instagram по странам значительно на большинстве ключевых рынков: Испания и Италия —

67 %, Германия — 63 %, Россия — 61 %, США, Австралия и Канада — 56 %, Великобритания — 53 %, Франция — 50 % и Япония — 39 %. более 63% пользователей Instagram — люди в возрасте от 18 до 34 лет [34]. Их главные интересы — путешествия, музыка, еда и напитки, мода, кино, здоровье и фитнес, технологии, косметика, спорт и новости [35].

Для деловых целей необходимо иметь подписчиков, и это альтернативное использование Instagram после базового ведения профиля. Более половины пользователей Instagram имеют менее 1000 подписчиков. Порог для сотрудничества для маркетологов — 10 000 подписчиков. Этому условию соответствуют 10% пользователей Instagram, а 0,5% имеют более 500 000 подписчиков [36].

Глядя на самые популярные бренды и влиятельных лиц (инфлюенсеров), становится очевидным, что самой популярной отраслью в Instagram является мода: процент от общего количества взаимодействий с брендами в Instagram составляет почти 25%. Другими важными отраслями являются электронная коммерция, красота, автомобили, розничная торговля, электроника, услуги и спортивные товары [35]. Исследование показывает, что 79% пользователей Instagram ищут дополнительную информацию после просмотра товаров и/или услуг в Instagram, 65% из них посещают веб-сайт бренда, 46% совершают покупку. Кроме того, 37% пользователей Instagram посещают розничный магазин, 31% подписываются на учетную запись бренда, а 29% рассказывают о бренде кому-то другому [35].

Вся вышеуказанная статистика отлично подходит для маркетологов, поскольку маркетинг в Instagram с использованием инфлюенсеров эффективно фокусируется на целевых клиентах и их покупательском поведении. Больше рекламного контента размещается только на YouTube (58%), при этом онлайн-рекламу планируют 43%, ТВ-рекламу — 29%, а в наружной рекламе 20% маркетологов готовы использовать инфлюенсеров. Другими социальными сетями, которые планируется использовать, являются TikTok (35%) или Twitch (20%) [37]. В итоге 39% брендов тратят более 20% своего маркетингового бюджета на маркетинг влияния, а инфлюенсеры, как следствие, получают доходы в таком объеме.

Более половины (51%) брендов работают менее чем с 10 влиятельными лицами, в то время как 5% брендов сотрудничают со 100–1000 влиятельных лиц и 3% брендов работают с более чем 1000 влиятельных лиц. Дуэйн «Скала» Джонсон, который берет в среднем 1 015 000 долларов США за пост, является самой дорогой знаменитостью [38]. Однако ни количество подписчиков, ни цена за пост не означают эффективности маркетинга, поскольку эффективность измеряет количество подписчиков, количество взаимодействий на одного подписчика и активность публикации. Вот почему самые эффективные влиятельные лица бренда, как правило, неизвестные люди, у которых очень разное количество подписчиков и взаимодействий.

Независимо от того, помечен пост или видео как платное размещение или нет, какова форма и тип соглашения между маркетологом и инфлюенсером, и неважно, каков правовой статус инфлюенсера (предприниматель с торговой лицензией или субъект предпринимательской деятельности без какой-либо лицензии), любой доход влиятельного лица подлежит обложению (личным) подоходным налогом. В налоговом законодательстве этот принцип известен как принцип приоритета содержания над формой. Кроме того, необходимо учитывать общее правило противодействия злоупотреблениям (GAAR): для целей расчета налоговых обязательств договоренность или ряд договоренностей, которые, будучи введенными в действие для основной цели или одной из основных целей в виде получения налогового преимущества, что противоречит объекту или цели применимого налогового законодательства, а также не являются подлинными с учетом всех соответствующих фактов и обстоятельств, игнорируются. Для этих целей соглашение или серия соглашений считаются недействительными в той мере, в какой они не осуществляются по уважительным коммерческим причинам, отражающим экономическую реальность [39].

Большинство систем налогообложения доходов физических лиц во всем мире различают пять возможных видов доходов: доходы от зависимой деятельности (трудовые правоотношения), доходы от независимой (предпринимательской) деятельности, включая доходы от прав интеллектуальной собственности (авторских прав), доходы от капитала, доходы от аренды и случайные (нерегулярные) доходы. Для доходов инфлюенсеров не может быть и речи о доходах от капитала и арендных доходах, а остальные виды доходов подлежат подробному анализу. Все юрисдикции облагают налогом как денежные, так и неденежные доходы, включая бартер, используемый маркетологами и влиятельными лицами.

Налогообложение доходов от зависимой деятельности

Отношения по трудовому праву между маркетологами и инфлюенсерами формально возникают редко, а именно потому, что подоходный налог для наемных работников, как правило, выше, чем для самозанятых лиц, а работодатель должен платить дополнительные социальные взносы и взносы на здравоохранение. Однако необходимо исследовать конкретные отношения или конкретный контракт, чтобы решить, как облагать налогом доход конкретного блогера: доходы от отношений, при которых налогоплательщик (влиятельный агент, работник) должен уважать команду плательщика (платежного агента – маркетолога, работодателя) в ходе выполнения работ. Зависимая работа – это работа, выполняемая в отношении превосходства работодателя и исполнения поручений работником. Работа выполняется работником лично для работодателя, по поручению работодателя в рабочее

время, определяемое работодателем. Работодатель организует и руководит рабочим процессом и несет производственный и экономический риск работы [40]. Исходя из этих правил, в особенности (но не только) маркетинговое представительство может рассматриваться (при наличии определённых обстоятельств) как отношения, аналогичные трудовым. Среди определяющих признаков могут быть, например, подготовка постов и видео маркетологом для инфлюенсера, определение времени публикации поста, установка связанных с постом хэштегов и т.д.

Хотя налоговые ставки в целом одинаковы для доходов от зависимой деятельности и других видов доходов, остальные структурные компоненты могут различаться. В частности, построение налоговой базы может существенно повлиять на налоговые обязательства. В большинстве стран в качестве налоговой базы используется заработная плата гросс. Однако, поскольку наемный работник уплачивает социальные взносы и взносы на здравоохранение, эти взносы вычитаются из налоговой базы в некоторых странах. Могут вычитаться расходы на рабочее место, спецодежду, техническое оснащение и т.д. В некоторых странах (например, в Австрии, Германии, Польше) допускается вычет единовременных расходов для снижения налоговой базы на фиксированную денежную сумму, на процент или в комбинации (на процент до фиксированной суммы) [41]. С другой стороны, в Чешской Республике частичной налоговой базой для доходов от зависимой деятельности была сверхваловая заработная плата. Сверхваловая заработная плата определялась как доход от зависимой деятельности, увеличенный на суммы взносов на социальное страхование и здравоохранение (взносы на пенсионное страхование, взносы на государственную политику занятости, взносы на страхование по болезни и взносы на здравоохранение), которые работодатель должен платить в соответствии со специальными правилами. Отчисления на социальное обеспечение и здравоохранение, уплачиваемые чешским работодателем, очень высоки – 33,8% от валового дохода [42].

