

PORADNIK GAZETY PRAWNEJ

UKAZUJE SIĘ OD 1995 ROKU

DELEGOWANIE PRACOWNIKÓW – PO ZMIANACH

- Jakie zmiany wprowadzono w związku z delegowaniem pracowników
- Jak ustalić miejsce właściwego opodatkowania
- Jakie obowiązki ciążą na pracodawcy delegującego pracownika
- Jakie są podatkowe skutki oddelegowania pracownika

INDEKS 331783



ISSN 1234-5695



Partner merytoryczny

 **INFOR** **IFK** Platforma
Księgowych i Kadrowych

INFORbook

Biblioteka e-poradników



...aż 100
e-poradników
o wartości 2000 zł
za jedyne 29 zł

www.inforbook.pl

Spis treści

1. WYBÓR FORMY ODDELEGOWANIA	5
1.1. Podróż służbowa czy odesłanie	5
1.1.1. Podróż służbowa	6
1.1.2. Odesłanie	7
1.1.3. Podróż służbowa a odesłanie za granicę. Podobieństwa i różnice	8
1.2. Delegowanie za granicę innych osób niż pracownicy	9
1.3. Swobodny przepływ pracowników w Unii Europejskiej	10
1.4. Swoboda świadczenia usług	10
1.5. Niedyskryminujące warunki pracy – Dyrektywa 96/71	10
1.5.1. Planowane zmiany	11
1.5.2. Minimalne wynagrodzenie w krajach Unii	12
1.6. Eliminowanie nieuczciwych praktyk – Dyrektywa wdrożeniowa 2014/67/UE	13
1.6.1. Polska ustawa – nowe regulacje	13
1.7. Delegowanie do kraju pozaunijnego	14
2. ŚWIADCZENIA OTRZYMYWANE PRZEZ PRACOWNIKA PRZEBYWAJĄCEGO ZA GRANICĄ A PODATEK DOCHODOWY	14
2.1. Podróż służbowa	14
2.1.1. Diety	14
2.1.2. Koszty przejazdu	15
2.1.3. Nocleg	16
2.1.4. Inne świadczenia	16
2.2. Wybrane świadczenia otrzymywane przez pracowników oddelegowanych za granicę	17
2.2.1. Zakwaterowanie	17
2.2.2. Opieka medyczna	19
2.2.3. Dodatek za rozłąkę	20
2.2.4. Zwrot kosztów przeniesienia służbowego	20
2.2.5. Samochód prywatny pracownika wykorzystywany do celów służbowych	21
2.2.6. Samochód służbowy wykorzystywany do celów prywatnych pracownika	22
3. REZYDENCJA PODATKOWA PRACOWNIKA	22
3.1. Nieograniczony obowiązek podatkowy	23
3.2. Ograniczony obowiązek podatkowy	23
3.3. Miejsce zamieszkania	23
3.4. Konflikt rezydencji	25
3.5. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania	25
3.6. Rozstrzygnięcie kwestii miejsca zamieszkania na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	27
3.7. Rola płatnika w ustalaniu miejsca zamieszkania	29
4. OPODATKOWANIE DOCHODÓW PRACOWNIKÓW NAJEMNYCH	30
4.1. Opodatkowanie wynagrodzeń marynarzy	36
5. WYKONYWANIE PRACY ZA GRANICĄ PRZEZ INNE OSOBY NIŻ PRACOWNICY	37
5.1. Wolny zawód i inna samodzielna działalność	37
5.2. Członkowie rad nadzorczych	39
5.3. Artysci i sportowcy	39
5.4. Studenci	39
5.5. Profesorowie	41
5.6. Pracownicy państwowi	42
5.7. Zasady opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej	43

