

Agnieszka Stasiak

ORCID: 0000-0003-3153-6660

Uniwersytet Wrocławski

<https://doi.org/10.19195/1733-5779.43.9>

Działalność badawczo-rozwojowa w konstrukcji prawnej IP-Box na przykładzie usług programistów

JEL Classification: K34, H24, H25

Słowa kluczowe: IP-Box, prawo podatkowe, programista, działalność badawczo-rozwojowa

Keywords: IP-Box, taxes, software developer, research and development activities

Abstrakt: Celem niniejszego artykułu jest określenie znaczenia definicji działalności badawczo-rozwojowej w regulacji prawnej IP-Box na przykładzie usług programistów. Cel zostaje osiągnięty poprzez analizę regulacji prawnych w przedmiocie IP-Box, objaśnień podatkowych, interpretacji indywidualnych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych. W pierwszej kolejności przedstawiona została konstrukcja prawna definicji działalności badawczo-rozwojowej. W dalszej części opisany został stworzony na potrzeby niniejszego artykułu model programisty i świadczonych przez niego usług. Następnie dokonano kwalifikacji modelu usług programisty jako działalności badawczo-rozwojowej. Na zakończenie została przedstawiona praktyka organów podatkowych w przedmiocie możliwości korzystania przez programistów z preferencji podatkowej IP-Box. Artykuł udowadnia, że kwestią kluczową przy stosowaniu IP-Box jest określenie pojęcia działalności badawczo-rozwojowej, oraz wskazuje na podstawowe problemy przy kwalifikacji działalności podatnika jako działalności badawczo-rozwojowej.

Research and development operations in the legal structure of an IP-Box on the example of software developer services

Abstract: The purpose of this article is to determine the exact meaning behind the definition of research and development activities in the IP-Box regulation on the example of programmer services. This aim is achieved by analyzing legal regulations on IP-Box, tax explanations, individual interpretations, and administrative court decisions. Firstly, the legal construction of the definition of research and development activity is presented. Next, the model of a programmer and the services provided by the programmer created for the purposes of this article is described. Next, the model of the programmer's services is qualified as a research and development activity. Finally, the practice of tax authorities on the subject of the possibility for programmers to benefit from the IP-Box tax preference is presented. The article proves that the key issue in the application of the IP-Box is determining the definition of the term 'research and development activity', and indicates the basic problems in the qualification of the taxpayer's activity as research and development activity.

Wprowadzenie

Dnia 1 stycznia 2019 roku weszła w życie ustawa z dnia 23 października 2018 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy — Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹. Wprowadziła ona do polskiego systemu prawnego nowy rodzaj preferencyjnego opodatkowania dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej². Instytucja ta zwana jest *Innovation Box* bądź IP-Box. Nowelizacja dotyczyła wprowadzenia przepisów art. 30ca i 30cb do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych³ (dalej: ustawa o PIT) oraz w art. 24d i 24e do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁴ (dalej: ustawa o CIT). Umożliwia ona stosowanie obniżonej stawki podatku w stosunku do podatników zarówno podatku PIT, jak i CIT.

Zgodnie z powyższymi przepisami podatnicy podatków PIT oraz CIT mogą zastosować obniżoną stawkę podatku w wysokości 5% podstawy opodatkowania od osiągniętego w ramach prowadzonej działalności gospodarczej kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej⁵.

Istotą omawianej instytucji prawnej jest stymulowanie procesów innowacyjnych oraz generowania dochodu z komercjalizacji nowoczesnych, innowacyjnych rozwiązań powstałych na skutek prac badawczo-rozwojowych⁶. Należy w tym miejscu zaznaczyć, że IP-Box różni się od ulgi podatkowej na badania i rozwój (dalej: ulga B+R). Ulga B+R jest związana z kosztami działalności badawczo-rozwojowej, natomiast IP-Box jest preferencją podatkową w podatku dochodowym⁷. Tym samym IP-Box ma zachęcić podmioty do tworzenia bądź nabywania praw własności intelektualnej, by następnie generować przychód z wyników prac badawczo-

¹ Ustawa z dnia 23 października 2018 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy — Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193 z późn. zm.).

² M. Brzostowska, P. Kubiesa, [w:] *eaedem, PIT. Komentarz*, Warszawa 2022, art. 30(ca), art. 30(cb).

³ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.).

⁴ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 z późn. zm.).

⁵ Ustawa o CIT oraz ustawa o PIT.

⁶ Ministerstwo Finansów, *Objaśnienia podatkowe z dnia 15 lipca 2019 r. dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej — IP Box*, <https://www.podatki.gov.pl/pit/wyjasnienia-pit/objasnienia-podatkowe-ip-box/>, s. 5 (dostęp: 11.04.2023).

⁷ J. Kalus, P. Szymczyk, *Preferencje podatkowe dla strategicznych inwestorów przewidziane w Polskim Ładzie. Analiza prawno-porównawcza wybranych rozwiązań*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 11, s. 27.

rozwojowych.⁸ Zachęca również do poszukiwania sposobu ochrony tych praw, gdyż tylko prawa własności intelektualnej objęte ochroną prawną podlegają przepisom o IP-Box⁹. Stosowanie preferencyjnego opodatkowania IP-Box nie uniemożliwia jednoczesnego stosowania ulgi podatkowej na prace badawczo-rozwojowe¹⁰.

Celem niniejszego artykułu jest określenie znaczenia definicji działalności badawczo-rozwojowej w regulacji prawnej IP-Box. Dla realizacji tego celu przyjęto przykład specyfiki działalności zawodowej programistów. Znaczenie ma więc ustalenie pojęcia działalności badawczo-rozwojowej w zakresie odnoszącym się do świadczonych przez nich usług. Ze względu na charakter działalności programistów oraz brak określenia definicji ustawowej programu komputerowego ta grupa podatników najliczniej występuje z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w przedmiocie możliwości stosowania preferencyjnego opodatkowania w formie IP-Box. Wątpliwości wynikają z niepewności dotyczącej możliwości zakwalifikowania działalności programistów jako działalności badawczo-rozwojowej.

