

Piotr Wyjadłowski

mgr, Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego w Krakowie

orcid.org/0000-0003-3805-3450

wyjadlowski.piotr@gmail.com

Regulacje prawnopodatkowe w kontekście nadania osobowości prawnej sztucznej inteligencji

Wstęp

Wzrost udziału algorytmów sztucznej inteligencji (SI) w strukturze globalnej gospodarki stwarza nowe wyzwania dla państw, w tym te związane z systemami opodatkowania. Celem państw jest utrzymanie zdolności alokacji środków na dobra publiczne oraz zagwarantowanie źródeł rekompensaty dla jednostek, które mogą zostać wykluczone z rynku pracy na skutek automatyzacji przez SI. Obecnie zagadnienia te są niedostrzegane i marginalizowane w systemach prawnych, choć należy zaznaczyć, że w niektórych z nich gratyfikuje się implementację SI, udzielając korzyści podatkowych firmom inwestującym w technologie bazujące na niej. Podkreślić należy, że wielkie korporacje, dzięki komercjalizacji i licencjonowaniu technologii SI, generują znaczne przychody, co stanowi wyzwanie dla globalnego systemu podatkowego. W artykule wskazano na problemy z efektywnym opodatkowaniem takich podmiotów.

Obecnie algorytmy SI są wykorzystywane głównie jako instrumenty znajdujące się pod kontrolą ludzi, którzy podejmują decyzje o zastosowaniu lub niewykorzystaniu wyników ich działania. Oczekuje się jednak zmiany rozumienia SI i uznania jej za podmiot,

a nie jedynie przedmiot prawa. Celem artykułu jest przedstawienie wybranych koncepcji nadania podmiotowości prawnej SI, a następnie próba ukazania najlepszej z nich w kontekście dostosowania SI do istniejących regulacji podatkowych.

Regulacja w prawie podatkowym odnosi się do norm prawnych, które określają obowiązki podatkowe podmiotów (zarówno osób fizycznych, jak i prawnych), sposoby ich obliczania, procedury poboru podatków oraz metody egzekwowania zobowiązań podatkowych przez organy administracji skarbowej. Podstawowym problemem wymagającym rozstrzygnięcia jest, czy i w jakim zakresie przepisy prawa podatkowego mogą zostać zaadaptowane do regulowania działalności gospodarczej wykonywanej przez SI oraz jakie ramy prawne mogłyby umożliwić inkorporację takich regulacji. Aby rzetelnie zająć się tą kwestią, konieczna jest dogłębna analiza statusu prawnego przypisywanego systemom SI.

Czy SI może podlegać istniejącym regulacjom podatkowym?

Trzeba zwrócić uwagę na trudności związane z określeniem jednolitej definicji SI ze względu na jej dynamiczny rozwój i różnorodność zastosowań. Z tego powodu coraz częściej proponuje się definiowanie SI w kontekście realizacji konkretnych zadań. W ten sposób SI jest przedstawiona jako dziedzina nauki o dużej złożoności, łącząca wiele technologii i metod, stale rozwijająca się i adaptująca do nowych wyzwań¹. Na potrzeby niniejszego artykułu najtrafniejsze wydaje się odwołanie do koncepcji SI według Tomasza Zalewskiego oraz Lawrence'a Lessiga.

Tomasz Zalewski przedstawia swoją definicję SI, koncentrując się na kilku kluczowych aspektach. Po pierwsze, definiuje SI jako system zdolny do wykonywania zadań, które wymagają procesu uczenia się i uwzględniania nowych okoliczności podczas rozwiązywania problemów. Podkreśla, że taka zdolność do uczenia się jest warunkiem koniecznym dla identyfikacji systemu jako SI. Zalewski zwraca również uwagę na różny stopień autonomii, z jakim SI może

¹ E.A. Płoch, *O pojęciu sztucznej inteligencji i możliwościach jej zastosowania w postępowaniu cywilnym*, „Prawo w Działaniu” 2020, t. 44, s. 274.

działać, oraz na różne formy interakcji z otoczeniem, zarówno cyfrowym, jak i fizycznym. Przywołuje również pojęcie informatyczne SI, które opisuje jako systemy komputerowe analizujące duże ilości danych, uczące się na ich podstawie i optymalizujące sposób podejmowania decyzji. Podkreśla, że wszystkie obecnie znane systemy SI to tzw. słaba SI, zdolna do działania w sposób podobny do ludzkiej inteligencji, ale nieposiadająca zdolności do faktycznego myślenia lub samoświadomości, co byłoby charakterystyczne dla silnej SI. W jego ujęciu SI to techniczne rozwiązanie (najczęściej program komputerowy) wykonujące czynności zazwyczaj wymagające ludzkiego intelektu, zachowujące się w sposób przypominający ludzką inteligencję. Przywołuje on również znaczenie uczenia maszynowego w kontekście SI, jako zbioru technik przetwarzania danych, umożliwiającego systemom samodzielne znajdowanie rozwiązań problemów opisanych tymi danymi².

W swoim traktacie z 1999 r. Lessig postulował, że kreacja kodu przez programistów stopniowo przejmuje funkcję legislacyjną, co argumentował tym, że decyzja programisty odnośnie do wyboru języka programowania oraz specyficznych technologii informacyjnych implikuje równoczesne ustanawianie reguł, które będą dyktować funkcjonowanie kreowanego systemu. *Code is law*, stwierdził Lessig, wskazując na to, że kod komputerowy jest fundamentem dla rozwijających się struktur ekonomicznych i społecznych, które w istotnej mierze podlegają normom nakreślonym przez tenże kod. Niemniej jednak do tej pory nie podważano założenia, że mimo rozległych możliwości, które kod oferuje, to jednak tradycyjne prawo utrzymuje status wiążących reguł, które rządzą rzeczywistością prawną³. W praktyce wynika z tego, iż algorytmy komputerowe mogą pełnić funkcję zestawu normatywnych przepisów, które posiadają moc egzekwowalnego prawa. Implikuje to istotne korzyści, przede wszystkim skojarzone z potencjałem do automatyzacji procesów prawnych oraz prewencyjnego egzekwowania regulacji

² T. Zalewski, *Definicja sztucznej inteligencji*, [w:] *Prawo sztucznej inteligencji*, red. L. Lai, M. Świerczyński, Warszawa 2020, s. 25–30.

