



SZKOŁA GŁÓWNA
MIKOŁAJA KOPERNIKA

| SGMK

CHARAKTERYSTYKA UMOWY O ŚWIADCZENIE USŁUG KIEROWANIA POJAZDAMI JAKO ALTERNATYWNEJ FORMY ZATRUDNIENIA WZGLĘDEM UMOWY O PRACĘ

Mariusz Miąsko

WARSZAWA 2025

Charakterystyka umowy
o świadczenie usług kierowania pojazdami
jako alternatywnej formy zatrudnienia
względem umowy o pracę



SZKOŁA GŁÓWNA
MIKOŁAJA KOPERNIKA

| SGMK

SZKOŁA GŁÓWNA MIKOŁAJA KOPERNIKA
PRACE KOLEGIUM NAUK PRAWNYCH W LUBLINIE

TOM IV

RADA NAUKOWA SERII:

PRZEWODNICZĄCY

Prof. Fabrizio Giulimondi, Szkoła Główna Mikołaja Kopernika, Polska

ZASTĘPCA PRZEWODNICZĄCEGO

Dr Paweł Lewandowski, Szkoła Główna Mikołaja Kopernika, Polska

SEKRETARZ

Prof. Michaela Moravčíková, Szkoła Główna Mikołaja Kopernika, Polska

CZŁONKOWIE

Prof. *Carlos A. Casanova*, University of Florida, USA

Prof. *Jesús Bogarín Díaz*, Universidad de Huelva, Hiszpania

Prof. *Alona Dutko*, Lviv State University of Internal Affairs, Ukraina

Prof. *David Forte*, Cleveland Public University, USA

Prof. *Adrián Jalč*, Trnavská univerzita v Trnave, Słowacja

Prof. *Jary Méndez Maddaleno*, Universidad del Istmo, Gwatemala

Prof. *Raúl Madrid*, Pontificia Universidad Católica de Chile, Chile

Prof. *Martha Miranda Novoa*, Universidad de La Sabana, Kolumbia

Prof. *Damian Němec*, Univerzita Palackého v Olomouci, Czechy

Prof. *Gennaro Terracciano*, Università degli Studi di Roma "Foro Italico", Włochy

Prof. *Alejandro Torres Gutiérrez*, Universidad Pública de Navarra, Hiszpania

MARIUSZ MIĄSKO

**CHARAKTERYSTYKA
UMOWY O ŚWIADCZENIE
USŁUG KIEROWANIA
POJAZDAMI JAKO
ALTERNATYWNEJ
FORMY ZATRUDNIENIA
WZGLĘDEM UMOWY
O PRACĘ**

WARSZAWA 2025

Recenzenci tomu

Prof. dr hab. Artur Kotowski, Wydział Prawa i Administracji UKSW
Dr hab. Michał Kaczmarczyk, prof. ucz., Instytut Nauk Prawnych AH

Skład

Anna Szarko

Korekta

Magdalena Jagodzińska

Jakub Siemiątkowski

Projekt okładki

Grzegorz Piwnicki FORIN

© Copyright by Szkoła Główna Mikołaja Kopernika
Warszawa 2025



Szkoła Główna Mikołaja Kopernika

ISBN 978-83-972529-2-9



Stowarzyszenie Absolwentów i Przyjaciół
Wydziału Prawa Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego

ISBN 978-83-976466-3-6

Wydawca

Wydawnictwo Naukowe Szkoły Głównej Mikołaja Kopernika
Ul. Nowogrodzka 47a, 00-695 Warszawa

oraz

Stowarzyszenie Absolwentów i Przyjaciół
Wydziału Prawa Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego
Al. Racławickie 14, c-742, 20-950 Lublin
tel./fax 81 445-37-42
e-mail: wydawnictwo.sawp@gmail.com; <http://sawp.org.pl>

*Opracowanie to dedykuję
mojej żonie Małgosi*

Spis treści

Wykaz skrótów	12
Od autora	17
Rozdział I. Analiza podstawowych zasad wyliczenia wynagrodzeń po 2 lutego 2022 r.	33
1.1. Wprowadzenie do nowelizacji ustawy o czasie pracy kierowców z 2022 r.	33
1.2. Podział zasad wynagradzania kierowców po 2 lutego 2022 r. na poziomie systemów prawa pracy obowiązujących w poszczególnych krajach	35
1.3. Podział zasad wynagradzania kierowców po 2 lutego 2022 r. w odniesieniu do typu wykonywanego transportu	36
Rozdział II. Wstępna analiza źródeł kosztów ubruttowienia transportu bilateralnego w ramach Pakietu Mobilności	39
Rozdział III. Rozwinięcie podstawowych zasad wyliczenia wynagrodzeń kierowców delegowanych do poszczególnych krajów UE od 2 lutego 2022 r.	43
3.1. Wprowadzenie do nowych zasad wyliczenia wynagrodzeń kierowców delegowanych do krajów UE w kontekście fikcji prawnej diet na potrzeby wyliczenia ulgi ...	43
3.2. Charakterystyka i korzyści dla pracodawcy z zatrudnienia kierowców w formie umowy cywilnoprawnej w ramach realizacji transportu typu cross-trade lub kabotaż	51
Rozdział IV. Analiza podstaw prawnych warunkujących możliwość zatrudnienia kierowców transportu drogowego na podstawie umów cywilnoprawnych	54
4.1. Podstawy prawne warunkujące legalność zatrudnienia kierowców na podstawie umowy cywilnoprawnej	54

4.2. Rozwinięcie problematyki legalności zatrudniania kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych	55
4.3. Zakres podmiotowy uregulowań rozdziału 3a ustawy o czasie pracy Kierowców	56

Rozdział V. Problematyka tzw. samozatrudnienia kierowców w kontekście Pakietu Mobilności	58
5.1. Problematyka legalności „samozatrudnienia”	58
5.2. Problematyka „samozatrudnienia” na poziomie podstawowego prawa polskiego i unijnego	59
5.3. Problematyka „samozatrudnienia” na poziomie Pakietu Mobilności oraz systemu IMI	60
5.4. Typ relacji pomiędzy przewoźnikiem zlecającym transport a przedsiębiorcą/kierowcą wykonującym transport	65
5.5. Wykaz korzyści dla pracodawców z tytułu zatrudniania kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych	66
5.6. Wykaz korzyści dla kierowców z tytułu zatrudniania na podstawie umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem	69
5.7. Analiza godności kierowców zatrudnionych na podstawie umów cywilnoprawnych	75

Rozdział VI. Podstawy prawne umowy cywilnoprawnej o świadczenie usługi kierowania pojazdem (opartej na umowie zlecenia)	80
6.1. Wykaz podstaw prawa krajowego oraz unijnego warunkujących legalność zatrudniania kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych	80
6.2. Podstawa prawna oskładkowania do ZUS umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami	83
6.3. Podstawa prawna wymiaru oskładkowania umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami	84
6.4. Podstawa prawna wypłaty dodatków z tytułu umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami	86
6.5. Podstawa prawna wypłacania diet i ryczałtów noclegowych lub „kilometrówki” z tytułu zatrudnienia kierowcy na podstawie umowy cywilnoprawnej – podstawa prawna zwolnienia świadczeń z oskładkowania i opodatkowania (w związku z nowelizacją z 2022 r.)	87

Rozdział VII. Komparatystyka umowy cywilnoprawnej i umowy o pracę	97
7.1. Podstawa prawna obowiązywania umów oraz wykaz regulacji mających zastosowanie w odniesieniu do umowy o świadczenie usług kierowania Pojazdami	98
7.2. Analiza rodzajów składek do ZUS z tytułu umowy o pracę oraz umowy cywilnoprawnej, w tym umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami	99
7.3. Analiza wymiaru oskładkowania umowy o pracę oraz umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami	100
7.4. Analiza wymiaru wynagrodzenia oraz dodatków wypłacanych na podstawie umowy o pracę oraz umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami	101
Rozdział VIII. Analiza dopuszczalności zmiany stosunku pracy na stosunek cywilnoprawny	104
Rozdział IX. Komparatystyka kosztów i oszczędności z tytułu zatrudnienia kierowców na podstawie umowy cywilnoprawnej względem kosztów zatrudnienia na podstawie umowy o pracę po 2 lutego 2022 r.	106
9.1. Wykaz zagadnień problemowych objętych analizą porównawczą kosztów lub oszczędności zatrudnienia z tytułu zatrudnienia kierowcy na podstawie stosunku pracy i umowy cywilnoprawnej	106
9.2. Wykaz tabel obliczeniowych zawierających wyniki obliczeń kosztów zatrudnienia pracowników/kierowców	108
9.3. Zakres analizy kosztów zatrudnienia kierowców na warunkach Pakietu Mobilności	110
9.4. Wstępne omówienie założeń i źródeł oszczędności z tytułu umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem przy realizacji transportu międzynarodowego	110
9.5. Przyczyny wzrostu kosztu wynagrodzenia z tytułu realizacji transportu międzynarodowego w przypadku zatrudnienia kierowców międzynarodowego transportu drogowego na podstawie umów o pracę po 2 lutego 2022 r	112
9.6. „Ulgi” obniżające wymiar przychodu dla obliczenia oskładkowania umów o pracę oraz umów cywilnoprawnych	114

9.6.1. Wstępne omówienie „ulg” od oskładkowania oraz opodatkowania umów o pracę oraz umów cywilnoprawnych	114
9.6.2. Przyczyny wzrostu kosztu wypłacanego wynagrodzenia (za jedną dniówkę) w przypadku zatrudnienia na podstawie umowy o pracę w kontekście minimalnego wynagrodzenia „sektorowego” na podstawie Pakietu Mobilności w przypadku realizacji transportu typu: bilateralny, tranzyt lub „nieobciążony”	115
9.7. Porównanie kosztów pracodawcy transportowego przed oraz po 2 lutego 2022 r. zatrudniającego na podstawie umowy o pracę	121
9.7.1 Wyliczenie możliwych oszczędności dla transportu typu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony” – wyliczenie oszczędności z tytułu odmiennego wymiaru podstawy oskładkowania dla umów o pracę oraz umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem po 2 lutego 2022 r. w odniesieniu do typu transportu: bilateralnego, tranzytu, „nieobciążonego”	122
9.7.2. Wyliczenie oszczędności kosztów pracodawcy transportowego z tytułu zastosowania „ulgi” od opodatkowania pracy po 1 lutego 2022 r. – porównanie kosztów opodatkowania na podstawie umowy o pracę oraz umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdem w przypadku transportu typu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”	124
9.7.3. Wyliczenie oszczędności kosztów pracodawcy transportowego z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdem w odniesieniu do wszystkich typów transportu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”, cross-trade, kabotaż	128
9.7.4. Sumaryczne szacunkowe wyliczenie oszczędności z kosztów pracodawcy transportowego z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdem w odniesieniu do wszystkich typów transportu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”	132

9.8.1. Wyliczenie możliwych oszczędności dla transportu typu cross-trade, kabotaż – wyliczenie oszczędności kosztów pracodawcy transportowego z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdem w odniesieniu do typów transportu: cross-trade, kabotaż	133
9.8.2. Prawne metody obniżenia wymiaru ubruttowania wynagrodzenia kierowców międzynarodowego transportu drogowego dla wszystkich typów transportu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”, cross-trade, kabotaż od 2 lutego 2022 r.	138
9.8.3. Zbiorcze porównanie kosztów wynagrodzenia kierowców międzynarodowego transportu drogowego dla wszystkich typów transportu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”, cross-trade, kabotaż od 2 lutego 2022 r.	142
Rozdział X. Zasady rozliczania kierowców zatrudnionych na podstawie umowy cywilnoprawnej po nowelizacji ustawy o czasie pracy kierowców z 27 lipca 2023 r.	146
10.1. Podróż zleceniobiorcy	147
10.2. „Zwolnienia” diet i ryczałtów noclegowych oraz innych udokumentowanych wydatków z oskładkowania	148
10.3. „Ulgi” z tytułu Ustawy o czasie pracy kierowców	149
10.4. Wątpliwość legislacyjna dotycząca wyboru metody wyliczenia ulgi	150
Rozdział XI. Zasady opodatkowania wynagrodzenia kierowcy	164
11.1. Ulga od opodatkowania	164
11.2. Brak zwolnienia diet z opodatkowania	165
Rozdział XII. Analiza umowy cywilnoprawnej w kontekście nabycia uprawnienia do zasiłku dla bezrobotnych	168
Rozdział XIII. Szczegółowa analiza ryzyka roszczeń kierowców wynikającego z braku możliwości wypłaty diet i ryczałtów noclegowych w kontekście orzeczenia sądu najwyższego w sprawie I PK 71/13	170
Spis tabel	175
Bibliografia	177

Wykaz skrótów

Akty Prawne:

ADR	<i>The Agreement concerning the International Carriage of Dangerous Goods by Road</i> – tł. „Umowa europejska dotycząca międzynarodowego przewozu drogowego towarów niebezpiecznych”
AETR	<i>Accord Européen sur les Transports Routiers</i> – Umowa europejska dotycząca pracy załóg pojazdów wykonujących międzynarodowe przewozy drogowe
AGR	Umowa europejska o głównych drogach ruchu międzynarodowego
CMR	Konwencja o umowie międzynarodowego przewozu drogowego towarów
k.c	Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j.: Dz.U. z 2016 r., poz. 380 ze zm.)
k.k	Ustawa z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1137)
Konst.	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.	Ustawa z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1666)
k.p.c	Ustawa z 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 101 ze zm.)

MPPOiP	Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych otwarty do podpisu w Nowym Jorku dnia 19 grudnia 1966 r., na mocy rezolucji Zgromadzenia Ogólnego z 16 grudnia 1966 roku
TEWG	Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą (Dz.U. z 2004 r. Nr 80, poz. 864, zał. 2, t. 1, s. 10)
TFUE	Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 z ze zm.)
TIR	Międzynarodowy Transport Drogowy (ang. <i>Transport International Routier</i>) – Międzynarodowa konwencja celna z 14 listopada 1975 r., regulująca przewóz towarów samochodami ciężarowymi w transporcie międzynarodowym
TUE	Traktat o Unii Europejskiej z dnia 7 lutego 1992 r. (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 326 z 26 października 2012, s. 13, ze zm.)
TWE	Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską z dnia 25 marca 1957 r. (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 321 E z 29 grudnia 2006, s. 37)
u.cz.p.k.	Ustawa o czasie pracy kierowców
u.o t.d.	Ustawa o transporcie drogowym

Czasopisma i serie wydawnicze:

MoPr	Monitor Prawa Pracy
MP	Monitor Prawny
NP.	Nowe Prawo
Pal.	Palestra
PiP	Państwo i Prawo
PiZS	Prawo i Zabezpieczenie Społeczne
Pr. Prac.	Prawo Pracy
SPPiPS	Studia z Zakresu Prawa Pracy i Polityki Społecznej

Publikatory urzędowe:

BSN – IPUSiSP	Biuletyn Sądu Najwyższego – Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
Dz.U.	Dziennik Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej
Dz.Urz.UE	Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
OSN	Orzecznictwo Sądu Najwyższego
OSNAPiUS	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSNC	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSNP	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych (od 1 stycznia 2003 r.)
OSP	Orzecznictwo Sądów Polskich (w latach 1957-1989)
OTK ZU	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy
Zb.Orz.	Zbiór Orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości

Organy Władzy, organizacje międzynarodowe, urzędy państwowe:

BAG	Bundesamt für Güterverkehr (niemiecki odpowiedzialnik ITD)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
EOG	Europejski Obszar Gospodarczy
ETS	Europejski Trybunał Sprawiedliwości
EWEA	Europejska Wspólnota Energii Atomowej
EWG	Europejska Wspólnota Gospodarcza
GIP	Główny Inspektorat Pracy
GITD	Główny Inspektorat Transportu Drogowego
GUS	Główny Urząd Statystyczny
ITD	Inspekcja Transportu Drogowego
KE	Komisja Europejska

KPGIP	Komisja Prawna Głównego Inspektoratu Pracy
MOP	Międzynarodowa Organizacja Pracy
MPiPS	Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej
MSZ	Ministerstwo Spraw Zagranicznych
MT	Ministerstwo Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej
MI	Ministerstwo Infrastruktury (aktualnie posiada nazwę Ministerstwa Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej)
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
ONZ	Organizacja Narodów Zjednoczonych
PIP	Państwowa Inspekcja Pracy
SN	Sąd Najwyższy
TK	Trybunał Konstytucyjny
TSUE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UDT	Urząd Dozoru Technicznego
UE	Unia Europejska
WE	Wspólnota Europejska
WNP	Wspólnota Niepodległych Państw
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny

Pozostałe:

Art.	Artykuł
BHP	Bezpieczeństwo i Higiena Pracy
CKZ	Certyfikat Kompetencji Zawodowych
Cyt.	Cytat, cytowany (a, e)
DMC	Dopuszczalna Masa Całkowita
Itđ.	I tak dalej
Itp.	I tym podobne
I nast.	I następne
Km	Kilometr
KRS	Krajowy Rejestr Sądowy
KRUS	Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego
LEX	System informacji prawnej LEX
Lit.	Litera

Nast.	Następne
Niepubl.	Wyrok niepublikowany
Np.	Na przykład
Nr	Numer
Opr.	Opracowana (y, e)
Orz.	Orzeczenie
Pkt.	Punkt
Por.	Porusz, porównaj
Post.	Postanowienie
Poz.	Pozycja
Ppkt.	Podpunkt
Przyp.	Przypis
R.	Rok
Rozp.	Rozporządzenie
Rozdz.	Rozdziały
RP	Rzeczpospolita Polska
S.	Strona
T.	Tom
Tj.	To jest
T.j.	Tekst jednolity
Tzn.	To znaczy
Tzw.	Tak zwane
TSL	Sektor/branża Transport, Spedycja, Logistyka
Uchw.	Uchwała
Ust.	Ustęp
V.	Versus
W oryg.	W oryginale
W zw.	W związku
Wyr.	Wyrok
WZ	Wydanie materiału na zewnątrz
Z.	Zeszyt
Zał.	Załącznik
Zarz.	Zarządzenie
Zd.	Zdanie
Ze zm.	Ze zmianami
Zob.	Zobacz

Od autora

Obecne zasady wyliczenia kosztów wynagrodzenia kierowców zatrudnionych na podstawie umowy o pracę lub cywilnoprawnej „umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami”¹ (której nie należy mylić z tzw. samozatrudnieniem²) ukształtowane zostały przez trzy istotne okoliczności. Dwie z nich miały charakter legislacyjny, a trzecia jest konsekwencją interpretacji prawnej Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Każda z powyższych okoliczności w bardzo znaczącym stopniu modyfikowała metodologię wyliczenia całkowitego kosztu pracodawcy od wynagrodzeń kierowców delegowanych do pracy w krajach Unii Europejskiej. W ujęciu porównawczym wyliczone zostały całkowite koszty pracodawców zatrudniających kierowców na podstawie umów o pracę w porównaniu do cywilnoprawnej umowy o świadczeniu usług kierowania pojazdami.

Warto zauważyć, że w literaturze naukowej lub popularno-naukowej brak jest opracowania, w którym dokonano by syntetycznej analizy porównawczej kosztów zatrudnienia kierowców po wejściu w życie tzw.: unijnego Pakietu Mobilności, umowy

¹ M. Miąsko, *Idealna umowa na zatrudnienie kierowców w „Pakiecie Mobilności”*, Portal jazdaprawna.pl, <https://jazdaprawna.pl/idealna-umowa-na-zatrudnienie-kierowcow-9/> [dostęp: 31.01.2025].

² Tenże, *Nielegalne „SAMOZATRUDNIENIE” kierowców w kontekście „Pakietu Mobilności”*, Portal jazdaprawna.pl, <https://jazdaprawna.pl/nielegalne-samozatrudnienie-kierowcow-w-kontekście-pakietu-mobilnosci/> [dostęp: 31.01.2025].

o pracę i cywilnoprawnej umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami (umowy nienazwanej, podobnej do umowy zlecenia). W literaturze dostępnych jest wiele opracowań poświęconych regulacjom prawa pracy pracowników mobilnych (kierowców). Przede wszystkim należy przywołać opracowania naukowe *Ustawa o czasie pracy kierowców. Komentarz* (stan prawny na 2 maj 2023 r.)³ oraz *Rozliczenia czasu pracy kierowców (2024 r.)*⁴. Wśród pozycji popularnonaukowych można wymienić opracowania na portalu Serwiskadrowego.pl⁵, lub branżowego wydawnictwa Gofin.pl⁶. Oprócz poradników internetowych można wymienić także tradycyjne monografie, a wśród nich pozycje wydane przez wydawnictwo Wiedza i Praktyka⁷ lub wydawnictwo Beck⁸. Przedmiotowej tematyce została także poświęcona interpretacja z 7 maja 2024 r. Zakładu Ubezpieczeń Społecznych⁹.

Wszystkie powyżej przywołane opracowania są niezwykle cenne, ale w minimalnym zakresie pokrywają się z przedmiotem badania wyrażonym w niniejszej monografii, ponieważ nie koncentrują się na kosztach zatrudnienia z tytułu umów o pracę, a ich autorzy nie dokonują analiz prawnych w zakresie kosztów oskładkowania i opodatkowania umów cywilnoprawnych. Ponadto nie dokonują analizy komparatystycznej wspomnianych form

³ K.W. Baran, M. Tomaszewska (red.), *Ustawa o czasie pracy kierowców. Komentarz*, Warszawa 2023.

⁴ B. Suproń, *Rozliczanie czasu pracy kierowców. Kompendium wiedzy*, Warszawa 2024.

⁵ *Jak rozliczać wynagrodzenie i zwroty kosztów (w tym sanitariaty) kierowców w 2024 r. (pakiet mobilności) + kalkulator*, <https://serwiskadrowego.pl/2024/04/jak-rozliczac-wynagrodzenie-i-zwroty-kosztow-w-tym-sanitariaty-kierowcow-w-2024-r-pakiet-mobilnosci-kalkulator/> [dostęp: 31.01.2025].

⁶ *Lista plac kierowcy wykonującego zadania służbowe w ramach międzynarodowych przewozów drogowych – wzór obowiązujący od 1 stycznia 2025 r.*, <https://druki.gofin.pl/dzial/56/druk/2344/lista-plac-kierowcy-wykonujacego-zadania-sluzbowe-w-ramach> [dostęp: 12.05.2025].

⁷ M.Z. Skalska, D. Jabłonka, M. Dynierowicz, I. Nowacka, *Wynagrodzenia kierowców zawodowych*, Warszawa 2023 (e-book).

⁸ Ł. Prasolek, *Czas pracy kierowców. Procedury, rozliczenia, wzory*, Warszawa 2022.

⁹ *Rozliczenie wynagrodzenia kierowcy w tym sanitaria w świetle najnowszych interpretacji ZUS*, <https://www.hrkadryiplace.pl/rozliczenie-podatkowo-skladkowe-wynagrodzenia-i-sanitariow-kierowcy-w-przewozach-miedzynarodowych-interpretacja-zus/> [dostęp: 31.01.2025].

zatrudnienia. Można w tym miejscu przywołać opracowanie Karoliny Aromińskiej *Umowa zlecenia a umowa o pracę*¹⁰ lub znacznie wcześniejsze opracowania porównawcze umów cywilnoprawnych względem umowy o pracę¹¹. Są to pozycje bardzo wartościowe, ale nie zostały poświęcone analizie porównawczej kosztów pracy pomiędzy omawianymi rodzajami umów. W przywołanych opracowaniach nie dokonano w szczególności pogłębionej analizy relacji prawnych pomiędzy wspomnianymi formami zatrudnienia.

Konkludując, żadne znane mi opracowanie nie udziela odpowiedzi na pytanie, jakie są istotne różnice prawne oraz ekonomiczne (kosztowe) pomiędzy omawianymi formami zatrudnienia. Zatem istotne wydaje się przeprowadzenie pogłębionego badania w przedmiotowym zakresie, zwłaszcza, że realizacja takiego badania wydaje się uzasadniona z perspektywy zarówno naukowej, jak i ekonomicznej oraz społecznej. Autorką, która podejmowała problematykę ubezpieczeń społecznych umów cywilnoprawnych była Iwona Sierocka w opracowaniu *Umowa zlecenie w systemie ubezpieczeń społecznych*¹². Jednakże opracowanie to także nie zostało poświęcone porównaniu kosztów umów o pracę i umów cywilnoprawnych, a tym bardziej nie czyni tego w odniesieniu do porównania kosztów mobilnych pracowników delegowanych do krajów Unii Europejskiej po wejściu w życie regulacji Pakietu Mobilności.

Można wymienić wiele innych poradników lub publikacji, ale żadna ze znanych mi pozycji nie ujmowała problematyki związanej z porównaniem kosztów „ubruttowienia”, czyli oskładkowania i opodatkowania w ujęciu komparatystycznym, zestawiającym umowę o pracę i umowę zlecenie. Tymczasem zagadnienie

¹⁰ K. Aromińska, *Umowa zlecenia a umowa o pracę*, „Bezpieczeństwo Pracy”, 2014, t. 9.

¹¹ K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu pracy*, System Informacji Prawnej LEX 2025, <https://sip.lex.pl/komentarze-i-publicacje/komentarze/komentarz-aktualizowany-do-kodeksu-pracy-587260443> [dostęp: 30.05.2025]; G. Goździewicz, T. Zieliński, *Komentarz do art. 22 Kodeksu pracy*, [w:] *Kodeks Pracy – Komentarz*, red. L. Florek, Warszawa 2017, s. 183 i nast.; Z. Góral, M. Gersdorf, M. Raczkowski, R. Wyziński, *Zatrudnieni i zatrudniający na aktualnym rynku pracy*, Warszawa 2012.

¹² I. Sierocka, *Umowa zlecenie w systemie ubezpieczeń społecznych*, Białystok 2007.

to wydaje się wyjątkowo istotne, praktyczne i potrzebne dla świadomego rozwoju nauki.

Nieco uprzedzając dalsze ustalenia można zauważyć, że całkowity koszt pracodawców zatrudniających kierowców na podstawie umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami jest znacznie niższy od kosztu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę, ale wymiar oszczędności oraz metodologia wyliczenia ubruttowania uległa kilkukrotnej modyfikacji. Można w tym miejscu zasygnalizować, że przeciętna oszczędność wynikająca z zastosowania umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami w roku 2025 (po uwzględnieniu ostatnich nowelizacji ustawy o czasie pracy kierowców) wynosi od ok. 600 zł miesięcznie w przeliczeniu na jednego kierowcę do ok. 1600 zł w przeliczeniu na jednego kierowcę miesięcznie. Różnica oszczędności uwarunkowana jest kilkoma zmiennymi np.: wymiarem wynagrodzenia netto kierowcy, wymiarem godzin pracy (i godzin nadliczbowych, dyżurów etc.), typami wykonywanego transportu, wymiarem płacy sektorowej w poszczególnych krajach UE etc. Skutkuje to oszczędnością dla pracodawców w przeliczeniu na każdych 100 kierowców w skali roku – od ok. 720 tys. zł do ok. 1920 tys. zł. Są to zatem oszczędności bardzo poważne, a wręcz zmieniające warunki konkurencyjności na międzynarodowym rynku transportowym.

Pierwsza modyfikacja wyliczenia wymiaru kosztów zatrudnienia kierowców wynikała z nowelizacji Ustawy o czasie pracy kierowców, poprzez wdrożenie po polskiego porządku prawnego przepisów Ustawy o zmianie ustawy o transporcie drogowym, ustawy o czasie pracy kierowców oraz niektórych innych ustaw z 26 stycznia 2022 r. Część niniejszej monografii została poświęcona analizie porównania całkowitego kosztu pracodawców wspomnianych rodzajów umów, na podstawie przedmiotowej nowelizacji.

Następnie polski legislator, znowelizował ponownie wcześniejsze zasady Ustawą o delegowaniu kierowców w transporcie drogowym z dnia 28 lipca 2023 r. Zatem dalsza część monografii została poświęcona analizie porównania całkowitego kosztu

pracodawców umowy o świadczeniu usług kierowania pojazdami i umów o pracę, na podstawie przedmiotowej nowelizacji.

Następnie Dyrektor Departamentu Ubezpieczeń Społecznych ZUS w odpowiedzi na skierowane przeze mnie zapytanie dnia 27 marca 2024 r. wyemitowała interpretację znowelizowanych przepisów, która ponownie wpłynęła na metodologię obliczenia całkowitego kosztu pracodawców, zatrudniających kierowców. Przywołana interpretacja ZUS, stała się źródłem jeszcze większych oszczędności wynikających z zatrudniania kierowców międzynarodowego transportu drogowego na podstawie umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami w porównaniu do umów o pracę.

Struktura niniejszej monografii oraz metodologia obliczeń i analiz porównawczych przedmiotowych rodzajów umów jest ściśle związana z kolejnością nowelizacji prawa lub interpretacji ZUS. Na początku opracowania wykazano metodykę porównania umów najstarszych nowelizacji, a następnie przeanalizowano różnice wynikające z kolejnych nowelizacji lub stanowisk ZUS.

Punktem zwrotnym dla pracodawców oraz pracowników polskiej branży transportowej stał się dzień 27 stycznia 2022 r., kiedy to prezydent RP Andrzej Duda podpisał Ustawę z dnia 26 stycznia 2022 r. o zmianie Ustawy o transporcie drogowym, Ustawy o czasie pracy kierowców oraz niektórych innych ustaw. Przedmiotowa nowelizacja stanowi odpowiedź na wdrożenie unijnego porządku prawnego tzw.: Unijnego Pakietu Mobilności (dalej: Pakiet Mobilności), który w istotny sposób podwyższył koszty wynagrodzeń kierowców delegowanych do pracy w krajach Unii Europejskiej (dalej: UE). Warto na wstępie zaznaczyć, że na Pakiet Mobilności składają się łącznie następujące akty prawne:

- a) Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/1055 z dnia 15 lipca 2020 r., zmieniające rozporządzenia (WE) nr 1071/2009, (WE) nr 1072/2009 i (UE) nr 1024/2012 w celu dostosowania ich do zmian w transporcie drogowym;
- b) Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/1057 z dnia 15 lipca 2020 r., ustanawiająca przepisy

szczególne w odniesieniu do dyrektywy 96/71/WE i dyrektywy 2014/67/UE dotyczące delegowania kierowców w sektorze transportu drogowego oraz zmieniająca dyrektywę 2006/22/WE w odniesieniu do wymogów w zakresie egzekwowania przepisów oraz rozporządzenie (UE) nr 1024/2012;

- c) Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/1054 z dnia 15 lipca 2020 r., zmieniające rozporządzenie (WE) nr 561/2006 w odniesieniu do minimalnych wymogów dotyczących maksymalnego dziennego i tygodniowego czasu prowadzenia pojazdu, minimalnych przerw oraz dziennego i tygodniowego okresu odpoczynku oraz zmieniające rozporządzenie (UE) nr 165/2014 w odniesieniu do określania położenia za pomocą tachografów.

Nowelizacja regulacji unijnych wprowadziła bardzo poważne zmiany w zakresie wynagradzania kierowców transportu międzynarodowego, realizujących transport na terenie UE. Pakiet wprowadził cztery podstawowe typy transportu: **cross-trade**, **kabotaż**, **transport bilateralny** (w tym zakresie występuje także podtyp transportu „nieobciążonego”), **tranzyt**. Przedmiotowe typy można podzielić na dwa zbiory, czyli typy transportu podlegające regulacjom dotyczącym „płacy sektorowej” UE i są to *cross-trade* i kabotaż, oraz typy transportu wyłączone całkowicie z regulacji prawa UE w zakresie wynagrodzeń płacy sektorowej tj. bilateralny (w tym „nieobciążony”) i tranzyt. Dla porządku można zaznaczyć, że dodatkowo zwolniony z obowiązku wypłacania płacy minimalnej jest także pierwszy wyjazd i ostatni powrót w związku z transportem typu kabotaż. „Płaca sektorowa” UE stanowi *de facto* rodzaj płacy minimalnej (która obowiązywała w poszczególnych krajach UE na mocy Dyrektywy 96/71 WE) i dotyczy pracowników mobilnych krajów trzecich (czyli np. polski kierowca posiada gwarancję nie tylko polskiej płacy minimalnej, lecz unijnej płacy sektorowej – jeśli wykonuje pracę na terenie dowolnego kraju UE). Co ciekawe, stawki płacy sektorowej są odmienne w różnych krajach UE. Stąd też realizując transport w poszczególnych państwach w celu wyliczenia

wynagrodzenia kierowców należy zastosować bardzo złożone algorytmy obliczeniowe, ustalające po pierwsze, do którego typu transportu przynależy poszczególna minuta pracy kierowcy, a po drugie, w których krajach UE pracował kierowca i wedle jakich stawek była naliczana stawka każdej minuty pracy kierowcy. Szczegółowe zasady wyliczenia wynagrodzenia zostały opisane w kolejnych rozdziałach, ale już w tym miejscu należy zaznaczyć, że wprowadzenie regulacji Pakietu Mobilności wpłynęło na drastyczny wzrost kosztu wynagrodzenia kierowców realizujących transport typu kabotaż i *cross-trade*, delegowanych do krajów UE z Polski z uwagi na brak możliwości zaliczenia w „obrys” płacy sektorowej diet i ryczałtów noclegowych. Do momentu wejścia w życie regulacji Pakietu Mobilności możliwe było zaliczanie na poczet płacy minimalnej poszczególnych krajów UE także większości (poza miesięcznym buforem socjalnym) diet i ryczałtów noclegowych z tytułu podróży służbowej (które w Polsce są zwolnione z oskładkowania ZUS i opodatkowania US). Oznaczało to, że znaczna część płacy minimalnej i ogólnie wynagrodzenia była zwolniona z ubruttowienia. Dzięki temu kierowcy mogli liczyć na wyższe wynagrodzenie „do ręki”, a polscy pracodawcy posiadali znacznie niższe koszty pracy względem unijnej konkurencji. W konsekwencji polski transport zdominował podczas ostatniej dekady cały rynek transportowy UE.

Na przestrzeni minionych lat Polska była na zmianę albo liderem albo wiceliderem w podstawowych parametrach mierzalnych, czyli kilometroprzewozie lub kabotażu¹³. Polski Instytut Ekonomiczny informował, że w 2024 roku polska branża TSL tworzyła aż 6% produktu krajowego brutto¹⁴. Taka sytuacja nie podobala się władzom UE – poprzez Pakiet Mobilności znowelizowały one treść art. 3 pkt. 7 Dyrektywy 96/71, który przez ostatnich

¹³ Polska niekwestionowanym liderem transportu w UE. Podano nowe dane, <https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/polska-niekwestionowanym-liderem-transportu-w-ue-podano-nowe-dane/g8tn75v> [dostęp: 12.05.2025].

¹⁴ Polska branża TSL tworzy 6 proc. polskiego PKB i jest liderem wśród krajów UE, <https://pie.net.pl/polska-branża-tsl-tworzy-6-proc-polskiego-pkb-i-jest-liderem-wsrod-krajow-ue/> [dostęp: 8.05.2025].

kilka dekad pozwalał na zaliczanie diet i ryczałów noclegowych z tytułu podróży służbowej na poczet płacy minimalnej. Po nowelizacji zlikwidowano taką możliwość, co drastycznie uderzyło ekonomicznie głównie w polskie firmy transportowe. Polscy przedsiębiorcy (ale także polskie władze) odebrali Pakiet Mobilności jako rodzaj unijnych działań antypolskich i zaczęli poszukiwać rozwiązań, ratujących rodzime przedsiębiorstwa transportowe z bardzo niekorzystnego położenia prawno-ekonomicznego.

Po wejściu w życie Pakietu Mobilności faktycznie zaistniał dosyć kuriozalny stan prawny, w którym polscy przewoźnicy musieli wypłacać zarówno diety i ryczały noclegowe (w stałych stawkach wynikających z załącznika nr 1 do Rozporządzenia określającego zasady wypłaty świadczeń z tytułu podróży służbowej, których nie mogli zaliczać na poczet płacy sektorowej), jak i jednocześnie wypłacać dodatkowo płacę sektorową (w pełni ubruttowioną). W takiej sytuacji podjęto gorączkowe (zbyt szybkie i mało profesjonalne) poszukiwania rozwiązań prawnych na poziomie nowelizacji polskiego ustawodawstwa. W konsekwencji zbyt pochopnie przeprowadzono nowelizację Ustawy o czasie pracy kierowców, która weszła w życie po 2 lutego 2022 r. i w ramach której bardzo pochopnie *en bloc* usunięto z naszego porządku prawnego możliwość przebywania w podróży służbowej kierowców międzynarodowego transportu drogowego (w podróży służbowej mogą od tej chwili przebywać wyłącznie kierowcy krajowego transportu drogowego). W ten sposób ustała w Polsce podstawa prawna do wypłaty diet i ryczałów (co miało obniżyć koszty pracy pracodawców). Zbyt pochopna nowelizacja prawa pokrzywdziła przewoźników transportu bilateralnego i tranzytu, które nie podlegały unijnym regulacjom dotyczącym płacy sektorowej, i tym przewoźnikom nadal przysługiwało prawo do wypłacania 2/3 wynagrodzenia w formie diet i ryczałów noclegowych. Ponadto błędna nowelizacja doprowadziła do sytuacji, w której wyeliminowano z porządku prawnego dwa nieubruttowane składniki – dieta i ryczałt za nocleg – którymi można było uzupełniać nadpłatę ponad wartość płacy sektorowej w kabotażu i *cross-trade*. Rzecz w tym, że kierowcy otrzymują wysokie wynagrodzenie netto – „do ręki”

(oficjalnie uwzględnione na liście wynagrodzeń) w wymiarze od około 8 tys. zł do 11 tys. zł. Przykładowo godzinowa stawka płacy sektorowej we Francji to około 12 euro (w zależności od wymiar stażu pracy) x np. 174 godziny pracy x np. 4,5 zł kurs euro = 9396 zł (brutto), czyli około 7900 tys. zł netto. Pochopna nowelizacja Ustawy o czasie pracy kierowców, eliminująca z porządku prawnego możliwość przebywania w międzynarodowej podróży służbowej, skutkuje brakiem możliwości „uzupełnienia” (w przypadku stosunku pracy) różnicy pomiędzy wymiarem netto płacy sektorowej a wymiarem wynagrodzenia netto (w rozumieniu „do ręki”), na który pracodawca umówił się z kierowcą za pracę w danym miesiącu. Przed obowiązującą od 2 lutego 2022 r. nowelizacją, w przypadku transportu typu kabotaż i *cross-trade*, uśredniając około 1-3 tys. zł miesięcznie można było wypłacać w formie nieubruttowionych diet lub ryczałtów noclegowych (jako nadwyżka ponad wartość netto płacy sektorowej), a w transporcie bilateralnym i tranzyście całą wartość ponad polską płacę minimalną lub ponad wymiar wynagrodzenia zasadniczego można było wypłacać w formie nieubruttowionych diet lub ryczałtów noclegowych (czyli uśredniając około 3-5 tys. zł). Zatem, jak wynika z przywołanych dosyć ogólnie wykazanych przykładów, wzrost kosztu ubruttowienia jest bardzo poważny względem zasad obowiązujących do 2 lutego 2022 r.