Poza rozważaną grupą zawodową pozostają osoby biorące udział w tworzeniu oprogramowania, ale niebędące programistami, które zgodnie z interpretacjami indywidualnymi wydanymi przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: KIS) także mogą korzystać z preferencyjnego opodatkowania IP-Box¹¹. Są to testerzy¹² oraz osoby pracujące na stanowisku project managera¹³. Na potrzeby niniejszego artykułu za programistę uważa się osobę tworzącą programy komputerowe.

Metodologia przyjęta do realizacji celu badawczego oparta jest na analizie regulacji prawnych w przedmiocie IP-Box, objaśnień podatkowych, interpretacji indywidualnych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych. Analiza ta dotyczy w głównej mierze interpretacji indywidualnych i orzeczeń wydawanych w sprawach dotyczących usług programistów. W rozważaniach uwzględniono również informacje specjalistyczne z zakresu organizacji pracy programistów.

Zamierzeniem autorki było także wzbogacenie przedmiotowych rozważań informacjami na temat danych statystycznych odnoszących się do liczby składanych wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie możliwości stosowania preferencji podatkowej IP-Box oraz stosunku liczby interpretacji stwierdzających,

⁸ K. Żagun, *Innovation Box — domknięcie łańcucha zachęt fiskalnych na działalność rozwojową*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 3, s. 20.

⁹ W. Modzelewski, J. Bielawny, *Zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych i w podatku dochodowym od osób fizycznych*, [w:] *Ewolucja podatków dochodowych w roku 2019*, red. W. Modzelewski, J. Bielawny, Warszawa 2019, s. 45.

¹⁰ K. Żagun, *op. cit.*, s. 23.

¹¹ A. Fus, *Innovation Box w praktyce — ulga dla programistów*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 12, s. 46.

¹² Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 lutego 2021 roku, 0115-KDIT3.4011.715.2020.2.PS.

¹³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 lutego 2021 roku, 0114-KDIP3-1.4011.717.2020.2.LS.

że stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe, do ogólnej liczby wydawanych interpretacji. Niestety, w odpowiedzi na złożony wniosek o udostępnienie informacji publicznej Ministerstwo Finansów odmówiło udzielenia powyższej informacji.

Konstrukcja prawna pojęcia działalności badawczo-rozwojowej

Preferencja podatkowa IP-Box polega na preferencyjnym opodatkowaniu dochodów uzyskanych z praw własności intelektualnej. Prawa te zostały wymienione w formie katalogu zamkniętego w art. 30ca ust. 2 ustawy o PIT jako patent, prawo ochronne na wzór użytkowy, prawo z rejestracji wzoru przemysłowego, prawo z rejestracji topografii układu scalonego, dodatkowe prawo ochronne dla patentu na produkt leczniczy lub produkt ochrony roślin, prawo z rejestracji produktu leczniczego i produktu leczniczego weterynaryjnego dopuszczonych do obrotu, wyłączne prawo, o którym mowa w ustawie z dnia 26 czerwca 2003 r. o ochronie prawnej odmian roślin, oraz autorskie prawo do programu komputerowego.

Zgodnie z powyższym przepisem kwalifikowanym prawem własności intelektualnej jest między innymi autorskie prawo do programu komputerowego, podlegające ochronie prawnej, którego to prawa przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej¹⁴. Należy równocześnie zauważyć, iż art. 24d ust. 2 ustawy o CIT przyjął takie samo brzmienie¹⁵.

Z powyższego wynika, że aby można było uznać własność intelektualną za kwalifikowane IP (ang. *intellectual property*), o którym mowa w omawianej regulacji, muszą zostać spełnione równocześnie trzy warunki. Własność intelektualna musi:

1. zostać wytworzona, rozwinięta lub ulepszona przez podatnika w związku z wykonywaną przez niego działalnością badawczo-rozwojową;
2. należeć do katalogu zamkniętego zawartego w ustawie;
3. podlegać ochronie prawnej¹⁶.

Omawiany przepis wymienia autorskie prawo do programu komputerowego jako jedno z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. Jak już wskazano, prawo to nie doczekało się definicji ustawowej. Wynika to prawdopodobnie z dynamicznego rozwoju dziedziny wiedzy dotyczącej nowych technologii. Zgodnie z decyzjami Europejskiego Urzędu Patentowego należy uznać, że program komputerowy jest nierozzerwalnie związany z oprogramowaniem oraz że stanowi serię kroków (instrukcji), które są podejmowane przez komputer podczas wykonywania programu¹⁷. Jednak ze względu na brak definicji legalnej Minister-

¹⁴ Ustawa o PIT.

¹⁵ Ustawa o CIT.

¹⁶ Ministerstwo Finansów, *op. cit.*, s. 8.

¹⁷ Decyzje EUP o sygnaturach: T 0424/03 (ECLI:EP:BA:2006:T042403.20060223); T 0761/11 (ECLI:EP:BA:2015:T076111.20151008); T 2263/11 (ECLI:EP:BA:2017:T226311.20171127); T 0204/93

stwo Finansów zaleca każdorazowe zwrócenie się o interpretację indywidualną w zakresie możliwości stosowania preferencji podatkowej IP-Box w odniesieniu do programów komputerowych¹⁸. Autorskie prawo do programu komputerowego zostało objęte, na mocy art. 74 ust. 1 ustawy Prawo autorskie i prawa pokrewne, taką samą ochroną jak utwory literackie, o ile ustawa nie stanowi inaczej¹⁹.

Z racji umieszczenia prawa do programu komputerowego w katalogu kwalifikowanych praw własności intelektualnej należy wywieść, że celem ustawodawcy było objęcie osób świadczących usługi programisty możliwością stosowania preferencji podatkowej IP-Box. Należy więc zbadać, jakie wymogi musi spełniać działalność programisty, by mógł on skorzystać z tej preferencji.