³ L. Lessig, *Code. And Other Laws of Cyberspace, Version 2.0*, New York 2006, s. 245–287.

i standardów, tzn. implementacji prawnych założeń bezpośrednio przed zaistnieniem konkretnych sytuacji.

Opierając się na definicji SI Zalewskiego⁴ oraz założeniach teoretycznych sformułowanych przez Lessiga, łatwo dojść do wniosku, że SI nie tylko może, ale i powinna podlegać regulacjom normatywnym. Te normy, będące zestawem nakazów i zakazów, wyznaczałyby ramy dla jej działania.

Reglamentacja prawnoadministracyjna uwidacznia się jako znamienne i wyraźne narzędzie ingerencji administracyjnej w strukturę społeczną, charakteryzuje się autorytaryzmem i jednostronnością. W jej zakres działania wchodzi proces umiejscowienia oraz implementacja regulacji dotyczących dostępności do określonych dóbr, usług oraz towarów, a także nałożenie ograniczeń na określone zachowania. Należy zaakcentować, iż reglamentacja przenika przez rozmaite sfery życia społecznego, wykraczając poza obręb ekonomii i gospodarki. Jej fundamentalnym celem jest instytucjonalizacja barier w dostępie do wybranych dóbr, ograniczenie swobód indywidualnych, jak również zakresu podejmowanych i realizowanych działalności. Ograniczenia te są wprowadzane przez organy państwowe lub inne podmioty o charakterze publicznoprawnym (np. władze samorządowe) w procesie legislacyjnym, który definiuje parametry reglamentacji. W aspekcie działalności władzy publicznej reglamentacja ma za zadanie kształtowanie odpowiednich struktur relacji społecznych oraz definiowanie relacji pomiędzy aparatem władzy a podmiotami zewnętrznymi w różnych dziedzinach życia publicznego. Jej zadaniem jest realizacja dobra ogólnego oraz interesu publicznego. Przykładowo w sferze gospodarczej może to implikować ochronę interesów ekonomicznych państwa, ochronę zasobów naturalnych, ochronę praw konsumentów itp. W innych obszarach reglamentacja ma na celu ochronę środowiska naturalnego, zdrowia publicznego, zapobieganie skutkom katastrof naturalnych czy ochronę porządku publicznego⁵.

⁴ T. Zalewski, *Definicja sztucznej inteligencji...*, op. cit., s. 29.

⁵ R. Stankiewicz, *Prawnoadministracyjna reglamentacja i regulacja*, [w:] *Prawo administracyjne*, red. J. Jagielski, M. Wierzbowski, Warszawa 2022, s. 431–439.

W opinii autora niniejszego artykułu regulację należy postrzegać jako specyficzną formę interwencji państwa w różne sfery działalności, szczególnie w sektorze gospodarczym, w celu zapewnienia sprawnych mechanizmów rynkowych i konkurencji, zwłaszcza w obszarach, gdzie z powodu monopolów sektorowych takie mechanizmy nie funkcjonowały wcześniej. Regulacja administracyjna dotyczy zarówno zasad wchodzenia na rynek i utrzymywania się na nim, jak i przepisów odnoszących się do kluczowych aspektów działalności gospodarczej, w tym cen i jakości świadczonych usług. Podkreślić należy, że regulacja administracyjna nie ogranicza się wyłącznie do sektorów infrastrukturalnych, ale obejmuje również inne obszary gospodarki, takie jak sektor finansowy czy usługi audiowizualne. Jej celem jest zapewnienie konkurencji oraz dostępności do usług publicznych dla wszystkich zainteresowanych podmiotów. W tym kontekście regulacja administracyjna przybiera formę zestawu środków prawnych, które mogą zawierać zarówno elementy reglamentacyjne (np. koncesje), jak i specyficzne narzędzia regulacyjne, takie jak zatwierdzanie taryf cenowych czy ustalanie standardów jakości usług⁶. W doktrynie jednak nie brakuje poglądów, że regulacja jest specyficzną kompetencją organów regulacyjnych, które wpływają na gospodarkę i społeczeństwo za pomocą środków prawnych i pozaprawnych⁷.

Mimo rozbieżności w literaturze polskie prawo energetyczne precyzuje regulację jako działania prawne, w tym koncesjonowanie, zapewniające bezpieczeństwo energetyczne i ochronę interesów odbiorców. Organy regulacyjne posiadają szeroką autonomię w ingerowaniu w działalność gospodarczą, co może prowadzić do nadużyć wobec braku jasnych przepisów. Analizując zdefiniowaną koncepcję regulacji, należy podkreślić, że odnosi się ona do praktyk i decyzji przedsiębiorstw, które zasadniczo funkcjonują w obszarze zapewnionej wolności działalności gospodarczej i są

⁶ I. Kawka, „Regulacja sektorów infrastrukturalnych jako rodzaj funkcji państwa wobec gospodarki”, Marek Szydło, Warszawa 2005: [recenzja], „Annales Universitatis Paedagogicae Cracoviensis. Studia Politologica 3” 2007, vol. 46, s. 271–273.

⁷ J. Zimmermann, *Corruptissima (perditissima) republica plurimae leges*, [w:] *idem, Alfabet prawa administracyjnego*, Warszawa 2022, s. 48.

kierowane mechanizmami rynkowymi, a nie prawem. Przyjęty sposób regulowania nadaje organom regulacyjnym określony stopień swobody w ocenie sytuacji i stosowaniu nieprecyzyjnych terminów. Zadania administracji w ramach regulacji są nakierowane na realizację określonych celów, takich jak wspieranie konkurencji rynkowej, ochrona interesów konsumentów oraz promowanie ogólnego dobra publicznego⁸.