6. UNIKANIE PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA	44
6.1. Metoda wyłączenia z progresją	45
6.2. Metoda odliczenia proporcjonalnego	49
6.3. Ulga abolicyjna	50
6.4. Rozliczenie podatkowe przychodów osiągniętych w Polsce oraz kilku krajach posiadających odmienne metody rozliczania podatku	56
6.5. Rozliczenie podatkowe przychodów osiągniętych wyłącznie za granicą (cały rok przepracowany za granicą)	64
6.6. Odliczenie zagranicznych składek ubezpieczeniowych	64
6.7. Przeliczanie dochodów zagranicznych i podatku zapłaconego za granicą na złote	64
6.7.1. Koszty uzyskania przychodu	64
6.8. Zeznania roczne składane przez osoby delegowane do pracy za granicą	65
6.8.1. Wylczenie kwoty „ulgi abolicyjnej”	67
7. UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE PRACOWNIKÓW PRACUJĄCYCH ZA GRANICĄ	68
7.1. Zasada jednego ustawodawstwa	68
7.2. Zasada równego traktowania	69
7.3. Zasada sumowania okresów ubezpieczenia, zatrudnienia i zamieszkania	70
7.3.1. Sumowanie okresów przy ustaleniu prawa do świadczeń polskich	70
7.3.2. Sumowanie okresów przy ustalaniu prawa do świadczeń przysługujących w innym państwie	71
7.4. Zasada zachowania praw nabytych	71
7.5. Umowy z państwami trzecimi	72
7.5.1. Obowiązujące umowy o zabezpieczeniu społecznym	72
8. USTALENIE WŁAŚCIWEGO USTAWODAWSTWA W ZAKRESIE UBEZPIECZEŃ W PRZYPADKU DELEGOWANIA PRACOWNIKÓW DO KRAJÓW UE	73
8.1. Pracownicy delegowani	73
8.2. Formularz A1	74
8.3. Zawieranie porozumień szczególnych	79
8.4. Zakończenie oddelegowania	80
8.5. Pracownicy transportu międzynarodowego	80
9. USTALENIE WŁAŚCIWEGO USTAWODAWSTWA UBEZPIECZENIOWEGO W STOSUNKU DO PRACOWNIKÓW WYKONUJĄCYCH PRACĘ JEDNOCZEŚNIE NA TERENIE KILKU PAŃSTW	80
9.1. Normalne wykonywanie pracy w dwóch lub kilku państwach członkowskich	82
9.2. Praca o charakterze marginalnym	82
9.3. Znaczna część pracy	83
9.4. Niewykonywanie znacznej części pracy w kraju a właściwe ustawodawstwo	84
9.5. Obowiązki płatników	87
9.5.1. Podstawa wymiaru składek dla pracowników pracujących za granicą, a podlegających ubezpieczeniom w Polsce	87
9.6. Podleganie przez nierezydentów ubezpieczeniom w Polsce	89
9.7. Obywatele państw trzecich (rozporządzenie 1231/2010)	89
10. OBOWIĄZKI PRACODAWCÓW DELEGUJĄCYCH PRACOWNIKÓW ZA GRANICĘ	90
10.1. Obowiązki płatników	90
10.2. Odliczenie składek na ubezpieczenie społeczne	92
10.2.1. Odliczenie składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne od dochodu uzyskanego za granicą płaconych do ZUS	92
10.2.2. Odliczenie zagranicznych składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne	95
10.3. Przygotowanie informacji PIT-11 o dochodach uzyskanych z pracy za granicą	95
10.4. Przeliczanie dochodów zagranicznych i podatku zapłaconego za granicą na złote	97
PODSUMOWANIE	97

Delegowanie pracowników – po zmianach

1. Wybór formy oddelegowania

Wyjazd pracownika za granicę oznacza dla pracodawcy dokonanie rozstrzygnięcia w pierwszej kolejności, czy jest to podróż służbowa czy odesłanie. Wiąże się z tym zakres obowiązków związanych z zapewnieniem pracownikowi odpowiednich świadczeń.

Jeżeli pracownik jest delegowany do państwa Wspólnotowego, to wówczas pracodawca ma obowiązek stosowania dyrektywy 96/71, czyli zapewnienia pracownikowi niedyskryminujących warunków pracy. Biorąc pod uwagę fakt, że w wielu państwach Unijnych wysokość minimalnego wynagrodzenia jest dużo wyższa niż w Polsce, to najważniejszą kwestią dla pracodawców staje się dostosowanie stawki wynagrodzenia pracownika do przynajmniej minimalnych stawek wynagrodzenia obowiązujących w danym państwie.

Prawidłowe oddelegowanie pracownika wymaga zastosowania zarówno przepisów prawa pracy, podatkowych, jak i ubezpieczeniowych. Najważniejszą jednak kwestią jest to, że wobec pracownika wykonującego pracę za granicą zastosowanie będą miały nie tylko polskie przepisy. Należy też stosować wiele przepisów międzynarodowych: umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, przepisów wspólnotowych (jeżeli pracownik będzie pracował w którymś z państw Unii) dotyczących delegowania pracowników oraz koordynacji ubezpieczeń społecznych. Najprawdopodobniej nie uniknie się również stosowania przepisów wewnętrznych państwa, w którym przebywać będzie pracownik.