W tym względzie niezwykle istotna jest pierwsza z wymienionych przesłanek odnosząca się do konkretnych działań wykonywanych przez podatnika. Wynika to z odniesienia się przez ustawodawcę do pojęcia działalności badawczo-rozwojowej. Pojęcie to zostało zdefiniowane w przepisie art. 5a pkt 38 ustawy o PIT i przepisie art. 41 pkt 28 ustawy o CIT jednakowo — jako działalność twórcza obejmująca badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowana w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań²⁰. Zgodnie więc z definicją ustawową działalność badawczo-rozwojowa musi dążyć równocześnie do zwiększania wiedzy oraz do wykorzystywania tych zasobów wiedzy celem tworzenia nowych zastosowań wiedzy, być działalnością twórczą, wykonywaną systematycznie oraz spełniać wymogi określone w definicji badań naukowych lub prac rozwojowych zawartych w ustawie o szkolnictwie wyższym i nauce²¹.

Dla pełnego zrozumienia istoty działalności badawczo-rozwojowej niezbędne jest więc przytoczenie jeszcze jednej regulacji, wykraczającej poza zbiór ustaw rozumianych tradycyjnie jako przepisy prawa podatkowego. Ustawa o PIT oraz ustawa o CIT odsyłają do przepisów art. 4 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 20 lipca 2018 roku — Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Przepisy te stanowią, że badania naukowe są działalnością obejmującą badania mające przede wszystkim na celu zdobywanie nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne oraz badania mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności, nastawione na opracowywanie nowych produktów, procesów lub usług lub wprowadzanie do nich znaczących ulepszeń. Z kolei prace rozwojowe są działalnością obejmującą nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i dostępnych

(ECLI:EP:BA:1993:T020493.19931029); T 1173/97 (ECLI:EP:BA:1998:T117397.19980701); T 1541/16 (ECLI:EP:BA:2017:T154116.20170810).

¹⁸ Ministerstwo Finansów, *op. cit.*, s. 32.

¹⁹ Ustawa z dnia 4 lutego 1994 roku o prawie autorskim i prawach pokrewnych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1062 z późn. zm.).

²⁰ Art. 5a pkt 38 ustawy o PIT i art. 41 pkt 28 ustawy o CIT.

²¹ Wyrok WSA w Poznaniu z 5 marca 2020 roku, I SA/Po 51/20 LEX nr 3007192.

aktualnie umiejętności, w tym w zakresie narzędzi informatycznych lub oprogramowania, do planowania produkcji oraz projektowania i tworzenia zmienionych, ulepszonych lub nowych produktów, procesów lub usług, z wyłączeniem działalności obejmującej rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do nich, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń²².

Z powyższego wynika, że działalność badawczo-rozwojowa wymaga, aby działania podatnika nakierowane na badania naukowe prowadziły do zwiększenia zasobów wiedzy. Działania nakierowane na prace rozwojowe wymagają tymczasem, aby podatnik zdobył i wykorzystał aktualnie dostępną wiedzę i aktualnie dostępne umiejętności celem planowania produkcji oraz projektowania i tworzenia nowych, zmienionych czy usprawnionych produktów, procesów lub usług²³. Określenie „zasoby wiedzy” nie zostało zdefiniowane, więc za działalność badawczo-rozwojową można uznać również działalność prowadzącą do zwiększenia wiedzy podatnika czy przedsiębiorstwa²⁴.

Należy zatem przyjąć, że przez prace badawczo-rozwojowe rozumie się wykorzystywanie dostępnej wiedzy i dostępnych umiejętności do tworzenia nowych lub ulepszania istniejących produktów bądź usług²⁵.

Analiza omawianych regulacji nie byłaby kompletna bez rozważenia kwestii potencjalnych wymogów ilościowych i jakościowych działalności badawczo-rozwojowej. Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca nie wprowadził żadnych ograniczeń w tym względzie. Oznacza to, że każde działanie, niezależnie od jego skali, poziomu skomplikowania, zwiększenia wiedzy, systematyczności czy twórczości, będzie uznane za działalność badawczo-rozwojową²⁶. Dzięki takiemu rozwiązaniu działania prowadzone przez podatników, które jedynie w nieznaczny sposób zwiększają wiedzę z danej dziedziny, również powinny być zaliczane do tej kategorii.

Należy również wskazać, że tylko kwalifikowane prawo własności intelektualnej, która została wytworzona, rozwinięta bądź ulepszona w ramach prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, podlegać może opodatkowaniu z uwzględnieniem preferencji podatkowej IP-Box. Oznacza to, że zakres czynności podatnika może być szerszy i nie wszystkie jego działania będą prowadziły do powstania kwalifikowanego prawa własności intelektualnej²⁷. Stąd też na podatniku ciąży szereg obowiązków dokumentacyjnych, w tym obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych lub ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający ustalenie przy-

²² Ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce...

²³ Ministerstwo Finansów, *op.cit.*, 16

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ Pismo z dnia 10 czerwca 2022 roku, wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB3-3.4011.16.2022.3.PJ

²⁶ Ministerstwo Finansów, *op. cit.*, s. 18

²⁷ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, [w:] *eidem, CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Warszawa 2020, art. 24(d), s. 1446.

chodów, kosztów uzyskania przychodów i dochodów przypadających na każde kwalifikowane IP²⁸.

Odnosząc powyższe rozważania do problematyki niniejszego artykułu, należy podkreślić, że kwestia oceny prawnej usług świadczonych przez programistów stwarza wiele problemów. Niezbędne jest więc odpowiedzenie na pytanie, czy ich działalność może być zakwalifikowana jako działalność badawczo-rozwojowa. Taka bowiem kwalifikacja świadczonych przez nich usług w zakresie tworzenia programu komputerowego warunkuje możliwość skorzystania z IP-Box.