W poszukiwaniu optymalnego modelu regulacyjnego dla sektora SI przydatnym punktem odniesienia mogą okazać się ramy prawne stosowane w sektorze energetycznym, szczególnie w aspekcie fiskalnym. W prawie energetycznym regulacja podlega stopniowaniu. Należy to rozumieć jako zachowanie właściwej relacji podjętych środków do zamierzonego celu. Przy czym ta relacja powinna spełniać pewne określone reguły. Po pierwsze, dany środek do osiągnięcia zamierzonego celu musi być przydatny, przy czym sam cel musi być legalny, chroniony prawem. Wymóg przydatności pozwala na używanie tylko takich środków interwencji w prawa przedsiębiorcy, które w sposób oczywisty dążą do realizacji celu. Po drugie, stosowany środek musi być konieczny, co znaczy, że w jego miejsce nie może być zastosowany żaden inny łagodniejszy, mniej ingerujący w prawa przedsiębiorcy. Po trzecie, stosowanie danego środka musi być proporcjonalne do wyznaczonego sobie przez organ celu.

⁸ *Ibidem*. Według Zimmermanna pojęcie regulacji w prawie administracyjnym jest złożone i niejednoznaczne. Podkreśla on, że regulacja, jako forma działania administracji, zyskała na znaczeniu w Polsce, szczególnie po transformacji ustrojowej i wstąpieniu do UE. Wskazuje, że wiele definicji regulacji opiera się wtórnie na istnieniu tzw. organów regulacyjnych, zamiast bezpośrednio definiować regulację jako specyficzną funkcję państwa. Krytykuje metodologiczne podejście do definicji regulacji, zauważając, że brakuje powszechnie akceptowanej definicji regulacji. Wskazuje on na ogólną cechę regulacji jako zastosowanie prawnych i pozaprawnych instrumentów wpływających na procesy gospodarcze i społeczne, ale zaznacza, że jest to zbyt ogólne ujęcie dla analizy konkretnych działań administracyjnych. Zwraca uwagę na to, że działanie organów regulacyjnych jest zdeterminowane celami regulacji, takimi jak konkurencja na rynku, interes konsumentów i służenie interesowi publicznemu. Podkreśla również specyfikę tzw. niezależnych organów regulacyjnych, które charakteryzują się dużym stopniem niezależności od rządu oraz ograniczonymi możliwościami odwoływania z zajmowanego stanowiska.

To znaczy, że korzyść osiągnięta ze zrealizowania celu musi znacznie przekraczać (z punktu widzenia społecznego) wartość wyrządzonej szkody, powstałej w wyniku zastosowania konkretnego środka. Jeżeli przyjęty środek nadmiernie obciąża przedsiębiorcę, to takie rozwiązanie sprawy stoi w sprzeczności z zasadą proporcjonalności.

Analogicznie do regulacji energetycznych, które zawierają zarówno elementy restrykcyjne, jak i wyjątki od standardowych zasad rynkowej konkurencji, w sektorze SI pojawia się konieczność opracowania norm prawnych skoncentrowanych na kwestiach podatkowych SI. Taki model regulacyjny miałby na celu adekwatne adresowanie specyficznych cech SI, w tym jej zdolności do generowania wartości ekonomicznej. W tym kontekście istotne staje się opracowanie sprawiedliwych i efektywnych metod opodatkowania, które odzwierciedlają unikalny charakter i potencjał ekonomiczny SI. Podobnie jak w energetyce, gdzie kluczowa jest zasada dostępu stron trzecich do infrastruktury i rozdziału działalności w ramach zintegrowanych przedsiębiorstw, w sektorze SI ważne może być zapewnienie równego dostępu do kluczowych technologii i zasobów. Obejmowałyby to zarówno mechanizmy przeciwdziałające monopolizacji rynku przez dominujące podmioty, jak i promowanie otwartości.

Aktualnie przepisy Unii Europejskiej (UE) nie określają statusu prawnego SI, ale w praktyce uznaje się ją za rzecz⁹. W kontekście wskazanej dyrektywy klasyfikacja SI jako produktu napotyka na istotne komplikacje epistemologiczne. Charakterystyka funkcjonalna SI, manifestująca się zdolnością do autonomicznego podejmowania decyzji oraz adaptacyjnego rozwoju, odróżnia ją zarówno od zwyczajowego rozumienia rzeczy, jak i od konwencjonalnych, nie-autonomicznych aplikacji komputerowych¹⁰.

Czy zatem uznanie SI za podmiot, a nie – tak jak dotychczas – przedmiot prawa, pozwoli wypełnić powstałą lukę prawną? Owa luka jest szeroka, dotyczy bowiem tak fundamentalnych aspektów prawa jak:

⁹ Dyrektywa Rady z dnia 25 lipca 1985 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych Państw Członkowskich dotyczących odpowiedzialności za produkty wadliwe (Dz.Urz. L 210 z 7.08.1985).

¹⁰ P. Kusznierek, A. Zemke-Górecka, *Aspekty prawne sztucznej inteligencji na gruncie prawa Unii Europejskiej. Część 1*, „Europejski Przegląd Prawa i Stosunków Międzynarodowych” 2022, nr 4, s. 63.

- odpowiedzialność i przywileje: centralnym wyzwaniem w regulacji prawnej SI jest określenie odpowiedzialności za działania wykonane przez autonomiczne systemy. Prawo musi adresować złożone kwestie odpowiedzialności cywilnej, karnej oraz etycznej, zwłaszcza w kontekście rosnącej autonomii i zdolności decyzyjnych SI;
- prywatność i ochrona danych: operowanie przez SI na obszernych zbiorach danych wzmaga znaczące obawy dotyczące prywatności i bezpieczeństwa danych. Regulacje takie jak RODO¹¹ w UE stawiają rygorystyczne wymagania dotyczące przetwarzania danych osobowych, co ma zasadnicze znaczenie dla zapewnienia ochrony prywatności w erze cyfrowej;
- standardy i certyfikacja: ustalenie standardów bezpieczeństwa i niezawodności SI jest kluczowe dla budowania zaufania publicznego i zapewnienia jakości tych systemów;
- własność intelektualna: w związku z SI pojawiają nowe wyzwania dla prawa własności intelektualnej, zwłaszcza w kontekście tworzenia przez SI dzieł kultury lub wynalazków. Prawo musi rozstrzygać kwestie przypisywania autorstwa i praw własności intelektualnej związanych z działaniem SI;
- kwestie ekonomiczne: przyznanie SI statusu osoby prawnej wpłynęłoby na świat biznesu. SI mogłaby stać się niezależnym podmiotem gospodarczym, zawierającym umowy, nabywającym mienie czy płacącym podatki.