Rozdział 1 poświęcony jest formom wykonywania pracy za granicą oraz przepisom wspólnotowym mającym zastosowanie dla pracowników delegowanych za granicę.

1.1. Podróż służbowa czy odesłanie

Pierwszą kwestią, która wiąże się z wysłaniem pracownika za granicę, to ustalenie, czy będzie to dla niego podróż służbowa czy też oddelegowanie, które nie jest podróżą służbową.

Jedna i druga forma wywołują odrębne skutki: nakładają bowiem na pracodawcę inne obowiązki. Z podróżą służbową wiąże się obowiązek wypłacania diet i innych świadczeń, natomiast w oddelegowaniu niebędącym podróżą służbową pracodawca nie ma obowiązku wypłacania dodatkowych świadczeń, a jeżeli takie świadczenia pracownikowi zapewnia, to najczęściej podlegają one opodatkowaniu oraz składkom ubezpieczeniowym. Jedna i druga forma wywołują więc odmienne skutki na gruncie przepisów podatkowych oraz ubezpieczeniowych.

Dla rozróżnienia obu form oddelegowania przyjmijmy, że oddelegowanie niebędące podróżą służbową będziemy nazywali odesłaniem. Pozwoli nam to uniknąć nieporozumień związanych z pojęciem „oddelegowania”, ponieważ jest ono dość niejednoznaczne – oddelegowanie wiąże się bowiem z „delegacją”, a ta – jak wiadomo – oznacza „podróż służbową”.

Pojęcie „odesłanie” nie jest pojęciem prawnym, ale dość dobrze oddaje sens tej formy oddelegowania, używane jest też niekiedy w literaturze.

Obie formy oddelegowania, mimo iż wywołują odmienne skutki, to w praktyce są dość słabo rozróżniane przez przepisy.

Zacząć trzeba od tego, że polskie prawo nie definiuje pojęcia „oddelegowanie”. Pojęciem tym posługują się niektóre ustawy regulujące warunki pracy pracowników zatrudnionych na podstawie stosunku służbowego (np. funkcjonariuszy służby więziennej, policji, biura ochrony rządu) – choć go nie definiują. Podobnie pojęciem „podróż służbowa” posługują się przepisy prawa pracy (Kodeks pracy oraz rozporządzenia wydawane na jego podstawie), choć również go nie definiują.

Można przyjąć, że przez pojęcie „oddelegowanie” rozumie się przejściowe wykonywanie pracy/określonych zadań przez pracownika poza stałym miejscem pracy na polecenie pracodawcy. W tak sformułowanej definicji zawiera się zarówno „podróż służbowa”, jak i „odesłanie”. Nadal więc nie wiemy, jak te pojęcia odróżnić.

Najprostszym i właściwie jedynym sposobem jest przyjęcie, że podróż służbowa to wykonywanie pracy poza miejscem wskazanym w umowie jako miejsce pracy. Tak więc najważniejszą wskazówką będzie ustalenie, jak zdefiniowano miejsce pracy w umowie o pracę.