W mojej opinii należało dokonać zmiany zakresu definicji legalnej podróży służbowej – co zaproponowałem w odrębnym opracowaniu naukowym: *Propozycja nowelizacji definicji legalnej podróży służbowej w kontekście uregulowań w wybranych krajach Unii Europejskiej*¹⁵. Propozycja nowelizacji definicji podróży służbowej zakłada wdrożenie elastycznego i fakultatywnego charakteru wypłaty diet i ryczałtów z tytułu podróży służbowej, co w zupełności rozwiązywałoby zarówno problemy natury prawnej, jak i ekonomicznej – wynikające z regulacji unijnego Pakietu Mobilności. Takiego rozwiązania jednak nie przyjęto, a w zamian

¹⁵ M. Miąsko, *Propozycja nowelizacji definicji legalnej podróży służbowej w kontekście uregulowań w wybranych krajach Unii Europejskiej*, „Roczniki Administracji i Prawa”, nr XVII (zeszyt specjalny), Sosnowiec 2017, s. 459-483.

opracowano skomplikowany system „ulg” od oskładkowania i opodatkowania, który w niewielkim stopniu rekompensował wzrost kosztów pracy pracodawców, a ponadto jest niezwykle trudny. W tym miejscu warto zaznaczyć, że opracowałem specjalny system informatyczny VTS¹⁶ do wyliczenia wynagrodzeń kierowców, uwzględniający zmienne Pakietu Mobilności oraz polskich regulacji prawa pracy, ubezpieczeń społecznych i opodatkowania wynagrodzeń. Na podstawie mojego praktycznego doświadczenia mogę stwierdzić, że poziom skomplikowania zasad wyliczenia wynagrodzeń kierowców jest bardzo wysoki (nieosiągalny bez zastosowania specjalistycznego oprogramowania). Pokazuje to, iż ubocznym skutkiem wdrożenia Pakietu Mobilności i polskich nowelizacji UoCzPK jest także bardzo poważny poziom komplikacji i czasochłonności wyliczenia wynagrodzeń pracowników mobilnych. Dlatego środowisko transportowe rozpoczęło poszukiwanie innej alternatywnej formy zatrudnienia w obszarze umów cywilnoprawnych.

Zasadne jest więc przeprowadzenie komparatystycznej analizy umów o pracę w relacji do umów cywilnoprawnych celem ustalenia szeregu relacji prawnych na poziomie wywoływanych skutków kosztów pracy, zabezpieczeń społecznych, opodatkowania pracy, oceny poziomu ryzyka procesami sądowymi za niewypłacone diety i ryczałty noclegowe w kontekście orzeczenia Izby Pracy Sadu Najwyższego w sprawie IPK 71/13. Sąd orzekł wówczas, że: „(...) choć pracodawca nie ma obowiązku wypłacania należności z tytułu diet i ryczałtów za noclegi kierowcy międzynarodowego transportu samochodowego, to jednak specyficzne koszty przez niego ponoszone powinny mu być rekompensowane (jako składnik, zwiększenie wynagrodzenia) (...)”. Dalej Sąd Najwyższy dodaje: „Dlatego postanowienie umowy o pracę, przyznające pracownikowi zatrudnionemu w charakterze kierowcy międzynarodowego transportu samochodowego prawo do diet – jako bardziej korzystne dla pracownika niż przepisy prawa pracy – (...) jest ważne”. I dalej: „Natomiast w przypadku nieustalenia przez

¹⁶ Oprogramowanie VTS Project, <https://vtsproject.pl> [dostęp: 08.05.2025].

strony umowy o pracę warunków wypłaty uzgodnionych świadczeń z tego tytułu (...) koszty te mogą podlegać wyrównaniu w wysokości odpowiadającej należnościom (dietom) z tytułu podróży służbowej, przewidzianym w przepisach powszechnie obowiązujących dla pracowników wykonujących rzeczywiście podróże służbowe”. W praktyce z przywołanego orzeczenia SN wynika, że pomimo iż kierowcy nie są w podróży służbowej, to nie oznacza, że nie przysługują im świadczenia adekwatne do sytuacji, w której byłiby w takiej podróży – ryzyko takie niemalże w ogóle nie występuje w odniesieniu do zatrudnienia na podstawie umów cywilnoprawnych (co zostało dokładnie wyjaśnione dalej). Warto więc dokonać pogłębionej analizy dopuszczalności i zasadności zatrudniania kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych po wejściu w życie Pakietu Mobilności – także w ujęciu prawa do godności kierowców oraz przedsiębiorców.

Wdrożenie Pakietu Mobilności w kontekście drastycznego spadku rentowności przedsiębiorstw transportowych może zachwiać całym polskim rynkiem pracy, ponieważ populacja kierowców zawodowych obejmuje około 700 tys. osób zatrudnionych w transporcie drogowym i ewentualna likwidacja znaczącej części polskich firm transportowych potencjalnie może niekorzystnie wpłynąć na polski rynek pracy. Nowelizacje z 2022 r., a także z 27 lipca 2023 r. miały na celu obniżenie części kosztów pracodawców sektora transportowego, ale, jak zasygnalizowałem na wstępie i rozwinąłem w dalszej części, działania te okazały się mało skuteczne.

W tym miejscu warto zdobyć się na pewnego rodzaju refleksję natury ogólnej, dotyczącą relacji i roli Polski w strukturach Unii Europejskiej. Pozornie mogłoby się wydawać, że nowe przepisy UE, zawierające się w regulacjach Pakietu Mobilności, traktują w jednakowy sposób wszystkich operatorów transportowych w całej UE. Jednak w praktyce regulacje unijne zostały zredagowane w tak osobiwy sposób, że promują *de facto* przedsiębiorstwa transportowe z tzw. starej Unii, czyli niemieckie, francuskie, holenderskie, włoskie *etc.* Jest tak, ponieważ centrum biznesu europejskiego nie znajduje się w Polsce, Czechach lub Rumunii,

lecz właśnie w krajach „starej Unii” i to na terenie tych właśnie krajów odbywa się przytłaczająca większość operacji transportowych. W konsekwencji, polscy przedsiębiorcy transportowi zmuszeni są do operowania na terytorium krajów „starej Unii”, a to generuje dodatkowe koszty diet i ryczałtów noclegowych, w wymiarze niejednokrotnie wyższym, niż zobowiązane są wypłacać kierowcom rodzime przedsiębiorstwa transportowe z Niemiec, Francji, Włoch *etc.* Polscy przedsiębiorcy transportowi zachowywali równowagę ekonomiczną, ponieważ (jak już wspomniałem wcześniej) do momentu wejścia w życie regulacji unijnego Pakietu Mobilności, czyli do 2 lutego 2022 r., unijna Dyrektywa 96/71 WE, dopuszczała możliwość zaliczenia na poczet „płacy minimalnej” (obowiązującej w poszczególnych krajach UE) części diet i ryczałtów noclegowych. Natomiast od 2 lutego 2022 r., regulacje unijnego Pakietu Mobilności uniemożliwiły zaliczenie jakiegokolwiek części diet i ryczałtów noclegowych na poczet unijnej „płacy sektorowej” (odpowiednika dotychczasowej „płacy minimalnej”). Polscy przedsiębiorcy znaleźli się po 2 lutego 2022 r. w swoistej „pułapce” prawno-ekonomicznej, ponieważ z jednej strony byli zobowiązani do wypłaty bardzo wysokich świadczeń z tytułu podróży służbowej, a z drugiej strony, musieli równolegle wypłacać bardzo wysokie świadczenia (w pełni ubruttowione) z tytułu wysokiej, nowo ustanowionej, unijnej „płacy sektorowej”.

Działania polskiego legislatora tylko pozornie rozwiązały problem, a można wyrazić opinię, że wręcz namnożyły kolejnych problemów. Jest tak dlatego, że przedmiotowa nowelizacja UoCzPK:

- a) w 2025 roku może wywołać kolejną falę roszczeń wśród kierowców w sprawie wypłaty zarówno diet, jak i ryczałtów noclegowych, ponieważ w analogicznej sytuacji na podstawie regulacji Ustawy o Czasie Pracy kierowców, SN orzekł, iż kierowcom należne są świadczenia z tytułu K.C., nawet jeśli kierowcy nie mogą przebywać w „podróży służbowej” – dlatego sądy powszechne lawinowo zasądzały w przeszłości świadczenia socjalne dla kierowców nie przebywających podróży służbowej;

- b) ZUS i US będą mogły dochodzić od przewoźników ubruttwienia świadczeń opisanych w punkcie a), zasądzonych przez sądy pracy – analogicznie jak to miało miejsce w przeszłości;
- c) przy braku możliwości wypłaty diet, jako źródła „taniego pieniądza”, zasilającego wypłatę wynagrodzenia zasadniczego nie ma innego świadczenia pieniężnego „taniego” (nieubrutotwionego), za pomocą którego przedsiębiorcy mogliby uzupełnić dysproporcję pomiędzy wymiarem wynagrodzenia kierowców pracujących w tym samym wymiarze godzinowym w miesiącu, ale w innym typie transportu – np. nie będzie czym tanio uzupełnić niedoboru wynagrodzenia w transporcie bilateralnym, kabotażowym, crosstrade lub w tranzycie.

Warto zauważyć, że nowelizacja UoCzPK, wyłączyła możliwość przebywania w podróży służbowej wyłącznie w odniesieniu do kierowców zatrudnionych na podstawie umowy o pracę (stosunku pracy), realizujących międzynarodowy transport drogowy. Nastręcza to pytania o uprawnienie do dyferencjacji uprawnień kierowców wykonujących dokładnie taki sam zawód na zupełnie odmiennych zasadach. Alternatywę dla wyżej wymienionych problemów może stanowić związanie kierowcy z przedsiębiorcą na podstawie umowy cywilnoprawnej. *Warto więc dokonać szczegółowej analizy relacji pomiędzy umowami cywilnoprawnymi a umowami o pracę kierowców.*

Przedmiotem analizy będzie porównanie trzech typów umów zatrudnieniowych w branży transportowej: umowy o pracę, umowy zlecenie oraz nienazwanej „umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami”. Na potrzeby zaistniałej sytuacji prawnej, opracowałem bowiem trzeci typ umowy cywilnoprawnej o nazwie „Umowa o świadczenie usługi kierowania pojazdami”, jako typ umowy „nienazwanej”, noszącej niektóre cechy umów nazwanych (uregulowanych w Dziale „Zobowiązania” K.C.). Nie można jej utożsamiać z umową zlecenie lub umową o dzieło. O ile dwóch pierwszych, w mojej opinii, nie wolno polecić przewoźnikom, ponieważ ich stosowanie jest dla nich „niebezpieczne”, o tyle „Umowa o świadczenie usługi kierowania pojazdami” jest optymalnym

rozwiązaniem dla przewoźników i kierowców – z wielu różnych powodów, które omawiam w niniejszym opracowaniu.

Polski Rząd wyjaśniał, iż celem nowelizacji Ustawy o CzPK eliminującej z porządku prawnego „podróż służbową kierowców”, jest transpozycja do polskiego porządku prawnego art. 2 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/1057 z dnia 15 lipca 2020 r., ustanawiającej przepisy szczególne w odniesieniu do dyrektywy 96/71/WE i dyrektywy 2014/67/UE, dotyczące delegowania kierowców w sektorze transportu drogowego oraz zmieniającej dyrektywę 2006/22/WE w odniesieniu do wymogów w zakresie egzekwowania przepisów oraz rozporządzenie (UE) nr 1024/2012, stanowiącej jeden z aktów wchodzących w skład tzw. Pakietu Mobilności.

Na oficjalnej stronie internetowej Prezydenta RP możemy przeczytać, że: „Celem dyrektywy jest zapewnienie równowagi między poprawą warunków socjalnych i warunków pracy kierowców, a zwiększeniem swobody świadczenia usług transportu drogowego w oparciu o uczciwą konkurencję między krajowymi i zagranicznymi przewoźnikami, co w konsekwencji powinno przyczynić się do usprawnienia funkcjonowania rynku transportu drogowego w Unii Europejskiej”.

Warto zauważyć, że regulacje UE w ramach Pakietu Mobilności naruszają podstawową zasadę wyrażoną w Kodeksie Pracy, a transponowaną z międzynarodowego Prawa Pracy, iż za ekwiwalentną pracę należy się pracownikom ekwiwalentne wynagrodzenie (Rozdział IIa Kodeksu pracy art. 18 indeks 3c). Zatem zarówno legislator unijny, jak i polski Parlament oraz Prezydent RP, popełnili po prostu szereg niefrasobliwości legislacyjnych w przedmiotowym zakresie. Nie może być mowy o zagwarantowaniu porównywalnego wynagrodzenia za pracę porównywalnej wartości, skoro kierowca w tej samej firmie transportowej wykonujący transport międzynarodowy bilateralny ma zagwarantowane wynagrodzenie minimalne na poziomie niespełna 4 tys. zł, a kierowca wykonujący transport kabotażowy, w identycznym wymiarze godzin, ma zagwarantowane wynagrodzenie sektorowe w wartości około 7 tys. zł netto. Rozwiązaniem kompensującym

znacznie skutki przedmiotowych regulacji może być wdrożenie Umowy o Świadczenie Usług Kierowania Pojazdem. Z tego powodu zasadne wydaje się dokonanie pogłębionej analizy różnic i podobieństw pomiędzy obiema wspomnianymi formami zatrudnienia kierowców w aspekcie kosztów pracodawców, a także w zakresie oceny poziomu zabezpieczenia socjalnego pracowników (kierowców międzynarodowego transportu drogowego).

Warto dokonać szczegółowej analizy legalności zatrudnienia kierowców na podstawie umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami na gruncie prawa krajowego oraz unijnego i odpowiedzi na te kluczowe pytania, czemu poświęcone jest niniejsze opracowanie. Z tego powodu niniejsze opracowanie zostało poparte szczegółowymi wyliczeniami kosztów pracy w ujęciu komparatystycznym, uwzględniającymi dyferencjacje wynikające z typu transportu oraz rodzaju zastosowanej umowy.

Należy nadmienić, że wszystkie obliczenia kosztów oskładkowania i opodatkowania poczyniłem wedle stawek i współczynników obowiązujących w roku 2022, po wejściu w życie Pakietu Mobilności oraz po pierwszej nowelizacji Ustawy o czasie pracy kierowców obowiązującej po 2 lutym 2023 r. Należy pamiętać, że 27 lipca 2023 r. doszło do kolejnej zmiany części współczynników, ale zmiany te zostały w opracowane w ujęciu opisowym, a nie *stricto* obliczeniowym, ponieważ oceniam, że kluczowe jest wykazanie kierunków i tendencji oraz ogólnych wniosków, a drugorzędne znaczenie ma wyliczenie dokładnych różnic występujących pomiędzy regulacjami w latach 2022 i 2023.

Dla porządku można nadmienić, iż niniejsza monografia stanowi naturalną konsekwencję (rozszerzenie) mojej pracy doktorskiej, poświęconej zasadom wypłaty ryczałtów noclegowych oraz diet kierowcom zatrudnionym na podstawie umów o pracę. Dysertacja doktorska (obroniona na Uniwersytecie Jagiellońskim) nosiła tytuł: *Zasadność wypłaty ryczałtu noclegowego mobilnym pracownikom transportu drogowego – analiza jurydyczna*.

Konsekwentnie zatem staram się pogłębiać w ujęciu naukowym wszystkie możliwe aspekty zasad wypłaty świadczeń z tytułu podróży służbowych. Warto zauważyć, że analizy

poczynione w niniejszym opracowaniu, w pewnym zakresie są wynikiem badań częściowych, które poczyniłem na przestrzeni ostatnich kilku lub kilkunastu miesięcy. Część moich ustaleń wynikających z częściowych problemów badawczych publikowałem już na moim portalu prawnym Jazdaprawna.pl, którego jestem założycielem, współwłaścicielem i redaktorem naczelnym. Zależało mi bowiem na uzyskaniu informacji zwrotnych, zarówno pozytywnych jak i ewentualnie krytycznych. Na szczęście, tych drugich nie doświadczyłem, co utwierdziło mnie w przekonaniu słuszności stawianych rozstrzygnięć.

Analiza podstawowych zasad wyliczenia wynagrodzeń po 2 lutego 2022 r.

1.1. Wprowadzenie do nowelizacji ustawy o czasie pracy kierowców z 2022 r.

Od 2 lutego 2022 r. sposób wyliczenia wynagrodzenia kierowców został ściśle uzależniony od przynależności przedsiębiorcy transportowego do następujących regulacji:

- a) znowelizowane w latach 2022 i 2023 zasady wynagrodzenia na podstawie regulacji prawa pracy obowiązujące w Polsce;
- b) zasady wyliczenia wynagrodzenia oraz dodatków i innych świadczeń obowiązujące w poszczególnych krajach UE (w każdym z nich z osobna, dlatego wyliczając wynagrodzenie konieczna będzie znajomość systemów prawa pracy poszczególnych krajów UE w szczególności: Polski, Niemiec, Austrii, Włoch, Francji, Niderlandów, Belgii, Hiszpanii lub tych, do których dany przewoźnik realizuje transport drogowy);
- c) ogólne regulacje UE w zakresie prawa pracy pracowników delegowanych;
- d) typy wykonywanego transportu (ustanowiono cztery podstawowe typy realizacji transportu: bilateralny, tranzyt, cross-trade, kabotaż);

- e) metoda oceny automatycznego „włączenia” lub „wyłączenia” podróży służbowej w kontekście typu wykonywanego transportu;
- f) przesłanki i metody „włączenia” lub „wyłączenia” wynagrodzeń i „świadczeń sektorowych” obowiązujących w poszczególnych krajach UE w kontekście typu wykonywanego transportu; g) przesłanki i metody „wyłączenia” delegowania kierowcy (uznania go za niedelegowanego, celem czasowego przyporządkowania go do kategorii „podróży służbowej” – dla naliczenia diet *etc.*).

Zastosowanie bądź pominięcie powyższych aspektów prawnych będzie warunkowało odmienność wyników wymiaru wynagrodzeń, także w zależności od miejsca lokalizacji siedziby firmy transportowej. Dla prawidłowego wyliczenia wymiaru wynagrodzenia kierowców transportu drogowego powyżej 3,5 tony dopuszczalnej masy całkowitej (DMC), konieczne jest ponadto pobranie plików DDD (lub w innym dopuszczalnym prawie formacie) z tachografu pojazdu, zaświadczeń działalności kierowców, a także przełączania za pomocą selektora tachografu aktualnie przekroczonej granicy danego państwa. Ponadto konieczne są informacje o dacie i godzinie oraz okresie trwania załadunku lub rozładunku środka transportowego. W dużej mierze są to zupełnie nowe zmienne warunkujące prawidłowość wyliczenia płacy sektorowej, na warunkach wynikających z Pakietu Mobilności. Przedmiotowe zmienne występują niezależnie od tego, czy pracownik realizuje własne zadania na podstawie stosunku pracy czy też stosunku cywilnoprawnego. Przedmiotowe zagadnienie omawiałem już w 2022 roku w jednym z opracowań internetowych¹⁷.

¹⁷ M. Miąsko, *Nowe zasady wyliczania wynagrodzeń kierowców od lutego 2022 r.*, Portal jazdaprawna.pl, <https://jazdaprawna.pl/nowe-zasady-wyliczenia-wynagrodzen-kierowcow-od-lutego-2022r/> [dostęp: 31.01.2025].

1.2. Podział zasad wynagradzania kierowców po 2 lutego 2022 r. na poziomie systemów prawa pracy obowiązujących w poszczególnych krajach

Po 2 lutym 2022 r. pracodawcom rozliczającym wynagrodzenia kierowców, przybyło około 80% nowych zadań (metodologii obliczeń) i obowiązków w zakresie metodologii wyliczenia wynagrodzeń kierowców, nieznanych dotychczas przewoźnikom, wynikających z kilku źródeł:

- a) **regulacji unijnych „Pakietu Mobilności” oraz Wytycznych KE do Pakietu Mobilności;**
- b) **Polskiej nowelizacji Ustawy o czasie pracy kierowców z 2022 i 2023 r. i niektórych innych regulacji;**
- c) **obowiązku stosowania się wprost do regulacji prawa pracy tych krajów UE, do których w danym czasie delegujemy kierowców.**

Do 2 lutego 2022 r., każdy polski przewoźnik musiał dysponować kompetencjami i znajomością wyłącznie regulacji polskiego „koszyka” prawa pracy oraz unijnego „koszyka” prawa pracy pracowników delegowanych czyli Dyrektywy 96/71 WE (regulującej zasady wypłaty płacy minimalnej w poszczególnych krajach UE). Po 2 lutym 2022 r. oprócz znajomości polskiego „koszyka” prawa pracy oraz unijnego „koszyka” prawa pracy, przewoźnicy muszą zapoznać się bardziej szczegółowo z zasadami prawa pracy tych krajów, do których realizują niektóre rodzaje transportu np. z zasadami udzielania urlopów *etc.* Zatem, aby od 2 lutego 2022 r. wyliczyć to samo wynagrodzenie temu samemu kierowcy na tych samych trasach na których wykonywano transport jeszcze miesiąc wcześniej – konieczna jest znajomość (oprócz znajomości prawa pracy polskiego i unijnego), także znajomości prawa pracy obowiązującego w innych krajach UE. Oznacza to, że każdy przewoźnik musi nauczyć się zasad odnośnie:

- a) **składników wynagrodzenia obowiązującego w poszczególnych krajach UE;**
- b) **dotatków obowiązujących w poszczególnych krajach UE (z tytułu np.: godzin nadliczbowych, dyżurów, urlopów,**

- pracy w nocy, pracy na określonych stanowiskach i wielu innych – różnych dla poszczególnych krajów);
- c) **wymiaru, od którego dodatki powstają** i są naliczane w poszczególnych krajach UE;
 - d) **współczynników**, przez które dodatki są przeliczane w poszczególnych krajach UE;
 - e) **w niektórych krajach UE, „podtypu” kierowcy**, dla którego stosuje się odmienne zasady rozliczania niż w odniesieniu do pozostałych pracowników.

W niektórych wyżej wymienionych krajach „koszyki” prawne i regulacje prawa pracy są zwarte, w innych natomiast istnieje kilkadziesiąt układów zbiorowych („podkoszyków”), z których należy „wycedzić” odpowiednie regulacje. Oczywiście problemy z ustaleniem i zrozumieniem właściwych regulacji prawa pracy obowiązujących w poszczególnych krajach wynikają w szczególności z: ograniczeń językowych, ograniczeń znajomości rozwiązań występujących w innych krajach a nieznanymi w Polsce, ogromnej rozbieżności w zakresach podobnie brzmiących instrumentów prawnych, które pomimo podobnego nazewnictwa mają zupełnie inne zakresy np. we Francji, Niemczech lub Polsce, zupełnie odmiennej struktury „koszyków” prawa pracy w poszczególnych krajach.

W wyniku pewnego rodzaju niepisanego konsensusu, na chwilę obecną przyjęło się, że Pakiet Mobilności (być może w nie sprecyzowanym temporalnie okresie przejściowym), opiera się głównie na wyliczeniach konkretnych kwot płacy sektorowej i przynajmniej na moment sporządzenia niniejszego opracowania nie wymaga się bezwzględnego stosowania się do innych wymienionych powyżej aspektów.

1.3. Podział zasad wynagradzania kierowców po 2 lutego 2022 r. w odniesieniu do typu wykonywanego transportu

Od 2 lutego 2022 r. wymiar wynagrodzenia wynika także z rodzaju wykonywanego transportu w danym dniu lub dniach lub

w części dnia, przez poszczególnego kierowcę. Częściowo zasada ta obowiązywała już wcześniej w niektórych krajach UE, np. we Włoszech do wymiaru płacy minimalnej nie wliczało się czasu spędzonego w tranzycie przez Włochy. Po 2 lutego 2022 r. występuje pięć głównych rodzajów (typów) transportu, dla których wynagrodzenie będziemy wyliczać w odmienny sposób:

- a) **transport krajowy** (w tym czasami częściowo po terenie Polski);
- b) **transport bilateralny – dwustronny transport międzynarodowy** (gdy załadunek lub rozładunek występuje w Polsce – w tym także tzw. transport nieobciążony);
- c) **kabotaż**;
- d) **tranzyt**;
- e) **cross-trade**.

Dla każdego z tych typów transportu przewidziano odmienne zasady wyliczenia składowych szeroko rozumianego wynagrodzenia (w tym także diet i ryczałtów noclegowych). Dwóch kierowców tego samego pracodawcy może wykonać taką samą ilość kilometrów transportu w ciągu dokładnie takiej samej ilości dni, ale ich wynagrodzenie będzie zasadniczo odmienne w zależności od „krzyżowania się” w różnych wariantach powyższych zmiennych – czyli: typ transportu x kraj x wymiar czasu przepracowany w danym kraju x rodzaj dodatków lub składników wynagrodzenia obowiązujący w danym kraju x wartość współczynników kwotowych lub procentowych obowiązujących w danym kraju x współczynniki obowiązujące w Polsce (w tym podatkowe lub ZUS-owskie ale nie tylko) x zasady ogólne prawa pracy UE.

Ponadto poszczególne typy transportu warunkują „włączenie” lub „wyłączenie” określonych instytucji prawa pracy np. transport bilateralny (dwustronny) lub tranzyt:

- **„wyłączają” (dezaktywują):**
 - a) wynagrodzenie sektorowe poszczególnych krajów;
 - b) delegowanie (w rozumieniu przepisów UE);
- **„włączają” (aktywują):**
 - a) „podróż służbową” (ale wyłącznie w umowach cywilnoprawnych).

Pozostałe typy transportu (za wyjątkiem transportu *stricto* polskiego) – odwrotnie.

W zależności od różnych sposobów krzyżowania się w/w. zmiennych, będą występowały zupełnie odmienne zasady wyliczenia wynagrodzeń i inny ich wymiar. W konsekwencji ten sam kierowca w obrysie **jednego miesiąca kalendarzowego** może na osi czasu podlegać dla przykładu: tylko „koszykowi” prawa polskiego, jak również „koszykowi prawa polskiego i UE, jak również „koszykowi” prawa polskiego, UE, poszczególnych krajów UE (każdego z osobna). W zależności od typu transportu oraz od tego, do których krajów w jakim typie transportu pojedzie kierowca – jego wynagrodzenie będzie zasadniczo odmienne. Rodzi to naturalne problemy wyliczenia wymiaru wynagrodzenia polskiego, sektorowego oraz świadczeń z tytułu podróży służbowych.

Wstępna analiza źródeł kosztów ubruttowienia transportu bilateralnego w ramach Pakietu Mobilności

Można spotkać opinie, że Pakiet Mobilności generuje dla polskich przewoźników wyłącznie wyższe koszty ubruttowienia, ale taka teza nie zawsze polega na prawdzie. Choć nie można kwestionować generalnego wzrostu kosztów wynagrodzeń transportu międzynarodowego, a także, co do zasady, wzrostu jego ubruttowienia, to warto jednak pamiętać, że są takie typy transportu (bilateralny i tranzyt), w których koszt ubruttowienia znacząco obniżył się względem dotychczasowych obowiązujących zasad. Okoliczność taka będzie jednak miała miejsce wyłącznie w przypadku cywilnoprawnych umów, np. Umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdami. Przewoźnicy realizujący transport bilateralny (także bilateralny z dodatkowymi doładunkami i rozładunkami) mogą liczyć na znaczący spadek kosztów ubruttowienia wynagrodzenia, względem dotychczas obowiązujących zasad (obowiązujących do 2 lutego 2022 r.), ale tylko pod warunkiem zastosowania umowy cywilnoprawnej np. Umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdem. Można to łatwo wyjaśnić. Dotychczas (do 2 lutego 2022 r.), realizując transport ekwiwalentny do bilateralnego (taki sam lub podobny), polscy przewoźnicy podlegali dwóm systemom prawa pracy w zakresie wyliczenia wynagrodzeń: a) systemowi polskiego prawa pracy/cywilnego;

b) systemowi unijnego prawa pracy w zakresie płacy minimalnej pracowników delegowanych do UE, na podstawie regulacji Dyrektywy 96/71 i rozporządzenia 883/2004 WE. W konsekwencji polski przewoźnik realizujący przed 2 lutym 2022 r. typ transportu, który obecnie jest nazywany transportem bilateralnym, musiał po pierwsze wyliczyć wynagrodzenie według wymiaru wynikającego z prawa polskiego, a następnie przedmiotowy wymiar należało podwyższyć do wymiaru płacy minimalnej obowiązującej w krajach do którego delegowaliśmy kierowcę. Oznaczało to, że przewoźnik realizujący transport *de facto* bilateralny, miał wyższy wymiar oskładkowania pracy kierowcy do 2 lutego 2022 r. niż po tej dacie. Było tak, pomimo że w obrys płacy minimalnej można było zaliczyć także diety – jednak nie w pełnym wymiarze. Rzecz w tym, że w poszczególnych krajach członkowskich UE, np. w Niemczech czy we Francji obowiązywały tzw. bufory limitów socjalnych. Poszczególne kraje UE przewidywały kwoty (wartości) diet, których nie można było zaliczyć na poczet płacy minimalnej kierowców. Dopiero nadwyżkę diet ponad te „limity socjalne” można było zaliczyć na poczet płacy minimalnej pracowników delegowanych. Oznaczało to w praktyce, że część diet, była nie tylko „konsumowana” przez limity socjalne, ale, co gorsza, części diet zaliczonych na poczet „limitów socjalnych”, nie można było zaliczyć na poczet płacy minimalnej. Ponieważ część diet zostało „skonsumowanych” przez „limit socjalny”, toteż najczęściej brakowało źródła „taniego pieniądza”, który mógłby zostać zaliczony do kwoty netto (w rozumieniu „do ręki” kierowcy), wynikającej z ustaleń pomiędzy pracodawcą a kierowcą. Wówczas brakującą kwotę należało uzupełnić „dopłatami” z ubruttowionego, czyli „droższego pieniądza” (najczęściej w formie premii uznaniowej). W praktyce wyliczenie wynagrodzenia za *de facto* transport bilateralny, wyglądał następująco:

**WYNAGRODZENIE „POLSKIE” + CZĘŚĆ DIET LUB RYCZAŁTÓW
NOCLEGOWYCH WYRÓWNUJĄCYCH DO PŁACY MINIMALNEJ
+ BUFOR LIMITU SOCJALNEGO + DOPLATA UBRUTTOWIONA
(w przypadku braku wymiaru diet i ryczałtów noclegowych)**

Łącznie zatem należało dotychczas wypłacić najczęściej aż cztery składniki. Obecnie, po 2 lutego 2022 r., niestety w odniesieniu do umów o pracę, zlikwidowano możliwość wypłaty diet i ryczałtów noclegowych lub tzw. kilometrówek, jako świadczeń zwolnionych z ubruttowienia. Oznacza to, że jeśli pracodawca umówił się z kierowcą międzynarodowego transportu drogowego na wypłatę wynagrodzenia miesięcznego w wymiarze do ręki np.: 6000 zł, to dokładnie cała taka wartość będzie stanowiła w transporcie bilateralnym podstawę ubruttowienia, ponieważ po omawianej nowelizacji UoCzPK, nie ma w polskim systemie prawnym prawa pracy takiego składnika, który można byłoby zwolnić z ubruttowienia w przypadku umowy o pracę.

Odmierna sytuacja ma miejsce w przypadku umów cywilnoprawnych, np. umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdem. Ponieważ mamy do czynienia z umową cywilnoprawną, dla której polskie prawo nadal dopuszcza możliwość wypłaty świadczeń z tytułu podróży w postaci diet i ryczałtów noclegowych, jako świadczeń zwolnionych z ubruttowienia (po 27 lipca częściowo zwolnionych o czym więcej w dalszej części opracowania), to stanowi to podstawę ogromnej oszczędności dla polskiego przewoźnika, realizującego transport bilateralny. Taki typ transportu po 2 lutego 2022 r., nie podlega obowiązkowi wyliczenia płacy minimalnej na warunkach wynikających ze znowelizowanej dyrektywy 96/71 WE, ani obowiązkowi wypłaty płacy sektorowej na warunkach Pakietu Mobilności. Podlega natomiast wyłącznie zasadom wyliczenia wynagrodzenia na warunkach prawa polskiego. W konsekwencji struktura wynagrodzenia w przypadku transportu bilateralnego na podstawie umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem wygląda bardzo korzystnie dla pracodawcy:

WYNAGRODZENIE POLSKIE + DIETA (zwolniona z ubruttowienia i zaliczona w całości do umówionej kwoty netto wynagrodzenia – bez odejmowania „limitu socjalnego”) + **EWENTUALNIE RYCZAŁT NOCLEGOWY** (jeśli braknie diet jako „źródła taniego pieniądza”)

Jak wynika z powyższego schematycznego zestawienia, koszt transportu bilateralnego po 2 lutym 2022 r. jest co do zasady znacznie niższy (w przypadku umów cywilnoprawnych w tym umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem), ponieważ:

- a) przewoźnik w ogóle nie musi wykazywać płacy minimalnej obowiązującej w krajach delegowania UE;
- b) przewoźnik nie musi wypłacać „limitu socjalnego diety”, niewliczanego do płacy minimalnej w poszczególnych krajach UE;
- c) dzięki temu że przewoźnik nie musi wypłacać „limitu socjalnego”, nie ma w ogóle lub jest znacznie mniejszy wymiar dopłaty, do kwoty netto (płatnej „do ręki” kierowcy).

Zatem, wbrew powszechnemu przeświadczeniu w przypadku transportu bilateralnego (i *de facto* tranzytu), koszty wynagrodzenia nie tylko nie rosną, lecz wprost maleją po 2 lutym 2022 r., ale wyłącznie w przypadku zastosowania umowy cywilnoprawnej np. umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem. Zatem może się okazać, że Pakiet Mobilności stanie się dla polskich przewoźników źródłem znaczącej przewagi ekonomicznej – wbrew oczekiwaniom UE. Analogiczne zasady odnoszące się do struktury wynagrodzeń transportu bilateralnego mają zastosowanie do tranzytu.

Trudno jest jednoznacznie rozstrzygnąć, dlaczego legislator polski wyłączył możliwość wypłaty diet i ryczałtów noclegowych dla transportu bilateralnego lub tranzytu, co drastycznie pogorszyło rentowność przedsiębiorców realizujących ten typ transportu, ponieważ obowiązek taki nie wynikał w żadnym razie z regulacji unijnych. Przypomnijmy, że typ transportu bilateralnego i tranzytu jest wyłączony z regulacji unijnych Pakietu Mobilności w zakresie zasad kształtowania wynagrodzeń kierowców. Wydaje się, że nie przemawiały za takim rozwiązaniem żadne argumenty *stricto* prawne, a tym bardziej ekonomiczne polskich przedsiębiorstw, natomiast głównym beneficjentem przedmiotowych zmian jest ZUS i Urząd Skarbowy.

Rozwinięcie podstawowych zasad wyliczenia wynagrodzeń kierowców delegowanych do poszczególnych krajów UE od 2 lutego 2022 r.

3.1. Wprowadzenie do nowych zasad wyliczenia wynagrodzeń kierowców delegowanych do krajów UE w kontekście fikcji prawnej diet na potrzeby wyliczenia ulgi

Unia Europejska określiła nowe zasady realizacji transportu w ramach tzw. Pakietu Mobilności, ale tak naprawdę ta jedna wspólna nazwa zawiera w sobie dwa obszary zmian. W **pierwszym** znajdują się nowe zmiany dotyczące okresów prowadzenia, przerw i odpoczynków, kabotaży i zasad dokumentowania aktywności kierowców (czyli z grubsza rzecz ujmując – nowelizację rozporządzenia 561/2006 WE *etc.*). W **drugim obszarze**, występują zmiany dotyczące sposobu zaliczania wynagrodzeń w kontekście regulacji prawa pracy polskiego, unijnego i prawa pracy poszczególnych krajów UE (ogromny i bardzo skomplikowany proces), czyli z grubsza rzecz ujmując zmiany do Dyrektywy 96/71 WE o delegowaniu pracowników. Regulacje unijne nie ograniczają prawa pracodawców transportowych do wypłaty kierowcom diet z tytułu krajowej podróży służbowej, zatem na przewoźnikach nadal będzie ciążył obowiązek i jednocześnie

możliwość wypłaty diet za podróż służbową realizowaną na terenie Polski, jako składników zwolnionych z oskładkowania. To polski ustawodawca samodzielnie (bez presji ze strony przepisów unijnych) wprowadził ograniczenie możliwości wypłaty nieubruttowionych świadczeń z tytułu podróży służbowej. Regulacje krajowe i unijne nie dają możliwości zaliczenia na poczet „płacy sektorowej” poszczególnych krajów, diet w transporcie międzynarodowym – ani też w jego części. Taka nowelizacja polskiego prawa może być oceniona jako poważny błąd. Jak już wcześniej zostało zasygnalizowane, efekt takiego błędu legislacyjnego może być następujący:

- a) kierowcom i tak będzie przysługiwało w sądach prawo do dochodzenia diet, pomimo, że ustawa o czasie pracy kierowców nie dostrzega instytucji międzynarodowej podróży służbowej. Jest tak, gdyż takie było ostatnie stanowisko Sądu Najwyższego sprzed kilku lat, gdy UoCzPK także nie przewidywała możliwości podróży służbowej dla kierowców, lecz SN orzekł, że w takim przypadku kierowcom należy jest zwrot kosztów z KC;
- b) brak będzie środków zwolnionych z oskładkowania do pokrycia części wynagrodzenia netto kierowców dla transportu typu: „bilateralnego” i „tranzytowego”, co będzie skutkowało nierównomiernym wynagrodzeniem kierowców, a dokładniej rzecz ujmując poważnymi rozbieżnościami w wymiarze środków netto wypłacanych kierowcom, którzy w danym miesiącu wykonywali więcej transportów typu „tranzyt” i „dwustronny” w porównaniu do transportu *cross-trade*. Ci pierwsi kierowcy otrzymają zasadniczo mniej środków netto od pozostałych kierowców, realizujących inne typy transportu. To zaś narusza konstytucyjną zasadę polskiego prawa pracy (ale też ogólne zasady międzynarodowego prawa pracy), iż za tą samą pracę należy się podobne wynagrodzenie. W sytuacji gdy uniemożliwiono wypłatę diet z tych typów transportu, przy jednoczesnym niepodleganiu „płacy sektorowej” w tych krajach, gdzie transport „dwustronny” i „tranzyt”

był wykonywany, „braknie” nie tylko źródła „taniego” pieniądza, ale w ogóle źródła pieniądza netto dla niektórych kierowców (względem innych kierowców, którzy w tym samym miesiącu przejechali taką samą ilość kilometrów i „przewodzili”, ale w innym typie transportu).

Jednocześnie nie oznacza to, że przewoźnik po nowelizacji UoCzPK od 2 lutego w ogóle nie musiał wyliczyć „potencjalnych” diet za realizację transportu międzynarodowego – przeciwnie. Sytuacja taka może wydawać się pozornie niezrozumiała, ponieważ może wydawać się bezzasadne wyliczanie diet kierowcom, skoro w ogóle nie można ich im wypłacać, ponieważ kierowcy międzynarodowego transportu drogowego nie przebywają w podróży służbowej.

Rzecz w tym, że od 2 lutego przewoźnikom zaczęło przysługiwać prawo do zastosowania ulgi obniżającej podstawę wymiaru oskładkowania i opodatkowania. Ulgę tę wyliczało się po 2 lutego (aż do 27 lipca 2023 r.) na podstawie wartości hipotetycznych diet, według ściśle określonego prawem algorytmu. Choć prawo unijne nie pozwala zaliczyć ich na poczet „płacy sektorowej” pracownika delegowanego, to jednocześnie nie zabrania wyliczenia i wypłaty składników wynagrodzenia, zwolnionej z oskładkowania ZUS w kwocie równowartości diet (hipotetycznie) przysługujących w międzynarodowym transporcie drogowym, i jednoczesnego zaliczenia tej wartości celem ustalenia obniżonej podstawy wymiaru ubruttowienia. Jednak wymiar kwoty zwolnionej z oskładkowania ZUS nie mógł przekroczyć 5922 zł (dla roku 2022. Wartość ta wzrosła do kwoty 6935 zł w roku 2023). Z drugiej jednak strony minimalny wymiar oskładkowania tej kwoty musiał wynosić także 5922 zł w 2022 roku, a 6935 zł w 2023 r. Jeśli zatem kierowca z tytułu poszczególnych świadczeń w danym miesiącu miałby otrzymać np. 12 tys. zł „do ręki”, wówczas podstawę oskładkowania ZUS stanowiła w 2022 r. wartość co najmniej 5922 zł, a wymiar zwolnienia z oskładkowania nie może być wyższy niż 5922 zł. Zatem minimalna wartość kwoty zwolnionej z oskładkowania wyniesie 5922 zł, a oskładkowaniu podlegać będzie różnica pomiędzy 12 tys. zł a 5922 zł.