Status prawny SI – modele podmiotowości prawnej

Przedstawienie koncepcji osobowości elektronicznej jako nowej kategorii podmiotów prawnych

Propozycja wprowadzenia nowej kategorii podmiotów prawnych określanym mianem osób elektronicznych pozwoliłaby na

¹¹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz.Urz. UE. L 119 z 4.05.2016).

przyznanie jednostkom bazującym na SI zdolności prawnej oraz zdolności do określonych czynności prawnych. W ramach takiego rozwiązania SI zdobyłaby możliwość samodzielnego działania w przestrzeni prawnej, w tym zaciągania zobowiązań. Niemniej jednak proponowane uregulowania budzą duże kontrowersje w środowisku prawniczym. Istnieje ryzyko, iż nadanie takiej osobowości prawnej SI mogłoby otworzyć drogę do nieintencjonalnych konsekwencji, włączając w to potencjalne rozważenia nad przyznaniem pełnych praw obywatelskich dla jednostek opartych na SI¹². W świetle argumentów przedstawionych przez Aleksandra Chłopeckiego nadanie SI zdolności do czynności prawnych można by porównać do przyznania takich samych praw jednostce charakteryzującej się głębokim spektrum autyzmu¹³. Należy podkreślić, że samo przyznanie osobowości elektronicznej, bez jednoczesnego przyznania zdolności do czynności prawnych, nie rozwiązuje kluczowych problemów¹⁴.

Prezentacja koncepcji *Teilrechtsfähigkeit* jako możliwości ograniczonej zdolności prawnej dla SI

W kontekście dylematów dotyczących statusu prawnocywilnego SI i na gruncie prawa niemieckiego Jan-Erik Schirmer prezentuje innowacyjną koncepcję opartą na doktrynalnym pojęciu *Teilrechtsfähigkeit*, czyli tzw. częściowej zdolności prawnej. Owa koncepcja zakłada, że pewne podmioty, w tym SI, mogą być wyposażone w zdolność dokonywania określonych czynności prawnych w niektórych dziedzinach prawa, podczas gdy w innych dziedzinach ich zdolność jest ograniczona lub całkowicie wyłączona¹⁵.

¹² J. Turner, *Robot Rules. Regulating Artificial Intelligence*, Cham 2018, s. 30–45; P. Čerka, J. Grigienė, G. Sirbikyte, *Liability for Damages Caused by Artificial Intelligence*, „Computer Law & Security Review” 2015, vol. 31, iss. 3, s. 376–389.

¹³ A. Chłopecki, *Sztuczna inteligencja. Szkice prawnicze i futurologiczne*, Warszawa 2018, s. 4–5.

¹⁴ M. Kubit, *Rozwój sztucznej inteligencji w świetle prawa Unii Europejskiej – dylematy i wyzwania*, Warszawa 2021, s. 51–57.

¹⁵ M. Jankowska, *Podmiotowość prawna sztucznej inteligencji?*, [w:] *O czym mówią prawnicy, mówiąc o podmiotowości*, red. A. Bielska-Brodziak, Katowice 2015, s. 171.

Teilrechtsfähigkeit, zdefiniowana przez Hansa-Juliusa Wolffa w 1933 r., zakłada pewien rodzaj hybrydalności statusu prawnego, gdzie podmioty, choć nieposiadające pełnej osobowości prawnej, nadal mogą uczestniczyć w pewnych aspektach obrotu prawnego. Schirmer, odwołując się do tej doktryny, sugeruje, aby instytucja *Teilrechtsfähigkeit* została zastosowana do SI, umożliwiając jej działanie w ograniczonym zakresie, nie narażając jednocześnie na ryzyko skomplikowanych implikacji prawnych wynikających z przyznania SI pełnej zdolności prawnej.

W celu implementacji tej koncepcji Schirmer proponuje rekonstrukcję przepisów prawa niemieckiego, zakładając, że autonomiczne podmioty elektroniczne oparte na SI nie są ani osobami fizycznymi, ani prawnymi, ale w określonych warunkach mogą działać w imieniu i na rzecz swojego dysponenta w sposób analogiczny do osób fizycznych i prawnych¹⁶.

Dyskurs ten posiada również istotne implikacje dla prawa polskiego, gdzie podobną koncepcję można by wprowadzić przez adaptację struktury niepełnej osoby prawnej. Proponowane przez Schirmera rozwiązanie łączy elementy pełnomocnictwa z niemiecką doktryną *Teilrechtsfähigkeit*, stanowiąc potencjalnie efektywne narzędzie wypełnienia luki odpowiedzialności prawnej w obrocie z udziałem SI.

SI jako reprezentant osoby prawnej

W ramach modelu, w którym SI działa jako reprezentant osoby prawnej, SI pełni rolę narzędzia czy agenta, działając w imieniu i na rzecz określonej osoby prawnej, np. spółki. Modele działania takie jak ten są oparte na koncepcji, że SI, podobnie jak pracownik czy doradca, działa w imieniu podmiotu prawnego, bez posiadania własnej niezależnej jurysdykcji. Jednym z głównych atutów takiego podejścia jest to, że działania podejmowane przez SI są przypisywane bezpośrednio spółce, co ułatwia określenie odpowiedzialności w przypadku ewentualnych sporów prawnych. Dodatkowo spółki

¹⁶ J.-E. Schirmer, *Artificial Intelligence and Legal Personality. Introducing „Teilrechtsfähigkeit“. A Partial Legal Status Made in Germany*, [w:] *Regulating Artificial Intelligence*, eds T. Wischmeyer, T. Rademacher, Cham 2019, s. 123–142.