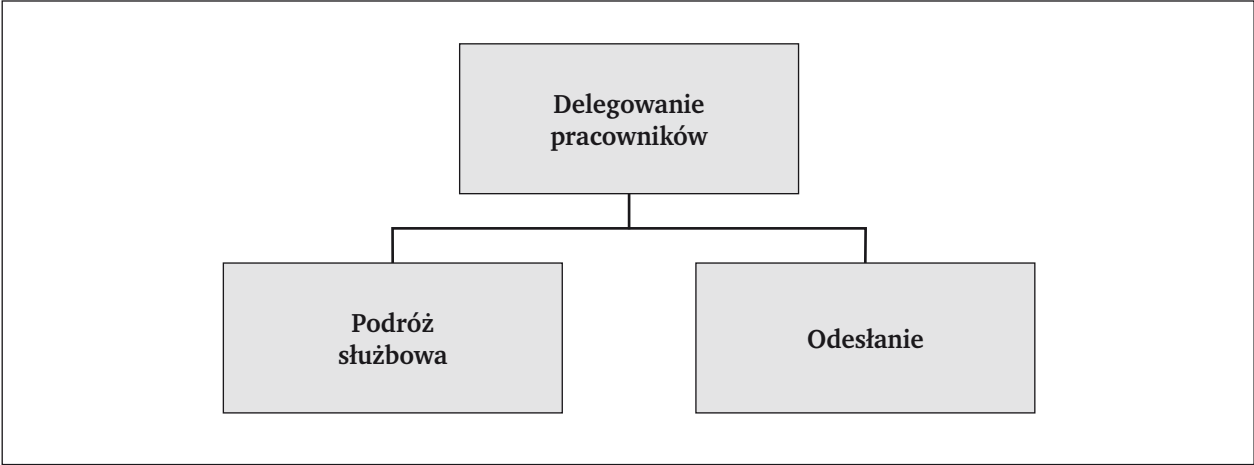
PRZYKŁAD 1

Pracownik ma w umowie o pracę wskazane jako miejsce pracy „Warszawa”. W poniedziałek kierownik wydał pracownikowi polecenie udania się samochodem służbowym do Wołomina w celu odebrania dokumentów od kontrahenta. Pracownik zadanie wykonał i jeszcze przed końcem dnia pracy wrócił do siedziby firmy. Jest to przykład „podróży służbowej”. W tym przypadku nie będą się z tą podróżą wiązały dodatkowe świadczenia dla pracownika (ponieważ czas jej trwania nie przekroczył 8 godzin, a pracownik nie musiał ponieść żadnych wydatków), lecz tak czy inaczej – była to podróż służbowa.

PRZYKŁAD 2

Inny pracownik ma w umowie o pracę wskazane „województwo mazowieckie”. Wyjazd tego pracownika do Wołomina nie będzie podróżą służbową, ponieważ pracownik cały czas wykonywał pracę na terenie wskazanym w umowie o pracę.

Schemat 1. Formy delegowania pracowników



1.1.1. Podróż służbowa

Jak już wspomniano pracownikowi wykonującemu na polecenie pracodawcy zadanie służbowe poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pracy przysługują należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową.

Podróż służbowa z reguły wiąże się dla pracownika z ponoszeniem kosztów, których nie musi ponosić, gdy wykonuje pracę w stałym miejscu pracy. Stąd też przepisy nakazują pracodawcom „rekompensować” pracownikom koszty i inne „niedogodności” podróży. O świadczeniach tych, czyli o dietach oraz zwracaniu wydatków poniesionych w trakcie podróży piszemy w rozdziale 2.

Wspomnieliśmy, że jedynym kryterium różniącym podróż służbową od odesłania jest ustalenie, czy wyjazd pracownika oznacza wykonywanie pracy poza miejscem pracy, czy też pracownik będzie wykonywał pracę w miejscu bądź na terytorium wskazanym jako miejsce pracy.

Pozornie jest to kryterium dość łatwe do zweryfikowania. Problemem jest jednak to, że przepisy dopuszczają pewną elastyczność w określaniu miejsca pracy. Nie zawsze to musi być miejsce ściśle zdefiniowane, np. adres siedziby pracodawcy. Dopuszcza się określanie miejsca pracy w sposób terytorialny, np. teren powiatu, województwa. Poja-

wia się w związku z tym pytanie: jak duże terytorium może być miejscem pracy? Odpowiedź nie jest jednoznaczna, ale inspekcja pracy radzi kierować się kryterium czasu i rodzaju pracy:

PIP *Miejsce wykonywania pracy wskazuje przestrzeń, w której pracownik stale świadczy pracę. Miejscem tym może być zarówno stały punkt (np. siedziba pracodawcy), jak również pewien oznaczony obszar (np. kilka miejscowości lub województw) – w przypadku tych pracowników, których charakter pracy wiąże się z koniecznością stałego przemieszczania się (np. kierowcy lub przedstawiciele handlowi).¹*

Oznacza to, że miejsce pracy powinno być tak określone, by pracownik w ramach umówionego czasu i rodzaju pracy miał możliwość wykonywania pracy, na którą się umówił.

Przejazdy po terytorium określonym jako miejsce pracy nie powinny się generalnie odbywać kosztem czasu pracy.

PRZYKŁAD 3

Pan Janusz jest pracownikiem firmy zajmującej się montażem i demontażem rusztowań na budowach. W umowie o pracę wskazano, że jego miejscem pracy są budowy prowadzone przez pracodawcę na terenie Polski. W efekcie Pan Janusz z 40 godzin tygodniowego czasu pracy średnio 10 godzin spędza podróżując pomiędzy miejscami pracy.