Model organizacji pracy programisty

Aby zidentyfikować działania podejmowane przez programistów w ramach świadczonych przez nich usług, a następnie skonfrontować je z przesłankami omówionymi we wcześniejszej części artykułu, należy ustalić pewien model działalności programisty. Oznacza to potrzebę wskazania najpopularniejszej metodologii pracy stosowanej przez zespoły programistów. Zgodnie z *15th Annual State Of Agile Report* z 2021 roku aż 86% zespołów do tworzenia oprogramowania stosuje technologie zwinne (ang. *agile*)²⁹. Twórcy raportu wskazują również, że w badaniu po raz kolejny zostało wykazane, iż najpopularniejszym podejściem *agile* jest scrum — 66% ankietowanych wskazało go jako metodologię, którą stosują najchętniej, a dodatkowe 15% stosuje pochodne scrumu³⁰. Stąd za najpopularniejszy model programisty w niniejszym artykule przyjęto programistę świadczącego usługi zgodnie z metodologią scrum. Scrum jest jedną z metod zwinnych mających na celu wytworzenie innowacyjnych produktów i usług³¹.

Podstawową jednostką scrumu jest niewielki zespół ludzi — scrum team. W jego skład wchodzi jeden scrum master, jeden product owner oraz deweloperzy. W ramach zespołu nie ma żadnych podzespołów ani hierarchii³². Product owner jest odpowiedzialny za ogólny sukces pożądanego produktu i określa wymagania³³. Zespół deweloperski to grupa osób odpowiedzialnych za faktyczne dostarczenie produktu. Zespół składa się zazwyczaj z od dwóch do dziesięciu osób i obejmuje kombinację programistów, testerów, projektantów

²⁸ Art. 30cb ust. 1 ustawy o PIT i art. 24e ust. 1 ustawy o CIT.

²⁹ Digital.ai, *15th Annual State Of Agile Report*, 2021, <https://info.digital.ai/rs/981-LQX-968/images/SOA15.pdf>, s. 7 (dostęp: 27.12.2022).

³⁰ *Ibidem*, s. 13.

³¹ K. Rubin, *Essential Scrum: A Practical Guide to the Most Popular Agile Process*, [b.m. wydania] 2012, s. 1.

³² K. Schwaber, J. Sutherland, *The Scrum Guide. The Definitive Guide to Scrum: The Rules of the Game*, [b.m. wydania] 2020, s. 6.

³³ H. Thiele *et al.*, *A Scrum Agile Integrated Development Framework*, Cambridge 2020, s. 747–756.

front-endu oraz członków innych wymaganych dyscyplin³⁴. Ma za zadanie zrealizować specyfikacje wyznaczone przez product ownera. Trzecią rolą jest scrum master, który nadzoruje proces. Jego głównym zadaniem jest zapewnienie prawidłowej implementacji metodyki scrum. Scrum master nie jest zaangażowany w faktyczny rozwój produktu. Kluczowym elementem scrumu są sprinty, czyli wycinki pracy o ustalonym czasie trwania, w których powinienn zostać dostarczony potencjalnie możliwy do zaprezentowania rezultat³⁵.

Spotkania scrumowe odbywają się każdego dnia. Scrum master spotyka się z zespołem na krótki moment, który dla każdego członka zespołu może wynosić zaledwie od dwóch do pięciu minut³⁶. Dodatkowo członkowie zespołu uczestniczą w spotkaniach sprintowych. Przed rozpoczęciem każdego sprintu odbywa się spotkanie, na którym jest on dokładnie planowany³⁷. Po zakończeniu sprintu jest on podsumowywany oraz dokonywana jest retrospekcja³⁸. Zapewnia to systematyczność oraz metodologiczność pracy, gdzie każda czynność jest zaplanowana z wyprzedzeniem oraz omawiana w jej trakcie i po jej zakończeniu.

Zgodnie z Polską Klasyfikacją Działalności „działalność związana z oprogramowaniem” została ujęta w PKD 62.01.Z i obejmuje:

pisanie, modyfikowanie, badanie, dokumentowanie i wspomaganie oprogramowania, włączając pisanie zleceń sterujących programami dla użytkowników oraz analizowanie i projektowanie systemów gotowych do użycia poprzez rozbudowę, tworzenie, dostarczanie oraz dokumentację oprogramowania wykonanego na zlecenie określonego użytkownika, pisanie programów na zlecenie użytkownika, oraz projektowanie stron internetowych³⁹.

Przepisy o IP-Box nie są powiązane z PKD, jednakże analiza interpretacji indywidualnych pozwala przyjąć, iż wielu wnioskodawców za przedmiot swojej działalności przyjmuje czynności zarejestrowane PKD. Powyższe określenie zakresu działań pozwala rozszerzyć przyjęty model programisty o wykonywane zadania w ramach świadczonych usług. Należy przy tym zwrócić uwagę, że w PKD działalność związana z oprogramowaniem została ujęta niezwykle szeroko, z uwzględnieniem nawet tworzenia dokumentacji oprogramowania.

Przyjęty w ramach niniejszego opracowania model usług programisty zakłada, że pisze on, modyfikuje, bada, dokumentuje i wspomaga tworzone oprogramowanie w usystematyzowany sposób, poprzez wykonywanie zaplanowanych działań w dwutygodniowym przedziale czasu, ściśle przy tym współpracując z innymi członkami zespołu odpowiedzialnymi za to oprogramowanie.

³⁴ J. Blankenship, M. Bussa, S. Millett, *Pro Agile .NET Development with SCRUM*, Berkeley 2011, s. 23.

³⁵ H. Thiele *et. al.*, *op. cit.*

³⁶ K.H. Pries, J.M. Quigley, *Scrum Project Management*, Boca Raton 2017, s. 74.

³⁷ J. Blankenship, M. Bussa, S. Millett, *op. cit.*, s. 24.

³⁸ *Ibidem*, s. 25.

³⁹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 roku w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) (Dz.U. z 2007 r. Nr 251, poz. 1885 z późn. zm.).