mogą dostosowywać zakres działania SI w zależności od ich potrzeb, określając, w jakich dziedzinach i do jakiego stopnia SI może działać jako ich reprezentant¹⁷. Unikając nadawania SI osobowości prawnej, omija się wiele skomplikowanych kwestii związanych z jej potencjalnymi prawami i obowiązkami. Niemniej jednak ten model niesie ze sobą pewne wyzwania. Należy precyzyjnie określić, które działania SI są dozwolone, a które przekraczają zakres uprawnień przyznanych przez spółkę. Może to być wyzwanie, zwłaszcza w kontekście systemów SI zdolnych do uczenia się i adaptacji. Interakcje z klientami, dostawcami i innymi podmiotami wymagają jasności co do roli i uprawnień SI, z ryzykiem nieporozumień lub błędów wynikających z niejasności w tej materii. W miarę rozwoju technologii SI mogą pojawić się kwestie dotyczące jej autonomii, zdolności do podejmowania decyzji i potencjalnego przekraczania zakresu uprawnień. Model SI jako reprezentanta osoby prawnej dostarcza ram do integracji zaawansowanych systemów informatycznych w obrocie prawnym, ale wymaga starannego planowania, jasnej definicji zakresu uprawnień oraz bieżącego monitorowania i aktualizacji w miarę rozwoju technologii SI.

Uznawanie SI za odrębny podmiot rynku otwiera wiele fascynujących i kontrowersyjnych kwestii. Jeśli SI miałyby zdolność do generowania dochodów, powstaje pytanie, czy i jak powinna być opodatkowana.

Opodatkowanie SI

Obecnie, jeśli firma korzysta z SI do oferowania usług lub produkcji towarów i generuje z tego tytułu dochody, to opodatkowana jest w taki sam sposób, jakby dochody te były generowane przez ludzi. Dochód przedsiębiorstwa jest opodatkowany według obowiązujących stawek podatku dochodowego.

Rozwijając ten problem z perspektywy ekonomicznej, można zauważyć potencjalną niesprawiedliwość w traktowaniu podatkowym podmiotów, które w znacznym stopniu opierają swój model biznesowy na wykorzystaniu SI, w porównaniu z podmiotami, które

¹⁷ A. Chłopecki, *Sztuczna inteligencja...*, op. cit., s. 12–15.

ze względu na specyfikę działalności (np. rzemieślnicy) nie mają możliwości skorzystania z takich rozwiązań. Kwestia opodatkowania SI nabiera więc głębokiego wymiaru sprawiedliwości społecznej i ekonomicznej. Aby skutecznie odpowiedzieć na to wyzwanie, konieczne jest zastosowanie interdyscyplinarnego podejścia, które uwzględniałoby zarówno aspekty ekonomiczne, technologiczne, jak i społeczne. W związku z powyższym pojawia się kilka potencjalnych opcji dotyczących opodatkowania SI.

Opodatkowanie wielkich koncernów

Opodatkowanie koncernów odpowiedzialnych za rozwijanie systemów SI, zwłaszcza podmiotów zaliczających się do tzw. cyfrowych gigantów, takich jak OpenAI, Amazon czy Google, stanowi kluczową kwestię w kontekście globalnego systemu podatkowego. Owa grupa podmiotów w następstwie komercjalizacji i licencjonowania technologii bazujących na SI ma potencjał do generowania znaczących przychodów¹⁸. W kontekście dotychczasowych wyzwań związanych z opodatkowaniem podmiotów klasy BigTech uwidacznia się pewna trudność w implementacji skutecznych mechanizmów podatkowych z uwagi na skomplikowane struktury korporacyjne oraz jurysdykcyjne zależności, z dominującym wpływem USA, które dążą do ochrony tych podmiotów przed eksterytorialnymi próbami opodatkowania¹⁹.

Jednocześnie pojawia się zagadnienie potencjalnego ryzyka związanego z przenoszeniem rezydencji podatkowej wielkich korporacji zarządzających technologiami opartymi na SI do jurysdykcji o preferencyjnym systemie podatkowym²⁰. Biorąc pod uwagę otwartą architekturę wielu systemów SI oraz ewolucję sektora w kierunku dywersyfikacji podmiotowej, można przewidywać, że przyszli przedsiębiorcy eksploatujący te technologie będą

¹⁸ E. Pytlarczyk, A. Beśka, P. Bartkiewicz, K. Łuczowski, K. Pogorzelski, *Między cyberpunkiem a technoutopią. Raport o sztucznej inteligencji i jej wpływie na gospodarkę*, 29.09.2023, media.pekao.com.pl/pr/820790/miedzy-cyberpunkiem-a-technoutopia-raport-o-wplywie-sztucznej-inteligencji-na-gospodarke [dostęp: 12.05.2024].

¹⁹ J.-E. Schirmer, *Artificial Intelligence...*, *op. cit.*, s. 25.

²⁰ P. Čerka, J. Grigienė, G. Sirbikyte, *Liability for Damages...*, *op. cit.*

poszukiwać optymalizacji podatkowej przez lokalizację w tzw. rajach podatkowych.

W kontekście podatkowania korporacji należy zwrócić szczególną uwagę na inicjatywy Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development)²¹ dotyczące opodatkowania w ramach gospodarki cyfrowej. W październiku 2020 r. OECD opublikowało projekt ustaleń, będących wynikiem konsensusu osiągniętego przez kraje uczestniczące w ramach OECD/G20 Inclusive Framework. Jest to znaczący krok naprzód w dziedzinie opodatkowania międzynarodowego. Omawiane zasady skupiają się na opodatkowaniu przedsiębiorstw działających w sferze cyfrowej, takich jak media społecznościowe, platformy streamingowe czy platformy e-commerce. OECD zauważa, że zmiany w modelach biznesowych międzynarodowych korporacji umożliwiają generowanie zysków w różnych jurysdykcjach, nawet bez fizycznej obecności czy realizacji transakcji. Problem ten zyskał również uwagę na poziomie UE. W grudniu 2019 r. Parlament Europejski przyjął rezolucję dotyczącą sprawiedliwego opodatkowania w globalnej gospodarce cyfrowej, znaną jako BEPS 2.0, podkreślając wyzwania i cele związane z opracowaniem jednolitych zasad opodatkowania²².