Pozornie takie rozwiązanie mogłoby się wydawać korzystne dla pracodawców, ale problem stanowiła zbyt niska wartość hipotetycznych diet, które stanowiły podstawę naliczenia ulgi.

Dokładne omówienie zasad wyliczenia oskładkowania oraz opodatkowania pracy kierowców na nowych zasadach, zostało opisane w odrębnym rozdziale niniejszego opracowania. W tym miejscu można tylko zasygnalizować, że wartość podstawy ubruttowania na poziomie zaledwie 5922 zł lub 6935 zł była niemalże zawsze niemożliwa do realizacji i faktyczna podstawa wymiaru ubruttowania była drastycznie wyższa.

Podstawę prawną dla zasygnalizowanej powyżej zasady rozliczenia kierowców po 2 lutym 2022 r. stanowił art. 21b ust. 1 i ust. 2 pkt. 2) UoCzPK delegujący do art. 21 Ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych z 13 października 1998 r. (dotyczącego pracowników zatrudnionych poza granicami Polski), delegujący dalej do § 2 pkt. 16 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 1998 r. w sprawie szczególnych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe.

Zatem, zgodnie z art. 21 Ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, na poczet kosztów uzyskania przychodów (choć kierowca *de facto* nie będzie przebywał w międzynarodowej podróży służbowej) ze względów ekonomicznych (dla obniżenia kosztów oskładkowania ZUS wynagrodzenia), przewoźnik *de facto* „musiał” wyliczyć wymiar diet międzynarodowych (lub po prostu przyjąć sztywną wartość 5922 zł w roku 2022 i odpowiednio więcej w roku 2023). Taka „operacja” rozliczeniowa, choć w zasadzie nie obligatoryjna, była po prostu konieczna, ponieważ była uzasadniona ekonomicznie. Zatem uciążliwość dla przedsiębiorstw transportowych wynikająca z konieczności wyliczenia hipotetycznych diet wzrosła po nowelizacji z 2022 r.

Sytuacja wyglądała analogicznie w odniesieniu do oskładkowania wynagrodzenia podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Art. 21b ust. 1 i 2 pkt. 1) deleguje do art. 21 ust. 1 pkt 20) Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z 1991 r., który stanowi, że: „część przychodów osób, o których mowa w art. 3 ust. 1, przebywających czasowo za granicą i uzyskujących przychody

ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, za każdy dzień pobytu za granicą, w którym podatnik pozostawał w stosunku służbowym, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczym 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, z zastrzeżeniem ust. 15”; Najważniejszą zmianą oprócz podstawowych omówionych powyżej zasad wyliczenia wynagrodzenia konieczne była przede wszystkim konieczność ustalenia: a) instytucji prawa pracy krajów do których delegowany jest kierowca czyli np.: dodatków, składników wynagrodzenia, świadczeń urlopowych *etc.*, b) wymiaru temporalnego (godzinowego/dniowego) po przekroczeniu którego określone dodatki i świadczenia są wypłacane dla danego kraju, c) współczynników kwotowych lub procentowych, które stanowią w danym kraju podstawę do wyliczenia składników wynagrodzenia kierowcy.

Unijny Pakiet Mobilności nieoczekiwanie dla UE spowodował, że Polscy przewoźnicy w ramach realizacji niektórych typów transportu (bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”), stali się znacznie bardziej konkurencyjni od zachodnich przewoźników ale tylko pod warunkiem zawarcia z kierowcą umowy cywilnoprawnej np. „Umowy o Świadczenie Usług Kierowania Pojazdami”, na podstawie której polscy przewoźnicy mogą legalnie obniżyć koszty ubruttowienia pacy kierowców delegowanych do krajów UE o około 3700 zł miesięcznie, dzięki możliwości wypłacania zwolnionych z ubruttowienia diet i ryczałtów noclegowych. W przypadku natomiast zatrudnienia na podstawie stosunku pracy, koszty pracy kierowców w przedsiębiorstwie transportowym drastycznie wzrosły po 2 lutym 2022 r. Sytuacja ta nieco uległa zmianie po nowelizacji z 27 lipca 2023 r., ale temu zagadnieniu został dalej poświęcony odrębny rozdział.

Prima facie, w odróżnieniu od umów o pracę, w odniesieniu do umów o świadczenie usług kierowania pojazdami,

wymiar podstawy ubruttowienia **może być znacznie niższy niż 5922 zł** dla roku 2022 (w szczególności w transporcie typu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”). Podstawa ubruttowienia może być dla tych typów transportu znacznie niższa od średniej krajowej w gospodarce, stanowiąc realną i natychmiastową oszczędność dla przewoźnika. Warto zwrócić uwagę na okoliczność, iż regulacja ustanawiająca podstawę wymiaru ubruttowienia pracy kierowcy delegowanego do krajów UE, odnosi się wyłącznie do umów o pracę i po nowelizacji z 2022 r. nie ma zastosowania do umów cywilnoprawnych, a w szczególności do umów o świadczenie usług kierowania pojazdem. Oznacza to, że zatrudnienie na jej podstawie daje pracodawcy znaczne oszczędności.

Nowelizacja z 2022 r. art. 21b UoCzPK nie przewidziała podstawy ubruttowienia na poziomie średniego wynagrodzenia krajowego w gospodarce (5922 zł w roku 2022 i 6935 zł w roku 2023) względem wszystkich typów umów, lecz jedynie dla przypadków zatrudnienia na podstawie umowy o pracę. Świadczy o tym wyraźnie zarówno wykładnia językowa, jak i wykładnia systemowa znowelizowanego art. 21 UoCzPK, stanowiącego, iż – cyt.: „Art. 21b.

1. Kierowca wykonujący **zadania służbowe w ramach międzynarodowych przewozów drogowych nie jest w podróży służbowej** w rozumieniu art. 775 § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy.
2. Do kierowcy, **o którym mowa w ust. 1**, stosuje się w zakresie ustalania podstawy wymiaru:
 - 1) podatku dochodowego od osób fizycznych – przepisy dotyczące osób zatrudnionych w kraju i przebywających czasowo za granicą, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 20 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.5);
 - 2) składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe – przepisy wydane na podstawie art. 21 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 423, z późn. zm.6) dotyczące pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców”;

Z powyższego wprost wynika, że regulacje odnoszące się do ustalenia wymiaru podstawy ubruttowania mają odniesienie wyłącznie do kierowców, o których mowa w ust. 1, a tymczasem w ust. 1 legislator reguluje wyłącznie stan prawny kierowców zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, ponieważ polskie prawo pracy wyłącznie dla stosunku pracy przewidziało możliwość uregulowania instytucji „podróży służbowej”.

Zatem z wykładni pierwszego stopnia – językowej (z wnioskania *a contrario*) wynika, iż regulacje ust. 2 ppkt. 1) oraz 2), mają zastosowanie **wyłącznie do kierowców zatrudnionych na podstawie stosunku pracy**. Natomiast dla umów cywilnoprawnych od lat obowiązują w polskim prawie odrębne regulacje, umożliwiające wypłatę diet i ryczałów noclegowych jako świadczeń zwolnionych z opodatkowania i oskładkowania. Diety i ryczały noclegowe dla umów o pracę wypłacane są na podstawie definicji legalnej „podróży służbowej”, uregulowanej w przepisach prawa pracy, natomiast diety i ryczały noclegowe dla umów cywilnoprawnych wypłacane są na podstawie zupełnie odrębnej instytucji prawa cywilnego **„podróży”**. Choć określenia te brzmią podobnie, to w istocie są zupełnie odmiennymi instytucjami prawa, regulowanymi w odrębnych źródłach (aktach prawnych) prawa oraz odrębnych podgałęziach prawa. Mają także odrębny zakres.

Analogiczny wniosek można wyciągnąć także na podstawie wykładni systemowej. UoCzPK wyraźnie wprowadziła dyferencjację możliwości zatrudniania kierowców na podstawie umów ze stosunku pracy oraz umów cywilnoprawnych. Regulacje odnoszące się do zasad rozliczania kierowców, zatrudnionych na podstawie umowy innej niż stosunek pracy, zostały uregulowane w specjalnie wyodrębnionej części UoCzPK – czyli w Rozdziale 3a. Przedmiotowy rozdział był kilkukrotnie przedmiotem nowelizacji ale w zakresie odmiennym niż kwestia wymiaru podstawy opodatkowania. Z powyższego można wyciągnąć uzasadnioną konkluzję, że:

- a) dla umów cywilnoprawnych na podstawie wykładni językowej oraz systemowej, dopuszczalne jest wypłacanie diet i ryczałów noclegowych jako świadczeń zwolnionych

- z oskładkowania i opodatkowania (w granicach wynikających z załącznika do Rozporządzenia Ministra Pracy);
- b) w odniesieniu do umów ze stosunku pracy, konieczne jest ustalenie podstawy wymiaru oskładkowania na poziomie nie mniejszym od średniej krajowej w gospodarce narodowej (5922 zł z 2022 r.), przy zastosowaniu „ulgi” obniżającej podstawę oskładkowania na podstawie paragrafu 2 pkt. 16) Rozporządzenia Ministra Pracy – a w odniesieniu do kierowców zatrudnionych na podstawie umowy o świadczeniu usług kierowania pojazdami, podstawa ubruttowienia może być określona w niższym wymiarze w podniesieniu do transportów typu bilateralny, *cross-trade*, „nieobciążony” (a więc koszt pracodawcy jest odpowiednio niższy).

Jednocześnie w przypadku umowy cywilnoprawnej np. umowy o świadczenie usług możliwe jest „uzupełnienie” brakującej kwoty (do wymiaru umówionego wynagrodzenia netto) w pewnej świadczeniami zwolnionymi z ubruttowienia – gdy tym czasem po nowelizacji UoCzPK takiej możliwości ustawodawca nie przewidział dla umów o pracę. W tym miejscu niesłychanie ważne jest doprecyzowanie, że umowa o świadczenie usług kierowania pojazdem nie może być wprost utożsamiana z umową zlecenia, ani umową „samozatrudnienia” (B2B). Umowy zlecenie oraz umowa B2B są w mojej opinii niewłaściwą i niepożądaną oraz niebezpieczną formą zatrudnienia kierowców z wielu powodów, co zostało wyjaśnione w dalszej części niniejszego opracowania. Nowe regulacje tzw. Pakietu Mobilności w mojej opinii zostały ewidentnie oszacowane przez instytucje UE na pogorszenie konkurencyjności polskich przewoźników. Tymczasem można wyrazić pogląd, iż nowe regulacje UE w odniesieniu do przypadków zatrudnienia na podstawie umów cywilnoprawnych przyniosły efekt dokładnie przeciwny do zamierzonego. Polscy przewoźnicy pomimo wzrostu kosztów ubruttowienia pracy z tytułu umów o pracę, mogą nadal wypłacać w znacznej części świadczenia zwolnione z ubruttowienia na podstawie umów cywilnoprawnych – co w mojej ocenie skutkuje wzrostem

konkurencyjności polskich przedsiębiorstw transportowych, pod warunkiem zastosowania tej formy zatrudnienia kierowców delegowanych do UE.

3.2. Charakterystyka i korzyści dla pracodawcy z zatrudnienia kierowców w formie umowy cywilnoprawnej w ramach realizacji transportu typu *cross-trade* lub kabotaż

Jak już wskazano, w ramach Pakietu Mobilności legislator unijny uzależnił metodologię wyliczenia wynagrodzenia kierowców w zależności od czterech **głównych typów transportu**: bilateralny, tranzyt (podlegające wyłącznie regulacjom prawa polskiego), *cross-trade*, kabotaż (podlegające regulacjom prawa: polskiego, UE w zakresie znowelizowanej Dyrektywy 96/71 UE oraz prawa pracy poszczególnych krajów członkowskich UE).

Charakterystyka oraz korzyści dla pracodawców z zastosowania umowy o świadczenie usług kierowania pojazdu dla transportu bilateralnego i tranzytu, zostały już wstępnie omówione. W tym miejscu skoncentruję się wyłącznie na omówieniu korzyści umowy dla transportów typu *cross-trade* i kabotaż.

Jak już wykazano, w ramach umowy cywilnoprawnej dopuszczalna jest wypłata świadczenia zwolnionego z ubruttowienia z tytułu „podróży”, np.: diety, ryczałty noclegowe, kilometrówki *etc.* Można spotkać opinie, iż w ramach Pakietu Mobilności niedopuszczalne jest wypłacanie diet i ryczałtów w typach transportu: *cross-trade* lub kabotaż. Informacja ta nie w pełni polega na prawdzie. Owszem, art. 1 ust. 9 Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/1057 z dnia 15 lipca 2020 r., ustanawiającej przepisy szczególne w odniesieniu do dyrektywy 96/71/WE, i dyrektywy 2014/67/UE, dotyczącej delegowania kierowców w sektorze transportu drogowego oraz zmieniającej dyrektywę 2006/22/WE w odniesieniu do wymogów w zakresie egzekwowania przepisów oraz rozporządzenia (UE) nr 1024/2012, faktycznie stanowi pośrednio (nie wprost), że nie można zaliczać diet na poczet płacy sektorowej (poszczególnych krajów członkowskich UE).

Ograniczenie to ma jednak zastosowanie wyłącznie ściśle określonym zakresie, a w innym nie posiada zastosowania. Rzecz w tym, iż art. 1 ust. 9 przedmiotowej Dyrektywy UE 2020/1057, nowelizującej Dyrektywę 96/71 UE stanowi, iż: „Państwa członkowskie zapewniają, aby – zgodnie z dyrektywą 2014/67/UE – warunki zatrudnienia, o których mowa w art. 3 dyrektywy 96/71/WE, określone w krajowych przepisach ustawowych, wykonawczych i administracyjnych lub umowach zbiorowych lub orzeczeniach arbitrażowych uznanych, na ich terytorium, za powszechnie stosowane lub mające zastosowanie w innym przypadku zgodnie z art. 3 ust. 1 i 8 dyrektywy 96/71/WE, były udostępniane w sposób przystępny i przejrzysty przedsiębiorstwom transportowym z innych państw członkowskich oraz delegowanym kierowcom. Stosowne informacje obejmują w szczególności części składowe wynagrodzenia uznane za obowiązkowe na podstawie takich instrumentów, w tym, w stosownych przypadkach, na podstawie umów zbiorowych powszechnie stosowanych do wszystkich podobnych przedsiębiorstw na danym obszarze geograficznym”.

Zatem, jeśli w danym kraju członkowskim diety nie stanowią, zgodnie z ich prawem krajowym, części wynagrodzenia zasadniczego, wówczas polscy pracodawcy także nie mogą ich zaliczać do wynagrodzenia zasadniczego kierowcy delegowanego do danego kraju w UE. Diety natomiast co do zasady nie stanowią przychodu, lecz służą pokryciu podwyższonego kosztu pracy, poza miejscem zamieszkania lub siedzibą pracodawcy. Z tego przyjmuje się – ponieważ zasadnie, że nie mogą zasilać wynagrodzenia zasadniczego, ale nie zawsze tak musi być.

Można sobie wyobrazić, że wymiar (wysokość) wynagrodzenia dla typów transportu **cross-trade** i **kabotaż**, jest zbudowany z odrębnych elementów składowych, których łączny wymiar ustalonego z kierowcą wynagrodzenia netto wynosi np. 8000 zł „do ręki”. Na tak ustalony łączny wymiar wynagrodzenia kierowcy składa się:

- a) część wynagrodzenia na podstawie prawa polskiego;
- b) część wynagrodzenia na podstawie znowelizowanej Dyrektywy 96/71 UE (płacy sektorowej tych krajów, do których delegowany jest kierowca).

Do wymiaru wynagrodzenia (wysokości) dwóch pierwszych obszarów (wynagrodzenia: krajowego i sektorowego) **nie wolno zaliczyć diet i ryczałtów innych świadczeń, stanowiących zwrot kosztów**. Jeśli jednak z dopuszczalnych prawem unijnym składników **pokryjemy 100% wymiaru pierwszych tych obszarów** i jeszcze pozostała nam do pokrycia część umówionego z kierowcą wynagrodzenia netto, wówczas tę pozostałą część możemy uzupełnić w formie np. diety lub ryczałtu noclegowego – zwolnionych z ubruttowienia. Można to samo wytłumaczyć odwrotnie – jeśli pokryta zostanie zgodnie z Pakietem Mobilności wspomniana składowa wynagrodzenia, składnikami dopuszczalnymi i ubruttowionymi, **wówczas nadwyżkę ponad minimalny obowiązek wynikający z prawa UE**, można uzupełnić dowolnym składnikiem, w tym także dietą lub ryczałtem noclegowym, ponieważ nie narusza to żadnej regulacji UE (gdyż wcześniej w ramach trzech pierwszych obszarów, spełniliśmy już minimalne warunki wynikające z prawa: polskiego, znowelizowanej Dyrektywy 96/71 UE i prawa sektorowego – prawa pracy poszczególnych krajów UE przez które przejeżdżał kierowca w transporcie typu: **cross-trade, kabotaż**).

Zatem, polscy przewoźnicy korzystający z umowy o świadczeniu usług kierowania pojazdem, wykonujący wyłącznie **cross-trade i kabotaż**, **mogą pokryć część wynagrodzenia netto także w świadczeniach zwolnionych z ubruttowienia**. W oczywisty sposób stanowi to źródło poprawy oszczędności ekonomicznej polskich firm transportowych i służy przywracaniu zdrowych zasad konkurencyjności w unijnym rynku transportowym.

Analiza podstaw prawnych warunkujących możliwość zatrudnienia kierowców transportu drogowego na podstawie umów cywilnoprawnych

4.1. Podstawy prawne warunkujące legalność zatrudnienia kierowców na podstawie umowy cywilnoprawnej

Jak wstępnie wykazano, zatrudnienie kierowcy na podstawie umowy cywilnoprawnej może być korzystne i uzasadnione ekonomicznie dla przedsiębiorcy transportowego, ale warto odpowiedzieć na elementarne pytanie, czy zatrudnianie kierowców na podstawie cywilnoprawnej np. umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdami, jest zgodne z polskim i unijnym prawem?

W polskim systemie prawnym zatrudnienie kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych zostało uregulowane w Rozdziale 3a Ustawy oCzPK. Od połowy 2013 r., polska ustawa o czasie pracy kierowców w Rozdziale 3a, *expressis verbis* przewiduje możliwość zatrudniania kierowców na podstawie umów innych niż umowy o pracę.

Nie oznacza to bynajmniej, iż każda umowa cywilnoprawna jest dopuszczalną formą zatrudnienia kierowców. Z całą pewnością silnie dyskusyjne jest wykorzystywanie nazwanej umowy zlecenia (KC) z uwagi na jej podobieństwo do umowy o pracę,

cowielokrotnie skutkowało przekształceniem jej w umowę o pracę przed sądami powszechnymi. Tym bardziej na uznanie nie zasługuje wykorzystywanie w transporcie umowy o dzieło, z powodu braku finalnego efektu w postaci unikalnego i niepowtarzalnego dzieła. Na uznanie zasługują natomiast odpowiednio przygotowane umowy nienazwane (KC) (cywilnoprawne) – w tym umowa o świadczeniu usług kierowania pojazdami”, korzystna zarówno dla kierowców, jak i pracodawców, najtańsza w zakresie ubrut-towienia, umożliwiającą rozliczenie świadczeń zwolnionych z oskładkowania pomimo nowelizacji UoCzPK z 2022 r., generująca bardzo znaczące oszczędności, bardzo bezpieczna podczas kontroli PIP, ZUS i, o ile zostanie prawidłowo przygotowania, jest praktycznie niemożliwa do przekształcenia przed sądem pracy w stosunek pracy.

4.2. Rozwinięcie problematyki legalności zatrudniania kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych

W dniu 16 lipca 2013 r. na mocy nowelizacji ustawy o czasie pracy kierowców (Dz. U. z 2013 r. Poz. 567), weszły w życie uregulowania nowego rozdziału 3a, ustawy o czasie pracy kierowców z dnia 16 kwietnia 2004 r. (DZ.U. 2004 Nr 92 poz. 879 z późn. zm.). Nowelizacja czyniła zadość uregulowaniom wywodzącym się z treści Dyrektywy 15/2002/WE Parlamentu Europejskiego i Rady Unii Europejskiej z dnia 11 marca 2002 r. w sprawie organizacji czasu pracy osób wykonujących czynności w trasie w zakresie transportu drogowego. Miała ona ostatecznie zaimplementować uregulowania wspólnotowe na grunt prawa krajowego w zakresie ostatnich, niewprowadzonych do krajowego porządku prawnego uregulowań. Przedmiotowa nowelizacja zaimplementowała do polskiego systemu prawnego szereg instytucji wymaganych prawem wspólnotowym ze znacznym opóźnieniem, pomimo iż art. 2 *tiret* drugiej dyrektywy określa wyraźnie, że: „niniejszą dyrektywę stosuje się do kierowców pracujących na własny rachunek od dnia 23 marca 2009 r.”.

4.3. Zakres podmiotowy uregulowań rozdziału 3a ustawy o czasie pracy Kierowców

Nowelizacja, po raz pierwszy w historii (nie wliczając uregulowań rozdziału 4a u.ocz.p.k.) objęła uregulowaniami ustawy o czasie pracy kierowców, osoby niezatrudnione na podstawie umowy o pracę. W wyniku powyższego, ustawa o czasie pracy kierowców rozciągnęła „parasol ochronny” także na tych kierowców wykonujących „przewóz drogowy”, którzy zostali zatrudnieni na podstawie umów cywilnoprawnych oraz właścicieli licencjonowanych firm transportowych (licencjonowanych dla transportu powyżej 3,5 tony dmc). Pomimo współzależności na gruncie prawa wspólnotowego, uregulowań dyrektywy 2002/15/WE oraz dyrektywy Rady 93/104/WE z dnia 23 listopada 1993 r., dotyczącej niektórych aspektów organizacji czasu pracy, na płaszczyźnie prawa krajowego, uregulowania rozdziału 3a u.ocz.p.k., odnoszą się wyłącznie do kierowców wykonujących transport uregulowany przepisami ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym, z późniejszymi zmianami. Stanowi o tym treść art. 26a u.ocz.p.k.: „przepisy niniejszego rozdziału mają zastosowanie do przedsiębiorców o których mowa w art. 1 pkt 1a, i osób, o których mowa w art. 1 pkt 1b”. Natomiast przywołane unormowania regulują odpowiednio: „1a) czas pracy przedsiębiorców osobiście wykonujących przewozy drogowe, w rozumieniu art. 4 pkt 6a ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym; 1b) czas pracy osób niezatrudnionych przez przedsiębiorcę, lecz osobiście wykonujących przewozy drogowe, w rozumieniu art. 4 pkt 6a ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym, na jego rzecz”.

Art. 4 pkt 6a ustawy o transporcie drogowym, interpretuje „przewóz drogowy” jako: „transport drogowy lub niezarobkowy przewóz drogowy, a także inny przewóz drogowy w rozumieniu przepisów rozporządzenia (WE) nr 561/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 marca 2006 r. w sprawie harmonizacji niektórych przepisów socjalnych odnoszących się do transportu drogowego oraz zmieniającego rozporządzenia Rady (EWG)

nr 3821/85 i (WE) 2135/98, jak również uchylającego rozporządzenie Rady (EWG) nr 3820/85 (Dz. Urz.UE L 102 z 11. 04. 2006, str. 1), zwanego dalej „rozporządzeniem (WE) nr 561/2006”.

Konkludując, uregulowania Rozdziału 3a u.ocz.p.k., odwołują się jedynie do tych kierowców, którzy zobowiązani są do realizacji transportu drogowego na warunkach wynikających z rozporządzenia 561/2006 WE (a więc kierowców realizujących zarobkowy transport drogowy środkami transportowymi o dopuszczalnej masie całkowitej przekraczającej 3,5 tony lub przewóz na potrzeby własne, środkami transportowymi o dmc przekraczającym 7,5 tony), z uwzględnieniem wyłączeń wskazanych w art. 3 oraz art. 13 przedmiotowego rozporządzenia wspólnotowego.

Problematyka tzw. samozatrudnienia kierowców w kontekście Pakietu Mobilności

Warto zaznaczyć, iż co do zasady legalnymi formami zatrudnienia, dopuszczonymi regulacjami ustawy o czasie pracy kierowców są:

- a) umowa o pracę (aczkolwiek aktualnie mało elastyczna, nie wygodna dla kierowców i pracodawców, nie pozwalająca wypłacać diet i ryczałtów noclegowych, a przez to „droga”);
- b) umowa zlecenia (aczkolwiek bardzo niebezpieczna dla przewoźników z powodów opisanych w innej części niniejszego opracowania);
- c) umowa o świadczenie usług kierowania pojazdem (cywilnoprawna umowa w grypie umów nienazwanych). Natomiast tak zwana umowa o samozatrudnienie stanowi zupełnie inną – w mojej ocenie niedopuszczalną i bardzo niebezpieczną dla kierowców oraz pracodawców oraz drogą formę kontraktu.

5.1. Problematyka legalności „samozatrudnienia”

Tak zwane samozatrudnienie kierowcy w firmie transportowej budzi bardzo poważne wątpliwości co do legalności, ponieważ

Polska Klasyfikacja Działalności (PKD) w ogóle nie przewiduje usługi kierowania cudzym pojazdem w ramach działalności gospodarczej, a kierowcy własnej działalności mają sklasyfikowanie najczęściej pod kodem PKD: Sekcja H – Kod 49 „TRANSPORT”. Oznacza to, że kierowcy w ramach własnej działalności gospodarczej, wbrew powszechnemu przeświadczeniu, nie wykonują działalności kierowania pojazdem, lecz realizują kontrakt na transport drogowy w charakterze przewoźnika faktycznego, który, zgodnie z polskim i unijnym prawem, jest reglamentowany koniecznością posiadania Licencji Transportowej. Oznacza to, że kierowcy narażeni są nie tylko na sankcje finansowe z tytułu nielegalnego realizowania transportu bez licencji transportowej, ale także (jako „wadliwi” przewoźnicy) na odpowiedzialność za błędne wyliczenie wymiaru wynagrodzenia w ramach nowych regulacji Pakietu Mobilności.

5.2. Problematyka „samozatrudnienia” na poziomie podstawowego prawa polskiego i unijnego

W ostatnim czasie, wraz ze wzrostem kosztów ubruttowienia pracy wynikającym z regulacji Pakietu Mobilności i fatalnej nowelizacji ustawy o czasie pracy kierowców, często słyszy się o nader osobliwych pomysłach o nadzwyczajnie zbawiennej roli „samozatrudnienia” kierowców (relacja B2B) w firmach transportowych. Niestety taki pogląd nie tylko nie jest poparty przepisami obowiązującego prawa ale wprost stoi w opozycji do obowiązującego stanu prawnego (polskiego i unijnego).

Prima facie warto więc wyjaśnić, czym jest tak zwane samozatrudnienie? Tak zwanym samozatrudnieniem (bo jest to określenie potoczne) jest nazywany kontrakt cywilnoprawny pomiędzy dwoma przedsiębiorcami (firmą jednego przewoźnika i firmą innego *de facto* przewoźnika, przy czym ten drugi przedsiębiorca dodatkowo osobiście kieruje pojazdem pierwszego przewoźnika – w ramach własnej działalności gospodarczej) na realizowanie transportu. Próbując zakamuflować kontrakt *de facto*

transportowy (pomiędzy przewoźnikiem umownym a przewoźnikiem faktycznym), firmy nazywają go „samozatrudnieniem w zakresie kierowania pojazdem”, za którą firma drugiego przewoźnika wystawia fakturę firmie pierwszego przewoźnika. Należy zastanowić się – za co tak naprawdę uiszczane jest wynagrodzenie (za co wystawiana jest faktura) z tytułu świadczenia usługi? Często firmy opisują przedmiot usługi na fakturze jako „usługę kierowania pojazdami”, by ukryć *stricte* transportowy charakter relacji występujący pomiędzy zleceniodawcą usługi i zleceniobiorcą usługi transportowej. Warto jednak zauważyć, że faktura może być wystawiona zgodnie z kodem PKD, który został przypisany do danej działalności i może zostać wystawiona za taki rodzaj usługi, która w ogóle co do zasady występuje w Polskim Katalogu Działalności. Rzecz jednak w tym, że PKD w ogóle nie przewiduje usługi „kierowania cudzym pojazdem” w ramach działalności gospodarczej (!). Nie dość, że „kierowcy” w ramach własnej działalności gospodarczej nie są skatalogowani jako „kierowcy”, to (co dla nich jeszcze gorsze) są przypisani do sekcji i działu „Transport”. Natomiast prowadzenie działalności transportowej jest w UE i Polsce reglamentowane regulacjami Unii Europejskiej oraz polskiej ustawy o transporcie drogowym, poprzez konieczność posiadania licencji, którą tak zwani „samozatrudnieni” nie dysponują.

5.3. Problematyka „samozatrudnienia” na poziomie Pakietu Mobilności oraz systemu IMI

Warto zauważyć, że unijny system elektroniczny IMI (System Wymiany Informacji na Rynku Wewnętrznym), w którym realizowane są zgłoszenia kierowców w ogóle nie przewiduje takiej formy zatrudnienia jak kontrakt pomiędzy dwiema firmami. IMI przewiduje ogólnie tylko jedną formę umowy: umowę o pracę, przez którą można rozumieć wszystkie formy zatrudnienia pracownika, któremu zgodnie z prawem UE należne jest wynagrodzenie z płacy minimalnej i sektorowej. W różnych krajach Unii Europejskiej występują różne formuły zatrudnienia i różne

nazwy form zatrudnienia (różnie nazywa się umowy zatrudnieniowe np.: umowa zlecenia, umowa o świadczenie usług kierowania pojazdem, umowa o pracę etc.), ale wszystkie te umowy mają jeden wspólny mianownik: są relacją pomiędzy przedsiębiorstwem i osobą fizyczną nie prowadzącą działalności gospodarczej. Skąd wiadomo, że system IMI nie przewiduje możliwości wpisania przedsiębiorców/„kierowców” samozatrudnionych? Jest tak, ponieważ został stworzony wyłącznie dla dokumentowania i weryfikowania wynagrodzeń za pracę, a wynagrodzenia za pracę w ogóle nie występują w relacjach pomiędzy dwiema firmami. Zatem, wpisanie w systemie IMI kontraktu biznesowego pomiędzy dwoma przedsiębiorcami jako „umowy o pracę” wydaje się być nieuprawnionym nadużyciem.

Ponadto, na podstawie regulacji wynikających z dyrektywy 2002/15/WE, określającej dopuszczalne formy zatrudnienia w transporcie unijnym, polski ustawodawca został zobligowany do wprowadzenia do ustawy o czasie pracy kierowców (w Rozdziale 3a) dopuszczalnych form zatrudnienia kierowców. Art. 1 i 1a oraz 1b ustawy o czasie pracy kierowców przewidują wyłącznie trzy formy realizowania transportu: a) poprzez pracowników na podstawie stosunku pracy; b) poprzez pracowników niezatrudnionych na podstawie stosunku pracy i osobiście wykonujących pracę czyli na podstawie umów cywilnoprawnych, ale z takim wyłączeniem, że nie wolno im podnajmować innych osób do realizacji umowy cywilnoprawnej; c) właściciel firmy transportowej (czyli posiadającej Licencję Transportową) może osobiście wykonywać transport.

Zatem, żaden przepis ustawy o czasie pracy kierowców w ogóle nie wymienia możliwości zatrudnienia „firmy” przez inną „firmę” do świadczenia usługi kierowania pojazdami. Ustawa o czasie pracy kierowców jasno wymienia enumeratywny (zamknięty) katalog form zatrudnienia i, jak wykazano powyżej, nie ma wśród nich tak zwanego „samozatrudnienia” czyli relacji B2B (pomiędzy dwiema firmami). Zgodnie z prawem polskim i *de facto* unijnym, właściciel firmy może kierować pojazdem, ale tylko jeśli firma posiada licencję transportową. Jeśli nie potrafi jej okazać,

wówczas wykonuje transport nielegalny. Tak zwane „samozatrudnienie” czasami bywa niesłusznie przedstawiane jako rzekome remedium na obniżenie kosztów ubruttowienia wynagrodzeń kierowców po wejściu w życie od 2 lutego 2022 r. regulacji unijnego Pakietu Mobilności oraz fatalnej nowelizacji polskiej ustawy o czasie pracy kierowców. Jest to teza niesłuszna ponieważ:

- a) prawo w ogóle nie przewiduje takiej możliwości *quasi* „zatrudnienia”;
- b) gdyby nawet przedmiotowa forma stała się w przyszłości legalna (co jest skrajnie mało prawdopodobne z wielu powodów), to i tak w większości przypadków co do zasady będzie drogą formą kontraktowania pracowników z uwagi na:
 - wysoki wymiar oskładkowania do ZUS, który dodatkowo wzrósł w 2022 r.;
 - wysoki wymiar opodatkowania o ograniczoną zdolność wykazywania kosztów uzyskania przychodu;
 - koszty obsługi księgowej;
 - brak zdolności zaliczenia diet i ryczałtów noclegowych (ponieważ kierowca/przedsiębiorca nie może sam sobie wypłacać diet i ryczałtów).

Z całą pewnością zawarcie kontraktu biznesowego (zwanego mylnie „samozatrudnieniem”) przez firmę transportową innej firmy (jednoosobowej działalności gospodarczej kierowcy) do usługi kierowania pojazdem nie stanowi formy „zatrudnienia kierowcy”, lecz jest formą transportowej działalności gospodarczej realizowanej przez kierowcę – o czym przesądza KOD (Sekcja H – Transport i Gospodarka Magazynowania), Dział PKD (Polskiej Klasyfikacji Działalności).

Obrona legalności tzw. samozatrudnienia jest tym bardziej trudna, że w klasyfikacji PKD nie występuje kategoria działalności gospodarczej polegającej na „świadczeniu usługi kierowania pojazdem w ramach działalności gospodarczej”. Takiej działalności gospodarczej nie znajdziemy ani w Sekcji H PKD – Transport ani w Sekcji „pozostała indywidualna działalność gospodarcza”.

Abstrahując od dopuszczalności zastosowania „samozatrudnienia” (B2B) w transporcie, warto przeanalizować czy

przedmiotowy kontrakt pomiędzy firmami jest dla nich opłacalny. W porównaniu uwzględniono najkorzystniejszą z perspektywy samozatrudnionego stawkę ryczałtową 5% (generującą najniższe koszty).

Poniższa symulacja kosztów wykazuje, że koszty zatrudnienia na podstawie umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami oraz „samozatrudnienia” (B2B), są niema identyczne przy znacznie wyższym ryzyku uznania „samozatrudnienia” za nielegalną firmę realizacji transportu.

PORÓWNANIE KOSZTÓW POMIĘDZY UMOWĄ O ŚWIADCZENIE USŁUG A B2B

a) TRANSPORT TYPU CROSS-TRADE

Przykład rozliczenia kierowcy wykonującego przewozy typu cross-trade

Umowa o świadczenie usług:

Wynagrodzenie netto	Całkowity koszt zleceniodawcy
9 353,58 zł	13 111,23 zł

B2B, ryczałt 5,5%:

Wynagrodzenie netto	Całkowity koszt zleceniodawcy z 23% VAT + miesięczne koszty obsługi księgowej na poziomie 200 zł	Całkowity koszt bez 23 % VAT + miesięczne koszty obsługi księgowej na poziomie 200 zł
9 353,58 zł	15 539,33 zł	12 671 zł

b) TRANSPORT BILATERALNY**Przykład rozliczenia kierowcy
wykonującego przewóz bilateralny**

Umowa o świadczenie usług:

Wynagrodzenie netto	Całkowity koszt zleceniodawcy
12 189,19 zł	15 280,47 zł

B2B, ryczałt 5,5 %:

Wynagrodzenie netto	Całkowity koszt zleceniodawcy z 23% VAT + miesięczne koszty obsługi księgowej na poziomie 200 zł	Całkowity koszt bez 23 % VAT + miesięczne koszty obsługi księgowej na poziomie 200 zł
12 189,19 zł	19 242,86 zł	15 82 zł

c) TRANSPORT KABOTAŻOWY**Przykład rozliczenia kierowcy
wykonującego przewozy kabotażowe**

Umowa o świadczenie usług:

Wynagrodzenie netto	Całkowity koszt zleceniodawcy
10 548,97 zł	13 752,55 zł

B2B, ryczałt 5,5 %:

Wynagrodzenie netto	Całkowity koszt zleceniodawcy z 23% VAT + miesięczne koszty obsługi księgowej na poziomie 200 zł	Całkowity koszt bez 23 % VAT + miesięczne koszty obsługi księgowej na poziomie 200 zł
10 548,97 zł	17 095,28 zł	13 936 zł

5.4. Typ relacji pomiędzy przewoźnikiem zlecającym transport a przedsiębiorcą/kierowcą wykonującym transport

Oprócz wykazanych już regulacji prawnych, można zwrócić także uwagę na okoliczność, iż relacja łącząca przewoźnika zlecającego i przedsiębiorcę przyjmującego zlecenie jest w zasadzie analogiczna do relacji przewidzianej w ustawie Prawo przewozowe – występującej pomiędzy „przewoźnikiem umownym” i „przewoźnikiem faktycznym”. W zasadzie, jest to dokładnie tego typu relacja, z tym, że pomiędzy obydwoma przedsiębiorcami dochodzi dodatkowo do uchybienia zasad dokumentowania przewozu – co tylko pogarsza sytuację dla obu *de facto* przewoźników. Przywołane regulacje polskiego i unijnego prawa wskazują na nielegalny charakter świadczenia tak zwanego „samozatrudnienia”. Konsekwencją tego stanu może być:

- a) narażenie kierowców/przedsiębiorców na zarzut i odpowiedzialność realizacji nielegalnego transportu drogowego bez Licencji Transportowej;
- b) narażenie przewoźników na zarzut podawania fałszywych danych w systemie IMI w pozycji „forma zatrudnienia”.

Zatem tak zwane „samozatrudnienie” jest w mojej ocenie bardzo dyskusyjną formą występującą w relacjach pomiędzy zleceniodawcą (przewoźnikiem) a zleceniobiorcą (czyli kierowcą w ramach własnej działalności gospodarczej), stąd też raczej

nie może stanowić realnej alternatywy dla zatrudniania kierowców względem umów o pracę lub umów cywilnoprawnych (nie B2B).