Należy również podkreślić, że niejednokrotnie działanie programisty ogranicza się do dostosowania rozwiązań odnajdowanych na stronach internetowych, takich jak Stack Overflow do aktualnego projektu⁴⁰. Nie należy również pomijać roli, jaką odgrywa oprogramowanie *open source*, którego rozwiązania niejednokrotnie można wprost wprowadzić do tworzonego oprogramowania⁴¹. Rozważenia będzie więc wymagało, czy działalność polegająca na dostosowywaniu bądź prostym wprowadzaniu istniejących rozwiązań do tworzonego oprogramowania można uznać za działalność twórczą.

Kwalifikacja usług programisty jako działalności badawczo-rozwojowej

Działalność programisty, w modelowym ujęciu przyjętym na potrzeby niniejszego artykułu, prowadzi do wytworzenia oprogramowania. Autorskie prawo do programu komputerowego, jak już wskazywano, jest objęte ochroną prawną⁴². Dodatkowo, oprogramowanie, przez które rozumie się „ogół informacji w postaci zestawu instrukcji, zaimplementowanych interfejsów i zintegrowanych danych przeznaczonych dla komputera do realizacji wyznaczonych celów”, również podlega ochronie⁴³.

Powyższe pozwala ustalić, że oprogramowanie może być uznane za kwalifikowane prawo własności intelektualnej, jeśli jego wytworzenie, rozszerzenie lub ulepszenie jest wynikiem prac badawczo-rozwojowych⁴⁴. Kryteriami działalności badawczo-rozwojowej są systematyczność, zwiększanie zasobów wiedzy oraz ich wykorzystanie do tworzenia nowych zastosowań, a także twórczość⁴⁵. Działalność ta musi również spełniać przesłanki badań naukowych lub prac rozwojowych.

Praca programisty opierająca się na metodologii scrum została oceniona jako mająca cechy systematyczności, przeprowadzania czynności w sposób metodyczny, uporządkowany i regularny. Metodologia ta sprawia również, że wszystkie prace są zaplanowane⁴⁶.

⁴⁰ O. Barzilay, C. Treude, A. Zagalsky, *Facilitating Crowd Sourced Software Engineering via Stack Overflow*, [w:] *Finding Source Code on the Web for Remix and Reuse*, red. S.E. Sim, R.E. Gallardo-Valencia, New York 2013, s. 290.

⁴¹ K. Nakakoji, Y. Yamamoto, Y. Nishinaka, *Unweaving Code Search Toward Remixing-Centered Programming Support*, [w:] *Finding Source Code on the Web...*, s. 17.

⁴² Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 czerwca 2022 roku, 0111-KDIB1-2.4011.111.2022.2.DS.

⁴³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 26 listopada 2020 roku, 0115-KDIT1.4011.644.2020.2.JG.

⁴⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 czerwca 2022 roku, 0111-KDIB1-3.4011.90.2022.3.ASZ.

⁴⁵ Ministerstwo Finansów, *op. cit.*, s. 11.

⁴⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 lipca 2022 roku, 0115-KDWT.4011.467.2022.2.ACE.

W kontekście kryterium zwiększania zasobów wiedzy należy wskazać, że Dyrektor KIS stwierdził, iż zwiększanie zasobów wiedzy oraz wykorzystanie zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań, rozumiane również jako zwiększanie wiedzy samego programisty, jest nieodłączną częścią pracy podczas tworzenia nowego oprogramowania czy wprowadzania zmian do istniejącego oprogramowania⁴⁷.

Rezultat działalności twórczej został określony na gruncie doktryny prawa autorskiego jako nowy wytwór intelektu⁴⁸. Równocześnie nie ma znaczenia stopień odróżnienia się badanego rezultatu od innych rezultatów takiego samego działania. Znaczenie ma jedynie to, że rezultat odznacza się cechą nowości, której stopień nie ma znaczenia⁴⁹. Dyrektor KIS wskazał przy tym, że twórczość należy rozumieć jako rozwiązania, które „w znacznym stopniu odróżniają się od rozwiązań już funkcjonujących u podatnika”⁵⁰. Tym samym uwypuklił przenikanie się przesłanki działalności badawczo-rozwojowej, twórczości, z przesłankami wynikającymi z ustawy Prawo autorskie — oryginalności i indywidualności. Wydaje się ponadto zasadne, by przyjąć, że wymóg twórczości to w istocie wymóg powtórzony za ustawą o szkolnictwie wyższym i nauce, aby działalność nie nosiła cech rutynowych i okresowych zmian, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń⁵¹. Stwierdzenie takie jest możliwe dzięki szerokiemu rozumieniu twórczości przez Dyrektora KIS, który wymóg ten odnosi jedynie do poziomu danego przedsiębiorstwa.

Należy przy tym zauważyć, że rozważane w niniejszym artykule usługi programisty mają na celu stworzenie oprogramowania. Z tego powodu usługi te są bardziej nastawione na znajdowanie funkcjonalnych rozwiązań i ich zastosowań, jak zostało wskazane w definicji prac rozwojowych, niż na uzyskiwanie nowej wiedzy z danej dziedziny. Prace rozwojowe zostały przez ustawodawcę zdefiniowane w sposób szeroki⁵². W swoim zakresie obejmują łączenie, kształtowanie, projektowanie i tworzenie nowych produktów lub usług. Można uznać, że zawarta w opisie PKD działalność programistów polegająca na pisaniu i modyfikowaniu oprogramowania jest w rzeczywistości aktem jego tworzenia, łączenia i kształtowania. Oprogramowanie to stanowi również nowy produkt bądź nową usługę, w zależności od jego późniejszego wykorzystania.

⁴⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 lutego 2022 roku, 0111-KDIB1-3.4010.612.2021.1.BM.

⁴⁸ Ministerstwo Finansów, *op. cit.*, s. 12.

⁴⁹ M. Poźniak-Niedzielska, A. Niewęglowski, [w:] *Prawo autorskie. System prawa prywatnego*, t. 13, red. J. Barta, Warszawa 2013, s. 9.