Opodatkowanie podmiotów korzystających z technologii SI w kontekście generowanych przez nie korzyści

W doktrynie podatkowej analiza opodatkowania korzyści płynących z eksploatacji technologii SI jest przedstawiana w kategoriach tradycyjnych mechanizmów opodatkowania dochodów. W teoretycznym założeniu, jeżeli podmiot uzyskuje dochód w wyniku działalności opartej na algorytmach SI, podlega on opodatkowaniu według obowiązujących stawek dla dochodów osobistych lub korporacyjnych²³.

²¹ A. Mariański, *Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2020, s. 3–10.

²² J.K. Galbraith, *Ekonomia a cele społeczne*, tłum. W. Osiatyński, Warszawa 1972, s. 48.

²³ E. Pytlarczyk, A. Beśka, P. Bartkiewicz, K. Łuczowski, K. Pogorzelski, *Między cyberpunkiem...*, *op. cit.*

Praktyczne zastosowanie tych przepisów napotyka jednak na istotne wyzwania. Należy zauważyć, że korzyści uzyskiwane przez użytkowników technologii SI nie zawsze manifestują się w formie kwantyfikowalnych przychodów. W wielu przypadkach korzyści te przybierają postać niematerialnych wartości dodanych, takich jak zwiększona efektywność czasowa, dostęp do specjalistycznych narzędzi wspomagających decyzje czy personalizowanych asystentów. W takich okolicznościach tradycyjne metody oceny podstawy opodatkowania mogą okazać się nieadekwatne do rzeczywistej wartości korzyści uzyskiwanej przez podmioty korzystające z technologii SI.

Propozycja implementacji mechanizmu opodatkowania interakcji z systemami SI

W kontekście rosnącej roli SI w różnych sektorach gospodarki oraz potencjalnych wyzwań związanych z regulacjami fiskalnymi proponuje się wprowadzenie specyficznego schematu opodatkowania opartego na liczbie zapytań kierowanych do systemów SI. Mechanizm ten zakładałby nałożenie niskiej stawki podatkowej za każde indywidualne zapytanie, niezależnie od tego, czy jest inicjowane ręcznie przez użytkownika, czy przez interfejs aplikacji.

Istotnym elementem tego rozwiązania jest przeniesienie obciążenia podatkowego z dochodu generowanego przez SI na samo zapytanie skierowane do systemu. Takie podejście ma kluczową zaletę omijania skomplikowanych kwestii związanych z rezydencją podatkową oraz strukturalnym właścicielstwem jednostek SI.

Problematyka nacjonalizacji systemów SI w kontekście globalnych wyzwań regulacyjnych

W obliczu trudności związanych z implementacją mechanizmów opodatkowania podmiotów działających w sferze technologii cyfrowej, takich jak globalni giganci branży IT, nacjonalizacja systemów SI może stać się atrakcyjnym rozwiązaniem dla państw. W takim scenariuszu struktury SI zostają stworzone lub przejęte przez organy państwowe, które kolejno udostępniają je podmiotom

prywatnym w formie usług opartych na SI przez państwowe interfejsy programistyczne²⁴.

W takiej strukturze państwo nie uzyskuje dochodu z systemów SI przez tradycyjne opodatkowanie, lecz przez dywidendy wynikające z komercyjnego wykorzystania tych systemów. Można przypuszczać, że rosnąca presja konkurencyjna w dziedzinie SI zachęci państwa do protekcyjnych działań, które mają na celu ochronę własnej gospodarki przed importem usług opartych na SI z innych krajów, jednocześnie stymulując rozwój własnych rozwiązań w tej dziedzinie.

Obserwując dotychczasowe działania między takimi potęgami jak USA i Chiny, można zauważyć trend prowadzący do fragmentacji globalnej sieci internetowej. Po niepowodzeniach w próbach opodatkowania wielkich korporacji technologicznych z USA można przewidywać, że podobną ścieżką regulacyjną mogą podążać inne podmioty, takie jak UE, a nawet jej poszczególne państwa członkowskie²⁵.

Należy zauważyć, iż w przeszłości podejmowano już próby uregulowania kwestii opodatkowania „dóbr cyfrowych”, jednak za każdym razem kończyły się one fiaskiem:

- Podatek od usług cyfrowych UE: w 2018 r. w odpowiedzi na ewolucyjne zmiany w cyfrowej gospodarce Komisja Europejska sformułowała propozycje regulacyjne dotyczące opodatkowania firm działających w cyfrowym środowisku. Proponowane narzędzia skoncentrowane były na definiowaniu cyfrowej obecności korporacyjnej oraz bezpośrednim opodatkowaniu specyficznych usług cyfrowych. Wobec braku konsensusu wśród państw członkowskich, przede wszystkim ze względu na opór niektórych jurysdykcji, całościowe wdrożenie na poziomie UE okazało się niemożliwe.
- Inicjatywa OECD: w 2012 r. OECD postulowała koncepcję wprowadzenia transgranicznego mechanizmu opodatkowania

²⁴ G. Tuebner, *Rights of Non-Humans? Electronic Agents and Animals as New Actors in Politics and Law*, „Journal of Law and Society” 2006, vol. 33, s. 497–521.

²⁵ E. Pytlarczyk, A. Beśka, P. Bartkiewicz, K. Łuczowski, K. Pogorzelski, *Między cyberpunkiem...*, op. cit.

aktywności cyfrowych. Kluczowym celem było umożliwienie redystrybucji przychodów podatkowych w kierunku jurysdykcji, w której zyski korporacji cyfrowych byłyby faktycznie generowane, limitując tym samym strategię korporacyjną polegającą na przenoszeniu dochodów do rajów podatkowych. Niestety inicjatywa spotkała się z dużym oporem, zwłaszcza ze strony USA, gdzie Departament Skarbu nie dostrzegał problematyki erozji bazy podatkowej²⁶.