5.5. Wykaz korzyści dla pracodawców z tytułu zatrudniania kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych

Wspomniano już wiele na temat *stricte* ekonomicznych korzyści dla przedsiębiorcy transportowego wynikających z zatrudnienia kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych po 2 lutego 2022 r. Warto dokonać analizy także innych ewentualnych korzyści dla przedsiębiorców transportowych wynikających z zatrudniania kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych. Umowa taka:

- a) w ograniczonym zakresie podlega kontroli PIP;
- b) jest wolna od tworzenia pełnej ewidencji czasu pracy kierowców;
- c) jest wolna od obowiązku prowadzenia teczki akt pracowniczych z podziałem na części A, B, C, D;
- d) jest wolna od ustanawiania systemów pracy;
- e) jest wolna od ustanawiania okresów rozliczeniowych;
- f) jest wolna od informowania PIP o wydłużeniu okresów rozliczeniowych;
- g) jest wolna od ustanawiania godzin nocnych podstawowych;
- h) jest wolna od obowiązku wypłaty podwyższonych świadczenia za godziny nadliczbowe;
- i) jest wolna od obowiązku wyliczania za pracę w godzinach nocnych;
- j) jest wolna od obowiązku wypłacania diet i ryczałtów noclegowych – aczkolwiek jest to dopuszczalne prawem (a zasadniczo warto je wypłacać);
- k) jest wolna od kosztów szkoleń BHP;
- l) jest wolna od tworzenia Oceny Ryzyka Zawodowego;
- m) pracodawca jest zwolniony z obowiązku zapoznawania kierowcy się z Oceną Ryzyka Zawodowego;
- n) jest wolna od obowiązku tworzenia Informacji o Warunkach Zatrudnienia;

- o) jest wolna od obowiązku określenia miejsca wykonywania pracy;
- p) jest wolna od obowiązku rozliczania kierowców za pracę w niedzielę i święta oraz soboty w ponad pięciodniowym systemie pracy;
- q) jest wolna od obowiązku uzyskania od kierowców wniosków na rozliczenie okresu pracy w niedzielę i święta w stosunku 1:1;
- r) jest wolna od obowiązku prowadzenia kart urlopowych;
- s) jest wolna od obowiązku prowadzenia „zaświadczeń działalności kierowców” w pozycji „urlop wypoczynkowy”;
- t) jest wolna od obowiązku prowadzenia Regulaminu Pracy/Informacji o warunkach zatrudnienia;
- u) jest wolna od obowiązku wprowadzenia Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych;
- v) jest wolna od obowiązku prowadzenia zaświadczeń lekarskich;
- w) jest wolna od obowiązku prowadzenia oświadczeń o zatrudnieniu lub nie zatrudnieniu kierowcy u innego pracodawcy w dowolnym charakterze;
- x) jest wolna od obowiązku realizacji badań wysokościowych;
- y) jest wolna od obowiązku tworzenia „indywidualnego systemu czasu pracy”;
- z) jest wolna od obowiązku wyliczania dyżurów jeśli wypłaca ryczałt;
- aa) jest wolna od obowiązku wypłacania przez 33 dni świadczeń chorobowych za nieobecność w pracy (od pierwszego dnia koszty pokrywa ZUS);
- ab) jest wolna od roszczeń kierowców z tytułu ryczałtów za nocleg;
- ac) w odróżnieniu od umowy o pracę jest zwolniona z obowiązku wyliczenia ubruttowania od kwoty 5922 zł (dla roku 2021/2022) i podstawa oskładkowania może być niższa;
- ad) zwalnia pracodawcę od obowiązku wypłacania świadczeń na PFRON;

ae) brak konieczności wliczania do wymiaru pracy 15 minut z tytułu fikcji prawnej pracy, przewidzianej przepisami Kodeksu pracy a nie występującej w regulacjach *lex specialis* Ustawy o czasie pracy kierowców. Przy 22 dniach pracy daje to oszczędność w wymiarze 5,5 godziny miesięcznie, za które pracodawca nie musi wypłacić płacy sektorowej.

Istnieje zatem przynajmniej około trzydziestu bezpośrednich korzyści innych niż oszczędność na ubruttowieniu części wynagrodzenia kierowców. Korzyści można podzielić z grubsza na trzy grupy. Do pierwszej grupy można zaliczyć korzyści o charakterze administracyjnym (wynikające ze zmniejszenia ilości obciążeń administracyjno-dokumentacyjna), takie jak np. brak obowiązku prowadzenia dokumentacji teczek akt osobowych z podziałem na część A, B, C, D. Do drugiej grupy można zaliczyć korzyści o charakterze mieszanym, przykładem może być brak obowiązku realizacji badań wstępnych i okresowych (kierowca musi posiadać jedynie branżowe orzeczenie lekarskie i psychologiczne). W tym przypadku korzyści posiadają charakter zarówno administracyjny (przedsiębiorca zwolniony jest z obowiązku sporządzania skierowania na badanie do medycyny pracy a następnie przechowywania orzeczenia lekarskiego), jak i o charakterze ekonomicznym (nie trzeba ponosić kosztu wysłania pracownika na badania wstępne i okresowe). Wydawać by się mogło, że oszczędność z tego tytułu nie jest duża, ale uwzględniając skalę kierowców w firmach transportowych oraz fluktuację roczną na poziomie 15%, są to środki zauważalne. Do trzeciej grupy można zaliczyć korzyści o charakterze *stricte* ekonomicznym (można tu wskazać na przejście od 1 dnia obowiązku wypłaty świadczeń chorobowych przez ZUS lub zwolnienie z świadczeń na rzecz PFRON lub brak obowiązku zapłaty za fikcję prawną pracy podczas 15 minutowej przerwy kierowcy).

Generalnie można zauważyć, że stosunek pracy został obudowany na przestrzeni dekad rozwojem prawa pracy i ubezpieczeń społecznych wieloma fikcjami prawnymi, za które koszt ponosi pracodawca np.: fikcja prawna pracy podczas przerwy 15-minutowej (pracodawca płaci codziennie za 15 minut przerwy, w trakcie

której pracownik nie wykonuje pracy, co stanowi średnio ponad 8 dni braku pracy w skali roku, za które pracodawca musi zapłacić jak za pracę na podstawie fikcji prawnej pracy), fikcja świadczeń chorobowych pokrywanych rzekomo przez ZUS (pomimo, że tak naprawdę świadczenia chorobowe pokrywa za czas braku pracy w wymiarze do 33 dni w roku kalendarzowym pracodawca, a nie ZUS); fikcja wypłaty ubruttowienia od wynagrodzenia przez pracownika, pomimo, że w gruncie rzeczy jest to zabieg czysto administracyjny i faktycznie koszt ten pokrywa pracodawca.

W tym miejscu można zastanowić się nad racjonalnością znacznej części obciążeń, którymi „opakowany” jest stosunek pracy, skoro równolegle w obiegu prawnym funkcjonują umowy cywilnoprawne, pozbawione sumarycznie kilkudziesięciu różnych obowiązków prawnych o charakterze administracyjnym i finansowym i trudno jest dostrzec jakiegokolwiek wyraźnego negatywnego konsekwencji takiego stanu dla zleceniobiorców lub społeczeństwa.

5.6. Wykaz korzyści dla kierowców z tytułu zatrudniania na podstawie umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem

Naturalną konsekwencją rozważań w zakresie korzyści z zatrudnienia kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych, których beneficjentami jak wykazano powyżej mogą być przedsiębiorcy, jest ocena, czy ten typ umowy generuje korzyści także dla kierowców.

Warto zatem w tym miejscu skoncentrować się na aspektach ewentualnych korzyści dla kierowców z tytułu omawianej formy zatrudnienia. Przykładem takich korzyści może być chociażby wyższy wymiar płacy minimalnej (liczonej *per* godziną) w porównaniu do wartości godziny płacy minimalnej umowy o pracę. Zapewne nie jest wiedzą powszechnie znaną okoliczność, iż wymiar płacy minimalnej w Polsce, za dokładnie taką samą ilość godzin pracy w danym miesiącu jest wyższy w przypadku zatrudnienia na podstawie umowy cywilnoprawnej niż w przypadku zatrudnienia na podstawie umowy o pracę. Ponadto struktura

zasad wypłaty płacy minimalnej (i ogólnie wynagrodzenia) z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy cywilnoprawnej (zlecenia lub umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami) jest bardziej sprawiedliwa i korzystniejsza dla kierowcy niż w przypadku umów cywilnoprawnych. Rzecz w tym, że poszczególne miesiące posiadają odmienną ilość dni roboczych. Przykładowo w roku 2023 wymiar godzin pracy plasuje się w przedziale od 160 godzin w miesiącu lutym do 184 godzin w miesiącu marcu. Wynagrodzenie minimalne lub zasadnicze kierowca zatrudniony na podstawie umowy o pracę otrzymuje jednak stale na tym samym poziomie, wynikającym z umowy lub z przepisów regulujących wymiar płacy minimalnej. Odmienne przedstawia się sytuacja w odniesieniu do wspomnianych umów cywilnoprawnych, gdzie kierowca otrzymuje wymiar płacy minimalnej na poziomie wynikającym z realnie przepracowanych godzin. Dobrze zobrazuje to przykład: Wynagrodzenie minimalne w 2023 r. wynosiło 3490 zł brutto (od stycznia do lipca), a minimalne wynagrodzenie z umów cywilnoprawnych wynosiło 22,80 zł za godzinę zlecenia. Zatem $22,80 \times 160$ godzin w lutym = 3648 zł brutto. Tak więc minimalne wynagrodzenie z umowy cywilnoprawnej w miesiącu lutym, w którym występuje najmniejszy limit godzin pracy było **wyższe** od płacy minimalnej z umowy o pracę o 158 zł brutto. Natomiast w marcu 2023 r. wynagrodzenie minimalne z umowy cywilnoprawnej wynosiło aż 4195 zł brutto i było wyższe aż o 705 zł brutto (!) względem umowy o pracę.

Z powyższego wynika także pośrednio następna korzyść dla kierowców zatrudnionych na podstawie umów cywilnoprawnych, a mianowicie wyższa gwarantowana podstawa wymiaru oskładkowania. Oznacza to w praktyce, że pracownik zatrudniony na podstawie wspomnianych umów cywilnoprawnych posiada wyższą gwarantowaną/minimalną składkę emerytalną względem umowy o pracę.

Ponadto, warto zauważyć, iż istnieje kilka okoliczności podnoszonych przez samych kierowców, postrzeganych jako atuty wynikające cywilnoprawnej formy zatrudnienia, które oceniają, jako bardziej dla nich korzystne od stosunku pracy. Można

zauważyć, że w praktyce najczęściej zatrudnienie na podstawie umowy cywilnoprawnej wiąże się z wyższym wynagrodzeniem netto („do ręki”) kierowcy, dzięki oszczędnościom po stronie pracodawców (którzy „dzielą się oszczędnościami z kierowcami”), ale warto w tym miejscu zwrócić uwagę także na kilka innych aspektów praktycznych:

- a) **Egzekucja komornicza** – w przypadku zatrudnienia na podstawie umowy cywilnoprawnej kierowca w pewnym zakresie nadal może otrzymywać diety i ryczałty noclegowe lub „kilometrówkę”, które są zwolnione z zajęć komorniczych (diety są zwolnione z egzekucji w 50%, a ryczałty i kilometrówka w 100%).

Aktualnie od 2 lutego 2022 r., w umowach o pracę w ogóle nie ma świadczeń podlegających zwolnieniu z egzekucji, ponieważ kierowcy międzynarodowego transportu drogowego nie mogą otrzymywać na podstawie umów o pracę, ani diet ani ryczałtów, ponieważ formalnie nie mogą przebywać w podróży służbowej. Analogicznie – niekorzystnie dla kierowców – sytuacja wygląda w odniesieniu do tak zwanego „samozatrudnienia” (które *nota bene* jest w mojej opinii w zasadzie nielegalną formą zatrudniania kierowców w transporcie drogowym i stanowi przejaw nieuzasadnionego przenoszenia ryzyka z przewoźnika na kierowcę – temu zagadnieniu poświęcona została odrębna publikacja pod tytułem: *Nielegalne „samozatrudnienie” kierowców w kontekście „Pakietu Mobilności”*¹⁸).

- b) **Wyższy wymiar urlopu** – kierowca może otrzymać wyższy wymiar odpłatnego czasu wolnego („urlopowego”) lub może płynniej przenosić go pomiędzy latami pracy niż w przypadku umowy o pracę.

Kierowcy zatrudnionemu na podstawie umowy o pracę przysługuje ściśle wskazany wymiar dni urlopowych oraz szczególna forma udzielania urlopu. Nawet na urlop „na żądanie” pracodawca musi wyrazić zgodę. Ponadto

¹⁸ Tenże, *Nielegalne „samozatrudnienie” kierowców...*, dz.cyt. [dostęp: 12.07.2024].

wymiar dni urlopu „na żądanie” jest ograniczony do za-
ledwie 4 dni w roku. Takich ograniczeń jest pozbawiona
umowa cywilnoprawna np. umowa o świadczenie usług
kierowania pojazdami. Kierowca (nawet młody stażem
pracy) może wynegocjować wyższy wymiar dni wolnych
niż wynika to z jego stażu pracy, który byłby liczony na
podstawie umowy o pracę. Dodatkowo kierowcy nie „prze-
padają” dni *de facto* przymusowego urlopu, gdy na pod-
stawie umowy o pracę kierowca zmienia pracodawcę
i w okresie wypowiedzenia pracodawca „przymusowo”
wysyła go na urlop, w czasie, który nie jest optymalny dla
kierowcy. W przypadku umowy o świadczenie usług kie-
rowania pojazdami, kierowcy nie „przepada” żaden urlop,
ponieważ za czas wolny otrzymuje po prostu świadczenie
pieniężne a z nowym pracodawcą ustala nowy wymiar
czasu wolnego. W przypadku gdy kierowca w tym samym
roku jest zatrudniony najpierw u jednego pracodawcy na
podstawie umowy o świadczenie usług (u którego odebrał
cały czas wolny), a następnie u drugiego pracodawcy na
podstawie umowy o pracę, to nadal przysługuje mu pro-
porcjonalna część urlopu wypoczynkowego na podstawie
umowy o pracę. Warto także zwrócić uwagę, że okres płat-
nego czasu wolnego nie „konsumuje” urlopu wypoczynko-
wego z umowy o pracę u kolejnego pracodawcy. Ponadto,
kierowca na podstawie umowy o świadczenie usług kie-
rowania pojazdami może umówić się z przedsiębiorcą na
swobodne „przenoszenie” dowolnej ilości czasu wolnego
pomiędzy latami pracy. Na przykład, jeśli planuje budowę
domu, może dowolnie skumulować okresy wolne na ko-
lejne lata w odróżnieniu do umowy o pracę, która wymusza
przymusowy odbiór urlopu nawet, gdy z różnych powodów
pracownikowi takie rozwiązanie po prostu nie odpowiada.

- c) **Pewność wypłaty świadczenia chorobowego** – kierowca
posiada pewność wypłaty świadczenia chorobowego,
nawet w trudnej sytuacji finansowej przedsiębiorcy,
ponieważ w przypadku umowy o świadczenie usług

kierowania pojazdem, świadczenie chorobowe od pierwszego dnia przejmuje ZUS, który jest pewnym płatnikiem. Tymczasem w przypadku umowy o pracę płatnikiem chorobowego przez 33 dni w roku kalendarzowym jest pracodawca, który może nie mieć zdolności finansowej do wypłaty lub terminowej wypłaty świadczenia.

- d) **Wyższa składka socjalna** – kierowca zatrudniony na podstawie umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdem ma wypłacane dokładnie te same składki do ZUS, jakie są wypłacane w przypadku umowy o pracę. Ponadto składki te są wypłacane w takim samym wymiarze w obu omawianych umowach – a w zasadzie jedna ze składek (emerytalna) posiada nieco wyższy wymiar bazowy, niż ta sama składka w przypadku umowy o pracę. Oznacza to, że w zakresie „oskładkowania” świadczeń socjalnych, umowa o pracę nie tylko nie jest bardziej korzystna od umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami, lecz przeciwnie – omawiana Umowa cywilnoprawna, jest korzystniejsza w przedmiotowym (bazowym) zakresie od umowy o pracę.
- e) **Bezpieczeństwo wypłaty dodatków** – kierowca zatrudniony na podstawie umowy cywilnoprawnej o świadczenie usług kierowania pojazdem otrzymuje identyczne jak w umowie o pracę dodatki z tytułu: godzin nadliczbowych, dyżurów, pracy w godzinach nocnych, ale umowa o świadczenie usługi kierowania pojazdem posiada tę przewagę nad umową o pracę, że pracodawca może za zgodą kierowcy zlecić wykonanie większej ilości godzin nadliczbowych, ponieważ niewiążące są limity maksymalnego rocznego wymiaru godzin nadliczbowych. Zatem kierowca może otrzymać wyższe wynagrodzenie z tytułu dodatków z godzin nadliczbowych, jeśli uzna to za stosowne. Ponadto, kierowca może ustalić z pracodawcą indywidualny wymiar (wartość) dodatków z tytułu np.: godzin nadliczbowych.
- f) **Wyższy wymiar wynagrodzenia netto („do ręki”)** – umowa o świadczenie usługi kierowania pojazdem generuje szereg znaczących oszczędności po stronie pracodawcy

(co omówiłem w poprzednich publikacjach), dzięki temu regułą jest, że kierowcy zatrudnieni na jej podstawie otrzymują znacznie wyższe wynagrodzenie netto („do ręki”), niż na podstawie umowy o pracę.

- g) **Brak świadectwa pracy w kontekście zwolnienia dyscyplinarnego** – w przypadku zwolnienia *ad hoc*, czyli w trybie natychmiastowym z winy leżącej po stronie kierowcy, w przypadku umowy cywilnoprawnej o świadczenie usługi kierowania pojazdem nie zostaje ślad po takim zdarzeniu w aktach kierowcy – w odróżnieniu od umowy o pracę, gdzie zwolnienie dyscyplinarne w trybie art. 52 KP, znajduje swoje odzwierciedlenie w świadectwie pracy, co może stanowić realną przeszkodę w zatrudnieniu u innego pracodawcy, co kierowcy bardzo często postrzegają jako istotną korzyść.
- h) **Ulga od opodatkowania z umów o pracę na podstawie „nowego ładu”, obowiązująca od 2022 r.** – egzemplanując, jak można przeczytać na rządowej stronie podatki.gov.pl, w roku 2022 kierowcy zatrudnionemu na podstawie umowy cywilnoprawnej, przysługiwała dodatkowa ulga w wymiarze do 3600 zł dla podstawy obliczenia podatku nieprzekraczającej 120 000 zł¹⁹. Stanowi to dodatkowe źródło korzyści dla kierowców zatrudnionych na podstawie umowy o pracę.

Można zatem wyciągnąć wnioski, iż beneficjentami z tytułu wykorzystania umów cywilnoprawnych mogą być zarówno przedsiębiorcy, jak i kierowcy.

¹⁹ Ministerstwo Finansów, *Rozliczenie z dochodów z umowy zlecenia lub o dzieło*, <https://www.podatki.gov.pl/pit/osoba-nieprowadzaca-dzialalnosci-gospodarczej/rozliczenie-osob-26-60/rozliczenie-z-dochodow-z-umowy-zlecenia-lub-o-dzielo/> [dostęp: 07.10.2024].

5.7. Analiza godności kierowców zatrudnionych na podstawie umów cywilnoprawnych

Kwestia obopólnych korzyści dla przedsiębiorców i kierowców nie powinna przesłonić zagadnienia godności ludzkiej i pracowniczej. Warto więc dokonać oceny, czy aby przedmiotowy typ umów nie narusza prawa do godności kierowców. W szczególności warto rozważyć przedmiotowe zagadnienie na gruncie praw człowieka oraz wartości wyrażonych w Konstytucji RP. Warto dokonać oceny zgodności przedmiotowych uregulowań z wartościami wyrażonymi na gruncie Konstytucji RP. Należy się zastanowić, czy kontraktowanie kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych nie skutkuje np. potencjalną niekonstytucyjnością? W tym miejscu warto przypomnieć, że omawiane umowy cywilnoprawne są objęte gwarancyjną formą płacy minimalnej (wyrażonej w ujęciu godzinowym). Przechodząc do istoty zagadnienia, można wyrazić opinię, iż godność pracy i odpoczynku nie może być rozpatrywana w ujęciu jednowymiarowym, wyłącznie przez pryzmat godności pracownika z pominięciem godności pracodawcy (przedsiębiorców transportowych) oraz społeczeństwa. Na straży praw człowieka (w kontekście godności pracy oraz godności odpoczynku) stoi Konstytucja RP. Faktem niezaprzeczalnym jest niedopuszczalność czerpania korzyści z prawa stanowionego, które naruszałoby podstawowe wartości wynikające z praw człowieka, takich jak godność ludzka – która usytuowana została w hierarchii praw człowieka ponad prawem stanowionym. Nie sposób kwestionować ugruntowanego w doktrynie poglądu, iż godność (jako element praw człowieka oraz wartość w ujęciu filozoficznym) jest niezależna od czyichkolwiek przekonań, ponieważ przyjmuje się słusznie w doktrynie, że²⁰: „niezależnie od formalnie obowiązującego prawa pozytywnego człowiek ma pewne fundamentalne prawa (...) prawo stanowione

²⁰ Zob. M. Piechowiak, *Filozofia praw człowieka. Prawa człowieka w świetle ich międzynarodowej ochrony*, Lublin 1999.

może być prawem zbrodniczym, «ustawowym bezprawiem», jak to określił Gustav Radbruch²¹.

Niemniej wyraźnie wskazuje się w doktrynie praw człowieka, iż odrzucenie normy prawa pozytywnego na rzecz reguł praw człowieka może nastąpić wyłącznie po przeanalizowaniu konkretnego przypadku w kontekście uprzedniego ustalenia, czy i dlaczego dana norma ewentualnie narusza prawa człowieka. Poszanowanie praw człowieka nie polega na arbitralnym odrzuceniu treści prawa stanowionego tylko dlatego, iż posiada się odrębny pogląd na daną sprawę. Przenosząc powyższe ustalenie na grunt oceny konstytucyjności umowy zlecenie lub umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami, można ocenić, iż poszanowanie godności kierowców nie polega na uproszczonym, arbitralnym odrzuceniu postanowień uregulowań, które w odmienny sposób traktują wiele kwestii w porównaniu do umów o pracę i np. nie ustanawiają gwarancji urlopów lub prowadzenia dokumentacji pracowniczej. Ocena poszanowania godności kierowcy polega na ustaleniu, czy norma regulująca jego status prawny nie powstała z naruszeniem zasad konstytucyjnych, a więc czy aby np. nie powstała w państwie totalitarnym, traktującym obywateli w sposób przedmiotowy i czy nie traktuje kierowców w sposób gorszy od innych pracowników/obywateli lub czy też nie ogranicza prawa kierowcy do wyboru innej pracy. Niedopuszczalne jest wywodzenie skutków z poszczególnych praw człowieka (np. w zakresie oceny godności pracy i odpoczynku) w oderwaniu od analizy poszanowania wartości względem wszystkich „stron”, którymi w tym przypadku są: pracownik, pracodawca i społeczeństwo (państwo). Działanie takie stanowi zaprzeczenie idei realizacji godności w rozumieniu praw człowieka. Rozumienie praw człowieka (godności) i ocena o konstytucyjności jedynie na poziomie reprezentacji interesów jednej ze „stron” lub – lepiej ujmując – jednego z ich beneficjentów (pracownika) z pominięciem pozostałych adresatów normy

²¹ G. Radbruch, *Gesetzliches Unrecht und übergesetzliches Recht*, [w:] Tenze, *Der Mensch im Recht*, Göttingen 1961, s. 111-124.

(pracodawcy, społeczeństwa) skutkowałyby afirmacją karykaturalnego obrazu praw człowieka.

Reasumując, w analizie poszanowania zgodności na płaszczyźnie uregulowań ustanawiających umowy cywilnoprawne (nazwane lub nienazwane) w kontekście uregulowań Ustawy Zasadniczej (która jest wyrazicielem praw człowieka w Rzeczypospolitej Polskiej) należy dokonać oceny w następującym zakresie:

- a) wolności prezentowania własnego stanowiska w trakcie procesu ustawodawczego, a w szczególności w kontekście reprezentatywności w parlamencie zarówno przedstawicieli pracodawców, jak i pracowników;
- b) wyboru miejsca i warunków pracy;
- c) wolności wyboru pracy;
- d) wolności kształtowania stosunku cywilnoprawnego;
- e) symetrii pomiędzy interesami pracownika (pomocnika), pracodawcy (rolnika) i społeczeństwa;
- f) ekwiwalentności uregulowań dotyczących umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami względem innych podobnych uregulowań występujących w polskim porządku prawnym.

Odnosząc się do poszczególnych kwestii, zasadne jest wyrażenie oceny, iż:

- z całą pewnością Rzeczpospolita Polska nie posiada ustroju niedemokratycznego, ale jest demokratycznym państwem prawnym;
- interesy oraz racje zarówno pracodawców, jak i pracowników oraz ich związków zawodowych, stowarzyszeń, były (w procesie uchwalania Kodeksu Cywilnego w zakresie regulacji dotyczących umów cywilnoprawnych) w polskim parlamencie reprezentowane na wszystkich etapach stanowienia prawa za pośrednictwem parlamentarzystów;
- strony umowy cywilnoprawnych mają zagwarantowaną swobodę wyboru formy kontraktu (pomiędzy cywilnoprawną umową a stosunkiem pracy), jak również swobodę kształtowania samej treści kontraktu umowy cywilnoprawnej;

- występuje ekwiwalentność rozwiązań pomiędzy uregulowaniami umowy oświadczenie usług kierowania pojazdami a innymi typami umów cywilnoprawnych w zakresie płacy minimalnej, wymiaru godzin pracy i odpoczynków;
- występuje symetria oraz wyważenie racji w ochronie wartości na osi: kierowca – pracodawca (przewoźnik) – społeczeństwo (interes społeczny);

Nie sposób nie dostrzegać, iż immanentnymi filarami suwerenności państwa są: ochrona granic, autonomia monetarna oraz zdolność do wyżywienia, do czego konieczna jest zdolność transportu żywności etc. Dla obywateli na terytorium państwa. W tym kontekście uzasadnione wydaje się akcentowanie szczególnego rodzaju roli umowy, jaką ustawodawca zabezpiecza interes nie tylko przewoźników, lecz także ludności (konsumentów).

Prezentowanie poglądu o ewentualnej niekonstytucyjności umowy cywilnoprawnej tylko na podstawie stwierdzenia braku identycznych rozwiązań jak w przypadku stosunku pracy pominięciem interesu transportowego i gospodarczego państwa, a także z pominięciem rozważań nad praworządnością w kontekście próby ekonomicznego wyrugowania polskiego transportu z krajów UE, z naruszeniem unijnych wartości do równego dostępu do rynku wspólnotowego i z pominięciem także ewidentnych korzyści dla kierowców – wydaje się nieuzasadnionym powoływaniem się na naruszenie konstytucyjnej wartości godności kierowców. Tak źle rozumiana godność może zostać potraktowana jako uzasadnienie postaw egocentrycznych, a wręcz postaw „agresywnych” wobec innych podmiotów. Oznaczałoby to bowiem (z czym niesłuchanie trudno się zgodzić), że „godność” utożsamia się z „wygodą” jednej ze stron²² i każda niewygoda (brak akceptacji dla zasady) uzasadnia prawo do „godnej agresji” lub do „agresji w imię godności” wobec tych, którzy owej z poglądali odmiennymi nie zapewnili w oczekiwanym zakresie. Immanentną częścią godności pracy i odpoczynku jest „wolność”

²² Centrum Myśli Jana Pawła II, *Podstawa podstaw. O godności osoby ludzkiej*, <https://www.youtube.com/watch?v=b7LaL4qcP2w> [dostęp: 17.06.2018].

jednostki. Nie jest to oczywiście wolność bezwarunkowa i bezgraniczna, niemniej jednak wydaje się, iż jedną z cech warunkujących godność jednostki w jej egzystencji społecznej i gospodarczej jest wolność wyboru²³. Tam, gdzie brak jest wolności w gospodarczych relacjach społecznych, zachodzi podejrzenie dysfunkcjonalności godności. Stąd też w ocenie w zakresie godności kierowców zatrudnionych na podstawie umów cywilnoprawnych istotna jest analiza realizacji uprawnienia do dokonywania przez kierowców wolnych wyborów w zakresie wyboru takiej lub innej formy zatrudnienia oraz pracy. W świetle powyższego trudno podzielić pogląd o niekonstytucyjności uregulowań dotyczących umów cywilnoprawnych, skoro nie sposób wykazać na płaszczyźnie praw człowieka naruszenia wartości wolności wyboru, symetrii zabezpieczenia interesów państwa i jednostki, braterstwa, transparentności i reprezentacji w procesie legislacyjnym przedstawicieli pracodawców oraz pracowników.

²³ M. Bierdiajew, *Królestwo Ducha i Królestwo Cezara*, Kęty 2003, s. 53-60.

Podstawy prawne umowy cywilnoprawnej o świadczenie usługi kierowania pojazdem (opartej na umowie zlecenia)

6.1. Wykaz podstaw prawa krajowego oraz unijnego warunkujących legalność zatrudniania kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych

Po ustaleniu konstytucyjności oraz braku sprzeczności z prawami człowieka, podstawową kwestią jest ustalenie źródeł prawa krajowego i unijnego, warunkujących legalność zatrudnienia kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych, a w szczególności umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdami²⁴. Poniższe stanowi *de facto* odpowiedź na szereg konstytutywnych pytań, związanych z zatrudnieniem kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych: Czy umowa o świadczenie usług kierowania pojazdami jest zgodna z polskim prawem? Czy jest zgodna z prawem UE? Czy na jej podstawie można wypłacać kierowcy międzynarodowego transportu drogowego: diety, ryczałty za nocleg lub „kilometrówkę” za dojazd do miejsca rozpoczęcia świadczenia usługi? Czy umowa o świadczenie usług kierowania pojazdami pozwala wypłacać diety, ryczałty za nocleg jako

²⁴ M. Miąsko, *Umowa o świadczenie usługi kierowania – 48 podstaw prawnych*, Portal jazdaprawna.pl, <https://jazdaprawna.pl/57483-2/> [dostęp: 31.01.2025].

świadczenia zwolnione z oskładkowania (ZUS) i opodatkowania (US)? Czy umowa pozwala skorzystać z „ulgi” obniżającej podstawę wymiaru oskładkowania do ZUS? Czy pozwala na wypłatę kierowcy dodatków z tytułu godzin nadliczbowych, pracy w godzinach nocnych i dyżurów? Czy umowa o świadczenie usług kierowania pojazdami potrafi zabezpieczyć kierowcę lepiej przed egzekucjami komorniczymi? Czy umożliwia przejęcie zobowiązań z tytułu choroby kierowcy już od pierwszego dnia choroby (a nie od 34. dnia choroby jak ma to miejsce w przypadku umowy o pracę)?

Oprócz powyżej wymienionych zagadnień, poniższe zestawienie podaje podstawy prawa, związane z zatrudnieniem w formie umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami.

Lp.	Umowa zlecenie lub umowa o świadczenie usług kierowania pojazdem	Podstawa prawna zatrudniania kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych
1	Polska podstawa prawna dopuszczająca zatrudnienie kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych	Ustawa o czasie Pracy Kierowców z dnia 16 kwietnia 2004 r., a w szczególności rozdział 3a UoCzPK; art. 1a UoCzPK; art. 1b UoCzPK (nowelizacja z 16 lipca 2013 r.); art. 734 k.c., Dział „Zobowiązania”; art. 3531 k.c. – swoboda zawierania umów (umowa nienazwana); art. 750 Kodeksu cywilnego przepisy o zleceniu (księga trzecia, tytuł XXI k.c.) stosuje się odpowiednio do umów o świadczenie usług, które nie są uregulowane innymi przepisami;

2	Wspólnotowa podstawa prawna dopuszczająca zatrudnienie kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych	Dyrektywa 15/2002/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 11 marca 2002 r. w sprawie organizacji czasu pracy osób wykonujących czynności w trasie w zakresie transportu drogowego;
		Dyrektywa Rady 93/104/WE z dnia 23 listopada 1993 r. dotycząca niektórych aspektów organizacji czasu pracy;
3	Termin wejścia do porządku prawnego	KC obowiązuje od 1965 r.;
		UoCzPK obowiązuje od 2004 r.;
		Rozdział 3a UoCzPK dot. Umów cywilnoprawnych w firmach transportowych obowiązuje od 2016 r.

Tabela 1. Wykaz źródeł prawa przedstawiony w formie tabelarycznej w podkategoriach prawa cywilnego, prawa pracy, prawa Unii Europejskiej.

Powyższe zestawienie pozwala zrozumieć podstawy prawne legalności zatrudniania kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych np. umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdami. Przedmiotowe zestawienie wskazuje, iż w polskim oraz unijnym porządku prawnym istnieją równolegle dwie grupy źródeł prawa, warunkujące legalność zatrudniania kierowców zarówno na podstawie umów o pracę, jak i umów cywilnoprawnych.

6.2. Podstawa prawna oskładkowania do ZUS umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami

Lp.	Umowa zlecenie lub umowa o świadczenie usług kierowania pojazdem	Podstawa prawna oskładkowania kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych
1	Obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne	Art. 8 ust. 1) lit e) Ustawy z dnia 6 lutego 1997 r. o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym Art. 6 ust. 1 Ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o ubezpieczeniu społecznym osób wykonujących pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia
2	Obowiązkowe ubezpieczenie emerytalne	Art. 6 ust. 1 pkt. 4 oraz art. 18 ust. 3 Ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych
3	Obowiązkowe ubezpieczenie rentowe oraz wypadkowe	Art. 6 ust. 1 pkt. 4 oraz art. 18 ust. 3 Ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych
4	Dobrowolne ubezpieczenie chorobowe, do którego zleceniobiorca może przystąpić tylko wtedy, gdy składki społeczne ze zlecenia są obligatoryjne.	Art. 11 ust. 2 oraz art. 18 ust. 3 Ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych

Tabela 2. Wykaz źródeł prawa przedstawiony w formie tabelarycznej w podkategoriach prawa o ubezpieczeniu zdrowotnym i ubezpieczeniu społecznym.

Jak pokazuje powyższe zestawienie, umowa o świadczenie usług kierowania pojazdami zabezpiecza te same składniki socjalne do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych jak umowa o pracę. Nieuprawniony jest zatem zarzut, iż omawiane umowy

cywilnoprawne są tzw.: „umowami śmieciowymi”, skoro na ich podstawie wypłacane są dokładne te same składki – *nota bene* – w tym samym współczynniku procentowym jak w przypadku umów o pracę.

6.3. Podstawa prawna wymiaru oskładkowania umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami

Lp.	Umowa zlecenie lub umowa o świadczenie usług kierowania pojazdem	Podstawa prawna oskładkowania kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych
1	Obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne (podstawa pomniejszona o sumę składek na ubezpieczenie społeczne $\times 9\%$)	Art. 6 ust. 1 pkt 4 oraz art. 12 ust. 1 oraz art. 13 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych; Art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych
2	Obowiązkowe ubezpieczenie emerytalne (podstawa wymiaru $\times 9,76\% \times 2$ wypłaca pracodawca i pracownik)	Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych art. 21 ust. 1 pkt. 1) z zastrzeżeniem ust. 3 i 4; art. 6 ust. 1 pkt 4 oraz art. 12 ust. 1 oraz art. 13 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych; art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych

3	Obowiązkowe ubezpieczenie rentowe (oraz wypadkowe) (podstawa wymiaru x 1,5% wypłacane przez pracownika oraz 6,5% wypłacane przez pracodawcę) Składka na ubezpieczenie zdrowotne jest zróżnicowana i zależy od liczby osób ubezpieczonych oraz branży, w której działa firma. Od 1 kwietnia 2021 roku stopa składki na ubezpieczenie wypadkowe. Składka na ubezpieczenie wypadkowe dla firmy, zatrudniającej do 9 osób wynosi 1,67%.	Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych art. 21 ust. 1 pkt. 2); Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych art. 21 ust. 1 pkt. 4) ubezpieczenie wypadkowe; art. 6 ust. 1 pkt 4 oraz art. 12 ust. 1 oraz art. 13 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych; art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych
4	Dobrowolne ubezpieczenie chorobowe, do którego zleceniobiorca może przystąpić tylko wtedy, gdy składki społeczne ze zlecenia są obligatoryjne. (podstawa wymiaru x 2,45%) Ubezpieczenie chorobowe zawsze jest aktywowane w Umowie o świadczenie Usługi Kierowania Pojazdem	Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych art. 21 ust. 1 pkt. 3) Ustawa z dnia 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa

Tabela 3. Wykaz źródeł prawa przedstawiony w formie tabelarycznej w podkategorii prawa o ubezpieczeniu społecznym.

Umowa cywilnoprawna, np. umowa zlecenie lub umowa o świadczenie usług kierowania pojazdami, zabezpiecza ten sam procentowy (%) wymiar oskładkowania do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych jak umowa o pracę, zatem nieuprawnione jest twierdzenie, jakoby była źródłem mniej korzystnych warunków na poziomie składek emerytalnych *etc.* Przeciwnie – jak opisano we wcześniejszym rozdziale, omawiane umowy cywilnoprawne

mogą być traktowane wręcz jako korzystniejsze dla zleceniobiorców, ponieważ posiadają wyższy wymiar płacy minimalnej a więc wyższa jest także podstawa wymiaru oskładkowania.

6.4. Podstawa prawna wypłaty dodatków z tytułu umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami

Lp.	Umowa zlecenie lub umowa o świadczenie usług kierowania pojazdem	Przepis	Podstawa prawna
1	Podstawa prawna wymiaru wynagrodzenia minimalnego dla umowy cywilnoprawnej	Wynagrodzenie minimalne obowiązujące w danym roku – 19,70 zł dla roku 2022	Rozporządzenie Rady Ministrów z 14 września 2021r w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz minimalnej stawki godzinowej w 2022 r. § 2. Od dnia 1 stycznia 2022 r. ustala się minimalną stawkę godzinową w wysokości 19,70 zł.
2	Dodatek za godziny nadliczbowe	Art. 25 ust. 2	Ustawa o czasie pracy kierowców – Rozdział 3a
3	Dodatek za dyżury	Art. 25 ust. 2	Ustawa o czasie pracy kierowców – Rozdział 3a
4	Dodatek za pracę w godzinach nocnych	Art. 25 ust. 2	Ustawa o czasie pracy kierowców – Rozdział 3a

Tabela 4. Wykaz źródeł prawa przedstawiony w formie tabelarycznej w zakresie przepisów o płacy minimalnej oraz zasad wypłaty dodatków.

6.5. Podstawa prawna wypłacania diet i ryczałtów noclegowych lub „kilometrówki” z tytułu zatrudnienia kierowcy na podstawie umowy cywilnoprawnej – podstawa prawna zwolnienia świadczeń z oskładkowania i opodatkowania (w związku z nowelizacją z 2022 r.)