Taka okoliczność dla inspekcji pracy może oznaczać, że jedynym powodem, dla którego pracodawca określił miejsce pracy tak szeroko, była chęć uniknięcia ponoszenia kosztów diet i innych świadczeń związanych z podróżami służbowymi.

Kwestia zdefiniowania miejsca pracy i, co za tym idzie, ustalenia, czy pracownik był czy też nie w podróży służbowej, jest kontrowersyjna i zapewne oddzielny poradnik poświęcony tej kwestii też nie rozstrzygnąłby jednoznacznie wszystkich przypadków. Problemem jest też to, że różne instytucje, które mogą kontrolować przedsiębiorców, różnie na tę kwestię patrzą. Inspekcja pracy, stojąc po stronie pracownika często będzie twierdziła, że wyjazd, który pracodawca potraktował jako odesłanie, faktycznie był podróżą służbową i pracodawca powinien wypłacić pracownikowi należne świadczenia z tego tytułu. Z drugiej strony organy podatkowe czy ZUS często patrzą na tę kwestię odwrotnie i wyjazd, który pracodawca uznał za podróż służbową, próbują uznać za odesłanie i co za tym idzie uznać, że wypłacone diety i inne świadczenia winny zostać opodatkowane i oskładkowane.

Przepisy nie określają również, jak długo może trwać podróż służbowa. W rozstrzygnięciu tej kwestii pomocny jest przepis art. 42 § 4 Kodeksu pracy:

§ *Wypowiedzenie dotychczasowych warunków pracy lub płacy nie jest wymagane w razie powierzenia pracownikowi, w przypadkach uzasadnionych potrzebami pracodawcy, innej pracy niż określona w umowie o pracę na okres nie przekraczający 3 miesięcy w roku kalendarzowym, jeżeli nie powoduje to obniżenia wynagrodzenia i odpowiada kwalifikacjom pracownika.*

Z przepisu należy wysnuć wniosek, że zmiana warunków pracy, która trwałaby dłużej niż 3 miesiące w roku, nakłada na pracodawcę obowiązek złożenia przez niego wypowiedzenia zmieniającego warunki pracy. Ponieważ zmiana miejsca pracy jest z pewnością zmianą warunków pracy, to w sytuacji gdy wyjazd pracownika miałby trwać dłużej niż 3 miesiące, należałoby mu zaproponować zmianę warunków pracy poprzez wskazanie nowego miejsca pracy.

Najczęściej taka zmiana miejsca pracy jest czasowa, stąd strony zawierają aneks do umowy, w którym na czas określony zmienia się pracownikowi miejsce pracy. W takim przypadku nie będziemy już mieli do czynienia z podróżą służbową, a z odesłaniem.

1.1.2. Odesłanie

Odesłanie jest oddelegowaniem pracownika do pracy w jednym z miejsc wskazanych w umowie o pracę. W przypadku gdy miejsce pracy poza granicami kraju wynika z zapisów umowy o pracę, pracodawca nie jest zobowiązany do wypłacania dodatkowych świadczeń poza umówionym wynagrodzeniem.

Jeśli strony umowy ustalą jako stałe miejsce pracy pewien obszar terytorialny (geograficznie, czy sferę objętą działalnością pracodawcy), to przemieszczanie się pracownika w jego granicach nie będzie podróżą służbową (należy jednak pamiętać o zastrzeżeniach wskazanych w pkt 1.1.1.).

Podróżą służbową nie jest także stałe wykonywanie działań w różnych miejscowościach i terminach, których wyboru dokonuje każdorazowo sam pracownik w ramach uzgodnionego rodzaju pracy, oczywiście, również z zastrzeżeniem dotyczącym czasu dojazdu i normy czasu pracy.

¹ K. Pietruszyńska, *Prawo pracy. Informator*, Państwowa Inspekcja Pracy Główny Inspektorat Pracy, www.pip.gov.pl.

Generalnie odesłanie pracowników do innego państwa następuje:

- 1) w celu wykonywania w tym kraju umowy zawartej między pracodawcą a odbiorcą usług, jeśli istnieje stosunek pracy pomiędzy odsyłanym pracownikiem a odsyłającym go pracodawcą;
- 2) do położonego w tym kraju zakładu lub przedsiębiorstwa należącego do grupy przedsiębiorstw, jeśli istnieje stosunek pracy pomiędzy odsyłanym pracownikiem a odsyłającym go pracodawcą oraz
- 3) dotyczy pracowników wynajmowanych w celu wykonywania pracy w tym państwie przez upoważnione agencje zatrudnienia, jeśli istnieje stosunek pracy pomiędzy odsyłanym pracownikiem a odsyłającym go pracodawcą.