W kontekście globalnych prób ograniczenia unikania opodatkowania oraz dostosowania systemu podatkowego do nowych wyzwań związanych z digitalizacją gospodarki OECD podjęła kolejne kroki w kierunku implementacji międzynarodowego rozwiązania²⁷. Po wcześniejszych próbach w 2017 r., które nie przyniosły oczekiwanych rezultatów, OECD wznowiła dyskusję z ponad 130 państwami w celu wypracowania wspólnej koncepcji. Choć pierwotnie zakładano wprowadzenie podatku cyfrowego, propozycja ewoluowała w kierunku globalnego podatku od osób prawnych. Tak skonstruowany system opodatkowania miałby sprostać wyzwaniom stawianym przez cyfryzację oraz minimalizować ryzyko przesuwania zysków do jurysdykcji o korzystniejszym systemie podatkowym. W odpowiedzi na te wyzwania OECD przedstawiła dwustopniową strategię. Pierwszy filar zakładał eliminację lokalnych podatków cyfrowych oraz przesunięcie pewnej części przychodów podatkowych do państwa, w którym dochodzi do generowania zysków. W ramach tego rozwiązania zysk przedsiębiorstwa zostałby podzielony na zysk rutynowy, przypisany do państwa siedziby firmy, oraz na resztę zysku, przypisaną do państwa generującego zysk handlowy. Drugi filar skupiał się na wprowadzeniu minimalnej efektywnej stawki opodatkowania na poziomie międzynarodowym.

W odpowiedzi na te propozycje pewne kraje, np. Polska, zadeklarowały wstrzymanie się od wprowadzania nowych lokalnych podatków cyfrowych. Natomiast inne państwa, takie jak Francja, Włochy, Hiszpania i USA, zapowiedziały stopniowe wycofywanie się z krajowych rozwiązań podatkowych w trakcie implementacji

²⁶ E.A. Płocha, *O pojęciu sztucznej inteligencji i możliwościach jej zastosowania w postępowaniu cywilnym*, „Prawo w Działaniu” 2020, nr 44, s. 274.

²⁷ A. Mariański, *Regulacje w zakresie unikania opodatkowania...*, *op. cit.*, s. 8.

pierwszego filaru. Chociaż OECD poczyniła znaczne postępy w tej dziedzinie, ostateczny kształt proponowanych rozwiązań wciąż jest przedmiotem dyskusji. Niepewna jest jednak globalna akceptacja przedstawionych propozycji, zwłaszcza ze strony USA, gdzie wiele korporacji cyfrowych posiada swoje główne siedziby. W świetle zbliżających się wyborów w USA w listopadzie 2024 r. oraz zmian w składzie Kongresu dalsze losy reformy stoją pod znakiem zapytania.

Podsumowanie

W konfrontacji z dynamicznie rozwijającą się SI stajemy przed bezprecedensowymi wyzwaniami prawnymi. Analiza przedstawiona w artykule rzuca światło na złożoność problemów, z którymi muszą zmierzyć się prawodawcy. Niewątpliwie odpowiedź na te wyzwania nie jest prosta i wymaga zrównoważonego podejścia, które uwzględni szybkie postępy technologiczne, a jednocześnie chroni interesy społeczne i gospodarcze.

Przede wszystkim istotne jest, aby prawo podatkowe nie zostało w tyle za innowacjami technologicznymi. Kwestia opodatkowania dochodów generowanych przez SI wymaga zrównoważonego podejścia, które z jednej strony nie hamuje innowacji, a z drugiej zapewnia sprawiedliwe i adekwatne wpływy do budżetu państwa.

W kontekście tych wyzwań rozważanie modelu regulacyjnego podobnego do tego z sektora energetycznego może dostarczyć wartościowych wskazówek. Kluczowe będzie tu znalezienie równowagi między regulacjami a promocją innowacji, między ochroną praw jednostek a wykorzystaniem potencjału SI. Zakończenie tego rozważania prowadzi do wniosku, iż choć obecne regulacje prawne nie są jeszcze dostosowane do pełnego uznania SI za podmiot prawa, rosnąca świadomość jej roli i potencjału skłania ku dalszym badaniom i debatom. To właśnie te dyskusje, zarówno na gruncie teoretycznym, jak i praktycznym, będą kształtować przyszłość prawa w erze SI.

Jan-Erik Schirmer opiera swoją koncepcję osobowości prawnej SI na doktrynalnym pojęciu *Teilrechtsfähigkeit*, co pozwala na

ograniczanie uczestnictwa SI w określonych aspektach obrotu prawnego, unikając jednocześnie ryzyka komplikacji związanych z nadaniem SI pełnej zdolności prawnej. Koncepcja Schirmera umożliwia dostosowanie zakresu działania SI do specyficznych potrzeb i warunków prawnych każdego kraju, jednocześnie zachowując podstawową strukturę prawną i traktując SI jako niezależne podmioty działające w określonych warunkach. Jest to podejście bardziej pragmatyczne i mniej radykalne niż całkowita zmiana systemu prawnego w celu akomodacji SI jako pełnoprawnych podmiotów. Dodatkowo, biorąc pod uwagę szybki rozwój technologii SI, częściowa zdolność prawna pozwala na bardziej płynne włączanie SI do systemu prawnego, umożliwiając stopniowe dostosowywanie i aktualizację przepisów w miarę rozwoju tych technologii. Zdaniem autora niniejszego artykułu powinno się rozważyć nadanie systemom SI ograniczonej podmiotowości prawnej, co pozwoliłoby na ich włączenie w istniejącą ramy prawne.

Zastanawiające jest, jak wieloletnie próby implementacji międzynarodowego podatku cyfrowego mogą służyć jako punkt odniesienia dla ewolucji systemu opodatkowania technologii opartych na SI. W świetle aktualnych ram technologicznych usługi bazujące na SI można rozpatrywać w kategorii usług cyfrowych, co implikuje możliwość poddania ich regułom opodatkowania cyfrowego. Niemniej jednak istniejące obecnie regulacje krajowe w większości przypadków nie uwzględniają w pełni specyfiki SI. Dodatkowo propozycja OECD dotycząca globalnego podatku skupia się głównie na dużych korporacjach o zasięgu międzynarodowym, co prowadzi do istotnej luki w systemie opodatkowania SI. Wzorując się na historii międzynarodowego podatku cyfrowego, implementacja takiego podatku dla SI stanowi skomplikowane i długotrwałe wyzwanie. Nieudane inicjatywy w zakresie opodatkowania technologii opartych na SI mogą skłonić państwa do przyjęcia protekcyjnej postawy, polegającej na ograniczaniu dostępu do krajowego rynku dla zagranicznych SI oraz kierowaniu wysiłków na rozwój własnych rozwiązań w tej dziedzinie. Taka strategia stała się widoczna w polityce Chin w ostatnich latach. Można podejrzewać, że europejskie podejście może ewoluować w podobnym kierunku, prowadząc do rozproszenia

regulacyjnego. W konsekwencji UE może zacząć wprowadzać odmiennie od USA regulacje dotyczące SI, a w dłuższej perspektywie ograniczać dostęp do swojego rynku, uzasadniając to niespełnieniem lokalnych standardów regulacyjnych.