Налогообложение доходов от самостоятельной деятельности

Большинство блогеров-инфлюенсеров декларируют свои доходы как доходы от независимой (коммерческой) деятельности. Неважно, есть у них торговая лицензия или нет; черный бизнес (без какого-либо официального разрешения или регистрации) считается бизнесом, и доходы от черного бизнеса подлежат налогообложению. Ключевыми признаками для оценки деловой активности являются независимость, последовательность, осуществление деятельности от своего имени, за свой счет и собственная ответственность (на свой предпринимательский риск) для получения прибыли. Все блогеры обычно следуют этим обстоятельствам. Даже если у блогера есть обязанность использовать определенный хэштег

или публиковать пост в определенную дату, эти ограничения не являются препятствием для того, чтобы заявить, что они независимы и на их решения не влияет маркетолог.

Конкретное сотрудничество между маркетологом и инфлюенсером может быть разовым или нерегулярным. Чтобы исследовать постоянство деловой активности, необходимо изучить деятельность конкретного блогера для всех маркетологов. Согласно техническим параметрам Instagram, касающимся отображения постов, фактически необходимо постоянно быть активным, чтобы получить максимальный охват. Размещая сообщения в Instagram, блогеры действуют от своего имени, за свой счет и под свою ответственность. Они непременно хотят добиться прибыли; в этом отношении не имеет решающего значения, действительно ли они приносят прибыль.

Поскольку деятельность влиятельных лиц удовлетворяет всем условиям, позволяющим определить их как деловую активность, они должны иметь статус юридического лица. Однако можно быть влиятельным лицом и получать доход без создания юридического лица. Есть две возможности: получать доход от занятия независимой профессией или от авторского права. Термин «независимая профессия» редко используется в налоговом законодательстве. Однако он используется, например, чешским законодателем для непрофессиональных певцов, художников и других артистов, чтобы они облагали налогом свои случайные доходы как доходы от коммерческой деятельности. Это не систематический метод налогообложения. Более того, термин «независимые профессии» используется в чешском частном праве для конкретного бизнеса, не требующего торговой лицензии, например, для регулируемых профессий (адвокаты, нотариусы, врачи, ветеринары и т. д.).

Как указано выше, большинство постов и историй являются результатом человеческого творчества, подпадающего под творческую или художественную деятельность. Вот почему доходы инфлюенсеров можно облагать налогом как доходы от авторских прав.

Для всех видов независимой деятельности доход должен определяться как все, что блогер получает от маркетолога, независимо от того, является ли это денежной или неденежной формой. Если это неденежная форма (в том числе «бартер»), в основном стоимость продуктов или услуг устанавливается в договоре или в общении между маркетологом и блогером. Если оно там не указано, значение устанавливается любым другим способом. Наиболее распространенным способом является принятие стоимости товаров и услуг, заявленных интернет-магазинами.

Налоговая база по доходам от самостоятельной деятельности создается за счет доходов, уменьшенных на расходы, понесенные для получения, обеспечения и поддержания дохода. Наиболее распространенными расходами являются техническое и графическое обо-

рудование (камера, телефон, ноутбук, программное обеспечение и т. д.), расходы на подключение к Интернету, транспортные расходы, расходы на веб-страницу, расходы на маркетинг, включая платежи в Instagram для увеличения охвата публикации и таргетинга публикации, специальные курсы и т. д. Во многих странах (например, в Словении, Словакии, Чехии и др. [41]) налогоплательщики с ограниченными доходами имеют право требовать единовременных расходов вместо реальных расходов. Если в большинстве стран единовременные расходы относительно невелики (10–30 % налогооблагаемого дохода), то в Словакии они могут достигать до 60 %, а в Словении и Чехии – до 80 % налогооблагаемого дохода. Единовременные расходы различаются в зависимости от вида дохода. Например, в Чехии блогер, чья деятельность оформлена как деятельность юридического лица, может претендовать на 60%; однако, если она/он получает доход от занятия независимой профессией или от авторского права, то только на 40% [43].

Налогообложение случайных доходов

Влиятельные лица, получающие подарки (в качестве незапрашиваемого продукта, подарка, если это не требуется по контракту), должны облагать налогом стоимость подарка как случайный доход; значение должно быть установлено в соответствии со значениями, объявленными (онлайн) магазинами. То же правило распространяется на любой другой случайный (нерегулярный) доход. Преимущество заключается в том, что все государства применяют определенный необлагаемый налогом минимум для случайных доходов (обычно между 1000–2000 евро). Однако в налоговую базу тогда включаются доходы, уменьшенные на расходы, которые могут быть представлены как понесенные для (только) получения таких доходов, но не для обеспечения и поддержания доходов, т. е. расходы должны быть строго связаны с доходами от конкретной деятельности.

Как мы видим из данного опыта стран Европы, отношения блогера-инфлюенсера с налоговым законодательством можно рассматривать с точки зрения рабочих отношений между маркетологом и автором с вычетом затрат (например, в Австрии, Германии, Польше и Чехии), как нерегулярный доход от создания художественного контента под защитой интеллектуальных прав (как вариант «независимой профессии») и как полноценную самостоятельную деятельность юридического лица с вычетами (например, в Словении, Словакии, Чехии). Стоит отметить, что, несмотря на инициативы ЕС в области администрирования и контроля за доходами блогеров в социальных сетях, значительная часть такой деятельности все равно остается в серой зоне.

Налоговые требования США к доходам от YouTube

Google самостоятельно удерживает налоги США с доходов, которые авторы получают от зрителей в США. Налоговая информация предоставляется авторами через AdSense, и Google определяет правильную ставку налога. Если налоговая информация не предоставлена, Google может применить максимальную ставку в 24% к доходу от просмотров со всего мира. Таким образом, все создатели монетизируемого контента на YouTube, независимо от их местонахождения в мире, обязаны предоставлять налоговую информацию.

Google обязан собирать налоговую информацию от авторов в партнерской программе YouTube (YPP) в соответствии с главой 3 Налогового кодекса США. Если применяются какие-либо налоговые вычеты, Google будет удерживать налоги с доходов YouTube от зрителей в США за просмотры рекламы, YouTube Premium, Super Chat, Super Stickers и членство на каналах. Требования к удержанию налога могут различаться в зависимости от страны вашего проживания, от того, имеет ли лицо право претендовать на льготы по налоговым соглашениям и от того, идентифицирует ли себя лицо как физическое или юридическое.

Для авторов за пределами США, предоставляющим свою налоговую информацию для IRS (Налоговая служба США), ставки составляют от 0 до 30 % от доходов, которые автор получает от зрителей в США, и зависят от того, имеет ли страна резидентства автора соглашение об избежании двойного налогообложения с Соединенными Штатами. Если аккаунт корпоративный, то ставка по умолчанию будет составлять 30% от доходов в США при условии, что сам автор находится за пределами Штатов. Компании в США будут уплачивать налог у источника выплаты (Google) в размере 24% от общей суммы доходов по всему миру. При индивидуальном типе учетной записи будет применяться резервное удержание, и будет удержано 24% от общего дохода по всему миру.

Для авторов из США Google не будет удерживать налоги с доходов при своевременном предоставлении достоверной налоговой информации. Данные правила налогообложения авторов на YouTube достаточно новы – были введены 9 марта 2021 года [44].

Здесь мы видим, что Google берет на себя роль налогового агента, не оставляя авторам альтернативных сценариев действий. Более того, такие действия Google затрагивают в большей степени лишь ту часть авторов монетизируемого контента, кто ориентируется именно на пользователей из США, то есть главным критерием остается английский язык. Таким образом, например, авторы из Индии, которых в 2021 году было 342 млн [45], могут не переживать за неудобное налогообложение своих доходов от рекламы на площадке.