Odliczenie 30% diety (art. 21 ust. 1 pkt 20)

Osoby mające miejsce zamieszkania w Polsce, a przebywające czasowo za granicą i uzyskujące tam przychody ze stosunku pracy (czyli również pracownicy odesłani), mogą pomniejszyć ten przychód o równowartość 30% diety (określonej w rozporządzeniu dot. podróży służbowych) za każdy dzień pobytu za granicą, w którym podatnik pozostawał w stosunku pracy.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wolna od podatku jest część przychodów osób mieszkających w Polsce, a przebywających czasowo za granicą i uzyskujących tam dochody ze stosunku pracy, za każdy dzień pobytu za granicą, w którym podatnik pozostawał w stosunku pracy, w kwocie odpowiadającej 30% diety, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju.

Wysokość diet stanowiących podstawę odliczenia określona jest rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej.

Aby więc ustalić kwotę przysługującego odliczenia, należy ustalić liczbę dni, w których podlegaliśmy stosunkowi pracy za granicą. Następnie ustalamy 30% diety w zależności od kraju, w którym pracowaliśmy. Kwota przysługującego odliczenia stanowi iloczyn dni i 30% diety.

Kwota diety wyrażona jest w walucie kraju, którego dotyczy.

PRZYKŁAD 4

Jan Nowak w 2016 r. pracował w okresie 1 styczeń – 30 marzec w Holandii. Otrzymywał wynagrodzenie w wysokości 6000 zł miesięcznie (płatne 20. każdego miesiąca).

W celu obliczenia wysokości przysługującego odliczenia dokonujemy następujących obliczeń:

1. Ustalamy liczbę dni pracy za granicą. W naszym przypadku będzie to 90 dni;
2. Ustalamy kwotę diety podlegającej odliczeniu w każdym miesiącu (dieta z tytułu podróży służbowej do Holandii, zgodnie z rozporządzeniem wynosi 50 euro):
 - styczeń: $(31 \text{ dni} \times 50 \text{ euro} \times 30\%) = 465 \text{ euro}$,
 - luty: $(29 \text{ dni} \times 50 \text{ euro} \times 30\%) = 435 \text{ euro}$,
 - marzec: $(30 \text{ dni} \times 50 \text{ euro} \times 30\%) = 450 \text{ euro}$.
3. Przeliczamy wyliczone kwoty na złote (wg średniego kursu NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wypłaty):
 - styczeń: $(465 \text{ euro} \times 4,4490 \text{ PLN/EUR}) = 2068,79 \text{ zł}$,
 - luty: $(435 \text{ euro} \times 4,3830 \text{ PLN/EUR}) = 1906,61 \text{ zł}$,
 - marzec: $(450 \text{ euro} \times 4,2705 \text{ PLN/EUR}) = 1921,73 \text{ zł}$;
4. Ustalamy podstawę do opodatkowania za poszczególne miesiące:
 - styczeń: $(6000 \text{ zł} - 2068,79 \text{ zł}) = 3931,21 \text{ zł}$,
 - luty: $(6000 \text{ zł} - 1906,61 \text{ zł}) = 4093,39 \text{ zł}$,
 - marzec: $(6000 \text{ zł} - 1921,73 \text{ zł}) = 4078,27 \text{ zł}$.

1.1.3. Podróż służbowa a odesłanie za granicę. Podobieństwa i różnice

Jak już wspomnieliśmy na początku, granica między podróżą służbową a odesłaniem jest niezwykle cienka. Dla lepszego zobrazowania obu pojęć zestawimy podobieństwa i różnice obu form oddelegowania.