Konieczne jest opracowanie globalnych regulacji podatkowych, którym będą podlegać międzynarodowe korporacje korzystające z SI niezależnie od ich skomplikowanych struktur i zależności jurysdykcyjnych.

Bibliografia

Akty prawne

Dyrektywa Rady z dnia 25 lipca 1985 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych Państw Członkowskich dotyczących odpowiedzialności za produkty wadliwe (Dz.Urz. L 210 z 7.08.1985).

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz.Urz. UE. L 119 z 4.05.2016).

Literatura

Chłopecki A., *Sztuczna inteligencja. Szkice prawnicze i futurologiczne*, Warszawa 2018.

Čerka P., Grigienė J., Širbikytė G., *Liability for Damages Caused by Artificial Intelligence*, „Computer Law & Security Review” 2015, vol. 31, iss. 3, s. 376–389.

Galbraith J.K., *Ekonomia a cele społeczne*, tłum. W. Osiatyński, Warszawa 1972.

Jankowska M., *Podmiotowość prawna sztucznej inteligencji?*, [w:] *O czym mówią prawnicy, mówiąc o podmiotowości*, red. A. Bielska-Brodziak, Katowice 2015, s. 171–196.

Kawka I., „Regulacja sektorów infrastrukturalnych jako rodzaj funkcji państwa wobec gospodarki”, Marek Szydło, *Warszawa 2005: [recenzja]*, „Annales Universitatis Paedagogicae Cracoviensis. Studia Politologica 3” 2007, vol. 46, s. 271–273.

Kubit M., *Rozwój sztucznej inteligencji w świetle prawa Unii Europejskiej – dylematy i wyzwania*, Warszawa 2021.

- Kusznieruk P., Zemke-Górecka A., *Aspekty prawne sztucznej inteligencji na gruncie prawa Unii Europejskiej. Część 1, „Europejski Przegląd Prawa i Stosunków Międzynarodowych”* 2022, nr 4, s. 63–81.
- Lessig L., *Code. And Other Laws of Cyberspace, Version 2.0*, New York 2006.
- Mariański A., *Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2020.
- Płocha E.A., *O pojęciu sztucznej inteligencji i możliwościach jej zastosowania w postępowaniu cywilnym*, „Prawo w Działaniu” 2020, t. 44, s. 273–291.
- Pytłarczyk E., Beśka A., Bartkiewicz P., Łuczkowski K., Pogorzelski K., *Między cyberpunkiem a technoutopią. Raport o sztucznej inteligencji i jej wpływie na gospodarkę*, 29.09.2023, media.pekao.com.pl/pr/820790/miedzy-cyberpunkiem-a-technoutopia-raport-o-wplywie-sztucznej-inteligencji-na-gospodarke [dostęp: 12.05.2024].
- Schirmer J.-E., *Artificial Intelligence and Legal Personality. Introducing Teilrechtsfähigkeit. A Partial Legal Status Made in Germany*, [w:] *Regulating Artificial Intelligence*, eds T. Wischmeyer, T. Rademacher, Cham 2019, s. 123–142.
- Stankiewicz R., *Prawoadministracyjna reglamentacja i regulacja*, [w:] *Prawo administracyjne*, red. J. Jagielski, M. Wierzbowski, Warszawa 2022, s. 431–439.
- Tuebner G., *Rights of Non-Humans? Electronic Agents and Animals as New Actors in Politics and Law*, „Journal of Law and Society” 2006, vol. 33, s. 497–521.
- Turner J., *Robot Rules. Regulating Artificial Intelligence*, Cham 2018.
- Zalewski T., *Definicja sztucznej inteligencji*, [w:] *Prawo sztucznej inteligencji*, red. L. Lai, M. Świerczyński, Warszawa 2020, s. 25–30.
- Zimmermann J., *Corruptissima (perditissima) republica plurimae leges*, [w:] *idem, Alfabet prawa administracyjnego*, Warszawa 2022, s. 48.

Streszczenie

Regulacje prawnopodatkowe w kontekście nadania osobowości prawnej sztucznej inteligencji

Artykuł omawia wpływ rosnącego udziału algorytmów sztucznej inteligencji (SI) na systemy opodatkowania. Wskazuje na potrzebę redefinicji systemów podatkowych w kontekście alokacji środków na dobra publiczne i kompensacji dla osób wykluczonych z rynku pracy przez automatyzację. Zwraca uwagę na problemy z efektywnym opodatkowaniem korporacji wykorzystujących SI, które generują znaczne przy-

chody dzięki licencjonowaniu i komercjalizacji technologii. Artykuł rozważa różne koncepcje nadania osobowości prawnej SI i konsekwencje takiego rozwiązania dla regulacji podatkowych. Omawia też regulacje prawne dotyczące obowiązków podatkowych oraz metody egzekwowania zobowiązań podatkowych.

Słowa kluczowe: sztuczna inteligencja, regulacja, korporacja, osobowość prawna, podatek

Abstract

Artificial Intelligence in Tax Regulation

The article discusses the impact of the growing involvement of artificial intelligence algorithms on taxation systems. It highlights the need to redefine tax systems in the context of allocating resources for public goods and compensating individuals excluded from the labor market due to automation. The article draws attention to the challenges in effectively taxing corporations that use AI, which generate significant revenue through licensing and commercialization of technology. It considers various concepts of granting legal personality to AI and the consequences of such a solution for tax regulation. The article also discusses legal regulations concerning tax obligations and methods of enforcing tax commitments.

Key words: artificial intelligence, regulation, corporation, legal personality, tax