YouTube остается вторым по посещаемости сайтом в мире. 16,6% посещений сайтов YouTube приходятся на США, 9,4% — на Индию и 4,9% — Японию [46].

Налогообложение стримеров в США, Twitch

Любые деньги, заработанные на хобби, облагаются только подоходным налогом и должны быть указаны в разделе налогооблагаемых доходов формы 1040 в качестве других налогооблагаемых доходов. Если физлицо заработало за год более 600 долларов, Twitch сам отправляет лицу форму 1099.

Если рассматривать стриминг не как хобби, а как бизнес, то необходимо платить и налог на самозанятость и подоходный налог. На федеральном уровне налог на самозанятость составляет 15,3%. С точки зрения налоговой службы, деньги направляются в “бизнес”, на который, по сути, работает стример (хотя обычно это он и есть). Когда “бизнес” платит стримеру, человек должен платить как работодатель и как работник налоги на социальное обеспечение и медицинскую помощь. В общей сложности это составляет 12,4% для социального обеспечения и 2,9% для медицинской помощи. Налог на самозанятость взимается с чистой прибыли (доходы минус соответствующие расходы). В частности, вычитаются расходы на стриминговое оборудование, использование интернета и программ, частично вычитаются платежи по аренде или ипотеке, выполненные по заказу работы, благотворительные пожертвования. Благотворительные пожертвования начиная с 2020 г. можно вычитать на сумму в размере до 300 долларов США (без указания деталей) и все пожертвования, если ведется их точный учет. Это в первую очередь важно для каналов, которые часто проводят благотворительные трансляции [9].

Возможно наличие налогов на уровне штатов, ситуация различается по штатам.

Налоговое управление США указывает список показателей, которые могут переводить хобби в разряд бизнеса [10]. Проводя различие между хобби или бизнесом физлицу необходимо принять во внимание все факты и обстоятельства, касающиеся этой деятельности. Хобби — это деятельность, осуществляемая не с целью получения прибыли. Это включает в себя деятельность, осуществляемую в основном для спорта, отдыха или удовольствия. Ни один фактор сам по себе не является решающим. Как правило, физлицу необходимо учитывать следующие факторы при определении того, является ли та или иная деятельность бизнесом, направленным на получение прибыли:

- Ведется ли деятельность в деловой манере и ведется ли бухгалтерский учет;
- Есть ли личные мотивы для осуществления этой деятельности;
- Вкладываются ли время и усилия в эту деятельность для того, чтобы сделать ее прибыльной;
- Зависит ли физлицо от доходов с данной деятельности как от средств к существованию;

- Обладает ли физлицо или его консультанты знаниями, необходимыми для успешного ведения бизнеса;
- Было ли оно успешно в получении прибыли в аналогичных видах деятельности.

Если физлицо управляет своим каналом по-деловому и ведет учет, необходимо рассматривать потоковое вещание как бизнес, а не как хобби. Если физлицо вкладывает время и энергию в потоковое вещание в попытке сделать его прибыльным необходимо рассматривать его как бизнес. Если физлицо зависит от дохода при оплате счетов на жизнь, то оно ведет бизнес. Изменение способа трансляции или обновление функций в случае, если они станут более прибыльными, классифицирует работу как бизнес.

Укажем особенность налоговой отчетности в Соединенных Штатах: американские фирмы обязаны сообщать налоговым органам обо всех доходах, которые они выплачивают тем кто работает с ними в любом статусе (имеем ввиду в данном случае физлиц). Как и во многих странах, фирмы сообщают о своих выплатах наемным работникам непосредственно налоговым органам США. Самозанятые работники обычно, с другой стороны, добровольно сообщают о доходах от самозанятости при заполнении налоговых деклараций самостоятельно. Конечно, доход от самозанятости должен быть подкреплён финансовыми показателями, и всегда существует риск проведения аудита этих финансовых показателей.

Получается, что доход гиг-работников регистрируется дважды: фирмы сообщают налоговым органам о выплатах гиг-работникам в размере не менее 600 долларов точно так же, как они делают это для наемных работников¹, и гиг-работники также декларируют этот доход как доход от самозанятости при подаче налоговой декларации. Известно, что доходы от самозанятости, как правило, занижаются, а фирмы не заинтересованы в том, чтобы занижать информацию о них (на самом деле, у фирм стимул прямо противоположный, поскольку фирмы вычитают эти расходы как часть своих коммерческих издержек).

Обложение доходов, полученных через Patreon, в США

Налоговая служба США (IRS) рассматривает валовой доход как «все доходы из любого источника», в том числе и платежи от соответственно патронов, полученные на платформе Patreon. Валовым доходом считается общая сумма платежей, поступившая от патронов, до вычета сервисного сбора платформы, комиссии за обработку платежей и конвертацию валют. Сумму валового дохода за год можно увидеть в разделе «Выплаты» в личном

¹ Технически фирмы сообщают о компенсации лицам, не являющимся работниками, в налоговой форме 1099MISC. Некоторые онлайн-платформы используют другую налоговую форму с другими требованиями к отчетности (Collins et al. 2019) для получения дополнительной информации.

кабинете лица, зарегистрированного на платформе. Patreon не удерживает налог на доходы у источника.

Креаторы, налогоплательщики, которые работают как фрилансеры или независимые подрядчики (не наёмные сотрудники). обычно заполняют форму W-9 (в случае, если они заработали за календарный год больше определённой суммы, за 2021 г. не меньше 600 \$). В форме W-9 необходимо указывать номер налогоплательщика, имя и адрес для идентификации лица, получающего доходы. Креатор заполняет форму W-9 и получает от Patreona форму 1099-K. Форма 1099-K, которую креатор получает от Patreona содержит информацию о его валовых доходах, полученных на платформе Patreon. Она служит основой для заполнения им декларации о доходах. Patreon со своей стороны передаёт данные из формы W-9 вместе со сведениями о годовом доходе лица в Налоговую службу США [11].

Укажем, что вне зависимости от того на какой платформе налогоплательщик США получает доходы, например Twitch, Patreon и т. д. он может уменьшить полученные доходы на ряд расходов, например, на камеру и соответствующее оборудование, программное обеспечение, помещение для домашнего офиса, коммунальные услуги. Это далеко не полный список.

Опыт регулирования налогообложения доходов ФЛ в Азиатском регионе

Индонезия

Исходя их данных исследований в Индонезии, несмотря на статистику продаж в Instagram, идентификационного налогового номера (NPWP) нет у большинства онлайн-бизнесменов региона [57]. В исследовании Лу, Маккерчара и Хансфорда говорится, что способность выявлять налогоплательщиков оказывает значительное влияние на поведение налогоплательщиков в плане соблюдения применимого налогового законодательства [58]. Однако правительству, особенно Генеральному налоговому управлению (DJP), по-прежнему трудно определить, кому именно принадлежит бизнес-аккаунт в Instagram. Это проблема для правительства, потому что, хотя количество онлайн-бизнесменов в Instagram быстро растёт в Индонезии, правительство все еще сталкивается с препятствиями в применении налогового законодательства для онлайн-бизнесменов в Instagram.

Для онлайн-бизнесменов в Instagram, имеющих доход не более 4 800 000 000,00 (четыре миллиарда восьмьсот миллионов рупий, приблизительно 3100 евро) за один финансовый год, предусмотрена возможность уплаты фиксированной суммы по ставке 0,5% от их конечного дохода.