Tabela 1. Różnice i podobieństwa między podróżą służbową a odesłaniem

Podróż służbowa	Odesłanie
Różnice	
■ nie powoduje zmiany umowy. Wyjazd odbywa się na służbowe „polecenie wyjazdu”, ■ pracodawca zobowiązany jest do zwrotu kosztów podróży i pobytu (diety, noclegi, inne wydatki), ■ co do zasady pracownik podlega dotychczasowemu pracodawcy, ■ diety i inne świadczenia za czas podróży są zwolnione z podatku, ■ brak możliwości odliczenia 30% diety za każdy dzień pobytu (art. 21 ust. 1 pkt 20 upodof)).	■ zastąpienie dotychczasowej umowy nową, określającą nowe miejsce pracy (np. poprzez zawarcie aneksu do umowy o pracę zmieniającego niektóre postanowienia umowy), ■ brak obowiązku wypłacania świadczeń dot. zwrotu kosztów odesłania, ■ może nastąpić zmiana pracodawcy, ■ możliwość odliczenia przez pracowników 30% diety (art. 20 ust. 1 pkt 20 upodof)).
Podobieństwa	
Podobieństwa między podróżą służbową a odesłaniem to: ■ czasowa zmiana dotychczasowego miejsca pracy, ■ konieczność stosowania przepisów Wspólnotowych w zakresie ubezpieczeń społecznych oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, ■ może nastąpić zwolnienie dotychczasowego płatnika z obowiązku pobierania zaliczek na podatek (np. gdy pobyt pracownika w drugim państwie będzie dłuższy niż 183 dni), ■ brak ograniczenia czasu trwania podróży służbowej i odesłania.	

1.2. Delegowanie za granicę innych osób niż pracownicy

Pojęcie podróży służbowej jest związane z przepisami prawa pracy i regulacjami dotyczącymi stosunku pracy. Kodeks pracy nie ma więc zastosowania do umów cywilnoprawnych, np. umowy zlecenia czy o dzieło. Prawo pracy zobowiązuje pracodawcę do wypłacania należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową wyłącznie pracownikom wykonującym na jego polecenie zadanie służbowe poza siedzibą pracodawcy lub poza stałym miejscem pracy. Należnościami tymi są diety oraz zwrot kosztów przejazdów i dojazdów, noclegów oraz innych wydatków określonych przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb.

Umowy cywilnoprawne, jak ich nazwa wskazuje, są umowami prawa cywilnego, regulowanymi przez przepisy Kodeksu cywilnego. Cechą stosunków cywilnoprawnych jest swoboda zawierania umów, polegająca na tym, że strony mają dowolność w określeniu przysługujących im na podstawie umowy praw i ciążących na nich zobowiązań, co wynika z art. 353 Kodeksu cywilnego. W świetle tego przepisu strony zawierające umowę cywilnoprawną mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego. Z przepisu art. 742 Kodeksu cywilnego wynika natomiast, że dający zlecenie powinien zwrócić przyjmującemu zlecenie wydatki związane z należytym wykonaniem zadań.

W związku z powyższym zleceniodawca może zobowiązać się do wypłacenia zleceniobiorcy nie tylko wynagrodzenia, ale również innych świadczeń związanych z wykonaniem umowy. Mogą to być też dodatkowe (tzn. inne niż wynagrodzenie) kwoty pieniężne, należne za każdy dzień pracy za granicą, w wysokości określonej w umowie. Tym samym zleceniodawca może wypłacać „diety”, które jednak nie są dietami w ścisłym tego słowa znaczeniu, gdyż nie są wypłacane pracownikowi. „Diety” takie, na gruncie przepisów podatkowych i ubezpieczeniowych, są wolne od podatku i składek ubezpieczeniowych.

Tak więc, mimo iż pojęcie podróży służbowej „zastrzeżone” jest wyłącznie do pracowników, to pod pewnymi względami również zleceniobiorcy mogą być traktowani jak osoby przebywające w „podróży służbowej”. Należy jednak pamiętać, że „diety zleceniobiorców” będą wolne od podatku i składek jedynie w sytuacji, gdy umowa określa zasady ich wypłacania i ich wysokość.

Możliwość zwolnienia z podatku diet wypłacanych zleceniobiorcom potwierdzają również organy podatkowe. Przykładowo, w interpretacji z 30 grudnia 2014 r. (IBPBII/1/415-816/14/BD) Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach stwierdził:

MF (...) w sytuacji wypłacania przez Wnioskodawcę diet i innych należności Zleceniobiorcom z tytułu odbywanych przez nich podróży krajowych lub zagranicznych zachodzić będą przesłanki do zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Oczywiście zwolnienie będzie miało zastosowanie, o ile istotnie zostaną spełnione warunki, o których mowa w art. 21 ust. 13 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

1.3. Swobodny przepływ pracowników w Unii Europejskiej

Polska jako członek Unii Europejskiej korzysta z praw zagwarantowanych traktatem unijnym. Jedną z podstawowych swobód gwarantowanych przez Wspólnotę jest swoboda przepływu pracowników wewnątrz Unii (art. 45 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej).