⁵⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 13 lipca 2022 roku, 0112-KDIL2-1.4011.316.2022.2.TR.

⁵¹ M. Brzostowska, P. Kubiesa, *op. cit.*, s. 610–612.

⁵² *Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Komentarz*, red. J. Woźnicki, Warszawa 2019, s. 53

Na podstawie powyższych rozważań można stwierdzić, że z preferencyjnego opodatkowania IP-Box będą mogli skorzystać programiści pracujący zgodnie z metodologią scrum, na skutek swojej działalności doprowadzający do wytworzenia nowej technologii lub poszerzenia wiedzy w ramach oprogramowania, do którego przysługują im prawa własności.

Ciężar kwalifikacji prawnej działalności programisty jako działalności badawczo-rozwojowej

Jedną z podstawowych trudności w skorzystaniu z preferencji podatkowej IP-Box przez programistę stanowi zalecenie Ministerstwa Finansów każdorazowego zwrócenia się o wydanie indywidualnej interpretacji indywidualnej w przedmiocie możliwości stosowania preferencyjnego opodatkowania w formie IP-Box. Wskazuje się, że jedynie indywidualna interpretacja podatkowa może zapewnić podatnikowi pełną ochronę przed ryzykiem dyskwalifikacji danego elementu jako programu komputerowego kwalifikowanego do objęcia IP-Box. Ochrony tej nie zapewniają objaśnienia podatkowe⁵³. W toku wydawania interpretacji indywidualnych przez Dyrektora KIS powstała jednak praktyka polegająca na wzywaniu podatnika do uzupełnienia stanu faktycznego poprzez wskazanie, czy prowadzona przez niego działalność spełnia kryteria dla uznania jej za pracę badawczo-rozwojową⁵⁴.

Zgodnie z art. 14b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa Dyrektor KIS wydaje interpretacje indywidualne na podstawie przepisów prawa podatkowego⁵⁵. Z kolei poprzez ustawy podatkowe, w myśl art. 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej, rozumie się ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich⁵⁶. Na tym tle powstał spór co do możliwości interpretacji przepisów zawartych w ustawie Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce w trybie interpretacji podatkowej. Stwarza to możliwość prób uchylania się przez organ podatkowy od odpowiedzi na pytanie zadane przez wnioskującego⁵⁷. Taką też praktykę przyjął Dyrektor KIS, który wzywa wnio-

⁵³ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *op. cit.*, s. 1446.

⁵⁴ D. Kurach, *Ocena działalności badawczo-rozwojowej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 9, s. 53.

⁵⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.).

⁵⁶ *Ibidem*.

⁵⁷ Wyrok WSA w Bydgoszczy z 15 lutego 2022 roku, I SA/Bd 851/21; wyrok WSA w Gdańsku z 5 maja 2021 roku, I SA/Gd 203/21, LEX nr 3174350; wyrok WSA w Poznaniu z 25 czerwca 2020 roku, I SA/Po 194/20, LEX nr 3035715.

skodawcę do uzupełnienia stanu faktycznego poprzez wskazanie, czy prowadzona przez niego działalność spełnia kryteria dla uznania tej działalności za prace rozwojowe, badawczo-rozwojowe lub badania naukowe⁵⁸. Tym samym Dyrektor KIS uchyla się od rozstrzygnięcia kluczowej kwestii, obciążając obowiązkiem dokonania kwalifikacji prawnej wnioskodawcę.

Jak słusznie wskazał Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA):

Biorąc pod uwagę charakter i zadania interpretacji podatkowej trudno uznać stanowisko organu podatkowego za prawidłowe, ponieważ prowadziłyby ono do podważenia sensu wydawania interpretacji podatkowych, jeśli sam wnioskodawca ma udzielić odpowiedzi na zadane przez siebie organowi pytanie i odpowiedź tę uczynić elementem stanu faktycznego. Taka jego wypowiedź byłaby bowiem wiążąca dla organu interpretacyjnego⁵⁹.

Praktyka organów podatkowych była również przedmiotem wielu orzeczeń sądowych. Pomimo jednostkowych wyroków przyznających w tym względzie rację organom⁶⁰ powszechna wydaje się linia orzecznicza wskazująca na bezprawność działań organów polegających na wzywaniu wnioskodawcy do uzupełnienia wniosku o kwalifikację prawną jego działań jako działalności badawczo-rozwojowej⁶¹. Sądy Administracyjne wskazują, że o ile opis oprogramowania, jego cech i czynności, jakie podejmuje wnioskodawca w celu jego wytworzenia, rozwinięcia czy ulepszenia, stanowi element stanu faktycznego, o tyle już wypowiedź wnioskodawcy co do tego, czy opisane we wniosku działanie może stanowić działalność badawczo-rozwojową, jest zagadnieniem, co do którego wnioskodawca zasadnie może domagać się stanowiska organu⁶². Zgodnie z linią orzeczniczą NSA nie można żądać od podatnika ubiegającego się o interpretację indywidualną, aby we własnym zakresie rozstrzygnął, czy podejmowane przez niego czynności stanowią działalność badawczo-rozwojową⁶³.

Dodatkowo NSA stwierdził, że w jego ocenie „nie można ograniczać obowiązku udzielania pisemnej interpretacji wyłącznie do ustaw zawierających z racji swej nomenklatury pojęcie prawa podatkowego, ponieważ nie tylko w tych ustawach uregulowano parametry, od których zależy opodatkowanie i jego wysokość”⁶⁴. NSA tym samym rozszerzył pojęcie przepisów prawa podatkowego o wszelkie ustawy, do których odsyła przepis prawa podatkowego. Szerokie rozumienie przepisów prawa podatkowego jest zgodne z instytucją wykładni systemowej zewnętrznej prawa podatkowego. NSA podkreślił również, że „Pojęcia z art. 30ca ust. 2 u.p.d.o.f. muszą być analizowane na gruncie właściwych im ustaw w relacji

⁵⁸ D. Kurach, *op. cit.*, s. 53.