Lp.	Umowa o świadczenie usług kierowania pojazdem	Przepis	Podstawa prawna – akt prawny
UPRAWNIENIE DO WYPŁATY DIET I RYCZAŁTÓW NOCLEGOWYCH ORAZ „KILOMETRÓWKI” W PRZYPADKU ZATRUDNIENIA NA PODSTAWIE UMOWY CYWILNOPRAWNEJ			
1	Uprawnienie do wypłaty diet z umowy cywilnoprawnej z tytułu „podróży”	§ 5. ust. 2 pkt. 2 § 2 pkt. 15	Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe
2	Uprawnienie do wypłaty ryczałtów noclegowych z umowy cywilnoprawnej z tytułu „podróży”	§ 5. ust. 2 pkt. 2 § 2 pkt. 15	Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe

3	Uprawnienie do wypłaty „Kilometrówki” z tytułu dojazdu do miejsca realizacji zlecenia w przypadku „podróży”.	§ 5. ust. 2 pkt. 2 § 2 pkt. 15	Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe
UPRAWNIENIE DO ZWŁONIENIA Z OSKŁADKOWANIA (ZUS) WYPŁATY DIET I RYCZAŁTÓW NOCLEGOWYCH ORAZ „KILOMETRÓWKI” W PRZYPADKU ZATRUDNIENIA NA PODSTAWIE UMOWY CYWILNOPRAWNEJ			
1	Uprawnienie do wypłaty diety z umowy cywilnoprawnej jako świadczeń zwolnionych z oskładkowania (ZUS)	§ 5. ust. 2 pkt. 2 § 2 pkt. 15	Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe
2	Uprawnienie do wypłaty ryczałtów noclegowych z umowy cywilnoprawnej jako świadczeń zwolnionych z oskładkowania (ZUS)	§ 5. ust. 2 pkt. 2 § 2 pkt. 15	Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe

UPRAWNIENIE DO ZWOLNIENIA Z OPODATKOWANIA (US) WYPŁATY DIET I RYCZAŁTÓW NOCLEGOWYCH ORAZ „KILOMETRÓWKI” W PRZYPADKU ZATRUDNIENIA NA PODSTAWIE UMOWY CYWILNOPRAWNEJ			
1	Uprawnienie do wypłaty diety z umowy cywilnoprawnej jako świadczenia zwolnionego z opodatkowania (US)	Art. 21 pkt. 16 lit. b)	Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych
2	Uprawnienie do wypłaty ryczałtów noclegowych z umowy cywilnoprawnej jako świadczenia zwolnionego z opodatkowania (US)	Art. 21 pkt. 16 lit. b)	Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych
UPRAWNIENIE DO ULGI OBNIŻAJĄCEJ WYMIAR PODSTAWY OSKŁADKOWANIA KIEROWCÓW PRZEBYWAJĄCYCH POZA GRANICAMI POLSKI W PRZYPADKU ZATRUDNIENIA NA PODSTAWIE UMOWY CYWILNOPRAWNEJ			
1	Uprawnienie do obniżenia wymiaru oskładkowania (ZUS) do 6064 zł („przeciętne wynagrodzenie miesięcznego w gospodarce narodowej”)	§ 2 pkt. 15 w związku z art. 19 ust. 1 Ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z art. 6 ust. 1 pkt. 4) tejże ustawy	Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe; Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych;

WYMIAR OPODATKOWANIA WYNAGRODZENIA KIEROWCÓW W PRZYPADKU ZATRUDNIENIA NA PODSTAWIE UMOWY CYWILNOPRAWNEJ			
1	Przychód do 120 tys. zł rocznie: 17% minus kwota zmniejszająca podatek 5100 zł Przychód powyżej 120 tys. zł rocznie: 15 300 zł + 32% nadwyżki ponad 120 000 zł	art. 27 ust. 1	Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych

Tabela 5. Wykaz źródeł prawa przedstawiony w formie tabelarycznej w zakresie przepisów prawa regulujących podstawy zwolnienia ubruttowienia diet i ryczałtów noclegowych.

**PODSTAWA PRAWNA INNYCH ZAGADNIEŃ
ZWIĄZANYCH Z ZATRUDNIENIEM KIEROWCY
NA PODSTAWIE UMOWY CUWILNOPRAWNEJ**

Lp.	Umowa o świadczenie usług kierowania pojazdem	Przepis	Podstawa Prawna – akt prawny
1	Świadczenia zwolnione z egzekucji komorniczej; a) część wynagrodzenie zasadniczego; b) 50% diety; c) 100% ryczałtu noclegowego .	Art. 831. [Sumy, świadczenia, prawa i wierzytelności niepodlegające egzekucji] § 1 ok. 1) oraz pkt. 1a)	Ustawa Kodeks Postępowania Cywilnego
2	Świadczenie chorobowe wypłacane przez ZUS od 1 dnia chorobowego	Art. 48 ust. 1 oraz ust. 2 i następne – Rozdział 9 Zasady ustalania podstawy wymiaru zasiłków przysługujących ubezpieczonym niebędącym pracownikami	Ustawa z dnia 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa

3	Kod zgłoszenia umowy cywilnoprawnej do ZUS: 04 11	Osoba wykonująca umowę agencyjną, umowę zlecenia lub umowę o świadczenie usług	Rozporządzenie Ministra Rodziny i Polityki Społecznej z dnia 16 grudnia 2021 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie określenia wzorów zgłoszeń do ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego, imiennych raportów miesięcznych i imiennych raportów miesięcznych korygujących, zgłoszeń płatnika składek, deklaracji rozliczeniowych i deklaracji rozliczeniowych korygujących, zgłoszeń danych o pracy w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze, raportów informacyjnych, oświadczeń o zamiarze przekazania raportów informacyjnych, informacji o zawartych umowach o dzieło oraz innych dokumentów
---	---	--	---

4	jest wolna od obowiązku prowadzenia teczki akt pracowniczych z podziałem na części A, B, C, D (co stanowi wymierny koszt administracyjny w przedsiębiorstwie)	Nie stosuje się: § 3 Rozdział 2	Rozporządzenie MRPiPS z dnia 10 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji pracowniczej
5	jest wolna od obowiązku tworzenia „indywidualnego systemu czasu pracy	Nie stosuje się: art. 8 ust. 1	Ustawa o czasie pracy kierowców w tej części odnosi się wyłącznie do kierowców zatrudnionych na podstawie stosunku pracy
6	jest wolna od obowiązku wprowadzenia Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych	Nie stosuje się: art. 2 ust. 5) oraz art. 3 ust. 1	Ustawa z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych
7	jest wolna od tworzenia pełnej ewidencji czasu pracy kierowców	art. 26d ust. 3 art. 25 ust. 1 oraz ust. 2	Ustawa o czasie pracy kierowców w tej części odnosi się wyłącznie do kierowców zatrudnionych na podstawie stosunku pracy
8	jest wolna od informowania PIP o wydłużeniu okresów rozliczeniowych	Nie stosuje się: art. 18 ust.2 (UoCzPK) art. 150 (K.p.)	Ustawa o Czasie pracy kierowców art. 1 Kodeksu Pracy: przepisy ustawy mają zastosowanie jedynie do pracowników (osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę

9	jest wolna od kosztów szkoleń BHP jeśli usługa jest świadczona poza siedzibą zleceniodawcy	Nie ma zastosowania art. 211 K.p. „zleceniodawca może (ale nie musi) wymagać od zleceniodawcy” szkolenia BHP	art. 1 Kodeksu Pracy: przepisy ustawy mają zastosowanie jedynie do pracowników (osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę; Stanowisko Departamentu Prawnego Głównego Inspektoratu Pracy (GNP/426/4560-364/07/PE)
10	jest wolna od obowiązku realizacji badań wysokościowych	Nie ma zastosowania art. 211 K.p.	art. 1 Kodeksu Pracy: przepisy ustawy mają zastosowanie jedynie do pracowników (osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę
11	jest wolna od ustanawiania systemów pracy	Nie mają zastosowania: art. 15 ust. 1, ust. 2 oraz art. 19 UoCzPK	Ustawa o czasie pracy kierowców w tej części odnosi się wyłącznie do kierowców zatrudnionych na podstawie stosunku pracy
12	jest wolna od ustanawiania godzin nocnych podstawowych	Nie ma zastosowania art. 151 ⁷ § 1 K.p.	art. 1 Kodeksu Pracy: przepisy ustawy mają zastosowanie jedynie do pracowników (osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę

13	jest wolna od tworzenia Oceny Ryzyka Zawodowego	Nie ma zastosowania art. 226 K.p.	art. 1 Kodeksu Pracy: przepisy ustawy mają zastosowanie jedynie do pracowników (osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę
14	jest wolna od obowiązku rozliczania kierowców za pracę w niedzielę i święta oraz soboty w ponad pięciodniowym systemie pracy	Nie mają zastosowania: art. 151 ¹ § 2 K.p.; art. 151 ⁹ § 2 K.p.; art. 151 ¹¹ § 2 K.p.	art. 1 Kodeksu Pracy: przepisy ustawy mają zastosowanie jedynie do pracowników (osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę
15	jest wolna od obowiązku tworzenia Informacji o Warunkach Zatrudnienia	Nie stosuje się: art. 29 § 3 K.p.	art. 1 Kodeksu Pracy: przepisy ustawy mają zastosowanie jedynie do pracowników (osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę
16	jest wolna od obowiązku prowadzenia oświadczeń o zatrudnieniu lub nie zatrudnieniu kierowcy u innego pracodawcy w dowolnych charakterze	Nie stosuje się: art. 24 ust. 2 UoCzPK	Ustawa o czasie pracy kierowcy w tej części odnosi się wyłącznie do kierowców zatrudnionych na podstawie stosunku pracy
17	jest wolna od obowiązku prowadzenia (a więc także ponoszenia kosztu przeprowadzenia badań) zaświadczeń lekarskich	Nie ma zastosowania art. 229 K.p.	art. 1 Kodeksu Pracy: przepisy ustawy mają zastosowanie jedynie do pracowników (osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę

18	jest wolna od obowiązku prowadzenia Regulaminu Pracy i regulaminu Wynagradzania	Nie stosuje się: Art. 104. § 1. K.p. oraz art. 772 . § 1 K.p.	art. 1 Kodeksu Pracy: przepisy ustawy mają zastosowanie jedynie do pracowników (osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę
19	jest wolna od obowiązku prowadzenia „zaświadczeń działalności kierowców” w pozycji „urlop wypoczynkowy” i skorelowania ich z wykazem urlopów	Nie stosuje się art. 152 K.p. do decyzji wykonawczej Komisji Europejskiej nr 959/2009/UE, w związku z rozporządzeniem (WE) nr 561/2006; ponieważ „urlop wypoczynkowy” jest instytucją prawa pracy	art. 1 Kodeksu Pracy: przepisy ustawy mają zastosowanie jedynie do pracowników (osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę
20	jest wolna od obowiązku prowadzenia wniosków i kart urlopowych potwierdzających udzielenie urlopu wypoczynkowego, urlopu na żądanie, urlopu macierzyńskiego czy urlopu okolicznościowego	Nie ma zastosowania art. 163 § 1 K.p.	art. 1 Kodeksu Pracy: przepisy ustawy mają zastosowanie jedynie do pracowników (osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę
21	jest wolna od obowiązku uzyskania od kierowców wniosków na rozliczenie okresu pracy w niedzielę i święta w stosunku 1:1	Nie ma zastosowania art. 151 ² § 2 K.p.	art. 1 Kodeksu Pracy: przepisy ustawy mają zastosowanie jedynie do pracowników (osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę

22	jest wolna od obowiązku wyliczania za pracę w godzinach nocnych, jeśli wypłacasz ryczałt	art. 25 ust. 3 w kontekście art. 26d ust. 3 UoCzPK	Ustawa o czasie pracy kierowców
23	jest wolna od obowiązku wyliczania za godziny nadliczbowe, jeśli wprowadzasz ryczałt	art. 25 ust. 3 w kontekście art. 26d ust. 3 UoCzPK	Ustawa o czasie pracy kierowców
24	jest wolna od obowiązku wyliczania dyżurów jeśli wypłacasz ryczałt	art. 25 ust. 3 w kontekście art. 26d ust. 3 UoCzPK	Ustawa o czasie pracy kierowców

Tabela 6. Wykaz wielu różnorodnych źródeł prawa przedstawiony w formie tabelarycznej w zakresie dotyczącym podstaw zwolnienia zleceniodawców zatrudniających na podstawie umów cywilnoprawnym z różnorodnych obowiązków.

Komparatystyka umowy cywilnoprawnej i umowy o pracę

Warto w tym miejscu dokonać analizy porównawczej cech umowy o pracę oraz umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami ze szczególnym porównaniem zasad ich oskładkowania (ZUS) lub opodatkowania (US) a także w zakresie regulacji odnoszących się do określenia: płacy minimalnej, typów składek do ZUS, wymiaru oskładkowania, wypłacanych dodatków w postaci godzin nadliczbowych, dyżurów, pracy w godzinach nocnych, diet i ryczałtów za nocleg *etc.*²⁵

Poniższe zestawienie wykazuje, iż cechy umowy cywilnoprawnej o świadczenie usług kierowania pojazdem, są w większości obszarów zbieżne do cech (właściwości) umów o pracę.

²⁵ Tenże, *Porównanie podobieństw Umowy o Kierowanie Pojazdami oraz Umowy o pracę*, Portal jazdaprawna.pl, <https://jazdaprawna.pl/porownanie-blizniaczych-podobienstw-umowy-o-kierowanie-pojazdami-oraz-umowy-o-prace/> [dostęp na 31.01.2025].

7.1. Podstawa prawna obowiązywania umów oraz wykaz regulacji mających zastosowanie w odniesieniu do umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami

Lp.	Umowa zlecenia lub umowa o świadczenie usług kierowania pojazdem	Umowa o pracę
1	Ustawa o czasie pracy kierowców z dnia 16 kwietnia 2004 r. Rozdział 3a; art. 1a oraz 1b (nowelizacja z 16 lipca 2013 r.)	Ustawa o czasie pracy kierowców z dnia 16 kwietnia 2004 r. Rozdziały inne niż 3a
2	Kodeks Cywilny	Kodeks Pracy, Kodeks Cywilny
3	Dyrektywa 15/2002/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 11 marca 2002 r. w sprawie organizacji czasu pracy osób wykonujących czynności w trasie w zakresie transportu drogowego Dyrektywa Rady 93/104/WE z dnia 23 listopada 1993 r. dotyczącej niektórych aspektów organizacji czasu pracy	
4	Obowiązuje od 1965 r. (KC); Obowiązuje od 2004 r. (UoCzPK) Umowa o Świadczenie Usług Kierowania została wdrożona w firmach transportowych w 2016 r.	Obowiązuje od 1974 r. (K.p.)

Tabela 7. Wykaz źródeł prawa stanowiący podstawę obowiązywania o świadczenie usług kierowania pojazdami.

Umowa o świadczenie usług kierowania pojazdami stosowana jest na podstawie prawa Unii Europejskiej oraz prawa polskiego podobnie jak umowa o pracę.

7.2. Analiza rodzajów składek do ZUS z tytułu umowy o pracę oraz umowy cywilnoprawnej, w tym umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami

1	Obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne	Obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne
2	Obowiązkowe ubezpieczenie emerytalne	Obowiązkowe ubezpieczenie emerytalne
3	Obowiązkowe ubezpieczenie rentowe oraz wypadkowe	Obowiązkowe ubezpieczenie rentowe oraz wypadkowe
4	Dobrowolne ubezpieczenie chorobowe, do którego zleceniobiorca może przystąpić tylko wtedy, gdy składki społeczne ze zlecenia są obligatoryjne. Ubezpieczenie chorobowe zawsze jest aktywowane w Umowie o świadczenie Usługi Kierowania Pojazdem	Obowiązkowe ubezpieczenie chorobowe

Tabela 8. Analiza porównawcza rodzajów składek społecznych pomiędzy umową o pracę a umową o świadczenie usług kierowania pojazdami

Umowa o świadczenie usług kierowania pojazdami zabezpiecza te same składniki socjalne do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych jak umowa o pracę.

7.3. Analiza wymiaru oskładkowania umowy o pracę oraz umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami

Lp.	Umowa o świadczenie usług kierowania pojazdem	Umowa o pracę
1	Obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne (podstawa pomniejszona o sumę składek na ubezpieczenie społeczne $\times 9\%$)	Obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne (podstawa pomniejszona o sumę składek na ubezpieczenie społeczne $\times 9\%$)
2	Obowiązkowe ubezpieczenie emerytalne (podstawa wymiaru $\times 9,76\%$ $\times 2$ wypłaca pracodawca i pracownik)	Obowiązkowe ubezpieczenie emerytalne (podstawa wymiaru $\times 9,76\%$ $\times 2$ wypłaca pracodawca i pracownik)
3	Obowiązkowe ubezpieczenie rentowe oraz wypadkowe (podstawa wymiaru $\times 1,5\%$ wypłacane przez pracownika oraz $6,5\%$ wypłacane przez pracodawcę) Składka na ubezpieczenie wypadkowe jest zróżnicowana i zależy od liczby osób ubezpieczonych oraz branży, w której działa firma. Od 1 kwietnia 2021 roku stopa składki na ubezpieczenie wypadkowe wynosi od 0,67 do 3,33% podstawy wymiaru na ubezpieczenie wypadkowe. Składka na ubezpieczenie wypadkowe dla firmy, zatrudniającej do 9 osób wynosi 1,67%.	Obowiązkowe ubezpieczenie rentowe oraz wypadkowe (podstawa wymiaru $\times 1,5\%$ wypłacane przez pracownika oraz $6,5\%$ wypłacane przez pracodawcę) Składka na ubezpieczenie wypadkowe jest zróżnicowana i zależy od liczby osób ubezpieczonych oraz branży, w której działa firma. Od 1 kwietnia 2021 roku stopa składki na ubezpieczenie wypadkowe wynosi od 0,67 do 3,33% podstawy wymiaru na ubezpieczenie wypadkowe. Składka na ubezpieczenie wypadkowe dla firmy, zatrudniającej do 9 osób wynosi 1,67%.

4	Dobrowolne ubezpieczenie chorobowe, do którego zleceniobiorca może przystąpić tylko wtedy, gdy składki społeczne ze zlecenia są obowiązkowe. (podstawa wymiaru x 2,45%) Ubezpieczenie chorobowe zawsze jest aktywowane w umowie o świadczenie usługi kierowania pojazdem	Obowiązkowe ubezpieczenie chorobowe (podstawa wymiaru x 2,45%)
---	---	--

Tabela 9. Analiza porównawcza procentowego wymiaru składek społecznych pomiędzy umową o pracę a umową o świadczenie usług kierowania pojazdami.

Umowa o świadczenie usług kierowania pojazdami zabezpiecza ten sam procentowy (%) wymiar oskładkowania do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych jak umowa o pracę

7.4. Analiza wymiaru wynagrodzenia oraz dodatków wypłacanych na podstawie umowy o pracę oraz umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami

Lp.	Wymiar wynagrodzenia i dodatków	Umowa o świadczenie usług kierowania pojazdem	Umowa o pracę
1	Podstawa wynagrodzenia minimalnego	Wynagrodzenie minimalne obowiązujące w danym roku (19,70 zł/h w roku 2022 – czyli wyższe niż w Umowie o pracę 19,70 x 164 godz.= 3 230,80 zł) Gwarancja wypłaty płacy minimalnej w krajach UE (na podstawie Pakietu Mobilności)	Wynagrodzenie minimalne obowiązujące w danym roku (3010 zł w roku 2022) Gwarancja wypłaty płacy minimalnej w UE (na podstawie Pakietu Mobilności)

2	Dodatek za godziny nadliczbowe	TAK	TAK
3	Dodatek za dyżury	TAK	TAK
4	Dodatek za pracę w godzinach nocnych	TAK	TAK
5	Diety z tytułu podróży/podróż służbowych	TAK	NIE (nie wypłaca się dla transportu międzynarodowego od 2022 r.)
6	Ryczałty noclegowe	TAK	NIE (nie wypłaca się dla transportu międzynarodowego od 2022 r.)
7	„Kilometrówka” z tytułu dojazdu do pracy	TAK	NIE (nie wypłaca się dla transportu międzynarodowego od 2022 r.)
8	Świadczenia zwolnione z egzekucji komorniczej	TAK (z egzekucji komorniczej zwolnione jest: a) część wynagrodzenie zasadniczego; b) 50% diety; c) 100% ryczałtu noclegowego	TAK / NIE (z egzekucji komorniczej zwolnione jest wyłącznie: część wynagrodzenie zasadniczego. W przypadku umowy o pracę egzekucji podlega znacznie wyższa kwota
9	Świadczenie chorobowe	TAK (od 1 dnia płatnikiem jest ZUS)	TAK (od 34 dnia w roku płatnikiem jest ZUS)

10	Zwolnienie Dyscyplinarne	NIE	TAK (informacja pozostaje o zwolnieniu w trybie art. 52 KP pozostaje w „Świadectwie Pracy”)
11	Urlop wypoczynkowy/płatny czas wolny od pracy	TAK (nazywany „czasem wolnym odpłatnym”)	TAK (nazywany „urlopem wypoczynkowym”)
12	Ewidencja czasu pracy	TAK (przechowywana przez 10 lat)	TAK (przechowywana przez 10 lat)
13	Możliwość zatrudnienia obcokrajowców spoza UE (A1)	TAK	TAK

Tabela 10. Analiza porównawcza rodzajów oraz wymiaru dodatków pomiędzy umową o pracę a umową o świadczenie usług kierowania pojazdami.

Umowy zlecenia oraz umowa o świadczenie usług kierowania pojazdami oraz o pracę wywodzą się z tej samej gałęzi Prawa Cywilnego i są podobne do siebie w zakresie: typu i procentowego wymiaru składników socjalnych odprowadzanych do ZUS i US, dodatków za pracę, odpłatnego czasu wolnego, płacy minimalnej krajowej i unijnej, możliwości zatrudniania obcokrajowców spoza UE. Umowa zlecenia lub Umowa o świadczenie usługi kierowania pojazdami jest co do zasady w pełni legalną formą zatrudniania kierowców.

Analiza dopuszczalności zmiany stosunku pracy na stosunek cywilnoprawny

Kodeks Pracy co do zasady nie ogranicza możliwości zmiany formy zatrudnienia pracownika, a w tym także kierowcy z umowy o pracę na umowę cywilnoprawną. Przeciwnie – wprost przewiduje procedurę umożliwiającą „zamianę” niemalże *ad hoc* umów o pracę w umowy cywilnoprawne, a w szczególności w umowę o świadczenie usług kierowania pojazdem. Istotne jest natomiast dopełnienie procedury przejścia z umowy o pracę na umowę cywilnoprawną, celem ograniczenia ryzyka uznania kontynuacji stosunku pracy. Warto zatem wskazać na podstawowe zasady, warunkujące bezpieczną zamianę umowy o pracę na umowę cywilnoprawną:

- a) z inicjatywą wypowiedzenia umowy o pracę powinien wystąpić pracownik/kierowca. Składa on wypowiedzenie umowy o pracę z zachowaniem okresu wypowiedzenia właściwego dla jego okresu zatrudniania;
- b) w przypadku braku możliwości uzyskania wypowiedzenia umowy o pracę z inicjatywy pracownika/kierowcy, wówczas, rozwiązanie umowy o pracę może (w ostateczności) nastąpić za porozumieniem stron, w którym ustala się, że umowa ulega rozwiązaniu się w danym dniu (np. w dniu zawarcia porozumienia). Jednak optymalne jest wykanie, iż to pracownik jest stroną inicjującą wypowiadającą

umowę o pracę. W żadnym wypadku stroną inicjującą rozwiązanie umowy o pracę nie powinien być pracodawca;

- c) w przypadku, kiedy pracownik wypowiedział umowę o pracę, strony mogą ustalić wcześniejszy termin rozwiązania umowy, zgodnie z art. 36 § 6 Kodeksu pracy którego brzmienie jest następujące: „Strony mogą po dokonaniu wypowiedzenia umowy o pracę przez jedną z nich ustalić wcześniejszy termin rozwiązania umowy; ustalenie takie nie zmienia trybu rozwiązania umowy o pracę”. Na podstawie powyższej regulacji, możliwe jest skrócenie okresu wypowiedzenia i ustalenie, że upływa on w danym dniu o wskazanej godzinie (np. w dniu złożenia wypowiedzenia przez pracownika);
- d) strony zawierają nową umowę cywilnoprawną;
- e) wypowiedzenie umowy o pracę i zawarcie nowej umowy cywilnoprawnej może nastąpić w tym samym dniu.

Komparatystyka kosztów i oszczędności z tytułu zatrudnienia kierowców na podstawie umowy cywilnoprawnej względem kosztów zatrudnienia na podstawie umowy o pracę po 2 lutego 2022 r.

9.1. Wykaz zagadnień problemowych objętych analizą porównawczą kosztów lub oszczędności zatrudnienia z tytułu zatrudnienia kierowcy na podstawie stosunku pracy i umowy cywilnoprawnej

Przedmiotem szczegółowej analizy zostały objęte następujące aspekty prawne oraz kadrowo-księgowe:

1. Podstawowe założenia dotyczące wyliczenia wymiaru kosztów oskładkowania i opodatkowania pracy kierowców²⁶, a w szczególności:
 - 1.1. Zakres analizy kosztów zatrudnienia kierowców na warunkach Pakietu Mobilności;

²⁶ M. Miąsko, *Obliczenie: Niższy koszt zatrudnienia kierowcy do 3700 zł / miesiąc z tytułu umowy oświadczenie usług kierowania pojazdem*, Portal jazdaprawna.pl, <https://jazdaprawna.pl/wyliczenie-oszczednosci-z-tytulu-zatrudnienia-na-podstawie-umowy-oswiadczenie-uslug-kierowania-pojazdami/> [dostęp: 31.01.2025]

- 1.2. Wstępne omówienie założeń i źródeł oszczędności z tytułu umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem przy realizacji transportu międzynarodowego;
- 1.3. Przyczyny wzrostu kosztu wynagrodzenia z tytułu realizacji transportu międzynarodowego w przypadku zatrudnienia kierowców międzynarodowego transportu drogowego na podstawie umów o pracę po 2 lutym 2022 r.;
- 1.4. „Ulgi” obniżające wymiar przychodu dla obliczenia oskładkowania umów o pracę oraz umów cywilnoprawnych;
- 1.5. Porównanie kosztów pracodawcy transportowego przed oraz po 2 lutego 2022 r., zatrudniającego na podstawie umowy o pracę.
2. Wyliczenie możliwych oszczędności dla transportu typu bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”:
 - 2.1. Wyliczenie oszczędności z tytułu odmiennego wymiaru podstawy oskładkowania dla umów o pracę oraz umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem po 2 lutego 2022 r. w odniesieniu do typu transportu: bilateralnego, tranzytu, „nieobciążonego”;
 - 2.2. Wyliczenie oszczędności kosztów pracodawcy transportowego z tytułu zastosowania „ulgi” od opodatkowania pracy po 2 lutego 2022 r. – porównanie kosztów opodatkowania na podstawie umowy o pracę oraz umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdem w przypadku transportu typu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”;
 - 2.3. Wyliczenie oszczędności kosztów pracodawcy transportowego z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdem w odniesieniu do wszystkich typów transportu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”, *cross-trade*, kabotaż;
 - 2.4. Sumaryczne szacunkowe wyliczenie oszczędności z kosztów pracodawcy transportowego z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o świadczenie usługi

- kierowania pojazdem w odniesieniu do wszystkich typów transportu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”.
3. Wyliczenie możliwych oszczędności dla transportu typu *cross-trade*, kabotaż:
 - 3.1. Wyliczenie oszczędności kosztów pracodawcy transportowego z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdem w odniesieniu do typów transportu: *cross-trade*, kabotaż.
 4. Prawne metody obniżenia wymiaru ubruttowienia wynagrodzenia kierowców międzynarodowego transportu drogowego dla wszystkich typów transportu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”, *cross-trade*, kabotaż od lutego 2022 r.
 5. Zbiorcze porównanie kosztów wynagrodzenia kierowców międzynarodowego transportu drogowego dla wszystkich typów transportu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”, *cross-trade*, kabotaż od lutego 2022 r.

9.2. Wykaz tabel obliczeniowych zawierających wyniki obliczeń kosztów zatrudnienia pracowników/kierowców

Na potrzeby obliczeń opracowano kilkanaście tabel, w których prezentowane są wyniki matematyczne związane z przedmiotem badań. W niniejszym podrozdziale, dla lepszego zrozumienia zakresu poczynionych obliczeń, zaprezentowano zbiorczy wykaz wszystkich tabel obliczeniowych, natomiast w kolejnych rozdziałach zaprezentowano tabele wraz z metodologią oraz wynikami obliczeń.

TABELA 1 – bazowe informacje kosztów pracy (przed zastosowaniem „ulg” oskładkowania i opodatkowania);

TABELA 2 – wyliczenie miesięcznej wartości brutto, od której można obliczyć wymiar podstawy oskładkowania po zastosowaniu ulgi z § 2 pkt. 16) Rozp. Ministra Pracy z 1998 r.;

TABELA 3 – wyliczenia podstawy oskładkowania dla ustalenia „łącznego kosztu pracodawcy”;

TABELA 4 – wyliczenia podstawy oskładkowania dla ustalenia „łącznego kosztu pracodawcy”, bez zastosowania ulgi w opodatkowaniu;

TABELA 5 – porównanie wymiaru oskładkowania „łącznego kosztu pracodawcy” przed i po zastosowaniu „ulgi” oskładkowania w przypadku umowy o pracę;

TABELA 6 – porównanie kosztu pracodawcy przed i po 2 lutego 2022 r., zatrudniającego na podstawie umowy o pracę;

TABELA 7 – oszczędności z różnicy podstawy ubruttowienia umowy cywilnoprawnej oraz umowy o pracę po 2 lutego 2022 r.;

TABELA 8 – porównanie kosztów opodatkowania pracy kierowców międzynarodowego transportu drogowego wykonujących transport bilateralny, tranzyt lub nieobciążony zatrudnionych na podstawie umowy cywilnoprawnej o świadczenie usługi kierowania pojazdami względem kosztów opodatkowania z tytułu umowy o pracę po zastosowaniu „ulgi” podatkowej;

TABELA 9 – wyliczenie szacunkowych oszczędności dla umowy cywilnoprawnej o świadczenie usług kierowania pojazdami, z tytułu wykazanych zwolnień, finansowych lub administracyjnych;

TABELA 10 – oszczędności z różnicy podstawy ubruttowienia umowy cywilnoprawnej oraz umowy o pracę po 2 lutego 2022 r.;

TABELA 11 – wyliczenie nadwyżki płaconej ponad wymiar płacy sektorowej, określonej na poziomie 342 zł netto (czyli 396 brutto czyli 11 euro);

TABELA 12 – wyliczenie podwyższonych kosztów oskładkowania w przypadku zmniejszonej liczby dni w miesiącu, za które wypłacane są diety;

TABELA 13 – oszczędność w podatku, po obniżeniu podstawy opodatkowania kwotami diet i ryczałtów, w przypadku umowy o świadczenie usług;

TABELA 14 – porównanie podstaw oskładkowania w przypadku umowy o pracę i umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem w transporcie typu *cross-trade* lub kabotaż w przypadku uwzględnienia 15 diet;

TABELA 15 – podsumowanie oszczędności z różnicy podstawy ubruttowienia umowy cywilnoprawnej oraz umowy

o pracę po 2 lutego 2022 r. dla transportu typu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”;

TABELA 16 – podsumowanie oszczędności z tytułu wykorzystania umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem w transporcie typu: *cross-trade* lub kabotaż w przypadku uwzględnienia 15 diet;

TABELA 17 – podsumowanie oszczędności z tytułu wykorzystania umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem w transporcie typu: *cross-trade* lub kabotaż w przypadku uwzględnienia 21 diet.

9.3. Zakres analizy kosztów zatrudnienia kierowców na warunkach Pakietu Mobilności

Analiza porównawcza kosztów oskładkowania i opodatkowania pomiędzy Umową o pracę a umową cywilnoprawną na przykładzie Umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem. Analiza została przeprowadzona dla następujących typów transportu: **bilateralny, tranzyt, „przewozy nieobciążone”** oraz w dalszej części dla transportu typu: ***cross-trade*, kabotaż**. Analiza wskazuje obszary oszczędności ubruttowienia oraz innych oszczędności z tytułu „Umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami”, względem wzrostu kosztów ubruttowienia z tytułu zatrudnienia kierowcy na podstawie umowy o pracę, po 2 lutego 2022 r., dla dwóch grup typu transportu: a) bilateralny, tranzyt, „nieobciążony” (podlegające trzem systemom prawa pracy) oraz b) *cross-trade* i kabotaż (podlegające wyłącznie systemowi polskiego prawa pracy).

9.4. Wstępne omówienie założeń i źródeł oszczędności z tytułu umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem przy realizacji transportu międzynarodowego

W przypadku umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami, oszczędności zostaną policzone w porównaniu do umowy

o pracę, przy założeniu wypłaty wynagrodzenia netto („do ręki”) w wartościach kolumny A. **Wartość kosztu ubruttowienia umowy o pracę wskazane w poniższej tabeli w kolumnach B, C,** nie zawiera wyliczenia „ulg” od oskładkowania i opodatkowania. Wymiar ulgi został ujęty w dalszej części opracowania.

**TABELA 1 – bazowe informacje kosztów pracy
(przed zastosowaniem „ulg” oskładkowania i opodatkowania)**

Lp.	A	B	C	D
1	342 zł netto (do ręki)	396 zł brutto*	477 zł łączny koszt	7 182 zł „do ręki” za miesiąc (21 dni – kwiecień)
2	396 zł netto (do ręki)	459 zł brutto	553 zł łączny koszt	8 316 zł „do ręki” za miesiąc (21 dni – kwiecień)
3	430 zł netto (do ręki)	498 zł brutto	600 zł łączny koszt	9 030 zł „do ręki” za miesiąc (21 dni – kwiecień)

* przykład obliczenia: 11 euro brutto x 4,5 zł x 8 godz. x **21 dni** robocze np. w kwietniu = 396 zł brutto, czyli 342 zł netto za dniówkę „do ręki” kierowcy

Oszczędności Umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdem zostały wykazane z tytułu następujących obszarów:

- oszczędność z braku konieczności **oskładkowania** części świadczeń wypłaconych w formie **diet i ryczałtów noclegowych**;
- oszczędność z tytułu dopuszczalności oskładkowania **przychodu niższego niż „przeciętna krajowa” 6 064 zł**

- (na zasadach identycznych do obowiązujących do 2 lutego 2022 r., które miały zastosowanie do umów o pracę);
- c) oszczędność z tytułu braku konieczności **opodatkowania** części świadczeń wypłaconych w formie **diet i ryczałtów noclegowych** (co daje znacznie wyższe oszczędności względem „ulgi” przewidzianej dla umów o pracę – liczonej od 30% diet);
 - d) **oszczędność z mniejszego wymiaru godzin pracy**;
 - e) **oszczędność z tytułu mniejszych kosztów chorobowego, kosztów administracyjnych, dodatków etc.**

9.5. Przyczyny wzrostu kosztu wynagrodzenia z tytułu realizacji transportu międzynarodowego w przypadku zatrudnienia kierowców międzynarodowego transportu drogowego na podstawie umów o pracę po 2 lutego 2022 r.

- a) **Dotychczas (do 2 lutego 2022 r.) „łączny koszt pracodawcy”** zatrudniającego kierowcę na podstawie umowy o pracę i wypłacającego 11 euro brutto za 1 dzień pracy, czyli około 396 zł brutto za dzień, wynosił około: **448 zł** za jeden dzień (11 euro x 8 godz. x 4,5 zł) pracy kierowcy – czyli **9 408 zł „łącznego kosztu”**, wraz z np. za miesiąc kwiecień (21 dni roboczych). Jak widać, podane powyżej wartości są niższe od wartości kosztu wskazanego powyżej w **Tabeli 1: wiersz/kolumna 1 A**.

Wskazana powyżej wartość kosztu (ubruttowienia) wynagrodzenia do 2 lutego mogła być niższa, niż wartość wskazana w **Tabeli 1: wiersz/kolumna A 1**, ponieważ wartość 11 euro brutto (minimalne wynagrodzenie), można było uzupełnić dietami i ryczałtami noclegowymi. Te zaś, można było wypłacać na podstawie umów o pracę do 2 lutego 2022 r. i były zwolnione z opodatkowania i oskładkowania, a więc zaledwie 1/3 z 396 zł za dzień, podlegała **pełnemu** ubruttowieniu. Jest tak, ponieważ takiemu ubruttowieniu musiała podlegać co najmniej płaca minimalna,

a więc w przybliżeniu pełnemu ubruttowieniu podlegała kwota 132 zł brutto (396 brutto: 3 = 132 zł brutto), co wiązało się z dalszym oskładkowaniem po stronie pracodawcy i stanowiło „łączny koszt pracodawcy”.

Jedynie ta wartość podlegała **pełnemu** ubruttowieniu, co daje **159 zł brutto w rozumieniu „łącznego kosztu pracodawcy”**, natomiast 2/3 wynagrodzenia dziennego, czyli 264 zł „dniówki” było wypłacane w formie zwolnionych z ubruttowienia diet i ryczałtów noclegowych.

Zatem 159 zł + 264 zł = 423 zł x np. 21 dni **wynosił do- tychczas (do 2 lutego 2022 r.)** zaledwie **8 883 zł** „łącznego kosztu” pracodawcy w danym miesiącu.

- b) **Obecnie bazowy (przed zastosowaniem „ulg”) „łączny koszt pracodawcy” dla umowy o pracę dla wszystkich typów transportu wynosi nie mniej niż około: 477 zł** za 1 dzień (396 zł w całości podlega pełnemu ubruttowieniu), ponieważ w przypadku umów o pracę od stycznia 2022 r., żadnej części wynagrodzenia nie można wypłacić w formie zwolnionych z ubruttowienia diet i ryczałtów noclegowych, ponieważ po nowelizacji art. 21b, kierowca w stosunku pracy nie przebywa w podróży służbowej. Dokładny wzrost symulowanego kosztu bazowego (przed zastosowaniem „ulg”) wskazuje powyższa Tabela 1, **wiersz/ kolumna 1, 2, 3 C**.

- c) **W celu obniżenia wzrostu wymiaru kosztów zatrudnienia kierowców międzynarodowego transportu drogowego wobec eliminacji możliwości przebywania w międzynarodowej podróży służbowej, legislator przewidział na mocy znowelizowanego art. 21 b UoCzPK dwie „ulgi”:** ulgę od oskładkowania oraz ulgę od opodatkowania wynagrodzenia. Jednak obydwie „ulgi” mają niestety istotne ograniczenia, co powoduje, że koszt pełnego ubruttowienia po 2 lutego 2022 r. nadal jest wyższy od dotychczasowego, a ponadto, koszt ten jest nadal wyższy od kosztu zatrudnienia na podstawie umowy cywilnoprawnej.

9.6. „Ulgi” obniżające wymiar przychodu dla obliczenia oskładkowania umów o pracę oraz umów cywilnoprawnych

9.6.1. Wstępne omówienie „ulg” od oskładkowania oraz opodatkowania umów o pracę oraz umów cywilnoprawnych.

Polski ustawodawca przewidział w art. 21b UoCzPK „ulgę”, czyli **możliwość obniżenia** dla umów o pracę (tak samo jak dla umów cywilnoprawnych) podstawy wymiaru oskładkowania, celem obniżenia powyższego kosztu oskładkowania. Zgodnie z przywołaną regulacją, przewoźnik może na podstawie § 2 pkt. 16) Rozp. Ministra Pracy z 1998 r. obniżyć przychód kierowców, stanowiący podstawę wymiaru składek, poprzez zaliczenie równowartości (hipotetycznych) diet, przysługujących kierowcy z tytułu hipotetycznych podróży służbowych, poza granicami kraju, za każdy **cały dzień pobytu** (w danym miesiącu).

Ulga ta pozwala dokonać obniżenia wymiaru oskładkowania do maksymalnie 6064 zł (w roku 2022) i w przypadku zastosowania ulgi z § 2 pkt. 16) Rozp. Ministra Pracy z 1998 r., podstawa oskładkowania NIE MOŻE BYĆ NIŻSZA niż przeciętne wynagrodzenie w gospodarce – czyli nie niższa niż 6064 zł. Bardzo ważne jest, że ta sama ulga posiada zastosowanie także do umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem”, na podstawie **§ 5** oraz § 2 pkt. 16) Rozp. Ministra Pracy z 1998 r.

Zatem jeśli przewoźnik z jakichś względów chce zastosować przedmiotową ulgę także do „Umowy o Świadczenie Usług Kierowania Pojazdem”, np. w przypadku transportu typu cross-trade lub kabotaż, to ma taką możliwość na podstawie **§ 5** Rozp. Ministra Pracy z 1998 r.