Налогообложение онлайн-бизнеса в Instagram с точки зрения подоходного налога (PPh) и налога на добавленную стоимость (PPN)

В законодательстве Индонезии нет разницы в аспектах налогообложения между онлайн-бизнесом в Instagram и обычным бизнесом, поскольку статус объекта налогообложения одинаков. Для подоходного налога объектом налога является сам доход, полученный в результате онлайн- и офлайн-транзакций.

Итак, любой дополнительный доход, полученный налогоплательщиками и направленный на увеличение благосостояния налогоплательщиков, должен облагаться подоходным налогом. Отметим, что существование работающих схем налогообложения онлайн-бизнесменов в Instagram может быть названо цифровой компанией для обеспечения принципа справедливости (равных условий игры) с компаниями, которые платят налоги правительству на стандартных условиях, работая офлайн [59].

Китай

В соответствии с новыми правилами от 30 марта 2022 г., изданными Администрацией киберпространства Китая, Государственной налоговой администрацией и Государственной администрацией по регулированию рынка (Cyberspace Administration of China, State Administration of Tax, and State Administration for Market Regulation), стриминговые платформы обязаны два раза в год предоставлять в налоговую службу отчёты о своих прямых трансляциях, включая такую информацию, как личные идентификаторы пользователей, данные их банковских счётов и их доходов. Более того, платформы также должны исчислять подоходный налог с доходов физических лиц, полученных от прямых трансляций. Фактически налогом на доходы облагаются донаты, так как стримеры получают доходы во время стримов в виде донатов. Ранее информация с платформ для прямых трансляций не передавалась в налоговые органы. По информации самих стримеров обычно они уклонялись от уплаты налогов, так как государство напрямую не контролировало эту сферу деятельности. Стримеры сами должны были исполнять свои налоговые обязанности, соответственно многие просто не исполняли их, не боясь наказания, из-за отсутствия необходимой информации у налоговых органов [8].

Налогообложение в части криптовалют

Вложения в криптовалюты также относятся к современным цифровым инструментам, позволяющим генерировать доход виртуально. Еще в допандемийный период криптовалюты и цифровые активы переживали свой подъем, а в условиях роста заболеваемости Covid-19 такой способ заработка стал одной из самых привлекательных альтернатив. Соответственно, и вопрос о правовом статусе цифровых валют за последнее десятилетие в целом

и два-три года в частности стал особенно значим для законодателей во всем мире. Рассмотрим аспекты администрирования и налогообложения доходов физлиц, полученных от операций с криптовалютами, в Казахстане как одном из мировых лидеров в области майнинга, а также законотворческую деятельность ряда азиатских стран по этому вопросу.

В сообщениях СМИ содержится не мало заявлений о том, что очередная страна «легализовала» криптовалюты. Однако в действительности вопрос легальности, когда речь заходит о таких волатильных и децентрализованных системах, становится весьма относительным. Единственная страна, фактически приравнявшая их к национальным деньгам, это Сальвадор [1]. Несмотря на то, что большинство стран не вводят полный запрет на использование цифровых валют, практически ни один законодатель не признал их законным платежным средством наравне с национальными деньгами ввиду общей волатильности и недостаточности государственного контроля. После Сальвадора, наиболее преферабельный режим для крипто-пользователей действует в отдельных странах Евросоюза, – так, в кантоне Цуг в Швейцарии с 2021 г. платежи по налогам можно внести криптовалютой (биткоином или эфиром, единицей цифровой валюты Ethereum) – Беларуси, Сингапуре и на Мальте. Преимущества в основном касаются отсутствия налогообложения доходов от этой деятельности и благоприятных режимов для открытия крипто-стартапов.

Отдельного упоминания заслуживает кейс Казахстана, который занимает второе место в мире после США по майнингу биткоина. Несмотря на то, что в Республике нет специального режима для физических лиц, использующих криптовалюту, скорее меры направлены на компании, этот опыт заслуживает упоминания в рамках настоящего исследования. После того как в 2021 г. правительство Китая установило полный запрет на майнинг и операции с цифровой валютой, многие китайские компании, занимающиеся выпуском, добычей и обменом криптовалют (платформы, майнинг-пулы, криптобиржи и кошельки), сменили страну регистрации. Так, часть компаний образовала новые предприятия в отдельных штатах США, например, в Вирджинии (вероятна новая волна юридических «миграций» в связи с ужесточением крипто-законодательства в США). В то же время существенная их доля обосновалась в Казахстане, чему способствовали сравнительное отсутствие государственного контроля и низкие цены на электроэнергию. Временно возникший дефицит электроэнергии, в связи с этим, стал одной из предпосылок для того, чтобы урегулировать отрасль [2]. В Казахстане применяется два режима в отношении криптовалют. Первый действует в зоне внутринационального права РК, и ввиду отсутствия специальных правовых норм доход от цифровой валюты будет отнесен здесь к доходу от покупки или продажи имущества. В техно-финансовом хабе Астана (МФЦА), являющемся особой экономической

зоной, цифровую валюту и активы рассматривают как инвестиции; соответственно, возникает налог на прирост капитала.

В 2020 г. были внесены изменения в Закон РК «Об информатизации», однако данный документ, отдельные статьи которого напоминали российский 259-ФЗ, фактически не вводил регулирования криптоотрасли и не изменял сложившейся вокруг нее экономической ситуации [3]. Несмотря на то, что в Казахстане нет налога ни на майнинг криптовалют, ни на операции с ними, с начала 2022 г. была введена плата за их майнинг. В ст. 606-1 – 606-5 Налоговый кодекс РК дает определение цифрового майнинга, указывает круг лиц, попадающих под действия соответствующих статей, ставку платы и порядок исчисления и уплаты [4].

Уже сейчас стали видны первые результаты принятых мер: в конце мая 2022 г. Минфин РК отчитался о 652 млн. тенге, поступивших в результате действия закона об оплате цифрового майнинга за I квартал 2022 г. при ставке на электроэнергию – 1 тенге за 1 кВт-час [5]. Регулятор отмечал, что Парламент обсуждал повышение ставки в 10 раз. 11 июля 2022 г. Президентом был подписан Закон, вносящий изменения и дополнения в Налоговый кодекс по данному вопросу. Закон вступил в силу с 21 июля 2022 г. Действовать закон начнёт с 1 января 2023.

Тем не менее, рассматривая опыт Казахстана, необходимо отметить, что последние изменения, которые претерпели Закон «Об информатизации» и НК РК в отношении криптоотрасли, не позволили установить многостороннее регулирование. Во-первых, для целей налогообложения цифровая валюта и активы рассматриваются довольно узко – только в части майнинга, и скорее напоминают налог на электроэнергию, действующих, например, в ряде европейских стран. Иными словами, большая часть операций с нею не воспринимаются регулятором как основание для возникновения налогооблагаемого дохода. Во-вторых, на сегодняшний день в Казахстане сложилась экономическая и правовая ситуация, при которой несмотря на различные льготы, которые действуют в МФЦА для крипто-стартапов и компаний, режим ни одной из экономических зон Республики не позволяет банкам проводить операции с криптовалютой, т.е. разрешается заниматься майнингом, но не обналичивать и наоборот. В текущей ситуации теневой крипторынок может вырасти, а из всех прочих майнеров более всего экономическую выгоду извлекают пользователи-нерезиденты.