Swoboda ta obejmuje zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami państw członkowskich w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia i innych warunków pracy. Oznacza to, że państwa Unii nie mogą stosować żadnych barier w dostępie do swoich rynków pracy (dopuszcza się tu jedynie wyjątki uzasadnione względami porządku publicznego, bezpieczeństwa i zdrowia publicznego, administracji publicznej). Swoboda ta oznacza prawo:

- a) ubiegania się o rzeczywiście oferowane miejsca pracy,
- b) swobodnego przemieszczania się w tym celu po terytorium państw członkowskich,
- c) przebywania w jednym z państw członkowskich w celu podjęcia tam pracy, zgodnie z przepisami ustawowymi, wykonawczymi i administracyjnymi dotyczącymi zatrudniania pracowników tego państwa,
- d) pozostawania na terytorium państwa członkowskiego po ustaniu zatrudnienia, na warunkach ustalonych przez Komisję w rozporządzeniach.

1.4. Swoboda świadczenia usług

Mówiąc o delegowaniu pracowników do innego państwa Unii, warto też wspomnieć o swobodzie świadczenia usług.

Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej zakazuje stosowania ograniczeń w swobodnym świadczeniu usług na terenie jednego państwa Unii przez inne państwo Unii.

Zgodnie z Traktatem, delegowanie pracowników przez pracodawców mających siedzibę na terenie Unii nie wymaga uzyskania zezwolenia. Europejski Trybunał Sprawiedliwości w wyrokach potwierdzał, że świadczenie usług na terenie drugiego kraju nie wymaga zatrudniania miejscowego personelu lub uzyskiwania zezwoleń na pracę dla personelu własnego. Przedsiębiorstwo z kraju Wspólnoty podejmujące działalność na terenie innego kraju Unii nie może zostać pozbawione możliwości korzystania ze swojej załogi, nawet jeżeli tę załogę stanowią obywatele z kraju trzeciego.

PRZYKŁAD 5

Polska firma budowlana zatrudnia legalnie Ukraińców, których zamierza na 3 miesiące delegować do pracy na budowie w Niemczech.

Zgodnie z zasadą swobody świadczenia usług przepisy niemieckie nie mogą stawiać żadnych barier, jeżeli chodzi o wykonywanie pracy przez pracowników niebędących obywatelami Unii, ale zatrudnionych w unijnej firmie. W szczególności nie może być wymagane uzyskanie zezwolenia na pracę dla tych pracowników.

1.5. Niedyskryminujące warunki pracy – Dyrektywa 96/71

Rozwinięcie zasad swobody przepływu pracowników i swobody świadczenia usług w odniesieniu do pracowników delegowanych przez przedsiębiorstwo unijne do innego państwa Wspólnoty zawiera Dyrektywa 96/71 Parlamentu Europejskiego i Rady Unii Europejskiej z 16 grudnia 1996 r. dotycząca delegowania pracowników w ramach świadczenia usług.

Dyrektywa ta gwarantuje pracownikom delegowanym na terytorium państw Wspólnoty takie same warunki jak pracownikom miejscowym w zakresie:

- a) maksymalnych okresów pracy i minimalnych okresów odpoczynku,
- b) minimalnego wymiaru płatnych urlopów rocznych,
- c) minimalnych stawek płacy, wraz ze stawką za nadgodziny,
- d) warunków wynajmu pracowników, w szczególności przez przedsiębiorstwa pracy tymczasowej,
- e) bezpieczeństwa, ochrony zdrowia i higieny w miejscu pracy,
- f) środków ochronnych stosowanych w odniesieniu do warunków zatrudnienia kobiet ciężarnych, kobiet tuż po urodzeniu dziecka, dzieci i młodzieży,
- g) równości traktowania mężczyzn i kobiet, a także innych przepisów w dziedzinie niedyskryminacji.

W praktyce oznacza to, że pracodawca ma obowiązek zapewnić pracownikom niedyskryminujące warunki pracy w porównaniu do warunków, które mają zagwarantowane pracownicy miejscowi. Należy więc przyjąć, że pracownika w praktyce obowiązują zarówno polskie przepisy prawa pracy (nadal bowiem obowiązuje go polska umowa o pracę), jak i prze-