⁵⁹ Wyrok NSA z 13 stycznia 2022 roku, II FSK 1333/21, LEX nr 3354964.

⁶⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z 5 maja 2021 roku, I SA/Gd 203/21, LEX nr 3174350.

⁶¹ Wyrok WSA w Gdańsku z 1 lutego 2022 roku, I SA/Gd 1475/21, LEX nr 3307616.

⁶² Wyrok WSA w Gliwicach z 29 marca 2022 roku, I SA/Gl 1544/21, LEX nr 3337693.

⁶³ Wyrok NSA z 9 sierpnia 2022 roku, II FSK 22/22, LEX nr 3417686.

⁶⁴ Wyrok NSA z 6 października 2022 roku, II FSK 197/22, LEX nr 3418863.

do stanu prawnopodatkowego, gdyż ustawa podatkowa wprost odsyła do innych ustaw ich przepisów”⁶⁵.

Na podstawie powyższego można określić, że pojęcie systemu prawa podatkowego nie jest jednakowo rozumiane przez organy podatkowe i przez sądy administracyjne. Prowadzi to do trudności w jednoznacznym wskazaniu definicji działalności badawczo-rozwojowej na gruncie prawa podatkowego. Zgodnie z wydanymi przez Ministerstwo Finansów objaśnieniami przepisy o preferencji podatkowej IP-Box należy wyklądać nie tylko przy użyciu wykładni literalnej, lecz także z uwzględnieniem wykładni celowościowej i wykładni funkcjonalnej, zgodnie z Raportem OECD BEPS Plan Działania nr 5⁶⁶. Minister w objaśnieniach nie wymienia wykładni systemowej. Mimo to, ze względu na odniesienie normatywne przepisów ustawy spoza systemu prawa podatkowego, należy uznać, że zastosowanie powinna znaleźć również zewnętrzna wykładnia systemowa prawa podatkowego. Wykładnia ta zakłada, iż przy braku danego pojęcia w ustawie podatkowej należy poszukiwać go w całym porządku prawnym⁶⁷. Dyrektywa ta nie powinna dziwić, skoro chociażby posługiwanie się instytucjami prawa cywilnego w konstrukcji normatywnej prawa podatkowego jest zabiegiem powszechnie stosowanym⁶⁸.

Podsumowanie

Stwierdzić należy, że w kwestii możliwości stosowania preferencji podatkowej IP-Box istnieje niepewność prawna. Wynika ona z braku definicji prawnej programu komputerowego, konieczności każdorazowego zwrócenia się o wydanie interpretacji indywidualnej oraz z trudności w zdefiniowaniu działalności badawczo-rozwojowej. Nie dość, że definicja działalności badawczo-rozwojowej odwołuje się do wielu kryteriów o charakterze niedookreślonym, to jeszcze w celu jej pełnego zrozumienia należy odnieść się do ustawy spoza systemu prawa podatkowego. Poprawna subsumpcja stanu faktycznego pod określone w ustawach normy sprawia problemy nawet organom podatkowym, które obowiązkiem tym próbują obarczać podatnika.

Analiza wydawanych interpretacji indywidualnych oraz orzecznictwa pozwała stwierdzić, że definicja działalności badawczo-rozwojowej ma niejednokrotnie decydujące znaczenie przy określaniu możliwości skorzystania z preferencji podatkowej IP-Box. Definicja ta jest bardzo szeroka i korzysta z wielu pojęć niedookreślonych. Choć taki zabieg jest zgodny z postulatem elastyczności pra-

⁶⁵ Wyrok NSA z 1 czerwca 2022 roku, II FSK 1208/21, LEX nr 3368759.

⁶⁶ Ministerstwo Finansów, *op. cit.*, s. 5.

⁶⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021, s. 109.

⁶⁸ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022, s. 182.

wa podatkowego⁶⁹, to jednak wprowadza niepewność po stronie adresata normy. Należy również podkreślić, że preferencja została wprowadzona, by stymulować komercjalizację nowoczesnych, innowacyjnych rozwiązań powstałych na skutek prac badawczo-rozwojowych. Konieczne jest więc definitywne określenie, jaka działalność mieści się w granicach pojęcia działalności badawczo-rozwojowej.

Niestety, ze względu na skomplikowaną konstrukcję prawną preferencji podatkowej IP-Box, w tym konieczność dokonania kwalifikacji prawnej działalności jako działalności badawczo-rozwojowej, ocena działalności świadczonej w ramach usług danego programisty jest skomplikowana. Należy postulować uproszczenie przepisów o preferencji podatkowej. Uproszczenie to powinno nastąpić poprzez zastosowanie mniejszej liczby odniesień do innych przepisów, w szczególności poprzez wykluczenie odniesień do ustaw spoza systemu prawa podatkowego oraz poprzez zastosowanie klauzul generalnych.

Realizując cel określony we wstępie do niniejszego artykułu, należy stwierdzić, że określenie znaczenia definicji działalności badawczo-rozwojowej w regulacji prawnej IP-Box jest warunkiem rozstrzygającym o możliwości stosowania preferencji IP-Box. Aktualny kształt przepisów uniemożliwia jednoznaczne stwierdzenie, czym jest działalność badawczo-rozwojowa oraz jaką działalność można określić tym mianem. Dodatkowo po stronie organów podatkowych istnieje niepewność dotycząca ciężaru kwalifikacji prawnej działalności programisty jako działalności badawczo-rozwojowej.

Bibliografia

Akty prawne

- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 roku w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) (Dz.U. z 2007 r. Nr 251, poz. 1885 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 4 lutego 1994 roku o prawie autorskim i prawach pokrewnych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1062 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 23 października 2018 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy — Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193 z późn. zm.).

⁶⁹ P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne jako wyraz elastyczności prawa podatkowego — zarys problematyki*, „Prawo” 35, 2013, nr 1, s. 45–46.