В отношении налогообложения доходов от криптовалюты физических лиц законодательство РК также нельзя оценить как последовательное. Так, в ст. 606-2 РК, раскрывающей статус плательщиков, говорится: «плательщиками платы являются лица, осуществляющие цифровой майнинг». Как следует из статьи, ими могут быть как юридические, так и физические лица, однако Правила «Информирования о деятельности по осуществлению

цифрового майнинга», утвержденные в след за изменениями в НК РК, предусматривают процедуру информирования только для юридических лиц (т.е. существует только одна форма отчетности)². Кроме того, если отследить крупных игроков среди майнинговых компаний государству относительно легко, – чтобы проконтролировать оплату счетов за потребленное электричество – то провести ту же операцию с простыми гражданами – нет (например, отличить от потребления электроэнергии для бытовых нужд). Таким образом, в настоящее время законодательство Казахстана не детализирует регулирование для физических лиц и этот механизм предстоит выработать в условиях только растущей в стране криптоотрасли.

Если обратиться к исследованию заблокированных зарубежных инструментов получения цифрового дохода, то становится очевидным, что существенная доля зарубежных криптобирж – преимущественно западных – с начала 2022 г. не может использоваться российскими майнерами и инвесторами³. Это обусловлено либо невозможностью вывести средства из-за блокировки банковских карт, либо баном российских аккаунтов на майнинговых площадках. Как отмечают российские держатели криптовалют, они видят альтернативу на азиатских площадках. Таким образом, после введения санкций большинство из них будут генерировать свой цифровой доход на криптобиржах Азии, а значит попадать под соответствующее налоговое регулирование. Соответственно рассмотрение опыта азиатских стран наиболее актуальным.

В ряде южноазиатских стран также действует регулирование криптоотрасли. Так, Сингапур одним из первых разработал соответствующее законодательство; впервые, в 2019 было введено обязательное лицензирование компаний, предоставляющих услуги с цифровыми валютами. В целом регулятор достаточно долго придерживался позитивной риторики: цифровая валюта также не является здесь платежным средством, однако и майнинг и операции с ней разрешены законом.

Сингапур рассматривает цифровую валюту как товар, следовательно, нет оснований для налога на прирост капитала при операциях с ней. Преимущественно налоги платят только юридические лица: на прибыль и GST, поскольку цифровая валюта здесь является товаром. Тем не менее, в 2017 г. денежно-кредитный орган выпустил руководство с категоризацией токенов и валют. Например, токены ценных бумаг («securities tokens»), которые

²Правила информирования о деятельности по осуществлению цифрового майнинга. Утверждено приказом Министра цифрового развития, инноваций и аэрокосмической промышленности Республики Казахстан от 13 октября 2020 года № 384/НК.

³Мониторинг ситуации по оставшимся/заблокированным, новым зарубежным инструментам получения доходов физлицами, российскими налогоплательщиками, от источников, существующих в цифровой форме: альтернативы только подбираются. ИПЭИ. Ранхигс.2022.

пользователи приобретают в целях получения прав собственности или будущей прибыли, когда владение токеном позволяет участвовать в трасте или корпорации, будут регулироваться как ценные бумаги [6]. Схожее разграничение при определении цифровых валют существует и в Гонконге [7].

Виртуальная валюта же, как поясняется в руководстве, требуется только для оплаты товаров и услуг. Хотя в Сингапуре физические лица в настоящий момент должны платить налог, только если операции с криптовалютой являются их основным занятием и источником заработка, – что тоже весьма фрагментарно здесь урегулировано – в скором будущем можно ожидать ужесточение действующих норм. Так, в 2020–2022 гг. расширен перечень компаний, обязанных получать лицензию и придерживаться антиотмывочного законодательства (правила по борьбе с отмыванием денег и финансированием терроризма (AML/CFT)), то есть изменен порядок и качество пользовательских данных, которые предприятие должно предоставлять контрольно-надзорным органам [12]. Такие меры уже нашли свое отражение в общественно-экономической ситуации: в 2021 г. крупнейшая биржа Binance была внесена в предупредительный список для инвесторов, свернула стартап нового криптокошелька в Сингапуре, а также, прекратила все операции в рамках биржи Binance Asia (одной из крупнейших на континенте) [13]. Регулятор также подчеркивает, что в будущем публичный оборот цифровых валют должен быть значительно урезан в целях безопасности для благосостояния населения [14]. В этих целях компаниям, специализирующимся в криптоотрасли, уже запрещено рекламировать криптовалюту в открытых источниках, исключение составляют только их официальные сайты и страницы в социальных сетях.

Во многих других странах южной Азии по общему правилу криптовалюта причисляется к ценным бумагам, в то же время некоторые западные законодатели стремятся причислить криптовалюту к разделу собственности для целей налогообложения (и как следствие, обложить налогом на прирост капитала – такой режим действует, например, в США [15]). Так, некоторые страны Азии определяют криптовалюту как ценные бумаги. Отметим, однако, что при определенных условиях регулятор США тоже будет рассматривать сделки с криптовалютой как доход от активов, точнее ценных бумаг – «securities» – и, следовательно, применять ставки подоходного налога; в данном случае практика регулирования будет схожа с азиатским подходом [16].

Примером является Малайзия: сделки с ней для физических лиц будут облагаться налогом только при условии регулярности их повторений [17]. Здесь первые регуляторные меры были приняты в 2019 г. Хотя Закон и выделяет цифровую валюту и токены, регулируя и определяя их как ценные бумаги, специального налогового режима для них не

предусмотрено [17]. В строгом смысле нельзя говорить о том, что сделки и операции с криптовалютой вообще обложены налогом в Малайзии. Физическое лицо обязано будет подать декларацию и уплатить налог лишь в том случае, если его сделки с криптовалютой будут регулярными и повторяющимися. Как отмечают эксперты, ввиду узости такого подхода, – особенно, если сравнивать с США – когда цифровые активы и валюта рассматриваются только как ценная бумага, для национального бюджета появляется существенная налоговая утечка («tax leakage») [18]. В настоящее время налоговые органы Малайзии исследуют новые источники дохода для целей налогообложения криптовалют, таким образом, регулятор намеревается расширить юрисдикцию в этой отрасли. Другим препятствием для малазийских органов стала неприменимость существующих механизмов по разрешению споров, которые действуют для обычных ценных бумаг: например, это касается защиты прав потребителя – этот механизм не действует по отношению к цифровым активам и валюте. Таким образом, высока вероятность ужесточения налогового контроля в Малайзии [18].

Законодательство Гонконга определяет криптовалюту как виртуальный товар, и она достаточно фрагментарна урегулирована. По общему правилу сделки с ней не облагаются налогом, однако с 2017 г. цифровая валюта и токены в определенных случаях рассматриваются как ценные бумаги, – акции, облигации и проценты (в схеме коллективного инвестирования CIS) – например, если владение криптовалютой обеспечивает собственнику долю в бизнесе [7]. С этой точки зрения, определенные правовые аспекты налогообложения криптовалют в Гонконге схожи с подходом Сингапура.