Analogicznie, ustawodawca przewidział w art. 21b UoCzPK „ulgę”, czyli **możliwość obniżenia** wymiaru opodatkowania dla umów o pracę podstawy wymiaru oskładkowania, celem obniżenia powyższego kosztu oskładkowania. Jednak ulga ta jest bardzo ograniczona, ponieważ podstawę wymiaru opodatkowania

obniża się nie o sumę wszystkich hipotetycznie należnych diet, lecz o zaledwie 30% ich wartości.

9.6.2. Przyczyny wzrostu kosztu wypłacanego wynagrodzenia (za jedną dniówkę) w przypadku zatrudnienia na podstawie umowy o pracę w kontekście minimalnego wynagrodzenia „sektorowego” na podstawie Pakietu Mobilności w przypadku realizacji transportu typu: bilateralny, tranzyt lub „nieobciążony”.

Kierowca za pracę w transporcie typu: **bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”**, podlega **wyłącznie właściwości prawa polskiego**, zatem może otrzymywać za pracę za granicą wyłącznie polskie wynagrodzenie.

W przypadku umowy o pracę wynagrodzenie wynosi co najmniej **3 010 zł brutto** za miesiąc pracy i wartość ta jest w całości zaliczana na poczet „płacy sektorowej” za pracę na terenie UE.

W przypadku umowy cywilnoprawnej wynagrodzenie wynosi co najmniej **19,70 zł** za 1 godzinę pracy x np. 168 godzin pracy (w kwietniu) = **3 309 zł brutto** i jest zmienne w zależności od miesięcznego wymiaru godzin pracy i wartość ta jest w całości zaliczana na poczet „płacy sektorowej krajów UE”.

W konkretnych firmach wymiar wynagrodzenia „do ręki” może być nieco odmienny, ale na potrzeby niniejszego hipotetycznego wyliczenia, przyjmuje się powyższe wartości dla ustalenia punktów odniesienia do realnych wynagrodzeń występujących w firmach transportowych.

Założmy, że przeciętne wynagrodzenie wypłacane przez przewoźników kierowcom międzynarodowego transportu drogowego bez podziału na kierunki oraz częstotliwość powrotów kierowców, wynosi za dniówkę: 396 zł brutto, czyli 342 zł „do ręki” dziennie/**7 182 zł** „na rękę” miesięcznie (za 21 dni w kwietniu) oraz **8 316 zł brutto**.

W przypadku umowy cywilnoprawnej o świadczenie usług kierowania pojazdem:

- w transportach typu: **bilateralny, tranzyt lub „nieobciążony”**, całą nadwyżkę ponad płacę minimalną **3 310 zł brutto**, czyli 2580 zł netto; (np.: za 168 godz. w kwietniu) można nadal wypłacić w formie diet lub ryczałtów noclegowych (do górnego wymiaru zwolnienia z oskładkowania, wynikającego z Rozporządzenia Ministra Pracy).

Jeśli umówiliśmy się z kierowcą na wynagrodzenie w wymiarze np. 8000 zł „do ręki” za miesiąc, wówczas: 8000 zł netto (do ręki) – 2580 zł netto = 5420 zł (do uzupełnienia w formie diet i ryczałtów noclegowych).

W przypadku umowy o pracę:

- w transportach typu: **bilateralny, tranzyt lub „nieobciążony”**, całą nadwyżkę ponad płacę minimalną **3 010 zł brutto** czyli 2363 zł netto; należy wypłacić w formie składników w pełni ubruttowionych (oskładkowanych i opodatkowanych).

Tabela 2 w wierszu/kolumnie 1,2,3 D – wskazuje poniżej wymiar ubruttowienia oraz łączny koszt pracodawcy dla kwot wynagrodzenia netto „do ręki” za dzień: a) 342 zł netto; b) 396 zł netto; c) 430 zł netto. W tabeli nie zostały uwzględnione „ulgi” oskładkowania i opodatkowania.

Szczególną uwagę należy zwrócić na wartość MIESIĘCZNEGO WYNAGRODZENIA BRUTTO, ponieważ będzie ona stanowiła podstawę odliczenia wymiaru diet **dla obliczenia wymiaru oskładkowania** (Tabela 2 w wiersz/kolumna 1,2,3 D).

TABELA 2 – wyliczenie miesięcznej wartości brutto, od której można obliczyć wymiar podstawy oskładkowania po zastosowaniu ulgi z § 2 pkt. 16) Rozp. Ministra Pracy z 1998 r.

Lp.	A	B	C	D
1	342 zł netto („do ręki”)	396 zł brutto	477 zł łączny koszt	– 7 182 zł „do ręki” za miesiąc (21 dni – kwiecień) – 8 316 zł brutto – 10 017 zł (łączny koszt)
2	396 zł netto („do ręki”)	459 zł brutto	553 zł łączny koszt	– 8 316 zł „do ręki” za miesiąc (21 dni – kwiecień) – 9 639 zł brutto – 11 613 zł (łączny koszt)
3	430 zł netto („do ręki”)	498 zł brutto	600 zł łączny koszt	– 9 030 zł „do ręki” za miesiąc (21 dni – kwiecień) – 10 458 zł brutto – 12 600 zł „łączny koszt”

Zatem, w przypadku transportu bilateralnego, tranzytu lub „przewozu nieobciążonego”, można zastosować ulgę obniżającą wymiar podstawy oskładkowania do ZUS, którą wylicza się od wartości brutto (nie od wartości łącznego kosztu pracodawcy) i dopiero po pomniejszeniu wymiaru oskładkowania wylicza się „łączny koszt oskładkowania”.

TABELA 3 – wyliczenie podstawy oskładkowania dla ustalenia „łącznego kosztu pracodawcy”

Lp.	A	B	C	D	D
1	342 zł netto („do ręki”)	396 zł brutto	8 316 zł brutto	4 630 zł za 21 diet* 3 307 zł za 15 diet	8 316 – 4 630 = 3686 zł brutto** 8 316 – 3 307 = 5009 zł brutto**
2	396 zł netto („do ręki”)	459 zł brutto	9 639 zł brutto	4 630 zł za 21 diet 3 307 zł za 15 diet	9 639 – 4 630 = 5009 zł brutto** 9 639 – 3 307 = 6 332 zł brutto***
3	430 zł netto („do ręki”)	498 zł brutto	10 458 zł brutto	4 630 zł za 21 diet 3 307 zł za 15 diet	10 458 – 4 630 = 5828 zł brutto** 10 458 – 3 307 = 7151 zł brutto***

* Dieta policzona jako 49 euro x 4,5 zł.

** Wartość po zastosowaniu ulgi jest niższa niż przeciętne wynagrodzenia dla 2022 r. (6064 zł brutto), ale podstawą obliczenia wynagrodzenia będzie co najmniej wartość 6064 zł brutto.

*** Wartość po zastosowaniu ulgi od oskładkowania jest wyższa najczęściej wskutek niewystarczającej ilości sumy hipotetycznych diet w danym miesiącu, co skutkuje, iż wymiar oskładkowania będzie obliczony nie od 6064 zł, lecz od wartości wyższej.

Aby ustalić łączny koszt pracodawcy dla transportu typu: bi-lateralnego, tranzyt lub „nieobciążony”, należy wyliczyć oskładkowanie od podstawy uzyskanej po zastosowaniu ulgi z zastrzeżeniem, że nie może to być wartość niższa od 6064 zł (dla roku 2022).

TABELA 4 – wyliczenie podstawy oskładkowania dla ustalenia „łącznego kosztu pracodawcy”, bez zastosowania ulgi w opodatkowaniu

Lp.	A	B	C	D
1	342 zł netto („do ręki”)	396 zł brutto	3686 zł brutto** (min. 6064 zł) 5009 zł brutto** (min. 6064 zł)	9 558 zł (łączny koszt) 9 558 zł (łączny koszt)
2	396 zł netto („do ręki”)	459 zł brutto	5009 zł brutto** (min. 6064 zł) 6 332 zł brutto***	10 881 zł (łączny koszt) 10 936 zł (łączny koszt)
3	430 zł netto („do ręki”)	498 zł brutto	5828 zł brutto** (min. 6064 zł) 7 151 zł brutto***	11 700 zł (łączny koszt) 11 923 zł (łączny koszt)

** Wartość po zastosowaniu ulgi jest niższa niż przeciętne wynagrodzenia dla 2022 r. (6064 zł brutto) ale podstawą obliczenia wynagrodzenia będzie co najmniej wartość 6064 zł brutto.

*** Wartość po zastosowaniu ulgi od oskładkowania jest wyższa najczęściej wskutek niewystarczającej ilości sumy hipotetycznych diet w danym miesiącu, co skutkuje, iż wymiar oskładkowania będzie obliczony nie od 6064 zł lecz od wartości wyższej.

Niedoskonałość zastosowania „ulgi” od oskładkowania polega na tym, że jeśli zastosuje się ulgę z § 2 pkt. 16) Rozp. Ministra Pracy z 1998 r., wówczas nie można zastosować obliczenia wymiaru oskładkowania od wartości niższej niż przeciętne wynagrodzenie krajowe – czyli **nie można jednocześnie zastosować z § 1 Rozp. Ministra Pracy z 1998 r., stanowiącego, iż wymiar oskładkowania liczony jest od „przychodu” w danym miesiącu.**

Warto też zauważyć, że jeśli ilość całych dni za które należne jest naliczenie hipotetycznych diet jest niska np. **zaledwie 15 dni, za które przysługuje dieta** (sytuacja taka występuje gdy kierowcy mają częste powroty do domu i jest relatywnie częstym przypadkiem w niektórych firmach transportowych), wówczas **„brakuje” wartości diet, możliwych do odliczenia** – jeśli

jednocześnie wymiar wynagrodzenia płaconego kierowcy „do ręki” jest relatywnie wysoki (np. 430 zł netto w rozumieniu do ręki za dzień pracy).

TABELA 5 – porównanie wymiaru oskładkowania „łącznego kosztu pracodawcy” przed i po zastosowaniu „ulgi” oskładkowania w przypadku umowy o pracę

Lp.	A	B	C	D
1	342 zł netto („do ręki”)	396 zł brutto	– 7 182 zł „do ręki” za miesiąc (21 dni – kwiecień) – 8 316 zł brutto – 10 017 zł (łącznie koszt)*	9 558 zł (łącznie koszt) **
2	396 zł netto („do ręki”)	459 zł brutto	– 8 316 zł „do ręki” za miesiąc (21 dni – kwiecień) – 9 639 zł brutto – 11 613 zł (łącznie koszt)*	10 881 zł (łącznie koszt) ** 10 936 zł (łącznie koszt) ***
3	430 zł netto („do ręki”)	498 zł brutto	– 9 030 zł „do ręki” za miesiąc (21 dni – kwiecień) – 10 458 zł brutto – 12 600 zł (łącznie koszt)*	11 700 zł (łącznie koszt) ** 11 923 zł (łącznie koszt) ***

* „Łączny koszt” pracodawcy przed zastosowaniem ulgi obniżającej podstawę wymiaru oskładkowania;

** „Łączny koszt” pracodawcy po zastosowaniu ulgi obniżającej podstawę wymiaru oskładkowania do wymiaru co najmniej 6064 zł;

*** „Łączny koszt” pracodawcy po zastosowaniu ulgi obniżającej podstawę wymiaru oskładkowania, gdy wartość diet była niewystarczająca do obniżenia wymiaru podstawy oskładkowania do 6064 zł;

Jak widać w Tabeli 5, wiersz/kolumna 1, 2, 3, C, D, w przypadku łączny koszt pracodawcy po zastosowaniu „ulgi” obniżającej podstawę wymiaru oskładkowania znacznie zmalał w transporcie typu bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”, ale nadal jest znacznie wyższy niż w przed 2 lutym 2022 r., co obrazuje

Tabela 6, lub wyższy niż w przypadku umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami.

9.7. Porównanie kosztów pracodawcy transportowego przed oraz po 2 lutego 2022 r. zatrudniającego na podstawie umowy o pracę

TABELA 6 – porównanie kosztu pracodawcy przed i po 2 lutego 2022 r., zatrudniającego na podstawie umowy o pracę

Lp.	A	B
	po 2 lutego 2022 r.	przed 2 lutego 2022 r.
1	– 7 182 zł „do ręki”; – 9 558 zł łączny koszt **	3 626 zł „łączny koszt” oskładkowania*
2	– 8 316 zł „do ręki”; – 10 881 zł łączny koszt ** – 10 936 zł łączny koszt ***	3 626 zł „łączny koszt” oskładkowania – ponieważ najczęściej nadwyżka ponad płacę minimalną*
3	– 9 030 zł „do ręki”; – 11 700 zł łączny koszt ** – 11 923 zł łączny koszt ***	3 626 zł „łączny koszt” oskładkowania*

* Przykładowy łączny koszt ubruttowienia wynagrodzenia kierowcy transportu międzynarodowego przez 2 lutego 2022 r. przy założeniu, iż łączny koszt był wyliczony od wymiaru płacy minimalnej **np. dla stycznia 2022 r.** w wartości 3010 zł brutto a nadwyżka pokrywana była z diet i ryczałtów za noclegi.

** Przykładowy łączny koszt pracodawcy po lutym 2022 r., naliczany od 6064 zł (przeciętne minimalne wynagrodzenie w gospodarce).

*** Przykładowy łączny koszt pracodawcy po lutym 2022 r., naliczany od nadwyżki ponad 6064 zł (przeciętne minimalne wynagrodzenie w gospodarce), w przypadku wysokiego wynagrodzenia lub małej ilości diet, które można ująć w ramach „ulgi”.

Jak widać w zestawieniu w Tabeli 6, wzrost „łącznego” kosztu ubruttowienia pracy wzrósł o około 100%. Można w tym miejscu porównać koszty oskładkowania umowy o pracę z kosztami oskładkowania Umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdami w transporcie typu: **bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”**, po 2 lutego 2022 r.

9.7.1 Wyliczenie możliwych oszczędności dla transportu typu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony” – wyliczenie oszczędności z tytułu odmiennego wymiaru podstawy oskładkowania dla umów o pracę oraz umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem po 2 lutego 2022 r. w odniesieniu do typu transportu: bilateralnego, tranzytu, „nieobciążonego”

TABELA 7 – oszczędności z różnicy podstawy ubruttowienia umowy cywilnoprawnej oraz umowy o pracę po 2 lutego 2022 r.

Lp.	A	B	C
	Umowa o pracę	Umowa cywilnoprawna	Obniżenie kosztu ubruttowienia umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem
1	– 7 182 zł „do ręki”; za miesiąc (21 dni – kwiecień) – 8 316 zł brutto; – 9 558 zł łączny koszt **	3 988 zł „łączny koszt” oskładkowania*	1560 zł *
2	– 8 316 zł „do ręki”; za miesiąc (21 dni – kwiecień) – 9 639 zł brutto; – 10 881 zł łączny koszt ** – 10 936 zł łączny koszt ***	3 988 zł „łączny koszt” oskładkowania*	1560 zł* 1797 zł***
3	– 9 030 zł „do ręki”; za miesiąc (21 dni – kwiecień) – 10 458 zł brutto; – 11 700 zł łączny koszt ** – 11 923 zł łączny koszt ***	3 988 zł „łączny koszt” oskładkowania*	1560 zł* 2525 zł***

* Przykładowa oszczędności wyliczona od różnicy podstawy oskładkowania, pomiędzy podstawą 6064 zł a 3310 zł (19,70 zł x 168 godz. za kwiecień). 6064 zł – 3310 = 2754 zł (które w przypadku umowy cywilnoprawnej jest wartością netto, ponieważ

jest wypłacone w formie diety lub ryczałtu noclegowego, które są zwolnione z oskładkowania. Natomiast 2754 zł jest wartością netto (w ogóle nie podlegającą oskładkowaniu ZUS), zatem: 2754 zł netto przekłada się na 3581 zł brutto oraz 4314 zł łącznego kosztu pracodawcy.

Zatem: 4314 zł kosztu całkowitego – 2754 zł netto = **1560 zł (oszczędność po 2 lutego 2022 r. w przypadku zatrudnienia na podstawie umowy cywilnoprawnej względem umowy o pracę)**.

**** Przykładowy łączny koszt pracodawcy po lutym 2022 r., naliczany od 6064 zł (przeciętne minimalne wynagrodzenie w gospodarce).**

***** Przykładowy łączny koszt pracodawcy po lutym 2022 r., naliczany od nadwyżki ponad 6064 zł (przeciętne minimalne wynagrodzenie w gospodarce), w przypadku wysokiego wynagrodzenia lub małej ilości diet, które można ująć w ramach „ulgi”.**

Wskazany w **Tabeli 7** wymiar oszczędności może być jeszcze wyższy w tych firmach transportowych, które mają wysoką wartość wynagrodzenia płatnego „do ręki” i małą ilość diet w danym miesiącu (np.: 14 lub 15 z uwagi na częste powroty do Polski. Taki przypadek obrazuje **Tabela 6**. Wówczas oszczędność będzie jeszcze wyższa i wynosi odpowiednio dla wykazanych przykładów:

- **1797 zł** oszczędności (przy 15 uldze równowartości **15 diet**) dla wynagrodzenia do ręki wypłaconego w wymiarze **8 316 zł „do ręki”** oraz:
- **2525 zł** oszczędności (przy 15 uldze równowartości **15 diet**) dla wynagrodzenia do ręki wypłaconego w wymiarze **9030 zł „do ręki”**.

Natomiast szacunkowa bazowa oszczędność z różnicy podstawy ubruttowienia umowy o pracę i Umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdami wynosi po 2 lutym 2022 r. wynosi około **1560 zł** (dla podstawy oskładkowania w przypadku umowy o pracę od 6064 zł oraz ulgi o równowartości 21 diet).

9.7.2. Wyliczenie oszczędności kosztów pracodawcy transportowego z tytułu zastosowania „ulgi” od opodatkowania pracy po 1 lutego 2022 r. – porównanie kosztów opodatkowania na podstawie umowy o pracę oraz umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdem w przypadku transportu typu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”

Zgodnie z nowelizacją art. 21b UoCzPK, pracodawcy zatrudniającemu kierowcę międzynarodowego transportu drogowego na podstawie umowy o pracę, przysługuje „ulga” obniżająca wymiar opodatkowania pracy. Ulgę wylicza się w wymiarze 30% wartości hipotetycznych diet za dni, w których kierowca przebywał poza Polską (art. 21 ust. 1 pkt 20 updof). W wyliczeniach nie uwzględniono tzw. ulgi dla klasy średniej.

Realny wymiar tej ulgi jest zatem uzależniony od ilości dni, za które przysługują kierowcy diety.

Jeśli kierowcy przysługuje np. 21 dni diet, wówczas: $21 \times \text{np.: } 50 \text{ euro} \times 4,5 \text{ zł} = 4\,725 \text{ zł} \times 30\% = \mathbf{1\,417 \text{ zł}}$

Jeśli kierowcy przysługuje np. 15 dni diet, wówczas: $15 \times \text{np.: } 50 \text{ euro} \times 4,5 \text{ zł} = 3\,375 \text{ zł} \times 30\% = \mathbf{1\,012 \text{ zł}}$

TABELA 8 – porównanie kosztów opodatkowania pracy kierowców międzynarodowego transportu drogowego wykonujących transport bilateralny, tranzyt lub nieobciążony zatrudnionych na podstawie umowy cywilnoprawnej o świadczenie usługi kierowania pojazdami względem kosztów opodatkowania z tytułu umowy o pracę po zastosowaniu „ulgi” podatkowej

Lp.	UMOWA O PRACĘ				
1	342 zł netto („do ręki”)	396 zł brutto	8 316 zł brutto	4 630 zł za 21 diet*	8 316 zł – 4 630 zł = 3686 zł brutto**

					Diety – 4 630 zł x 30% = 1389 zł Podstawa opodatkowania – 8 316 zł* – 1389 zł = 6 927 zł 6927 zł – 831,40 zł** – 300 KUP*** = 5759,60 zł ~ 5760 zł (5760 x 17 %) – 425 zł = 554 zł
	342 zł netto („do ręki”)	396 zł brutto	8 316 zł brutto	3 307 zł za 15 diet	8 316 zł – 3 307 zł = 5009 zł brutto**
					Diety – 3 307 zł x 30% = 992,1 zł Podstawa opodatkowania – 8 316 zł – 992,1 zł = 7 323,90 zł 7 323,90 zł – 831,40 zł – 300 KUP = 6 192,52 zł ~ 6193 zł 6193 x 17 % – 425 zł = 628 zł
2	396 zł netto („do ręki”)	459 zł brutto	9 639 zł brutto	4 630 zł za 21 diet	9 639 zł – 4 630 zł = 5009 zł brutto**
					Diety – 4 630 zł x 30% = 1389 zł Podstawa opodatkowania – 9 639 zł – 1389 zł = 8 250 zł 8 250 zł – 831,40 zł – 300 KUP = 7 118,60 zł ~ 7119 zł (7119 zł x 17 %) – 425 zł = 785 zł
	396 zł netto („do ręki”)	459 zł brutto	9 639 zł brutto	3 307 zł za 15 diet	9 639 zł – 3 307 zł = 6 332 zł brutto

					Diety – 3 307 zł x 30% = 992,1 zł Podstawa opodat- kowania – 9 639 – 992,1 zł = 8 643,90 zł 8 643,90 zł – 868,11 zł – 300 KUP = 7 475,79 zł ~ 7476 zł (7476 zł x 17 %) – 425 zł = 846 zł
3	430 zł netto („do ręki”)	498 zł brutto	10 458 zł brutto	4 630 zł za 21 diet	10 458 zł – 4 630 zł = 5828 zł brutto**
					Diety – 4 630 zł x 30% = 1389 zł Podstawa opodatko- wania – 10 458 zł – 1389 zł = 9 069 zł 9 069 zł – 831,40 zł – 300 KUP = 7 937,60 zł ~ 7938 zł (7938 zł x 17%) – 425 zł = 924 zł
	430 zł netto („do ręki”)	498 zł brutto	10 458 zł brutto	3 307 zł za 15 diet	10 458 zł – 3 307 zł = 7151 zł brutto
					Diety – 3 307 zł x 30% = 992,1 zł Podstawa opodatko- wania – 10 458 zł – 992,1zł = 9 465,90 zł 9 465,90 zł – 980,71 zł – 300 KUP = 8 185,19 zł ~ 8 185 zł (8 185 zł * 17%) – 425 = 966 zł

UMOWA CYWILNOPRAWNA O ŚWIADCZENIE USŁUG KIEROWANIA POJAZDAMI					
					$(3310 \text{ zł}^* - 453,81 \text{ zł}^{**})$ $\times 20\% = 571,24 \text{ zł} \sim$ 571^{***} zł
					$(3310 \text{ zł} - 571 \text{ zł} -$ $453,81 \text{ zł}) \times 17\% =$ 388,48 zł ~ 388 zł

* Przychód

** Suma składek społecznych

*** Koszty uzyskania przychodu

Jak wynika z powyższej tabeli, koszty opodatkowania pracy kierowców międzynarodowego transportu drogowego wykonujących transport **bilateralny, tranzyt lub nieobciążony zatrudnionych na podstawie umowy cywilnoprawnej** o świadczenie usługi kierowania pojazdami **są znacznie niższe od kosztów opodatkowania z tytułu umowy o pracę nawet po zastosowaniu „ulgi” podatkowej.**

Jak pokazuje powyższa tabela, nawet po zastosowaniu „ulgi” podatkowej, koszty opodatkowania pracy z tytułu umowy o pracę w różnych przedziałach wynagrodzenia są nawet o ponad 100% wyższe, względem zatrudnienia na podstawie umowy cywilnoprawnej o świadczenie usług kierowania pojazdami.

Dla umowy o świadczenie usług nie przysługuje przedmiotowa ulga, ale to nie oznacza, że generuje ona mniejsze oszczędności, ponieważ:

- cała wartość ponad płacę minimalną (np. 3310 zł dla 168 godzin w kwietniu) może być wypłacona w formie diet i ryczałtów noclegowych, które są ZWOLNIONE Z OPODATKOWANIA na mocy art. 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- w przypadku umów cywilnoprawnych niższy jest wymiar godzin pracy (niższy o około 5,5 godziny) w porównaniu do umów o pracę, ponieważ do czasu pracy nie zaliczamy

tw. fikcji pracy, czyli 15 minut z przerwy w pracy, jeśli łączny wymiar pracy wyniósł co najmniej 6 godzin w danej dobie – a więc znacznie niższy jest koszt pracy w przypadku umowy cywilnoprawnej;

- c) dla umów cywilnoprawnych przewidziano szereg dalszych ulgi i zwolnień, które nie mają zastosowania dla stosunku pracy.

Zatem, „ulga” od opodatkowania dla umów o pracę, jest iluzorycznie niska a zwolnienie z opodatkowania świadczeń z tytułu diet i ryczałtów dla umów cywilnoprawnych dają znacznie wyższe korzyści, niż zatrudnienie na podstawie umowy o pracę.

9.7.3. Wyliczenie oszczędności kosztów pracodawcy transportowego z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdem w odniesieniu do wszystkich typów transportu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”, cross-trade, kabotaż

TABELA 9 – wyliczenie szacunkowych oszczędności dla umowy cywilnoprawnej o świadczenie usług kierowania pojazdami, z tytułu wykazanych zwolnień, finansowych lub administracyjnych

Lp.	Źródło oszczędności	Założenia	Wymiar oszczędności
1	Świadczenie chorobowe wypłacane przez ZUS od 1 dnia chorobowego	Średnia ilość czasu chorobowego pracowników w przeliczeniu na 1 pracownika wynosi 15,5 dnia*. Wartość ta została obniżona na potrzeby niniejszego obliczenia o 50%.	min.: 1212 zł (rok), czyli 101 zł miesięcznie za jednego statystycznego kierowcę Wartość ta może zostać pomnożona x 2 i wówczas będzie odpowiadała statystyce ZUS (6064 zł brutto : 2 = 3032 zł x 80% = 2426 zł: 2 = 1213 zł)

2	Zwolnienie z obowiązku prowadzenia teczki akt pracowniczych z podziałem na części A,B,C,D (co stanowi wymierny koszt administracyjny w przedsiębiorstwie)	Na administrowanie dokumentacją oraz przygotowanie i zarządzanie aktami statystycznie można założyć potrzebę poświęcenia 1 godziny w miesiącu oraz koszt materiałów w szacunkowej wartości 50 zł brutto. Wartość ta uwzględnia czas i kosztu założenia nowych akt.	50 zł miesięcznie za 1 kierowcę
3	Zwolnienie z obowiązku uzyskania od kierowców wniosków na rozliczenie okresu pracy w niedzielę i święta w stosunku 1:1.	Statystycznie można przyjąć w sposób bardzo ostrożny, że każdy kierowca może mieć przynajmniej jedno takie zdarzenie w miesiącu. Eliminacja przedmiotowego obowiązku generuje oszczędności administracyjne, trudne do wyliczenia. Jednocześnie, uniknięcie obowiązku zwrotu lub rozliczenia czasu wolnego generuje oszczędność na poziomie od 140 do 210 zł brutto za 1 dzień podlegający zwrotowi lub rozliczeniu lub przyjęciu wniosku obniżającego wymiar rozliczenia z 1:1,5 do 1:1.	Szacunkowa prawdopodobnie znacznie zaniżona wartość to około 50 – 220 zł miesięcznie Na potrzeby wyliczenia przyjmuje się wartość oszczędności: 100 zł miesięcznie za jednego kierowcę

4	Zwolnienie z obowiązku realizacji badania lekarskiego/wstępnego/okresowego	Rynkowa wartość badania waha się w przedziale 100-120 zł za kierowcę. Przyjęto wartość niższą. Do tego należy doliczyć fluktuację roczną kierowców na poziomie 15%, dla których stale jest generowany przedmiotowy koszt w przypadku umów o pracę.	Szacunkowa oszczędność miesięczna per jeden kierowca w miesiącu 20 zł
5	Zwolnienie z obowiązku prowadzenia, administrowania i zarządzania Regulaminem Pracy, Regulaminem Wynagrodzeń, Oceną Ryzyka Zawodowego, Szkoleniami BHP, badaniami wysokościowymi, informacji o warunkach zatrudnienia, Zaświadczeń działalności Gospodarczych, wystawianych w pozycji „urlop wypoczynkowy”, wyliczania dokładnej ewidencji czasu pracy, zwolnienie z obowiązku prowadzenia zaświadczenia o zatrudnieniu lub niezatrudnieniu u innego pracodawcy (na podstawie obowiązku z UoCzPK) etc.	Sumaryczna wartość szacunkowa	Szacunkowa oszczędność miesięczna per jeden kierowca w miesiącu to: 50 zł

6	Obniżenie wymiaru czasu pracy z tytułu fikcji prawnej pracy za 15 minut przerwy, gdy wymiar pracy dziennej osiągnął co najmniej 6 godzin	Łączny uzysk finansowy za nie podlegający obowiązkowi wypłaty w umowie cywilnoprawnej czasowy wynosi do 5,5 godziny w miesiącu. (15 min x 21 dni = 5,5 godziny) Za ten czas fikcji prawnej przewoźnik nie wypłaca np. płacy minimalnej lub sektorowej np.: 11 euro x 4,5 zł x 5,5 godziny w miesiącu = 272 zł oszczędności Jednocześnie, wartość ta nie będzie podstawą do naliczenia 50% z godzin nadliczbowych. Można więc pomnożyć ją x 50% = 136 zł + 272 = 408 zł	Szacunkowa bezpieczna średnia wartość oszczędności to: 300 zł miesięcznie za 1 kierowcę
7	SZACUNKOWA SUMA OSZCZĘDNOŚCI:		od 621 zł brutto** do 1242 zł brutto** w przeliczeniu na każdego kierowcę w miesiącu

* Raport absencji chorobowej w 2020 r. – ZUS – Departament Statystyki i Prognoz Aktuariatnych, marzec 2021 r. (Zakład Ubezpieczeń Społecznych, https://www.zus.pl/documents/10182/39590/Absencja+chorobowa_raport_2020.pdf/6ba50f53-bbab-dc1c-f4bf-f874fdb2561)

**Można przyjąć, że przedmiotowa wartość oszczędności może wynieść nawet 2x więcej od wyliczenia. Warto zauważyć, że niektóre wartości zostały zaniżone dwu, a inne czterokrotnie. Nie zostały także uwzględnione niektóre drobne czynności lub koszty związane z zatrudnieniem na podstawie umowy o pracę a nie występujące w przypadku zatrudnienia na podstawie umowy cywilnoprawnej o świadczenie usług kierowania pojazdem”. Wykaz wszystkich czynności zwolnień z czynności został opublikowany w jednym ze wcześniejszych opracowań.

9.7.4. Sumaryczne szacunkowe wyliczenie oszczędności z kosztów pracodawcy transportowego z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdem w odniesieniu do wszystkich typów transportu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”

TABELA 10 – oszczędności z różnicy podstawy ubruttowania umowy cywilnoprawnej oraz umowy o pracę po 2 lutego 2022 r.

Lp.	A	B	C
	UMOWA O PRACĘ	UMOWA CYWILNOPRAWNA	Obniżenie kosztu ubruttowania Umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem
1	– 7 182 zł „do ręki”; za miesiąc (21 dni – kwiecień) – 8 316 zł brutto; – 9 558 zł łączny koszt**	3 988 zł „łączny koszt” oskładkowania*	$1560 \text{ zł}^* + 621/1242 =$ od 2 181 zł do 2 802 zł
2	– 8 316 zł „do ręki”; za miesiąc (21 dni – kwiecień) – 9 639 zł brutto; – 10 881 zł łączny koszt ** – 10 936 zł łączny koszt ***	3 988 zł „łączny koszt” oskładkowania*	$1560 \text{ zł}^* + 621/1242 =$ od 2 181 zł do 2 802 zł $1797 \text{ zł}^{***} + 621/1242 =$ od 2 418 zł do 3 039 zł
3	– 9 030 zł „do ręki”; za miesiąc (21 dni – kwiecień) – 10 458 zł brutto; – 11 700 zł łączny koszt ** – 11 923 zł łączny koszt ***	3 988 zł „łączny koszt” oskładkowania *	$1560 \text{ zł}^* + 621/1242 =$ od 2 181 zł do 2 802 zł $2525 \text{ zł}^{***} + 621/1242 =$ od 3 146 zł do 3 767 zł

* Przykładowa oszczędności wyliczona od różnicy podstawy oskładkowania, pomiędzy podstawą 6064 zł a 3310 zł (19,70 zł x 168 godz. za kwiecień). 6064 zł – 3310 zł = 2754 zł (które w przypadku umowy cywilnoprawnej jest wartością netto, ponieważ jest wypłacone w formie diety lub ryczałtu noclegowego, które są zwolnione z oskładkowania. Natomiast 2754 zł jest wartością netto (w ogóle nie podlegającą oskładkowaniu ZUS), zatem: 2754 zł netto przekłada się na 3581 zł brutto oraz 4314 zł łącznego kosztu pracodawcy.

Zatem: 4314 zł kosztu całkowitego – 2754 zł netto = **1560 zł (oszczędność po 2 lutego 2022 r. w przypadku zatrudnienia na podstawie umowy cywilnoprawnej względem umowy o pracę)**.

** Przykładowy łączny koszt pracodawcy po lutym 2022 r., naliczany od 6064 zł (przeciętne minimalne wynagrodzenie w gospodarce).

*** Przykładowy łączny koszt pracodawcy po lutym 2022 r., naliczany od nadwyżki ponad 6064 zł (przeciętne minimalne wynagrodzenie w gospodarce), w przypadku wysokiego wynagrodzenia lub małej ilości diet, które można ująć w ramach „ulgi”.

Oszczędności z tytułu zastosowania umowy cywilnoprawnej w transporcie bilateralnym, tranzyt lub „nieobciążonym”, sięgają od **1560 zł do 3760 zł** w przeliczeniu na jednego kierowcę za jeden miesiąc pracy.

9.8.1. Wyliczenie możliwych oszczędności dla transportu typu cross-trade, kabotaż – wyliczenie oszczędności kosztów pracodawcy transportowego z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdem w odniesieniu do typów transportu: cross-trade, kabotaż

Część przewoźników znacząco nadpłaca ponad wymiar płacy sektorowej (różnica pomiędzy 11 euro brutto, czyli 342 zł (do ręki) a 430 zł do ręki = **88 zł netto „nadpłaty”, którą można wypłacić w formie diety lub ryczałtu noclegowego** i nie będzie podlegała obowiązkowi oskładkowania, lecz co ważniejsze także **opodatkowania** – co będzie stanowiło oszczędność pracodawcy zatrudniającego na podstawie umowy o świadczenie usług kierowania (dla umów o pracę nie przewidziano możliwości wypłaty diet i ryczałtów noclegowych po styczniu 2022 r. w międzynarodowym przewozie drogowym) – vide poniżej.

TABELA 11 – wyliczenie nadwyżki płaconej ponad wymiar płacy sektorowej, określonej na poziomie 342 zł netto (czyli 396 brutto, czyli 11 euro)

Lp.	A		B	D
1	396 zł netto („do ręki”)	396 – 342=54 zł netto	459 zł brutto – 396 = 63 zł brutto	1323 zł brutto nadwyżki w ujęciu miesięcznym*
2	430 zł netto („do ręki”)	430-342=88 zł netto	498 zł brutto – 396 = 102 zł brutto	2 142 zł brutto nadwyżki w ujęciu miesięcznym*
3	460 zł netto („do ręki”)	460 -342 = 118 zł netto	534 zł brutto – 396 = 138 zł brutto	2 898 zł brutto nadwyżki w ujęciu miesięcznym

* Nadwyżka, płacona ponad wymiar płacy sektorowej określonej na poziomie 342 zł netto.

Pozornie mogło by się wydawać, że po zastosowaniu „ulgi” od oskładkowania, nie ma żadnej korzyści uzupełnienia w przypadku umowy o świadczenie usługi kierowania „nadwyżki” ponad płacę sektorową dietami i ryczałtami w przypadku transportu typu: **cross-trade, kabotaż** w porównaniu do umowy o pracę, ponieważ § 2 pkt. 16) Rozp. Ministra Pracy z 1998 r. przewiduje możliwość obniżenia wymiaru podstawy oskładkowania do wartości 6064 zł.

Warto jednak podkreślić, że w przypadku zmniejszonej liczby dni w miesiącu, za które można wypłacić diety (np. 14 lub 15), podstawa oskładkowania nie będzie wynosić 6064 zł, **lecz wartość wyższą, którą będzie trzeba w pełni oskładkować**. Tę zależność obrazuje Tabela 12.

**TABELA 12 – wyliczenie podwyższonych kosztów
oskładkowania w przypadku zmniejszonej liczby dni
w miesiącu, za które wypłacane są diety**

Lp.	A	B	C	D	D	E
1	396 zł netto („do ręki”)	459 zł brutto	9 639 zł brutto	3 307 zł za 15 diet	9 639 zł – 3 307 zł = 6 332 zł brutto**	6 332 zł – 6064 zł = 268 zł *
2	430 zł netto („do ręki”)	498 zł brutto	10 458 zł brutto	3 307 zł za 15 diet	10 458 zł – 3 307 zł = 7151 zł brutto**	7151 zł – 6064 zł = 1087 zł *
3	460 zł netto („do ręki”)	534 zł brutto	11 214 zł brutto	3 307 zł za 15 diet	11 214 zł – 3 307 zł = 7 907 zł brutto**	7907 zł – 6064 zł = 1843 zł*

*Dodatkowa kwota do oskładkowania w przypadku umowy o pracę, pomimo zastosowania ulgi w oskładkowaniu.

**Wartość po zastosowaniu ulgi od oskładkowania jest wyższa najczęściej wskutek niewystarczającej ilości sumy hipotetycznych diet w danym miesiącu, co skutkuje, iż wymiar oskładkowania będzie obliczony nie od 6064 zł, lecz od wartości wyższej.

W tym miejscu można nadmienić, że **sytuacja zupełnie odmiennie wygląda w przypadku opodatkowania** wymiaru wynagrodzenia, ponieważ w tym przypadku od podstawy wymiaru opodatkowania, zgodnie z treścią art. 21 ust. 1 pkt. 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z art. 21b znowelizowanej UoCzPK, **można odliczyć zaledwie 30% diet** i zaledwie taka (niska) wartość może zostać zaliczona na poczet kosztu uzyskania przychodu, co da realną „ulgę” w przybliżeniu w kwocie zaledwie od około 155 zł do 340 zł miesięcznie w przeliczeniu na jednego kierowcę – co obrazuje Tabela 13.

Zatem przewoźnikowi, który wypłaca dzienny wymiar wynagrodzenia w kwocie wyższej niż płaca sektorowa, będzie prawdopodobnie zależało na obniżeniu wymiaru **opodatkowania** poprzez wypłatę „nadwyżki” ponad unijne minimum płacy

sektorowej w formie diet lub ryczałtów, jako świadczeń zwolnionych z oskładkowania i opodatkowania.

Dlatego wypłata nadwyżki ponad minima wynikające z płacy sektorowej w formie diet i ryczałtów będą źródłem realnej oszczędności w firmie transportowej na poziomie kosztu opodatkowania pracy (17%).

TABELA 13 – oszczędność podatkowa z tytułu nieuwzględniania w podstawie opodatkowania kwot diet i ryczałtów, stanowiących nadwyżkę brutto

Lp.	A		B	D	E
1	396 zł netto („do ręki”)	396 zł – 342 zł = 54 zł netto	459 zł brutto – 396 zł = 63 zł brutto	1323 zł brutto nadwyżki w ujęciu miesięcznym*	155 zł*
2	430 zł netto („do ręki”)	430 – 342 zł = 88 zł netto	498 zł brutto – 396 = 102 zł brutto	2 142 zł brutto nadwyżki w ujęciu miesięcznym*	252 zł*
3	460 zł netto („do ręki”)	460 zł – 342 zł = 118 zł netto	534 zł brutto – 396 = 138 zł brutto	2 898 zł brutto nadwyżki w ujęciu miesięcznym	340 zł*

**Oszczędność w podatku, po obniżeniu podstawy opodatkowania kwotami diet i ryczałtów, w przypadku umowy o świadczenie usług.*

Przez przychód brutto rozumie się, wartość przychodu zawierającego oskładkowanie i opodatkowanie bez uwzględnienia „kosztu pracodawcy”.