Literatura

- Barzilay O., Treude C., Zagalsky A., *Facilitating Crowd Sourced Software Engineering via Stack Overflow*, [w:] *Finding Source Code on the Web for Remix and Reuse*, red. S.E. Sim, R.E. Gallardo-Valencia, New York 2013.
- Blankenship J., Bussa M., Millett S., *Pro Agile .NET Development with SCRUM*, Berkeley 2011.
- Borszowski P., *Określenia nieostre i klauzule generalne jako wyraz elastyczności prawa podatkowego — zarys problematyki*, „Prawo” 35, 2013, nr 1.
- Brzostowska M., Kubiesa P., [w:] *eaedem, PIT. Komentarz*, Warszawa 2022, art. 30(ca), art. 30(cb).
- Digital.ai, *15th Annual State Of Agile Report*, 2021, <https://info.digital.ai/rs/981-LQX-968/images/SOA15.pdf>.
- Fus A., *Innovation Box w praktyce — ulga dla programistów*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 12.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022.
- Kalus J., Szymczyk P., *Preferencje podatkowe dla strategicznych inwestorów przewidziane w Polskim Ładzie. Analiza prawno-porównawcza wybranych rozwiązań*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 11.
- Kurach D., *Ocena działalności badawczo-rozwojowej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 9.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., [w:] *eadem, CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Warszawa 2020.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021.
- Ministerstwo Finansów, *Objaśnienia podatkowe z dnia 15 lipca 2019 r. dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej — IP Box*, <https://www.podatki.gov.pl/pit/wyjasnienia-pit/objasnienia-podatkowe-ip-box/>.
- Modzelewski W., Bielawny J., *Zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych i w podatku dochodowym od osób fizycznych*, [w:] *Ewolucja podatków dochodowych w roku 2019*, red. W. Modzelewski, J. Bielawny, Warszawa 2019.
- Nakakoji K., Yamamoto Y., Nishinaka Y., *Unweaving Code Search Toward Remixing-Centered Programming Support*, [w:] *Finding Source Code on the Web for Remix and Reuse*, red. S.E. Sim, R.E. Gallardo-Valencia, New York 2013.
- Poźniak-Niedzielska M., Niewęglowski A., [w:] *Prawo autorskie. System prawa prywatnego*, t. 13, red. J. Barta, Warszawa 2013.
- Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Komentarz*, red. J. Woźnicki, Warszawa 2019.
- Pries K.H., Quigley J.M., *Scrum Project Management*, Boca Raton 2017.
- Rubin K., *Essential Scrum: A Practical Guide to the Most Popular Agile Process*, [b.m. wydania] 2012.
- Schwaber K., Sutherland J., *The Scrum Guide. The Definitive Guide to Scrum: The Rules of the Game*, [b.m. wydania] 2020.
- Thiele H. et al., *A Scrum Agile Integrated Development Framework*, Cambridge 2020.
- Żagun K., *Innovation Box — domknięcie łańcucha zachęt fiskalnych na działalność rozwojową*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 3.

Wyroki

- Decyzja EUP T 0424/03 (ECLI:EP:BA:2006:T042403.20060223).
- Decyzja EUP T 0761/11 (ECLI:EP:BA:2015:T076111.20151008).
- Decyzja EUP T 2263/11 (ECLI:EP:BA:2017:T226311.20171127).
- Decyzja EUP T 0204/93 (ECLI:EP:BA:1993:T020493.19931029).
- Decyzja EUP T 1173/97 (ECLI:EP:BA:1998:T117397.19980701).

Decyzja EUP T 1541/16 (ECLI:EP:BA:2017:T154116.20170810).

Wyrok WSA w Krakowie z 8 sierpnia 2017 roku, I SA/Kr 624/17, LEX nr 2364622.

Wyrok WSA w Poznaniu z 5 marca 2020 roku, I SA/Po 51/20 LEX nr 3007192.

Wyrok WSA w Poznaniu z 25 czerwca 2020 roku, I SA/Po 194/20, LEX nr 3035715.

Wyrok WSA w Gdańsku z 5 maja 2021 roku, I SA/Gd 203/21, LEX nr 3174350.

Wyrok NSA z 13 stycznia 2022 roku, II FSK 1333/21, LEX nr 3354964.

Wyrok WSA w Gdańsku z 1 lutego 2022 roku, I SA/Gd 1475/21, LEX nr 3307616.

Wyrok WSA w Bydgoszczy z 15 lutego 2022 roku, I SA/Bd 851/21.

Wyrok WSA w Gliwicach z 29 marca 2022 roku, I SA/Gl 1544/21, LEX nr 3337693.

Wyrok NSA z 1 czerwca 2022 roku, II FSK 1208/21, LEX nr 3368759.

Wyrok NSA z 9 sierpnia 2022 roku, II FSK 22/22, LEX nr 3417686.

Wyrok NSA z 6 października 2022 roku, II FSK 197/22, LEX nr 3418863.

Interpretacje indywidualne

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 11 lutego 2022 roku, 0111-KDIB1-3.4010.612.2021.1.BM.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 13 lipca 2022 roku, 0112-KDIL2-1.4011.316.2022.2.TR.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 23 września 2020 roku, 0114-KDIP3-1.4011.471.2020.2.MZ.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 10 lutego 2021 roku, 0114-KDIP3-1.4011.717.2020.2.LS.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 10 lutego 2020 roku, 0112-KDIL2-1.4011.73.2019.2.KF.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 10 czerwca 2022 roku, 0111-KDIB3-3.4011.16.2022.3.PJ.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 10 czerwca 2022 roku, 0111-KDIB1-2.4011.111.2022.2.DS.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 15 czerwca 2022 roku, 0111-KDIB1-3.4011.90.2022.3.ASZ.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 21 lipca 2022 roku, 0115-KDWT.4011.467.2022.2.ACE.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 26 listopada 2020 roku, 0115-KDIT1.4011.644.2020.2.JG.