Сингапур, некогда считавшийся крипто-гаванью, продолжает курс на ограничения для крипто-бизнеса и частных пользователей. Денежно-кредитное управление Сингапура (MAS) заняло двойственную позицию, с одной стороны, публично поддерживая развитие крипто-технологий, с другой стороны, анонсируя противодействие цифровым спекуляциям [54]. К последним можно отнести усложнение процесса по получению лицензий крипто-компаниями. Регулятор отметил наступление «крипто-зимы» и выразил также обеспокоенность использованием криптовалюты в качестве денег частными «розничными» инвесторами, однако прямых действий по ограничению действий физлиц пока не предпринималось. Как и администрации США и РФ, среди всех цифровых активов главный банк Сингапура выступает за легализацию стейблкоинов (стабильных централизованных цифровых монет), в первую очередь, выпущенных государством или иной хорошо контролируемой организацией.

Подход США к регулированию криптовалют за последние годы можно было охарактеризовать как наиболее жесткий. Именно с ним некоторые эксперты связывают падение курса биткоина во втором полугодии 2022 г. [55] Тем не менее, в настоящий момент нельзя

судить о законодательном единстве американских властей в процессе выработки общего закона (в настоящее время правовой режим криптовалют в основном определяется законами штатов), в особенности после последнего обвала крипторынка. Представители ФРС, налогового органа США, не меняют свою позицию жесткого регулирования, выступив также и за выработку жестких правил для стейблкоинов после скандала с мошенничеством крипто-компании Terra в августе-сентябре 2022 г. (ее токены обесценились, компания ликвидировалась, а против ее основателей завели уголовное судопроизводство). Другой государственный орган Федеральной корпорации страхования депозитов (FDIC) также с целью снижения деловых контактов между банками и крипто-бизнесом делал рассылки с призывом отказаться от предоставления услуг крипто-компаниям и предоставлять органу информацию о последних [56]. Сторонники запретительной повестки есть и в главном законодательном органе США; так, в августе 2022 г. конгрессмен Э. Уоррен внесла законопроект, согласно которому банкам запрещается оказывать криптовалютные услуги клиентам, объясняя это тем, что текущие правила, выпущенные Управлением валютного контролера (ОСС), недостаточно покрывают возникающие экономические отношения и американские банки, в том числе блок крупнейших с Уолл-стрит, бесконтрольно участвуют в криптоиндустрии [57]. В целом, американские регуляторы мотивируют свою политику необходимостью уменьшить использование гражданами таких рискованных и незащищенных средств расчета, не поддерживая способ заработка для физлиц через криптовалюту, т. е. запреты для крипто-компаний обосновываются, в первую очередь, «риском для потребителя». С другой стороны, ситуация на рынке цифровых активов последних месяцев заставила некоторых некогда противников пересмотреть свое отношение. Так, М. Хсу, глава ОСС, ранее поддерживавший инициативы ФРС, заявил, что настоящий кризис снизил интерес госорганов к крипто-отрасли, поскольку темпы выработки соответствующих законов и правил упали вместе со снижением спроса на цифровую валюту, и регулятору стоит более тщательно и неспешно подходить к вопросу их регулирования; схожие предложения поступают и от некоторых представителей Конгресса [51].

Прямо противоположной линии в выстраивании государственной политики в отношении цифровой валюты и активов придерживается Великобритания. Новое правительство во главе с Л. Трасс подтвердило продолжение курса своих предшественников на создание привлекательной юрисдикции для крипто-технологий со всего мира, к которым будут относиться не только криптовалюты и токены, но и использование блокчейна в государственных и социальных экосистемах. В сентябре 2022 г. новый законопроект о финансах и рынках прошел второе чтение в нижней палате Парламента, и в перспективе ожидается, что он

урегулирует платежи со стейблкоинах [52]. Изменения же, затронувшие все цифровые активы, произошли в июле 2022 г. в связи с изданием консультационного документа Правовой комиссией Англии и Уэльса, согласно которому правительству стоит внести изменения в закон о личной собственности, распространив его на цифровые валюты и активы [53]. Предложения в меньшей степени затрагивают криптовалюты как средства платежа с необозначенным статусом, зато описывают возможное регулирование невзаимозаменяемых криптографических токенов NFT. Однако авторы документа признают, что ЦФА плохо соотносятся с понятиями существующих законов о собственности. Таким образом, предлагается выделить их в отдельную новую категорию «объекты данных». Такое выделение, как они отмечают, облегчит для простых крипто-пользователей процедуру возмещения убытков в случае кибер-мошенничеств и взломов. Тем не менее, рекомендации Комиссии не могут быть приняты в Северной Ирландии и Шотландии, поскольку в последних действуют собственные правовые системы.

Отдельно упомянем опыт Южной Кореи. Несмотря на то, что власти вводят общее крипто-законодательство только с 2024 г. (доход от криптовалюты будет подпадать под налог на прирост капитала), в августе 2022 г. были урегулированы некоторые вопросы, связанные с оборотом цифровой валюты. Так, теперь бесплатная раздача виртуальных активов и валют признается дарением и облагается соответствующим налогом на дарение/наследство; налогоплательщик должен подать декларацию в течение 3 месяцев с момента получения, ставка варьируется от 10 до 50% [59]. При этом неважно, как именно была осуществлена транзакция: через Airdrop или за хардфорк (разветвление сети блокчейна).

Таким образом, во втором полугодии 2022 г. в связи с наступлением «крипто-зимы», обвалом распространенных криптовалют, некоторые законодатели пересмотрели свои инициативы в отношении регулирования крипто-рынка. Тем не менее, общий курс на ужесточение законодательства продолжается, пусть и замедлив свой темп. Несмотря на то, что большая часть ограничений касается крипто-компаний и банков, они несомненно повлияют и на процесс заработка физлиц через криптовалюту. Вместе с тем, отчетливо заметна тенденция на урегулирование и легализацию операций со стейблкоинами, которые также стремятся выпустить и национальные администрации (цифровой рубль, доллар, боливар и т.д.).

2. Выводы по результатам анализа современных тенденций налогообложения в мире

По результатам анализа ситуации с криптовалютами можно сказать о том, что на данный момент мало, где в мире и, в частности, в Азии в национальном законодательстве аспекты, касающиеся налогообложения и администрирования доходов, полученных от цифровой валюты и активов, нашли свое отражение. Вместе с тем можно выделить бесспорных пионеров в этой области среди азиатских регуляторов (Сингапур). Для целей регулирования цифровые валюты здесь преимущественно рассматриваются как ценные бумаги или товар; действует режим лицензирования крипто-предприятий и обязанность придерживаться антиотмывочных правил. В целом, даже юрисдикции, традиционно считавшиеся налоговыми гаванями для крипто-компаний, в настоящее время взяли курс на ужесточение регулирования. Казахстан является привлекательной юрисдикцией для крипто-пользователей и компаний ввиду благоприятного правового режима, особенно после введения новой политики Китая, и низких ставок за электроэнергию, однако его законодательная повестка также сменилась в сторону повышения плат и дополнительных регламентов.

Интересным является опыт Чехии по применению в целях налогообложения понятия «независимая профессия», под которое попадают, например, блогеры. А также возможность обложения доходов блогеров от постов и историй в качестве результатов творчества как доходы от авторских прав. Доходы инфлюенсеров от взаимодействия с маркетологами для целей налогообложения рассматриваются как денежные, так и иные. Стоимость же, например, полученных ими товаров, которые они прорекламировали, может определяться как стоимость таких же товаров в каталоге соответствующей компании.