Historyczne realia rynkowe obowiązujące do 2 grudnia 2022 r. spowodowały, że przewoźnicy wypłacali kierowcom pozornie mniej więcej podobne wartości z tytułu wynagrodzenia w przeliczeniu za jedną dniówkę jak obecnie, ale po 1 lutym 2022 r. różnica w koszcie pracy przewoźnika wynika głównie z faktu, że obecnie w niektórych typach transportu (cross-trade i kabotaż) lub niektórych rodzajach umowy (umowa o pracę), nie można przebywać w podróży służbowej, a więc brak jest składnika zwolnionego z ubruttowienia, który dotychczas był zaliczany na poczet płacy minimalnej (obecnie sektorowej).

Zatem, przewoźnik wypłacając **np. 360 zł netto** („do ręki”) lub **450 zł netto** („do ręki”), w pewnym sensie – **NADPŁACA kierowcom** (tzn. ponosi znacznie wyższy koszt niż to wynika z minimumów prawa UE).

Przykład wzrostu kosztów wynagrodzenia po 1 lutego 2022 r:

a) pracodawca mógłby obecnie wypłacić **396 zł brutto** za 1 dzień kierowania (11 euro x 4,5 zł x 8 godzin)

jednak

b) pracodawca wypłaca często **502 zł brutto** lub **628 zł brutto**.

Wymiar „nadpłaty”/wzrost kosztu wynosi:

Wariant A: 502 zł – 396 zł = **106 zł**, za każdy dzień kierowania po 1 lutego 2022 r. (w przypadku zatrudnienia na podstawie umowy o pracę, gdy nie można zaliczyć diet i ryczałtów do wynagrodzenia „sektorowego”);

Wariant B: 628 zł – 396 zł = **232 zł**, za każdy dzień kierowania po 1 lutego 2022 r. (w przypadku zatrudnienia na podstawie umowy o pracę gdy nie można zaliczyć diet i ryczałtów do wynagrodzenia „sektorowego”).

Zatem miesięczny wzrost kosztu ubruttowienia umów o pracę lub typu transportu wynosi:

Wariant A: 106 zł x np. 22 dni = **2 332 zł** za miesiąc pracy jednego kierowcy;

Wariant B: 232 zł x np. 22 dni = **5 104 zł** za miesiąc pracy jednego kierowcy.

Historycznie ukształtował się wysoki wymiar wynagrodzenia kierowców, ponieważ, dotychczas (do 2 lutego 2022 r.) w przypadku umów o pracę do płacy minimalnej można było zaliczyć diety i ryczałty noclegowe, których netto = brutto (z uwagi na brak oskładkowania i opodatkowania do górnej granicy limitu z załącznika do Rozporządzenia Ministra Pracy). Od marca 2022 r. dla umów o pracę nie przewidziano możliwości wypłaty diet i ryczałtów za noclegi oraz nie przewidziano możliwości zaliczenia tych świadczeń w „obrys” płacy „sektorowej” – co wywołało drastyczny wzrost kosztów ubruttowienia pracy – przed zastosowaniem ulg.

9.8.2. Prawne metody obniżenia wymiaru ubruttowienia wynagrodzenia kierowców międzynarodowego transportu drogowego dla wszystkich typów transportu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”, cross-trade, kabotaż od 2 lutego 2022 r.

W celu obniżenia wymiaru ubruttowienia (zarówno oskładkowania, jak i opodatkowania), możliwe jest zastosowanie kilku przewidzianych prawem możliwości (np.: ulg, zwolnień, obniżen podstaw wymiaru pracy etc.). Zwolnienia dla umów o pracę oraz umów cywilnoprawnych (umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami) są w wielu aspektach podobne, ale pod wieloma względami występuje wiele różnic.

Już na wstępie można powiedzieć, że wymiar „ulg” oraz korzyści dla umów cywilnoprawnych, jest wyższy względem umowy o pracę.

1. Wykaz ulg dla umów o pracę

- a) ulga skutkująca **obniżeniem podstawy oskładkowania do wartości 6064 zł** dla transportu typu cross-trade, kabotaż, bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”; (w trybie § 2 pkt. 16) Rozp. Ministra Pracy z 1998 r.)
- b) ulga od opodatkowania **w wymiarze około 155 zł – 340 zł miesięcznie od kierowcy;**

2. Wykaz ulg dla umów cywilnoprawnych

- a) ulga skutkująca obniżeniem podstawy oskładkowania do wartości nie niższej od 6064 zł dla transportu typu *cross-trade*, kabotaż; (w trybie § 2 pkt. 16) Rozp. Ministra Pracy z 1998 r.);
- b) ulga skutkująca obniżeniem podstawy oskładkowania **poniżej** 6064 zł (jeśli przychód był niższy od 6064 zł np. wypłacono 3200 zł wynagrodzenia minimalnego a nadwyżkę uzupełniono dietami lub ryczałtami noclegowymi) dla transportu typu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”, jednak podstawa oskładkowania nie może być niższa od minimalnej płacy dla umów cywilnoprawnej czyli nie niższa niż ilość godzin pracy x 19,70 zł – co daje np. w lutym 3200 zł brutto za 160 godz. (w trybie § 1 Rozp. Ministra Pracy z 1998 r.);
- c) obniżenie wymiaru **oskładkowania (ZUS)** części wynagrodzenia wypłaconego w formie diet i ryczałtów za noclegi dla transportu typu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”, ale w wymiarze nie niższym niż 3 200 zł brutto;
- d) obniżenie wymiaru **opodatkowania (US)** części wynagrodzenia wypłaconego w formie diet i ryczałtów za noclegi dla transportu typu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”, ale w wymiarze nie niższym niż 3 200 zł brutto;
- e) obniżenie wymiaru **opodatkowania (US)** wypłaty części wynagrodzenia wypłaconego w formie diet lub ryczałtów za noclegi wypłaconego z tytułu „nadpłaty” ponad minimalną wartość płacy sektorowej (czyli ponad 11 euro/1h);
- f) możliwość obniżenia wymiaru pracy i przez to obniżenia wymiaru wynagrodzenia bazowego, za które należy zapłacić „płacę sektorową”;
- g) obniżenie kosztów prowadzenia zatrudnienia z tytułu kilkudziesięciu różnorodnych zwolnień o charakterze administracyjnym;
- h) obniżenie kosztów z tytułu przejęcia od pierwszego dnia obowiązków płatnika przez ZUS w przypadku zwolnienia chorobowego.

3. Wyliczenie wymiaru ulg przysługujących przewoźnikowi z tytułu umowy o pracę

Przewoźnikowi zatrudniającemu kierowcę na podstawie umowy o pracę przysługują:

- a) ulga obniżająca wymiar oskładkowania;
- b) ulga obniżająca wymiar opodatkowania.

Ulgę obniżającą wymiar oskładkowania wylicza się w co do zasady bardzo prosty sposób wynikający z § 2 pkt. 16) Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 1998 r.

4. Wyliczenie wymiaru ulg przysługujących przewoźnikowi z tytułu Umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami

Aktualnie:

- a) w przypadku zatrudnienia na podstawie umowy o pracę, po nowelizacji art. 21b UoCzK w ogóle nie ma możliwości wypłaty diet i ryczałów za nocleg;
- b) w przypadku zatrudnienia na podstawie umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami istnieje możliwość wypłaty diet i ryczałów a ponadto, świadczenia te są nadal zwolnione z oskładkowania i opodatkowania – czyli netto = brutto.

Zatem, w przypadku transportów typu: **cross-trade, kabotaż** – ewentualna nadwyżka ponad „płacę sektorową” (np. 11 euro) może być wypłacona w formie diet i ryczałów noclegowych i przedmiotowa wartość może stanowić źródło oszczędności w przypadku wypłaty kierowcy wysokiego wynagrodzenia „do ręki” oraz niskiego wymiaru diet w danym miesiącu (np. 14 diet).

**TABELA 14 – porównanie podstaw oskładkowania
w przypadku umowy o pracę i umowy o świadczenie usług
kierowania pojazdem w transporcie typu cross-trade lub
kabotaż w przypadku uwzględnienia 15 diet**

Lp.	A		B	C	D	E	F
1	396 zł netto („do ręki”)	9639 zł brutto	3 307 zł*	6332 zł**	6064***	375 zł****	77 zł*****
2	430 zł netto („do ręki”)	10 458 zł brutto	3 307 zł*	7151 zł**	6064 zł***	1310 zł****	268 zł*****
3	460 zł netto („do ręki”)	11 214 zł brutto	3 307 zł*	7907 zł**	6064***	2210 zł****	453 zł*****

* Wartość hipotetycznych diet (15 diet x 4,5 zł)

**Podstawa oskładkowania w przypadku umowy o pracę, po odjęciu wartości hipotetycznych diet

***Podstawa oskładkowania w przypadku umowy o świadczenie usług po odjęciu kwoty nadwyżki, wypłacanej z tytułu diet i ryczałtów (składniki nieoskładkowane) i odjęciu wartości hipotetycznych diet (nadwyżki zostały wyszczególnione w Tabeli nr 8)

**** Wartość, stanowiąca źródło oszczędności w przypadku umowy o świadczenie usług, wynikająca z porównania podstaw oskładkowania umowy o pracę i umowy o świadczenie usług (6332 zł – 6064 zł = 268 zł brutto, co przekłada się na 375 zł dodatkowej podstawy oskładkowania w przypadku umowy o pracę) (7151 zł – 6064 zł = 1087 zł brutto, co przekłada się na 1310 zł dodatkowej podstawy oskładkowania w przypadku umowy o pracę) (7907 zł – 6064 zł = 1843 zł brutto, co przekłada się na 2210 zł dodatkowej podstawy oskładkowania w przypadku umowy o pracę). Metoda obliczenia: 452 zł – 375 zł (całkowity koszt pracodawcy) = 77 zł / 1578 zł – 1310 zł (całkowity koszt pracodawcy) = 268 zł / 2663 zł – 2210 zł (całkowity koszt pracodawcy) = 453 zł

***** Oszczędność wynikająca z porównania podstaw oskładkowania umowy o pracę i umowy o świadczenie usług (6332 zł – 6064 zł = 268 zł brutto, co przekłada się na 375 zł łącznego kosztu pracodawcy) (7151 zł – 6064 zł = 1087 zł brutto, co przekłada się na 1310 zł łącznego kosztu pracodawcy) (7907 zł – 6064 zł = 1843 zł brutto, co przekłada się na 2210 zł łącznego kosztu pracodawcy).

9.8.3. Zbiornicze porównanie kosztów wynagrodzenia kierowców międzynarodowego transportu drogowego dla wszystkich typów transportu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”, cross-trade, kabotaż od 2 lutego 2022 r.

TABELA 15 – podsumowanie oszczędności z różnicy podstawy ubruttowania umowy cywilnoprawnej oraz umowy o pracę po 2 lutego 2022 r. dla transportu typu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”

Lp.	OSZCZĘDNOŚCI TRANSPORTU TYPU: BILATERALNY, TRANZYT, „NIEOBCIĄŻONY”		
	A	B	C
	Umowa o pracę	Umowa cywilnoprawna	Obniżenie kosztu ubruttowania umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem
1	– 7 182 zł „do ręki”; za miesiąc (21 dni – kwiecień) – 8 316 zł brutto; – 9 558 zł łączny koszt**	3 988 zł „łączny koszt” oskładkowania*	1560 zł* + 621 zł/1242 zł = od 2 181 zł do 2 802 zł
2	– 8 316 zł „do ręki”; za miesiąc (21 dni – kwiecień) – 9 639 zł brutto; – 10 881 zł łączny koszt** – 10 936 zł łączny koszt***	3 988 zł „łączny koszt” oskładkowania*	1560 zł* + 621 zł/1242 zł = od 2 181 zł do 2 802 zł 1797 zł*** + 621 zł/1242 zł = od 2 418 zł do 3 039 zł

3	– 9 030 zł „do ręki”; za miesiąc (21 dni – kwiecień) – 10 458 zł brutto; – 11 700 zł łączny koszt** – 11 923 zł łączny koszt ***	3 988 zł „łączny koszt” oskładkowania*	1560 zł* + 621 zł/1242 zł = od 2 181 zł do 2 802 zł 2525 zł*** + 621 zł/1242 zł = od 3 146 zł do 3 767 zł
---	---	---	---

* Przykładowe oszczędności wyliczone od różnicy podstawy oskładkowania, pomiędzy podstawą 6064 zł a 3310 zł (19,70 zł x 168 godz. za kwiecień). 6064 zł – 3310 = 2754 zł (które w przypadku umowy cywilnoprawnej jest wartością netto, ponieważ jest wypłacone w formie diety lub ryczałtu noclegowego, które są zwolnione z oskładkowania. Natomiast 2754 zł jest wartością netto (w ogóle nie podlegającą oskładkowaniu ZUS), zatem: 2754 zł netto przekłada się na 3581 zł brutto oraz 4314 zł łącznego kosztu pracodawcy.

Zatem: 4314 zł kosztu całkowitego – 2754 zł netto = **1560 zł (oszczędność po 2 lutym 2022 r. w przypadku zatrudnienia na podstawie umowy cywilnoprawnej względem umowy o pracę).**

** Przykładowy łączny koszt pracodawcy po lutym 2022 r., naliczany od 6064 zł (przeciętne minimalne wynagrodzenie w gospodarce).

*** Przykładowy łączny koszt pracodawcy po lutym 2022 r., naliczany od nadwyżki ponad 6064 zł (przeciętne minimalne wynagrodzenie w gospodarce), w przypadku wysokiego wynagrodzenia lub małej ilości diet, które można ująć w ramach „ulgi”.

Oszczędności z tytułu zastosowania umowy cywilnoprawnej w transporcie bilateralnym, tranzyście lub „nieobciążonym”, sięgają od **1560 zł do 3760 zł** w przeliczeniu na jednego kierowcę za jeden miesiąc pracy.

TABELA 16 – podsumowanie oszczędności z tytułu wykorzystania umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem w transporcie typu: cross-trade lub kabotaż w przypadku uwzględnienia 15 diet

Lp.	OSZCZĘDNOŚCI TRANSPORTU TYPU:						
	CROSS-TRADE, KABOTAŻ						
	A		B	C	D	E	F
1	396 zł netto („do ręki”)	9639 zł brutto	3 307 zł*	6332 zł**	6064 zł***	375 zł ****	77 zł***** + 621 zł/ 1242 zł = 698 zł/ 1319 zł
2	430 zł netto („do ręki”)	10 458 zł brutto	3 307 zł*	7151 zł**	6064 zł***	1310 zł ****	268 zł***** + 621 zł/ 1242 zł = 889 zł/ 1510 zł
3	460 zł netto (do ręki)	11 214 zł brutto	3 307 zł*	7907 zł**	6064 zł***	2210 zł ****	453 zł***** + 621 zł/ 1242 zł = 1074 zł/ 1695 zł

* Wartość hipotetycznych diet (15 diet x 4,5 zł).

** Podstawa oskładkowania w przypadku umowy o pracę, po odjęciu wartości hipotetycznych diet.

*** Podstawa oskładkowania w przypadku umowy o świadczenie usług po odjęciu kwoty nadwyżki, wypłacanej z tytułu diet i ryczałtów (składniki nieoskładkowane) i odjęciu wartości hipotetycznych diet (nadwyżki zostały wyszczególnione w Tabeli nr 8).

**** Wartość stanowiąca źródło oszczędności w przypadku umowy o świadczenie usług, wynikająca z porównania podstaw oskładkowania umowy o pracę i umowy o świadczenie usług (6332 zł – 6064 zł = 268 zł brutto, co przekłada się na 375 zł dodatkowej podstawy oskładkowania w przypadku umowy o pracę) (7151 zł – 6064 zł = 1087 zł brutto, co przekłada się na 1310 zł dodatkowej podstawy oskładkowania w przypadku umowy o pracę) (7907 zł – 6064 zł = 1843 zł brutto, co przekłada się na 2210 zł dodatkowej podstawy oskładkowania w przypadku umowy o pracę). Metoda obliczenia: 452 zł – 375 zł (całkowity koszt pracodawcy) = 77 zł/1578 zł – 1310 zł (całkowity koszt pracodawcy) = 268 zł/2663 zł – 2210 zł (całkowity koszt pracodawcy) = 453 zł.

***** Oszczędność wynikająca z obniżenia wymiaru podstawy ubruttowienia poprzez wypłatę w ramach umowy o świadczenia usług diet lub ryczałtów noclegowych jako nadwyżkę ponad „pacę sektorową” + oszczędności wynikające z tytułu wyliczenia szacunkowych oszczędności dla umowy cywilnoprawnej o świadczenie usług kierowania pojazdami, z tytułu wykazanych zwolnień, finansowych lub administracyjnych – dla 15 diet.

TABELA 17 – podsumowanie oszczędności z tytułu wykorzystania umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem w transporcie typu: cross-trade lub kabotaż w przypadku uwzględnienia 21 diet

Lp.	OSZCZĘDNOŚCI TRANSPORTU TYPU: CROSS-TRADE, KABOTAŻ						
	A	B	C	D	E	F	G
1	396 zł netto („do ręki”)	9639 zł brutto	4 725 zł*	4 914 zł	6064 zł	0 zł ***	0 zł**** + 621 zł/1242 zł
2	430 zł netto („do ręki”)	10 458 zł brutto	4 725 zł*	5 733 zł	6064 zł	0 zł ***	0 zł**** + 621 zł/1242 zł
3	460 zł netto („do ręki”)	11 214 zł brutto	4 725 zł*	6489 zł	6489 zł **	89 zł ***	89 zł**** + 621 zł/1242 zł = 710 zł/1331 zł

* 21 diet generuje kwotę około 4 724 zł (50 euro x 4,5 zł x 21 diet), którą można odliczyć od wynagrodzenia brutto, celem ustalenia podstawy oskładkowania.

** W komórce 3E wymiar 21 diet nie zdołał obniżyć wymiaru oskładkowania do przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce (6064 zł), a więc należało ustalić wartość „całkowitego kosztu pracodawcy” dla umowy o pracę – który wyniósł 89 zł, ponieważ w tej formie zatrudnienia od lutego 2022 r. nie ma możliwości nadpłaty ponad „płacę sektorową” dietami lub ryczałtami. Dlatego podstawę wymiaru oskładkowania stanowiła wartość 6489 zł – 6064 zł = 89 zł

*** „Całkowity koszt pracodawcy” dla umowy o pracę wyniósł 89 zł, ponieważ w tej formie zatrudnienia od lutego 2022 r. nie ma możliwości nadpłaty ponad „płacę sektorową” dietami lub ryczałtami. Dlatego podstawę wymiaru oskładkowania stanowiła wartość 6489 zł – 6064 zł = 89 zł

**** Oszczędności wynikające z tytułu wyliczenia szacunkowych oszczędności dla umowy cywilnoprawnej o świadczenie usług kierowania pojazdami, z tytułu wykazanych zwolnień, finansowych lub administracyjnych – dla 21 diet. Oszczędność wynosi pomiędzy **621 zł a 710 zł lub 1331 zł**.

Zasady rozliczania kierowców zatrudnionych na podstawie umowy cywilnoprawnej po nowelizacji ustawy o czasie pracy kierowców z 27 lipca 2023 r.

Prima facie należy zauważyć, że analizy poczynione w niniejszym rozdziale oraz jego podrozdziałach w znaczącym stopniu są wynikiem badań częściowych, które poczyniłem na przestrzeni ostatnich miesięcy. Część moich ustaleń publikowałem już na moim portalu prawnym Jazdaprawna.pl, którego jestem założycielem, współwłaścicielem i redaktorem naczelnym. Zależało mi bowiem na uzyskaniu informacji zwrotnych (zarówno pozytywnych jak i ewentualni krytycznych). Na szczęście, tych drugich nie doświadczyłem.

Należy wyraźnie podkreślić, że nowelizacja UoCzPK z 27 lipca 2023 r. została przygotowana bardzo nieprofesjonalnie i zawiera szereg elementarnych błędów – np.:

- myli podstawowe instytucje prawa pracy z instytucjami prawa cywilnego;
- wprowadza dwie różne podstawy zastosowania ulg od oskładkowania – wzajemnie wykluczające się;
- wprowadza możliwość zastosowania ulgi od opodatkowania umów o pracę za okres odpoczynku regularnego, ale nie można jej zastosować w odniesieniu do praktycznie żadnego kierowcy.

Reasumując nowelizacja jest pełna sprzeczności i luk prawnych. Poniżej prezentujemy zbiorcze opracowanie oraz interpretację przepisów wynikających z regulacji Ustawy o delegowaniu pracowników z 27 lipca 2023 r.

10.1. Podróż zleceńbiorky

Kierowca zatrudniony na podstawie umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem nie przebywa w „podróży służbowej” w rozumieniu art. 77⁵ § 1 Kodeksu pracy i nie wykonuje „zadań służbowych”. Taki kierowca pozostaje natomiast w tzw. podróży (zgodnie z treścią odrębnych przepisów) i z tego tytułu może otrzymywać świadczenia (diety lub ryczałty noclegowe) związane z szeroko rozumianą podróżą. Powyższe potwierdza wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie i wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, których fragmenty zostały przytoczone poniżej. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 1 grudnia 2018 r. (II FSK 3509/15) – cyt.: „(...) pojęcia «podróży» nie należy utożsamiać z «podróżą służbową» – pojęciem zdefiniowanym w Kodeksie pracy. Zatem (...) należy przyjąć, iż chodzi tu zarówno o podróż odbytą w związku z załatwianiem cudzych spraw, jak również o dojazd na miejsce wykonywania określonych czynności”.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 6 grudnia 2018 r. (I SA/Ol 621/18) – cyt.: „(...) o ile w przypadku pracowników nie ma wątpliwości, że zwolnieniem objęte są wyłącznie diety i inne należności za czas podróży służbowej to w przypadku osób niebędących pracownikami uwzględnić należy świadczenia otrzymane w związku z szeroko rozumianą podróżą (...) pojęcia «podróży» nie należy utożsamiać z «podróżą służbową» – pojęciem zdefiniowanym w Kodeksie pracy. (...) należy przyjąć, iż chodzi tu zarówno o podróż odbytą w związku z załatwianiem cudzych spraw, jak również o dojazd na miejsce wykonywania określonych czynności”.

W związku z powyższym, zleceńbiorky zatrudnionemu na podstawie umowy o świadczenie usług kierowania

pojazdem mogą być wypłacane należności związane z odbywaniem podróży, takie jak diety i ryczałty. Nie są one jednak wypłacane z tytułu „podróży służbowej” w rozumieniu przepisów prawa pracy, lecz z tytułu „podróży” w myśl odrębnych regulacji (np.: Ustawy o podatku dochodowym osób fizycznych).

10.2. „Zwolnienia” diet i ryczałtów noclegowych oraz innych udokumentowanych wydatków z oskładkowania

Kwestie dotyczące oskładkowania wynagrodzenia kierowcy zostały zawarte w trzech aktach prawnych, takich jak:

- Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych,
- Ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o czasie pracy kierowców,
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe.

W rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w § 2 ust. 1 pkt. 15 wskazano, iż: „Podstawy wymiaru składek nie stanowią następujące przychody: (...)

15) diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika – do wysokości określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju, z zastrzeżeniem pkt 17”.

Powyższy przepis stosowany jest odpowiednio w stosunku do zleceniobiorców na podstawie § 5 ust. 2 pkt. 2:

„2. Przepisy § 2-4 stosuje się odpowiednio przy ustalaniu podstawy wymiaru składek: (...)

2) osób wykonujących pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia”.

Zatem należy uznać, że co do zasady diety, ryczałty i inne udokumentowane wydatki związane z podróżą (np. koszty toalet i pryszniców) wypłacane kierowcy – zleceniobiorcy, który jest w „podróży”, nie stanowią podstawy wymiaru składek, zatem są zwolnione z oskładkowania.

10.3. „Ulgi” z tytułu Ustawy o czasie pracy kierowców

Sposób rozliczania wynagrodzenia kierowców w zakresie składek ZUS został określony w Ustawie z dnia 16 kwietnia 2004 r. o czasie pracy kierowców. Przepisy ustawy nie rozstrzygają jednoznacznie kwestii „ulgi”, które pozwalają na niezaliczenie określonych wartości do przychodu będącego podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne. Po nowelizacji bok siebie – równolegle funkcjonują dwie konkurujące z sobą regulacje prawne – określające dwie odmienne metody wyliczenia ulg (metoda „stara” obowiązująca przed 27 lipca 2023 r., która nadal obowiązuje oraz metoda nowa, wprowadzona po 27 lipca 2023 r.).

W znowelizowanej ustawie o czasie pracy kierowców w art. 26f ust. 2 wskazano, iż: „Do kierowcy, o którym mowa w ust. 1, stosuje się odpowiednio, w zakresie ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, przepisy wydane na podstawie art. 21 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych dotyczące pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców”.

W art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych wskazano odwołanie do wspomnianego już Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe – cyt. art. 21: „Minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego określa, w drodze rozporządzenia, szczegółowe zasady ustalania podstawy wymiaru składek, z uwzględnieniem ograniczenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1, oraz wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów”.

W rozporządzeniu znajduje się tylko jeden przepis dotyczący pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców i jest to § 2 ust. 1 pkt. 16, który stanowi, że:

„Podstawy wymiaru składek nie stanowią następujące przychody: (...)

- część wynagrodzenia pracowników, których przychód jest wyższy niż przeciętne wynagrodzenie, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy, zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, z wyłączeniem osób wymienionych w art. 18 ust. 12 ustawy – w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, 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, z tym zastrzeżeniem, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy”.

10.4. Wątpliwość legislacyjna dotycząca wyboru metody wyliczenia ulgi

Warto podkreślić, że ustawa o czasie pracy kierowców z jednej strony wskazuje, że w przypadku ustalania podstawy wymiaru składek należy „odpowiednio stosować” przepisy z rozporządzenia dotyczące pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, a z drugiej wskazuje na „nowy wymiar ulgi” w oskładkowaniu, która została określona w art. 26g ustawy o czasie pracy kierowców o następującym brzmieniu:

„W przypadku kierowców wykonujących zadania służbowe w ramach międzynarodowych przewozów drogowych, których miesięczny przychód jest wyższy niż przeciętne wynagrodzenie, w skład przychodu stanowiącego podstawę wymiaru

składki na ubezpieczenie społeczne, o której mowa w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych nie wchodzą:

- 1) kwota stanowiąca równowartość 60 euro za każdy dzień pobytu za granicą, z zastrzeżeniem że tak ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia;
- 2) należności stanowiące zwrot równowartości poniesionych przez kierowcę kosztów:
 - a) noclegu, o którym mowa w 8 ust. 8 rozporządzenia (WE) nr 561/2006, (czyli wyłącznie w trakcie odpoczynku regularnego tygodniowego lub rekompensaty za odpoczynek skrócony),
 - b) podróży do miejsca rozpoczęcia międzynarodowego przewozu drogowego środkami transportu innymi niż pojazd będący w dyspozycji pracodawcy lub podmiotu, na rzecz którego kierowca wykonuje międzynarodowy przewóz drogowy,
 - c) niezbędnych udokumentowanych wydatków określonych lub uznanych przez pracodawcę lub podmiotu na rzecz którego kierowca wykonuje międzynarodowy przewóz drogowy, odpowiednio do uzasadnionych potrzeb w wysokości nieprzekraczającej kwoty wydatków faktycznie poniesionych i udokumentowanych przez kierowcę,
 - d) korzystania z urządzeń sanitarnych, określonych na podstawie średnich nieudokumentowanych kosztów takich usług oferowanych w ogólnodostępnych miejscach obsługi podróżnych w państwach, w których kierowca wykonuje zadania służbowe”.

Rzecz w tym, że jak już wcześniej wskazano, w ustawie stwierdzono, że nadal obowiązuje także „stara metoda (dotychczas stosowana) ustalenia wymiaru ulgi”.

Pojawia się zatem wątpliwość, która metoda wyliczenia „ulgi” powinna być stosowana? W uzasadnieniu ustawy

o delegowaniu znalazła się informacja, że w stosunku do kierowców zastosowanie będzie miała nowa ulga wynosząca 60 euro za dzień pobytu za granicą. Jeżeli zatem przyjąć, że zastosowanie ma ulga wyliczana na nowych warunkach w ujednoliconej wartości 60 euro za dobę, a nie ulga w postaci wyliczania hipotetycznych diet w różnych kwotach „przypisanych” do każdego kraju, to pozostawienie w ustawie o czasie pracy kierowców art. 26f ust. 2 należy uznać za błąd legislacyjny. Można jednak założyć z dużą dozą bezpieczeństwa, że ulga w wysokości 60 euro/dzień ma zastosowanie do kierowców zatrudnionych na podstawie umowy o pracę.

Warto zwrócić uwagę, że w art. 26g ustawy o czasie pracy kierowców jest mowa o kierowcach wykonujących „zadania służbowe”. Sformułowanie „zadania służbowe” jest ściśle związane z wykonywaniem podróży służbowej, o której w art. 77⁵ Kodeksu pracy – cyt. „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”.

„Zadania służbowe” w ramach podróży służbowych mogą być zatem wykonywane wyłącznie przez osoby zatrudnione na podstawie: umowy o pracę, powołania, wyrobu, mianowania lub spółdzielczej umowy o pracę. Ponadto „zadania służbowe” są wykonywane przez różnego rodzaju funkcjonariuszy np.: SKW, SWW, ABW, CBA *etc.*

Mając powyższe na uwadze, „zadania służbowe” „nie mogą być wykonywane przez zleceniobiorców zatrudnionych na podstawie umowy o świadczenie usług”, ponieważ nie są oni w podróży służbowej, która warunkuje wykonywanie zadań służbowych.

Należy jednak zastanowić się nad tezą, czy pomimo użycia w art. 26g zwrotu cyt.: „kierowców wykonujących zadania służbowe”, celem ustawodawcy nie było objęcie tym przepisem również zleceniobiorców. Wskazywać na to może 26g ust. 2 pkt. b i c – cyt.:

„2) należności stanowiące zwrot równowartości poniesionych przez kierowcę kosztów:

b) podróży do miejsca rozpoczęcia międzynarodowego przewozu drogowego środkami transportu innymi niż

- pojazd będący w dyspozycji pracodawcy lub podmiotu, na rzecz którego kierowca wykonuje międzynarodowy przewóz drogowy,
- c) niezbędnych udokumentowanych wydatków określonych lub uznanych przez pracodawcę lub podmiot, na rzecz którego kierowca wykonuje międzynarodowy przewóz drogowy, odpowiednio do uzasadnionych potrzeb w wysokości nieprzekraczającej kwoty wydatków faktycznie poniesionych i udokumentowanych przez kierowcę”.

Ustawodawca jasno wskazuje, że podróż do miejsca wykonywania transportu nie może odbyć się pojazdem będącym w dyspozycji „pracodawcy” lub „podmiotu na rzecz którego kierowca wykonuje przewóz” i niezbędne udokumentowane wydatki są uznane przez „pracodawcę” lub „podmiot na rzecz którego kierowca wykonuje przewóz”.

Być może ów „Podmiot na rzecz którego kierowca wykonuje międzynarodowy przewóz” drogowy może być rozumiany jako zleceniobiorca, co oznaczałoby, że przepis ma zastosowanie również do umowy zlecenie lub umów o świadczenie usług kierowania pojazdami, co mogłoby oznaczać, że w odniesieniu do tych umów cywilnoprawnych równolegle przysługuje:

1. zwolnienie z oskładkowania diet i ryczałtów noclegowych oraz
2. ulga 60 euro za dzień.

Trudno jednak całkowicie jednoznacznie stwierdzić, jaka była intencja legislatora, ponieważ przepis ten został napisany tak nieudolnie, a wręcz wadliwie, że stanowi źródło całkowicie sprzecznych informacji, a w „uzasadnieniu ustawy o delegowaniu” brak na ten temat komentarza.

Niezależnie od powyższego, warto zwrócić uwagę na jeszcze jedną nieścisłość i wadliwość legislacyjną również w zakresie uzasadnienia. Gdy bowiem dokładnie przyjrzymy się jego treści, to tym bardziej pokazuje ono wadliwość legislacyjną, gdyż w zakresie ulgi od opodatkowania w uzasadnieniu jest wprost wyrażone, że dotyczy to umowy o pracę oraz umowy zlecenia (zatem wynika to zarówno wprost z przepisu, jak i z uzasadnienia). W związku z tym

możemy przyjąć faktyczne wprowadzenie ulgi, bowiem konstatuje to zarówno przepis, jak i uzasadnianie. Z kompletnie odmienną sytuacją mamy do czynienia w przypadku ulgi od oskładkowania. Wadliwym jest już fakt posłużenia się w przepisie sformułowaniem „zadanie służbowe”, które jak wskazano wyżej determinują fakt umowy o pracę, ale także brak jest informacji w tym przedmiocie w treści uzasadnienia. Jeżeli zatem legislator jest konsekwentny, to oskładkowanie w tym obszarze nie powinno mieć miejsca w przypadku umów o świadczenie usług, a co za tym idzie nie ma potrzeby naliczać ulgi, bo w ogóle oskładkowania nie ma. Jeżeli w uzasadnieniu jest opisana dokładnie ulga przysługująca umowom o pracę i umowom zlecenia w zakresie opodatkowania, to naturalną konsekwencją powinno być także opisanie tej ulgi w zakresie oskładkowania dla umów cywilnoprawnych i umów o pracę. Tymczasem brak tam takiej informacji, zatem literalnie z przepisu można by domniemywać, że w ogóle oskładkowanie nie powinno być naliczone. Jawi się zatem pytanie czy mamy do czynienia z celowym pominięciem oskładkowania przy tego rodzaju umowach przez legislatora czy wadliwej regulacji i uzasadnieniu.

Ponadto dotychczasowe stanowisko Zakładu Ubezpieczeń Społecznych²⁷ wskazywało, że ulga w oskładkowaniu dotyczy również zleceniobiorców (czyli kierowców zatrudnionych na podstawie umowy o świadczeniu usług kierowania pojazdami). Nielogiczne zatem byłoby wyłączenie zleceniobiorców z „nowej ulgi” po zmianie przepisów.

Powstaje zatem pytanie, czy przepis art. 26g ustawy o czasie pracy kierowców może mieć zastosowanie również do zleceniobiorców? Logicznym byłoby przyjęcie takiej tezy, pomimo błędu legislacyjnego w postaci użycia sformułowania „podróż służbowa”. Do tej pory ZUS w swoich opracowaniach przyjmował, że „stara” ulga dotycząca oskładkowania ma zastosowanie do zleceniobiorców. Można stwierdzić, że ZUS stoi na stanowisku, iż kierowcy – zleceniobiorcy – zatrudnieni na podstawie umowy

²⁷ Pisemne stanowisko Dyrektora Departamentu Ubezpieczeń i Składek Zakładu Ubezpieczeń Społecznych ZUS z 27 marca 2024 r., sygn.: 992900.4101.287.2023, UNP 2024-00134479.

o świadczeniu usług kierowania pojazdami, wykonują „zadania służbowe” pomimo, że nie są w „podróży służbowej”. W swoim poradniku ZUS wskazał, iż: „Kierowcy zatrudnieni na podstawie umowy zlecenia, którzy wykonują zadania służbowe w ramach międzynarodowych przewozów drogowych, od 2 lutego 2022 r. nie są w podróży służbowej w rozumieniu przepisów art. 77⁵ Kodeksu Pracy. Od tej daty, wyłączenie z podstawy wymiaru składek diet i innych należności wypłaconych z tytułu podróży służbowej nie ma do nich zastosowania”.

Powyższe stanowisko ZUS zostało jednak oparte na „prawie kaduka” (czyli bez normatywnej podstawy prawnej). Jeżeli przyjąć tezę, że art. 26g ustawy o czasie pracy kierowców jest stosowany również do zleceniobiorców, to pojawia się kolejne pytanie, czy w takim razie diety i ryczałty, które zleceniobiorca otrzymuje w ramach podróży mogą zostać zwolnione z oskładkowania, pomimo stosowania ulgi, której założeniem jest rekompensowanie niedogodności powstałych z braku możliwości zwolnienia diet i ryczałtów z oskładkowania. ZUS stoi na stanowisku, że w stosunku do zleceniobiorców nie można równolegle zastosować zwolnienia diet i ryczałtów z oskładkowania, ale podobnie jak w poprzednim przypadku – własne twierdzenie opiera także na „prawie kaduka” i nie wskazuje jakiegokolwiek podstawy prawnej własnych twierdzeń. Można powiedzieć, że ZUS opiera własne twierdzenie na założeniu logicznym, iż skoro przedsiębiorca korzysta z jednej ulgi, to nie może skorzystać z innej równolegle – rzecz jednak w tym, że takie ograniczenie do wykorzystania wyłącznie jednego rodzaju „ulgi” zamiast obu naraz nie wynika z jakiegokolwiek regulacji prawnej. Konkludując, w przypadku zatrudnienia kierowców na podstawie umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami nie ma *expressis verbis* zakazu, by wypłacać jednocześnie diety i ryczałty noclegowe zwolnione z oskładkowania i jednocześnie, by korzystać z „ulgi” 60 euro/dzień. Takie rozwiązanie jest ekstremalnie korzystne dla przedsiębiorców, ale decyzję w tym zakresie musi podjąć osobiście każdy przedsiębiorca.

Z jednej strony można uznać, że diety i ryczałty są zwolnione z oskładkowania na podstawie przepisów rozporządzenia.

Z drugiej jednak, czy przyjęcie, że zleceniobiorca wykonuje zadania służbowe i stosowanie ulgi w wysokości 60 euro za dzień nie będzie się równało z potwierdzeniem tezy ZUS, odnośnie do tego, że zleceniobiorca może być w podróży służbowej, a tym samym diety i ryczałty nie mogą zostać zwolnione z oskładkowania? Niestety są to pytania, na które wprost nie da się odpowiedzieć w wyniku kardynalnych błędów legislacyjnych.

Uwzględnienie w wyliczeniach „ulgi” wskazanej w interpretacji ZUS powoduje, że umowa o świadczenie usług kierowania pojazdami generuje drastycznie niższe koszty zatrudnienia kierowców w porównaniu do umów o pracę w odniesieniu do wszystkich typów transportu wykonywanych przez kierowcę delegowanego do pracy w krajach UE. Dobrze obrazuje to przykładowa symulacja oszczędności, która została przeprowadzona dla poszczególnych typów transportu. Wykaz średnich oszczędności pomiędzy umową o świadczenie usług, a umową o pracę w **transporcie typu cross-trade** w okresie 1 miesiąca – **1 842,42 zł**. Wykaz średnich oszczędności pomiędzy umową o świadczenie usług, a umową o pracę w **transporcie typu cross-trade** w okresie 3 miesięcy – **5 527,26 zł**.

Dodatkowo powyższą oszczędność mogą powiększyć się także o:

- *– **około 200 zł** miesięcznie/jednego kierowcę – z tytułu oszczędności administracyjnych oraz oszczędności z tytułu braku konieczności uzyskania badań wstępnych i okresowych;
- *– **około 200 zł** /jednego kierowcę z tytułu składki PFRON (dla tych firm, które opłacają PFRON)

Wykaz średnich oszczędności pomiędzy umową o świadczenie usług, a umową o pracę w **transporcie bilateralnym** w okresie 1 miesiąca – **1 453,98 zł**

Dodatkowo powyższą oszczędność mogą powiększyć się także o:

- *– **około 200 zł** miesięcznie/jednego kierowcę – z tytułu oszczędności administracyjnych oraz oszczędności z tytułu braku konieczności uzyskania badań wstępnych i okresowych;

*– **około 200 zł**/jednego kierowcę z tytułu składki PFRON (dla tych firm, które opłacają PFRON)

Wykaz średnich oszczędności pomiędzy umową o świadczenie usług, a umową o pracę w **transporcie typu kabotaż** w okresie 1 miesiąca – **1 720,75 zł**

Dodatkowo powyższą oszczędność mogą powiększyć się także o:

*– **około 200 zł** miesięcznie/jednego kierowcę – z tytułu oszczędności administracyjnych oraz oszczędności z tytułu braku konieczności uzyskania badań wstępnych i okresowych;

*– **około 200**/jednego kierowcę z tytułu składki PFRON (dla tych firm, które opłacają PFRON).

** Obliczenia wykonano na podstawie realnych plików ddd, realnych kierowców wykonujących typowe przewozy w ramach poszczególnych typów transportu w realnych firmach transportowych na terenie Austrii, Niemiec, Włoch, Belgii, Wielkiej Brytanii. Wyniki mogą różnić się w zależności od ilości realizowanych godzin jazdy kierowców lub krajów w których przewozy były realizowane.*

Warto zaprezentować w tym miejscu szczegółowe rozliczenia.

Transport typu *cross-trade*

Przykład rozliczenia kierowcy wykonującego przewozy typu *cross-trade* w 3-miesięcznym okresie rozliczeniowym*.

Wygenerowana oszczędność pomiędzy rozliczeniem wynagrodzenia na umowie o pracę, a rozliczeniem wynagrodzenia na umowie o świadczenie usług: 5 527,26 zł.

Typ umowy: umowa o pracę

Wynagrodzenie netto styczeń 2024 r.	Całkowity koszt pracodawcy styczeń 2024 r.	Wynagrodzenie netto luty 2024 r.	Całkowity koszt pracodawcy luty 2024 r.	Wynagrodzenie netto marzec 2024 r. uwzględniające dopłaty do godzin nadliczbowych i godzin nocnych z I kwartału	Całkowity koszt pracodawcy marzec 2024 + dopłaty do godzin nadliczbowych i godzin nocnych z I kwartału
9 353,58 zł	13 289,17 zł	9 181,59 zł	13 166,18 zł	12 803,64 zł	18 048,39 zł

Typ umowy: umowa o świadczenie usług

Wynagrodzenie netto styczeń 2024 r.	Całkowity koszt zlecniodawcy styczeń 2024 r.	Wynagrodzenie netto luty 2024 r.	Całkowity koszt zlecniodawcy luty 2024 r.	Wynagrodzenie netto marzec 2024 r., porównane do wynagrodzenia netto z umowy o pracę, bez uwzględnienia dopłat za godziny nadliczbowe i godziny nocne	Całkowity koszt zlecniodawcy marzec 2024 r.
9 353,58 zł	13 111,23 zł	9 181,59 zł	12 986,24 zł	9 123,36 zł	12 879,01 zł

Koszty całkowite w 3-miesięcznym okresie rozliczeniowym – porównanie:

Umowa o pracę	Umowa o świadczenie usług
44 503,74 zł	38 976,48 zł

Oszczędność pomiędzy powyższymi typami umów
5 527,26 zł

Typ umowy: umowa o świadczenie usług

Styczeń

Podstawa oskładko- wania	Podstawa opodatko- wania	Ryczałty opodatko- wane	Diety opodatko- wane	Stawka godzino- wa	Ilość godzin pracy	Płaca sek- torowa
7 824 zł	11 396,37 zł	566,27 zł	774,02 zł	27,70 zł	220:00 h	3 962,08 zł

Wynagrodzenie netto	Całkowity koszt zleceniodawcy
9 353,58 zł	13 111,23 zł

Luty

Podstawa oskładko- wania	Podstawa opodatko- wania	Ryczałty opodatko- wane	Diety opodatko- wane	Stawka godzino- wa	Ilość godzin pracy	Płaca sek- torowa
7 824 zł	11 383,88 zł	1 581,42 zł	2 053,63 zł	27,70 zł	162:18 h	3 253,12 zł

Wynagrodzenie netto	Całkowity koszt zleceniodawcy (oskładkowane diety)
9 181,59 zł	12 986,24 zł

Marzec

Podstawa oskładko- wania	Podstawa opodatko- wania	Ryczałty opodatko- wane	Diety opodatko- wane	Stawka godzino- wa	Ilość godzin pracy	Płaca sek- torowa
7824 zł	11 276,65 zł	811,52 zł	1 172,81 zł	27,70 zł	203:09 h	3 665,06 zł

Wynagrodzenie netto bez dopłat do nadgodzin i godzin nocnych	Całkowity koszt zleceniodawcy (oskładkowane diety)
9 123,36 zł	12 879,01 zł

** Wyliczenie wykonane na przykładzie kierowcy, wykonującego tylko przewo-
zy typu cross-trade, zatrudnionego w 3-miesięcznym okresie rozliczeniowym, który
w okresie stycznia, lutego i marca 2024 roku wygenerował dopłaty za godziny nadlicz-
bowe w wysokości 4300 zł brutto i dopłaty za godziny nocne w wysokości 291,50 zł
brutto, ponad wypłacane co miesiąc ryczałty za godziny nadliczbowe i ryczałty za pra-
cę w porze nocnej.*

TRANSPORT BILATERALNY

**Przykład rozliczenia kierowcy wykonującego przewóz bila-
teralny dla 1-miesięcznego okresu rozliczeniowego*.**

**Wygenerowana oszczędność pomiędzy rozliczeniem wynა-
groждения na umowie o pracę, a rozliczeniem wynagrodzenia
na umowie o świadczenie usług: 1 453,98 zł**

Typ umowy: umowa o pracę

Wynagrodzenie netto październik 2024 r.	Całkowity koszt pracodawcy paź- dziernik 2024 r.
12 189,19 zł	16 734,45 zł

Typ mowy: umowa o świadczenie usług

Podstawa oskładko- wania	Podstawa opodatko- wania	Ryczałty opodatko- wane	Diety opodatko- wane	Stawka godzinowa	Ilość go- dzin pracy	Dopłata
5 720,93 zł	14 108,82 zł	3 124,56 zł	5 263,33 zł	28,10 zł	187:56 h	440 zł

Wynagrodzenie netto	Całkowity koszt zleceniodawcy
12 189,19 zł	15 280,47 zł

Porównanie kosztów całkowitych w 1-miesięcznym okresie rozliczeniowym:

Umowa o pracę	Umowa o świadczenie usług
16 734,45 zł	15 280,47 zł

<u>Oszczędność pomiędzy powyższymi typami umów</u>
<u>1 453,98 zł</u>

* Wyliczenie wykonane na przykładzie kierowcy, wykonującego tylko przewozy bilateralne w 1-miesięcznym okresie rozliczeniowym, wyliczenie nie uwzględnia rozliczenia dopłat za godziny nadliczbowe i godziny nocne.

TRANSPORT KABOTAŻOWY

Przykład rozliczenia kierowcy wykonującego przewozy kabotażowe dla 1-miesięcznego okresu rozliczeniowego*.

Wygenerowana oszczędność pomiędzy rozliczeniem wynagrodzenia na umowie o pracę, a rozliczeniem wynagrodzenia na umowie o świadczenie usług: 1 720,75 zł

Typ umowy: umowa o pracę

Wynagrodzenie netto październik 2024 r. z uwzględnieniem dopłat za godziny nadliczbowe i dopłat za godziny nocne	Całkowity koszt pracodawcy październik 2024 r. z uwzględnieniem dopłat za godziny nadliczbowe i dopłat za godziny nocne
11 019,18 zł	15 473,30 zł

Wynagrodzenie netto październik 2024 r. bez uwzględnienia dopłat za godziny nadliczbowe i dopłat za godziny nocne
10 548,97 zł

Typ mowy: umowa o świadczenie usług

Podstawa oskładko- wania	Podstawa opodatko- wania	Ryczałty opodatko- wane	Diety opodatko- wane	Stawka godzino- wa	Ilość godzin pracy	Płaca sek- torowa
6 021,97 zł	12 519,25 zł	2 835,95 zł	3 661,33 zł	28,10 zł	190:42 h	663,30 zł

Wynagrodzenie netto	Całkowity koszt zleceniodawcy
10 548,97 zł	13 752,55 zł

Porównanie kosztów całkowitych w 1-miesięcznym okresie rozliczeniowym:

Umowa o pracę	Umowa o świadczenie usług
15 473,30 zł	13 752,55 zł

Oszczędność pomiędzy powyższymi typami umów
1 720,75 zł

** Wyliczenie wykonane na przykładzie kierowcy, który wykonał dwa przewozy kabotażowe w 1-miesięcznym okresie rozliczeniowym, wyliczenie uwzględnia dopłatę za godziny nadliczbowe w wysokości 560,86 zł i dopłatę za pracę w godzinach nocnych w wysokości 116,75 zł.*

Kwoty netto wypłacane na umowie o świadczenie usług zostały przyjęte na takim samym poziomie, jak kwoty netto wypłacane na umowie o pracę. W przypadku miesięcy, za które na umowie o pracę rozliczana była dopłata za godziny nadliczbowe i za pracę w godzinach nocnych, kwota netto na umowie o świadczenie usług nie uwzględnia rozliczenia wskazanych dopłat.

W przypadku umowy o świadczenie usług nie wypłaca się wynagrodzenia za godziny nadliczbowe i za godziny nocne, zatem kwota netto na umowie o świadczenie usług została ustalona bez uwzględniania dopłat za godziny nadliczbowe i godziny nocne. W przypadku występowania godzin nadliczbowych,

umowa o świadczenie usług ma tę przewagę nad umową o pracę, że **nie są generowane dodatki za godziny nadliczbowe i godziny nocne**. Na umowie o świadczenie usług dodatkowa godzina pracy jest rozliczana minimalną stawką godzinową. **Co za tym idzie, koszt takiej godziny jest znacznie niższy, niż w przypadku umowy o pracę, co przekłada się na realną oszczędność dla firmy.**

Zatrudnienie na podstawie umowy o świadczenie usług nie powoduje konieczności:

- 1) przeprowadzania badań lekarskich,
- 2) szkoleń BHP,
- 3) wykonywania badań wysokościowych,
- 4) administrowania dokumentami pracowniczymi, takimi jak akta pracownicze z podziałem na części czy regulaminy pracy i wynagradzania itp.
- 5) opłacania składek na rzecz PFRON.

Ponadto, w przypadku zatrudnienia na podstawie umowy o świadczenie usług, **świadczenie chorobowe jest od pierwszego dnia wypłacane przez ZUS**, a nie przez pracodawcę w okresie 33 dni, tak jak w przypadku umowy o pracę.

Zasady opodatkowania wynagrodzenia kierowcy

11.1. Ulga od opodatkowania

Kwestię opodatkowania wynagrodzenia kierowców i stosowania ulg w zakresie opodatkowania reguluje ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. W art. 21 ustawy została wyszczególniona ulga, dzięki której wolna od podatku dochodowego jest kwota stanowiąca 20 euro za każdy dzień pobytu za granicą, cyt. art. 21.:

„Wolne od podatku dochodowego są:

23d) przychody ze stosunku pracy **oraz umowy zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8**, otrzymane przez kierowcę z tytułu wykonywania międzynarodowych przewozów drogowych na podstawie tego stosunku lub tej umowy, w wysokości stanowiącej równowartość 20 euro za każdy dzień pobytu kierowcy za granicą, przy czym dni pobytu za granicą ustala się zgodnie z ustawą z dnia 16 kwietnia 2004 r. o czasie pracy kierowców , oraz zwrot kosztów:

- a) noclegu, o którym mowa w art. 8 ust. 8 rozporządzenia (WE) nr 561/2006 wymienionego w art. 1 pkt 1a ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o czasie pracy kierowców,
- b) podróży do miejsca rozpoczęcia międzynarodowego przewozu drogowego środkami transportu innymi niż pojazd

- będący w dyspozycji pracodawcy lub podmiotu, na rzecz którego kierowca wykonuje międzynarodowy przewóz drogowy,
- c) niezbędnych udokumentowanych wydatków określonych lub uznanych przez pracodawcę lub podmiot, na rzecz którego kierowca wykonuje międzynarodowy przewóz drogowy, odpowiednio do uzasadnionych potrzeb w wysokości nieprzekraczającej kwoty wydatków faktycznie poniesionych i udokumentowanych przez kierowcę,
 - d) korzystania z urządzeń sanitarnych, określonych na podstawie średnich nieudokumentowanych kosztów takich usług oferowanych w ogólnodostępnych miejscach obsługi podróżnych w państwach, w których kierowca wykonuje zadania służbowe”.

Zgodnie z art. 21 pkt. 23d ulga ma zastosowanie do przychodów z umów zlecenia, o których mowa w art. 13 ust. 8a – cyt.: Art. 13.:

„Za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, uważa się:

8) przychody z tytułu wykonywania usług, na podstawie **umowy zlecenia** lub umowy o dzieło, uzyskiwane wyłącznie od:

- a) osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej”.

Należy zatem przyjąć, że **ulga (20 euro/dzień) w zakresie opodatkowania dotyczy również umów o świadczenie usług kierowania pojazdami** i może być ona stosowana w przypadku rozliczania kierowców zatrudnionych na takich umowach.

11.2. Brak zwolnienia diet z opodatkowania

Zleceniodawca zatrudniający kierowców na podstawie umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami otrzymał w wyniku ostatniej nowelizacji prawo do zastosowania „ulgi” od opodatkowania w wymiarze 20 euro/dzień i z tego powodu w ustawie

o podatku dochodowym osób fizycznych zawarte zostało wyłączenie, które nie pozwala już na zwolnienie diet i ryczałtów z opodatkowania.

Art. 21 ust. 1 pkt.16 pozwalał na zwolnienie diet z opodatkowania, cyt.: „Wolne od podatku dochodowego są:

16) diety i inne należności za czas:

a) podróży służbowej pracownika,

b) **podróży osoby niebędącej pracownikiem** – do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju, **z zastrzeżeniem 13 i 15c**”.

Przepis art. 21 ust. 1 pkt. 16 pozwala na zwolnienie diet z opodatkowania za czas podróży osoby niebędącej pracownikiem. Jednak zgodnie z art. 15c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych cyt.:

„Zwolnienia, o których mowa w ust. **1 pkt 16 i 20**, nie mają zastosowania do przychodów otrzymanych przez kierowcę z tytułu wykonywania międzynarodowych przewozów drogowych na podstawie stosunku pracy lub umowy zlecenia, o której mowa w art. 13 pkt 8.”

Zatem art. 15c stanowi, że do przychodu otrzymywanego przez kierowcę z tytułu wykonywanych przewozów międzynarodowych, zwolnienia wskazane w art. 21 ust. 1 pkt 16 nie mają zastosowania. Zatem zwolnienie diet i ryczałtów z opodatkowania nie ma miejsca w przypadku kierowców zatrudnionych na podstawie umowy o świadczenie usług.

Skutkiem poniekąd ubocznym i mniej korzystnym z perspektywy pracodawców zatrudniających na podstawie umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem jest okoliczność niższych oszczędności w przypadku transportu typu bilateralnego, ponieważ w wyniku ostatniej nowelizacji UoCzpk, diety i ryczałty noclegowe zostały objęte opodatkowaniem. Jak wykazano

powyżej, można oczywiście zastosować „ulgę” od opodatkowania, lecz generuje ona niższe oszczędności dla pracodawcy niż wcześniejsze regulacje prawne. Stosując wcześniejsze uregulowania (poprzedzające ostatnią nowelizację) w transporcie typu bilateralnego oszczędność mogła wynieść do 3700 zł miesięcznie w przeliczeniu na jednego kierowcę a po nowelizacji oszczędność wynosi około 1600 zł miesięcznie w przeliczeniu na jednego kierowcę.

Analiza umowy cywilnoprawnej w kontekście nabycia uprawnienia do zasiłku dla bezrobotnych

Warto w tym miejscu rozważyć, czy związanie się przez kierowcę umową cywilnoprawną gwarantuje mu zachowanie prawa do zasiłku dla bezrobotnych oraz ewentualnie pod jakimi warunkami może to nastąpić. Zgodnie treścią art. 71 ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy z dnia 20 kwietnia 2010 r (Dz.U 2013 poz.674):

„1. Prawo do zasiłku przysługuje bezrobotnemu za każdy dzień kalendarzowy od dnia zarejestrowania się we właściwym powiatowym urzędzie pracy, z zastrzeżeniem art. 75, jeżeli:

- 1) nie ma dla niego propozycji odpowiedniej pracy, propozycji stażu, przygotowania zawodowego dorosłych, szkolenia, prac interwencyjnych lub robót publicznych oraz
- 2) w okresie 18 miesięcy bezpośrednio poprzedzających dzień zarejestrowania, łącznie przez okres co najmniej 365 dni: (...)
- 3) świadczył usługi na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do których zgodnie z przepisami ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, albo współpracował przy wykonywaniu tych umów, przy czym podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia

społeczne i Fundusz Pracy stanowiła kwota co najmniej minimalnego wynagrodzenia za pracę w przeliczeniu na okres pełnego miesiąca, z zastrzeżeniem art. 104b ust. 2". Prawo do zasiłku przysługuje zatem w przypadku spełniania łącznie kilku przesłanek:

- a) przede wszystkim bezrobotny musi być zarejestrowany we właściwym powiatowym urzędzie pracy;
- b) ponadto nie może być dla niego propozycji odpowiedniej pracy, propozycji stażu, przygotowania zawodowego dorosłych, szkolenia, prac interwencyjnych lub robót publicznych. Te przesłanki w kontekście niniejszej publikacji nie budzą wątpliwości;
- c) w okresie 18 miesięcy poprzedzających dzień zarejestrowania, łącznie przez okres co najmniej 365 dni, świadczył on usługi na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia, albo innej umowy o świadczenie usług, do których zgodnie z przepisami ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny stosuje się przepisy dotyczące zlecenia.

Niewątpliwie zatem na podstawie powyższego zapisu istnieje możliwość, aby okres umowy agencyjnej, umowy zlecenia lub innej umowy, do której stosujemy przepisy dotyczące zlecenia (w tym także umowę o świadczenie usług), zaliczyć do okresu uprawniającego do zasiłku. Warto jednak wskazać, że nie każda z takich umów będzie to prawo gwarantować.

Bezrobotny bowiem może otrzymać zasiłek z urzędu pracy tylko wówczas, jeśli jego zleceniodawca odprowadzał składki na ubezpieczenia społeczne i Fundusz Pracy od zarobku odpowiadającego co najmniej kwocie minimalnego wynagrodzenia za pracę. Tym samym umowa zlecenia czy też umowa o świadczenie usług byłaby akceptowana tylko wówczas, gdyby składki na ubezpieczenia społeczne i Fundusz Pracy odprowadzано od kwoty minimalnego wynagrodzenia. Dla porządku warto ponadto pamiętać, że umowa o dzieło, jako niewymieniona w powyższym przepisie, nie uprawnia do zasiłku dla bezrobotnych, niezależnie od kwoty, która się w niej znajduje.

Szczegółowa analiza ryzyka roszczeń kierowców wynikającego z braku możliwości wypłaty diet i ryczałtów noclegowych w kontekście orzeczenia sądu najwyższego w sprawie I PK 71/13

Opierając się na orzecznictwie Sądu Najwyższego, można wyrazić przekonanie, iż najbliższych latach znaczną część pracodawców międzynarodowego transportu drogowego, zatrudniających kierowców na podstawie umów o pracę, może dotknąć kolejna fala roszczeń o niewypłacone diety lub ryczałty noclegowe. Kluczowe znaczenie dla takiego biegu spraw i roszczeń kierowców może mieć nadal funkcjonujące w obiegu prawnym orzeczenie Sądu Najwyższego o sygn. I PK 71/13. Można także wyrazić pogląd, iż skala roszczeń nie dotknie w ogóle albo w zaledwie minimalnym stopniu przewoźników zatrudniających kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych, a w szczególności na podstawie umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami²⁸.

²⁸ M. Miąsko, *Ryzyko lawiny roszczeń kierowców wynikające z braku możliwości wypłaty diet i ryczałtów noclegowych – orzeczenie Sądu Najwyższego w sprawie I PK 71/13*, Portal jazdaprawna.pl, <https://jazdaprawna.pl/realne-ryzyko-lawiny-rozszecen-kierowcow-wynikajace-braku-moziwosci-wypłaty-diet-i-ryczaltow-noclegowych-w-kontekście-orzeczenia-sadu-najwyzzego-w-sprawie-i-pk-71-13/> [dostęp: 31.01.2025].

Warto bowiem zwrócić uwagę, iż od 2 lutego 2022 r. kierowcy międzynarodowego transportu drogowego zatrudnieni na podstawie umowy o pracę (w odróżnieniu od umów cywilnoprawnych np. umowy o świadczenie usług kierowania pojazdami) ponownie nie mogą przebywać w podróży służbowej i w konsekwencji pracodawcy (przedsiębiorcy transportowi) nie mogą wypłacać świadczeń z tytułu diet i ryczałtów noclegowych. Przedmiotowa zmiana została wprowadzona ustawą z 26 stycznia 2022 r. o zmianie ustawy o transporcie drogowym, ustawy o czasie pracy kierowców oraz niektórych innych ustaw (*Dz.U. poz. 209*). Istnieją dwa podstawowe następstwa przedmiotowej nowelizacji:

- a) brak możliwości wypłacania kierowcom świadczeń zwolnionych z oskładkowania (ZUS) oraz opodatkowania (US), czego konsekwencją jest drastyczny wzrost kosztów ubrutwienia wynagrodzeń, zarówno po stronie świadczeń spoczywających na pracowniku, jak i pracodawcy;
- b) poważne ryzyko pracodawców graniczące z pewnością w zakresie konieczności wypłaty na rzecz kierowców (sądowych) roszczeń z tytułu diet i ryczałtów noclegowych w kontekście orzeczenia Sądu Najwyższego – Izby Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych z dnia 10 września 2013 r., sygn.: I PK 71/13 (orzeczenie odnoszące się do roszczenia ze stanu prawnego sprzed 2010 r.).

Obecny stan prawny, w ramach którego kierowcy międzynarodowego transportu drogowego nie mogą przebywać w podróży służbowej nie stanowi precedensu. Analogiczna sytuacja prawna miała już miejsce przed rokiem 2010, gdy kierowcy także formalnie rzecz ujmując nie przebywali w „podróży służbowej” i nie przysługiwała im wypłata diet lub ryczałtów noclegowych. Mało tego, pracodawcom nie wolno było wypłacać przedmiotowych świadczeń, a pomimo tego, Sąd Najwyższy zasądził na rzecz kierowców blisko 3 mln zł, uzasadniając, iż: „(...) choć pracodawca nie ma obowiązku wypłacania należności z tytułu diet i ryczałtów za noclegi kierowcy międzynarodowego transportu samochodowego, to jednak specyficzne koszty przez niego ponoszone powinny mu być rekompensowane (jako składnik, zwiększenie

wynagrodzenia) (...)”. Dalej Sąd Najwyższy dodaje: „Dlatego postanowienie umowy o pracę, przyznające pracownikowi zatrudnionemu w charakterze kierowcy międzynarodowego transportu samochodowego prawo do diet – jako bardziej korzystne dla pracownika niż przepisy prawa pracy – (...) jest ważne”. I dalej: **„Natomiaś w przypadku nieustalenia przez strony umowy o pracę warunków wypłaty uzgodnionych świadczeń z tego tytułu (...) koszty te mogą podlegać wyrównaniu w wysokości odpowiadającej należnościom (dietom) z tytułu podróży służbowej, przewidzianym w przepisach powszechnie obowiązujących dla pracowników wykonujących rzeczywiście podróże służbowe”**.

Dla porządku konieczne należy podkreślić, iż w przedmiotowej sprawie Sąd Najwyższy zasądził wypłacanie diet i ryczałtów noclegowych, pomimo iż (jak sam zauważył) **pracodawca nie miał prawnego obowiązku wypłaty przedmiotowych świadczeń, ani też w umowie o pracę nie znajdowały się jakiegokolwiek zapisy obiecujące wypłatę przedmiotowych świadczeń kierowcom**.

Zatem, jak sam Sąd Najwyższy zaznaczył, diety i ryczałty noclegowe są należne kierowcom transportu międzynarodowego zatrudnionym na podstawie samego faktu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę jako: „koszty (...) podlegające wyrównaniu w wysokości odpowiadającej należnościom (dietom) z tytułu podróży służbowej, przewidzianym w przepisach powszechnie obowiązujących dla pracowników wykonujących rzeczywiście podróże służbowe”.

Sąd Najwyższy uznał zatem, że pomimo, iż pracownicy zatrudnieni na podstawie umów o pracę (kierowcy międzynarodowego transportu drogowego) nie przebywają w podróży służbowej i nie należą się im świadczenia z tytułu diet, to należy im się od pracodawców „wyrównanie” takie jak „dla pracowników wykonujących rzeczywiście podróże służbowe”.

Sąd Najwyższy opierając się na tym dość osobliwym logicznie wywodzie, zasądził od przedsiębiorcy transportowego na rzecz kierowców około 3 mln zł. Mało tego – nie jest to orzeczenie odosobnione.

Warto zatem jeszcze raz podkreślić, iż **analogiczna sytuacja ma miejsce także aktualnie**, po ostatniej nowelizacji ustawy o czasie pracy kierowców z 2022 r., ponieważ:

- a) wobec kierowców międzynarodowego transportu drogowego ponownie wyłączono obowiązywanie definicji legalnej „podróży służbowej”, a zatem przestali oni przebywać w „podróży służbowej” i z tego tytułu pracodawcy zatrudniających kierowców na podstawie umów o pracę **nie mogą wypłacać diet i ryczałtów** drogowych;
- b) jednocześnie Sąd Najwyższy w Uchwale (II PZP) 11/08) wyjaśnił, iż kierowcy transportu drogowego **nie mogą przebywać w podróży służbowej w rozumieniu ogólnej (*lex generalis*) definicji legalnej wynikającej z art. 77 zn. 5 Kodeksu Pracy**, ponieważ przebywają poza stałym miejscem pracy lub zamieszkania w sposób permanentny, a nie incydentalny. Zatem, **stan prawny sprzed 2010 r. oraz od lutego 2022 r. jest *de facto* analogiczny** i brak możliwości wypłaty diet lub ryczałtów noclegowych kierowcom międzynarodowego transportu drogowego, zatrudnionym **na podstawie umowy o pracę** nie tylko nie daje pracodawcom (przewoźnikom) jakiegokolwiek gwarancji bezpieczeństwa, ale **wręcz przeciwnie (!)** w mojej ocenie, zarówno kierowcy zatrudnieni na podstawie umów o pracę, jak i kancelarie prawne ich reprezentujące, za sprawą przywołanego orzeczenia Sądu Najwyższego, mają **otwartą drogę do dochodzenia roszczeń z tytułu niewypłaconych od 2 lutego 2022 r. należności z tytułu diet lub ryczałtów noclegowych**. Warto w tym miejscu podkreślić, że problem roszczeń z tytułu niewypłaconych diet lub ryczałtów noclegowych nie dotyczy pracodawców, którzy zatrudniają kierowców na podstawie umów cywilnoprawnych, a w szczególności na podstawie umowy o świadczenie usługi kierowania pojazdami, ponieważ z treści przepisów regulujących zasady wypłaty diet i ryczałtów noclegowych w odniesieniu do pracowników zatrudnionych na podstawie umów cywilnoprawnych wynika, iż pracodawcy

w tym przypadku nie posiadają obowiązku prawnego wypłaty przedmiotowych świadczeń a jedynie przywilej ich wypłaty. Jednak decydującym argumentem przemawiającym za bezpieczeństwem zastosowania umów cywilnoprawnych w kontekście potencjalnych roszczeń kierowców jest okoliczność, że w przypadku umów cywilnoprawnych diety i ryczałty po prostu są wypłacane w części lub w całości.

W odniesieniu natomiast do kierowców zatrudnionych na podstawie umów o pracę, różnica względem dotychczasowych fal roszczeń kierowców przed sądami pracy będzie taka, że mogą one być **znacznie bardziej dotkliwe**, ponieważ Sąd Najwyższy wyraźnie wskazuje, iż zasądza wypłatę przedmiotowych świadczeń nie na podstawie regulacji prawa pracy (których jak sam przyznaje po prostu brak), lecz na podstawie ogólnych zasad Kodeksu Cywilnego. To zaś oznacza, iż po zasądzeniu świadczeń ekwiwalentnych do diet lub ryczałtów noclegowych nastąpi wysyp roszczeń ze strony ZUS i US o ubruttowienie przedmiotowych świadczeń (jako nie posiadających własnego źródła w przepisach prawa pracy a więc nie zwolnionych z oskładkowania i opodatkowania). Identyczna sytuacja miała miejsce podczas pierwszej fali roszczeń kierowców, przed 2010 r. i prawdopodobieństwo powtórzenia przedmiotowej sytuacji można ocenić jako więcej niż prawdopodobne.

Spis tabel

- TABELA 1** – bazowe informacje kosztów pracy (przed zastosowaniem „ulgi” oskładkowania i opodatkowania);
- TABELA 2** – wyliczenie miesięcznej wartości brutto, od której można obliczyć wymiar podstawy oskładkowania po zastosowaniu ulgi z § 2 pkt. 16) Rozp. Ministra Pracy z 1998 r.;
- TABELA 3** – wyliczenia podstawy oskładkowania dla ustalenia „łącznego kosztu pracodawcy”;
- TABELA 4** – wyliczenia podstawy oskładkowania dla ustalenia „łącznego kosztu pracodawcy”, bez zastosowania ulgi w opodatkowaniu;
- TABELA 5** – porównanie wymiaru oskładkowania „łącznego kosztu pracodawcy” przed i po zastosowaniu „ulgi” oskładkowania w przypadku umowy o pracę;
- TABELA 6** – porównanie kosztu pracodawcy przed i po 2 lutego 2022 r., zatrudniającego na podstawie umowy o pracę;
- TABELA 7** – oszczędności z różnicy podstawy ubruttowienia umowy cywilnoprawnej oraz umowy o pracę po 2 lutego 2022 r.;
- TABELA 8** – porównanie kosztów opodatkowania pracy kierowców międzynarodowego transportu drogowego wykonujących transport bilateralny, tranzyt lub nieobciążony zatrudnionych na podstawie umowy cywilnoprawnej o świadczenie usługi kierowania pojazdami względem kosztów opodatkowania z tytułu umowy o pracę po zastosowaniu „ulgi” podatkowej;

TABELA 9 – wyliczenie szacunkowych oszczędności dla umowy cywilnoprawnej o świadczenie usług kierowania pojazdami, z tytułu wykazanych zwolnień, finansowych lub administracyjnych;

TABELA 10 – oszczędności z różnicy podstawy ubruttowania umowy cywilnoprawnej oraz umowy o pracę po 2 lutego 2022 r.;

TABELA 11 – wyliczenie nadwyżki płaconej ponad wymiar płacy sektorowej, określonej na poziomie 342 zł netto (czyli 396 brutto czyli 11 euro);

TABELA 12 – wyliczenie podwyższonych kosztów oskładkowania w przypadku zmniejszonej liczby dni w miesiącu, za które wypłacane są diety;

TABELA 13 – oszczędność w podatku, po obniżenia podstawy opodatkowania kwotami diet i ryczałtów, w przypadku umowy o świadczenie usług;

TABELA 14 – porównanie podstaw oskładkowania w przypadku umowy o pracę i umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem w transporcie typu *cross-trade* lub kabotaż w przypadku uwzględnienia 15 diet;

TABELA 15 – podsumowanie oszczędności z różnicy podstawy ubruttowania umowy cywilnoprawnej oraz umowy o pracę po 2 lutego 2022 r. dla transportu typu: bilateralny, tranzyt, „nieobciążony”;

TABELA 16 – podsumowanie oszczędności z tytułu wykorzystania umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem w transporcie typu: *cross-trade* lub kabotaż w przypadku uwzględnienia 15 diet;

TABELA 17 – podsumowanie oszczędności z tytułu wykorzystania umowy o świadczenie usług kierowania pojazdem w transporcie typu: *cross-trade* lub kabotaż w przypadku uwzględnienia 21 diet.

Bibliografia

Pozycje zwarte

- K. Aromińska, *Umowa zlecenia a umowa o pracę*, „Bezpieczeństwo Pracy”, 2014, t. 9.
- K.W. Baran, M. Tomaszewska (red.), *Ustawa o czasie pracy kierowców. Komentarz*, Warszawa 2023.
- M. Bierdajew, *Królestwo Ducha i Królestwo Cezara*, Kęty 2003.
- G. Goździewicz, T. Zieliński, *Komentarz do art. 22 Kodeksu pracy* [w:] *Kodeks Pracy – Komentarz*, red. L. Florek, Warszawa 2017.
- Z. Góral, M. Gersdorf, M. Raczkowski, R. Wyziński, *Zatrudnieni i zatrudniający na aktualnym rynku pracy*, Warszawa 2012.
- M. Piechowiak, *Filozofia praw człowieka. Prawa człowieka w świetle ich międzynarodowej ochrony*, Lublin 1999.
- Pisemne stanowisko Dyrektora Departamentu Ubezpieczeń i Składek Zakładu Ubezpieczeń Społecznych ZUS z 27 marca 2024 r., sygn.: 992900.4101.287.2023, UNP 2024-00134479.
- Ł. Prasolek, *Czas pracy kierowców. Procedury, rozliczenia, wzory*, Warszawa 2022.
- G. Radbruch, *Gesetzliches Unrecht und übergesetzliches Recht*, [w:] Tenże, *Der Mensch im Recht*, Göttingen 1961.
- I. Sierocka, *Umowa zlecenie w systemie ubezpieczeń społecznych*, Białystok 2007.
- B. Suproń, *Rozliczanie czasu pracy kierowców. Kompendium wiedzy*, Warszawa 2024.

Wykaz źródeł internetowych

- Jak rozliczać wynagrodzenie i zwroty kosztów (w tym sanitariaty) kierowców w 2024 r. (pakiet mobilności) + kalkulator*, <https://serwiskadrowego.pl/2024/04/jak-rozliczac-wynagrodzenie-i-zwroty-kosztow-w-tym-sanitariaty-kierowcow-w-2024-r-pakiet-mobilnosci-kalkulator/> [dostęp: 31.01.2025].
- K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu pracy*, System Informacji Prawnej LEX 2025, <https://sip.lex.pl/komentarze-i-publicacje/komentarze/komentarz-aktualizowany-do-kodeksu-pracy-587260443> [dostęp: 30.05.2025].
- Lista płac kierowcy wykonującego zadania służbowe w ramach międzynarodowych przewozów drogowych – wzór obowiązujący od 1 stycznia 2025 r.*, <https://druki.gofin.pl/dzial/56/druk/2344/lista-plac-kierowcy-wykonujacego-zadania-sluzbowe-w-ramach> [dostęp: 12.05.2025].
- M. Miąsko, *Idealna umowa na zatrudnienie kierowców w „Pakiecie Mobilności”*, Portal jazdaprawna.pl, <https://jazdaprawna.pl/idealna-umowa-na-zatrudnienie-kierowcow-9/> [dostęp: 31.01.2025].
- M. Miąsko, *Propozycja nowelizacji definicji legalnej podróży służbowej w kontekście uregulowań w wybranych krajach Unii Europejskiej*, „Roczniki Administracji i Prawa”, nr XVII (zeszyt specjalny), Sosnowiec 2017, s. 459–483 [dostęp: 08.05.2025].
- M. Miąsko, *Nielegalne „SAMOZATRUDNIENIE” kierowców w kontekście „Pakietu Mobilności”*, Portal jazdaprawna.pl, <https://jazdaprawna.pl/nielegalne-samozatrudnienie-kierowcow-w-kontekscie-pakietu-mobilnosci/> [dostęp: 31.01.2025].
- M. Miąsko, *Nowe zasady wyliczania wynagrodzeń kierowców od lutego 2022 r.*, Portal jazdaprawna.pl, <https://jazdaprawna.pl/nowe-zasady-wyliczenia-wynagrodzen-kierowcow-od-lutego-2022r/> [dostęp: 31.01.2025].
- M. Miąsko, *Umowa o świadczenie usługi kierowania – 48 podstaw prawnych*, Portal jazdaprawna.pl, <https://jazdaprawna.pl/57483-2/> [dostęp: 31.01.2025].
- M. Miąsko, *Porównanie podobieństw Umowy o Kierowanie Pojazdami oraz Umowy o pracę*, Portal jazdaprawna.pl, <https://jazdaprawna.pl/porownanie-blizniacych-podobienstw-umowy-o-kierowanie-pojazdami-ora-umowy-o-prace/> [dostęp na 31.01.2025].

- M. Miąsko, *Obliczenie: Niższy koszt zatrudnienia kierowcy do 3700 zł / miesiąc z tytułu umowy oświadczenie usług kierowania pojazdem*, Portal jazdaprawna.pl, <https://jazdaprawna.pl/wyliczenie-oszczednosci-z-tytulu-zatrudnienia-na-podstawie-umowy-oswiadczenie-uslug-kierowania-pojazdami/> [dostęp: 31.01.2025].
- M. Miąsko, *Ryzyko lawiny roszczeń kierowców wynikające z braku możliwości wypłaty diet i ryczałtów noclegowych – orzeczenie Sądu Najwyższego w sprawie I PK 71/13*, Portal jazdaprawna.pl, <https://jazdaprawna.pl/realne-ryzyko-lawiny-rozsczen-kierowcow-wynikajace-braku-mozliwosci-wypłaty-diet-i-ryczałtów-noclegowych-w-kontekście-orzeczenia-sadu-najwyższego-w-sprawie-i-pk-71-13/> [dostęp: 31.01.2025].
- Oprogramowanie VTS Project*, <https://vtsproject.pl> [dostęp: 08.05.2025].
- Podstawa podstaw. O godności osoby ludzkiej*, Centrum Myśli Jana Pawła II, <https://www.youtube.com/watch?v=b7LaL4qcP2w> [dostęp: 17.06.2018].
- Polska branża TSL tworzy 6 proc. polskiego PKB i jest liderem wśród krajów UE*, <https://pie.net.pl/polska-branża-tsl-tworzy-6-proc-polskiego-pkb-i-jest-liderem-wsrod-krajow-ue/> [dostęp: 8.05.2025].
- Polska niekwestionowanym liderem transportu w UE. Podano nowe dane*, <https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/polska-niekwestionowanym-liderem-transportu-w-ue-podano-nowe-dane/g8tn75v> [dostęp: 12.05.2025].
- Rozliczenie z dochodów z umowy zlecenia lub o dzieło*, Ministerstwo Finansów, <https://www.podatki.gov.pl/pit/osoba-nieprowadzaca-działalności-gospodarczej/rozliczenie-osob-26-60/rozliczenie-z-dochodów-z-umowy-zlecenia-lub-o-dzieło/> [dostęp: 07.10.2024].
- Rozliczenie wynagrodzenia kierowcy w tym sanitaria w świetle najnowszych interpretacji ZUS*, <https://www.hrkadryiplace.pl/rozliczenie-podatko-wo-składkowe-wynagrodzenia-i-sanitariów-kierowcy-w-przewozach-miedzynarodowych-interpretacja-zus/> [dostęp: 31.01.2025].
- M.Z. Skalska, D. Jabłonka, M. Dynierowicz, I. Nowacka, *Wynagrodzenia kierowców zawodowych*, Warszawa 2023 (e-book).