Как мы видим из данного опыта стран Европы, отношения блогера-инфлюенсера с налоговым законодательством можно рассматривать с точки зрения рабочих отношений между маркетологом и автором с вычетом затрат (например, в Австрии, Германии, Польше и Чехии), как нерегулярный доход от создания художественного контента под защитой интеллектуальных прав (как вариант «независимой профессии») и как полноценную самостоятельную деятельность юридического лица с вычетами (например, в Словении, Словакии, Чехии).

Отметим, что в марте 2022 г. Китай усилил государственный контроль за доходами, получаемыми на платформах. Теперь стриминговые платформы должны предоставлять в налоговую службу информацию по пользователям, с указанием данных их банковских счетов и доходов, получаемых на таких платформах. Однако, помимо этого стриминговые платформы должны еще и удерживать налог с полученных стримерами доходов.

Интересным является и опыт США по налогообложению блогеров и стримеров. Так, например, YouTube является налоговым агентом по доходам, полученным от зрителей в США. Twitch, если доходы физлица превышают определенный уровень (600 долларов в год) присылает физлицу определенную стандартную форму, в которой отражены его соответствующие доходы. Сходным образом с Twitch действует и, например, Patreon.

Заключение

В мире наблюдается целый ряд тенденций, которые влияют или могут повлиять на налогообложение и администрирование доходов физлиц, полученных от источников, существующих в цифровой форме. Происходит активное развитие креативной экономики, в которую вовлекается все больше физических лиц, при этом подавляющее большинство из тех, кто создает соответствующий контент, являются непрофессиональными создателями контента. Эта тенденция характерна как для мира в целом, так и для России в частности. Авторы, создатели контента используют все больше различных платформ для свои конкретных задач, например, общения с подписчиками, проведения онлайн-курсов и вебинаров и т.д. Данная ситуация только получает свое развитие в России. Физические лица все чаще находят краткосрочную работу, подработки на платформах, при этом встают не только вопросы налогообложения, но социальной защиты таких работников, а также квалификация их статуса, взаимоотношений с теми, кто предоставляет им работу.

Существует целый ряд интересных аспектов зарубежного опыта налогообложения соответствующих доходов, в первую очередь в части доходов блогеров, стримеров и т.п. Очевидно, что роль платформ в данном вопросе становится все более весомой, а государство усиливает контроль за доходами в этой области. Вопросы обложения криптоиндустрии пока только получают свое развитие, хотя ряд стран-пионеров уже значительно продвинулись в данном вопросе.

Список использованных источников

1. Первая в мире страна узаконила биткойн в качестве платежного средства. РБК: <https://www.rbc.ru/crypto/news/60c061bd9a79473cfacba878>
2. Майнинг в Казахстане: регулирование, перспективы и препятствия: <https://media.sigen.pro/regulation/7973>.
3. Закон Республики Казахстан Об информатизации (с изменениями и дополнениями по состоянию на 03.05.2022 г.).
4. Кодекс Республики Казахстан О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.03.2022 г.).
5. 652 млн. тенге поступило от цифрового майнинга: <https://www.gov.kz/memleket/entities/kgd/press/news/details/379843?lang=ru>.
6. A Guide to Digital Token Offerings. Monetary Authority of Singapore: <https://www.mas.gov.sg/~media/MAS/News%20and%20Publications/Mono-graphs%20and%20Information%20Papers/Guide%20to%20Digital%20Token%20Offer-ings%20last%20updated%20on%2030%20Nov.pdf>.
7. Statement on initial coin offerings. Securities and Futures Commission. Hong Kong. September 5, 2017.
8. https://www.scmp.com/tech/policy/article/3172614/china-tech-crackdown-no-more-tax-free-riches-live-streaming-stars?utm_source=ixbtcom
9. <https://www.streamscheme.com/how-to-pay-income-tax-as-a-streamer/>
10. <https://www.irs.gov/faqs/small-business-self-employed-other-business/income-expenses/income-expenses>
11. <https://support.patreon.com/hc/en-us/articles/207477063-US-Creator-Frequently-Asked-Tax-Questions>
12. Singapore Passes Law to Tighten Rules for Crypto Providers. Bloomberg: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2022-04-05/singapore-passes-law-to-tighten-rules-for-crypto-providers>.
13. Binance exchange to close its crypto services in Singapore: http://timesofindia.indiatimes.com/articleshow/88325259.cms?utm_source=contentofinterest&utm_medium=text&utm_campaign=cppst.
14. Singapore Asks Crypto Firms Not to Market Services to Public. Bloomberg: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2022-01-17/singapore-tells-crypto-firms-not-to-market-services-to-public>.

15. Internal Revenue Bulletin: 2014-16. IRS Virtual Currency Guidance. IRS. April 14, 2014. https://www.irs.gov/irb/2014-16_IRB#NOT-2014-21
16. Leech, O. US Crypto Tax Guide 2022. <https://www.coindesk.com/learn/us-crypto-tax-guide-2022/>
17. The Enactment of the Capital Markets and Services (Prescription of Securities) (Digital Currency and Digital Token) Order 2019 (order 2019). P.U.(A) 12/2019.
18. Digital banking and crypto regulations in Malaysia. Expert Briefing. <https://law.asia/digital-banking-and-crypto-regulations-in-malaysia/>
19. Otto Kässi and Vili Lehdonvirta, 'Online Labour Index: Measuring the Online Gig Economy for Policy and Research' (2018) 137 *Technological Forecasting and Social Change* 241, 242.
20. Abigail Hunt and Emma Samman, 'Gender and the Gig Economy' (2019) ODI Working paper 546 10 <<https://www.odi.org/sites/odi.org.uk/files/resource-documents/12586.pdf>> and Siou Chew Kuek and others
21. Sacha Garben, 'Protecting Workers in the Online Platform Economy: An Overview of Regulatory and Policy Developments in the EU - Safety and Health at Work - EU-OSHA' (European Agency for Safety and Health at Work (EU-OSHA) 2017) *European Risk Observatory Discussion paper* ISSN: 1831-9343 13 <<https://osha.europa.eu/en/publications/protecting-workers-online-platform-economy-overview-regulatory-and-policy-developments/view>> accessed 23 December 2019
22. <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/gig-economy>
23. Annarosa Pesole and others, 'Platform Workers in Europe' (Publications Office of the European Union 2018) EUR 29275 EN 3 <ISBN 978-92-79-87996-8, doi:10.2760/742789, JRC112157>
24. High-Level Expert Group on the Impact of the Digital Transformation on EU Labour Markets, 'The Impact of the Digital Transformation on EU Labour Markets' (2019) Report Commissioned by the European Commission ISBN 978-92-76-02072-1 doi: 10.2759/586795 KK-01-19-339-EN-N 43 <<https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/final-report-high-level-expert-group-impact-digital-transformation-eu-labour-markets>>
25. Milka Casanegra de Jantscher and Vito Tanzi, *Presumptive Income Taxation; Administrative, Efficiency, and Equity Aspects* (International Monetary Fund 1987); Benno Torgler, 'The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity' (2006) 61 *Journal of Economic Behavior & Organization* 81; Joel Slemrod, 'Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion' (2007) 21 *Journal of Economic Perspectives* 25; Benno Torgler and Neven T Valev, 'Gender and Public Attitudes Toward Corruption and Tax Evasion' (2010) 28 *Contemporary Economic Policy* 554;

Henrik Jacobsen Kleven and others, ‘Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Tax Audit Experiment in Denmark’ (2011) 79 *Econometrica* 651; Christoph Kogler, Stephan Muehlbacher and Erich Kirchler, ‘Testing the “Slippery Slope Framework” among Self-Employed Taxpayers’ (2015) 16 *Economics of Governance* 125; Ana Cinta G Cabral, Christos Kotsogiannis and Gareth Myles, ‘Self-Employment Income Gap in Great Britain: How Much and Who?’ CESifo Economic Studies <<https://academic.oup.com/cesifo/advance-article/doi/10.1093/cesifo/ify015/5032456>>; Arun Advani, William Elming and Jonathan Shaw, ‘The Dynamic Effects of Tax Audits’ [2017] IFS Working Paper W17/24 39; Daisy Ogembo, ‘Are Presumptive Taxes a Good Option for Taxing Self-Employed Professionals in Low and Middle-Income Countries?’ (2019) 5 *Journal of Tax Administration* <<http://jota.website/index.php/JoTA/article/view/233>>

26. R Florisson and I Mandl, ‘Platform Work: Types and Implications for Work and Employment – Literature Review’ (2018) Working paper WPEF18004 Eurofound 100.

27. https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-releases-consultation-document-on-model-rules-for-data-reporting-by-platform-operators-for-sellers-in-the-sharing-economy

28. https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/eu-adopts-tax-transparency-rules-for-digital-platforms-dac7

29. <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-digital-platform-operators-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.pdf>

30. <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/DPI-DAC7-XML-Schema-and-User-Guide-v2.03.zip>

31. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1648647294&id=id&accname=guest&checksum=FAFB47A53E707632DE00401C76EE2397>

32. <http://www.oecd.org/ctp/the-sharing-and-gig-economy-effective-taxation-of-platform-sellers-574b61f8-en.htm>

33. M. Iqbal, *Instagram Revenue and Usage Statistics (2021)*, 24.05.2021, www.businessofapps.com/data/instagram-statistics

34. S. Kemp, *Digital 2020: October Global Statshot*, 20.10.2020, <https://datareportal.com/reports/digital-2020-october-global-statshot>

35. Facebook for Business, *How to Take Your Instagram Content to the Next Level*, 14.02.2019, www.facebook.com/business/news/insights/how-to-take-your-instagram-content-to-the-next-level?ref=FBB_ConnectWithNewAudiences

36. HubSpot, *Instagram Engagement Report – What Your Company Needs to Know for 2020*, 10.03.2021, https://cdn2.hubspot.net/hubfs/53/HubSpotMention_ebook_2020-FINAL-1.pdf

37. Takumi, *Into the Mainstream: Influencer Marketing in Society*, <https://takumi.com/whitepaper2020>
38. Hopper HW, *Instagram Rich List 2020*, 19.04.2021, www.hopperhq.com/blog/instagram-rich-list
39. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market (OJ EU L 193/1, 19/07/2016).
40. L. Petriková, *Závislá práce a pracovní právo – aktuální stav*, „Práce a mzdy“ 2019, vol. 14(7–8), p. 21.
41. European Commission, *Taxes in Europe Database*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/refineAdvSearch.html
42. M. Radvan, *Taxation of Employment Income in the Czech Republic*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, vol. 20(1), pp. 23–35.
43. M. Radvan, *Czech Tax Law*, Brno 2020, https://science.law.muni.cz/knihy/monografie/Radvan_Czech_Tax_Law.pdf
44. <https://support.google.com/youtube/answer/10391362?hl=en>
45. <https://www.emarketer.com/content/netflix-struggles-to-gain-foothold-in-indian-market-youtube-benefits-from-increasing-digital-video-viewers>
46. <https://www.alexa.com/siteinfo/youtube.com>
47. Office of Tax Simplification, ‘Platforms, the Platform Economy and Tax Simplification’ (2018) <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/729322/OTS_platform_paper.pdf>
48. R Florisson and I Mandl, ‘Platform Work: Types and Implications for Work and Employment – Literature Review’ (2018) Working paper WPEF18004 Eurofound 100.
49. Office of Tax Simplification, ‘Platforms, the Platform Economy and Tax Simplification’ (2018)
50. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/729322/OTS_platform_paper.pdf
51. <https://www.theblock.co/post/168311/urgency-to-draft-u-s-crypto-regs-has-slowed-since-market-collapse-top-banking-regulator-says>
52. <https://bills.parliament.uk/bills/3326>
53. <https://www.coindesk.com/policy/2022/07/27/law-commission-of-england-and-wales-sees-crypto-as-a-new-type-of-property/?outputType=amp>
54. <https://www.mas.gov.sg/news/speeches/2022/yes-to-digital-asset-innovation-no-to-cryptocurrency-speculation>

55. <https://restructuring.weil.com/bitcoin-bankruptcy/winter-in-june-distress-in-the-crypto-industry-and-potential-regulatory-responses/>
56. <https://www.fdic.gov/news/financial-institution-letters/2022/fil22016.html>
57. <https://bits.media/senator-pet-tumi-fdic-meshaet-bankovskomu-obsluzhivaniyu-kriptokompaniy/>
58. <https://bits.media/senator-ssha-predlozhil-sokratit-uchastie-uoll-strit-v-kriptoin-dustrii/>
59. <https://www.rbc.ru/crypto/news/630327959a794786e1bd5e7c>
60. https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:TD9svt5wX_AJ:https://www.atlantis-press.com/article/125948344.pdf+&cd=14&hl=ru&ct=clnk&gl=ru
61. Julian Supardi, Vebri Does, “Rancang Bangun Collaborative System Pemasaran Hotel Secara On-Line Dengan Pendekatan Mediator Based”, Jurnal Sistem Informasi (JSI), Vol. 1 No. 2, p. 56, 2009; Lubis, Melisa Rahmaini, “Kebijakan Pengaturan Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai Terhadap Transaksi E- Commerce”, Jurnal Ilmiah Hukum Administrasi Negara Fakultas Hukum Universitas Lampung, Vol. 4 No. 1, p. 12, 2017.
62. Ern Chen Loo, Margaret Mckerchar, Ann Hansford, “Understanding the Compliance Behaviour of Malaysian Individual Taxpayers Using a Mixed Method Approach”, Journal of the Australasian Tax Teachers Association, Vol.4 No.1, p. 1072, 2009.
63. <https://www.cnbcindonesia.com/tech/20200602105424-37-162360/tanpa-kompromi-dua-jempol-untuk-sri-mulyani-sikat-netflix-cs>. [cindonesia.com/tech/20200602105424-37-162360/tanpa-kompromi-dua-jempol-untuk-sri-mulyani-sikat-netflix-cs](https://www.cnbcindonesia.com/tech/20200602105424-37-162360/tanpa-kompromi-dua-jempol-untuk-sri-mulyani-sikat-netflix-cs).
64. Tax on cryptoassets. HMRC: <https://www.gov.uk/government/publications/tax-on-cryptoassets#full-publication-update-history>

**В СЕРИИ ПРЕПРИНТОВ
РАНХиГС РАССМАТРИВАЮТСЯ
ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ
И ПРАКТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ
К СОЗДАНИЮ, АКТИВНОМУ
ИСПОЛЬЗОВАНИЮ
ВОЗМОЖНОСТЕЙ
ИННОВАЦИЙ В РАЗЛИЧНЫХ
СФЕРАХ ЭКОНОМИКИ
КАК КЛЮЧЕВОГО УСЛОВИЯ
ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ**



РАНХиГС
РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