



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph. D., a soudců JUDr. Petra Černého, Ph. D., a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobce: **F. H.**, narozený „X“,
bytem „X“,
zastoupený advokátem Mgr. Narcisem Tomáškem,
sídlem U Starého mostu 111/4, 405 02 Děčín,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2017, č. j. 42391/17/5200-10423-701743,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2017, č. j. 42391/17/5200-10423-701743, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen platební výměr na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2013 ze dne 9. 2. 2017, č. j. 152100/17/2503-50522-508112 (dále i jen „platební výměr“), který vydal Finanční úřad pro Ústecký kraj, Územní pracoviště Děčín (dále jen „správce daně“).

Žaloba

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

2. Žalobce v žalobě zrekapituloval, že dne 19. 10. 2016 podal řádné daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2013. V něm užil metodu vynětí příjmu, v důsledku čehož vykázal nulový základ daně a nulovou daň. Správce daně následně zahájil postup k odstranění pochybností, kdy se předmětem sporu mezi účastníky stala otázka, zda příjem, který žalobce v roce 2013 obdržel v Nizozemském království od zaměstnavatele Syracuse Shipping BV, byl, či nebyl odměnou podle čl. 16 odst. 3 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, vyhlášené pod č. 138/1974 Sb., ve znění souvisejících protokolů (dále jen „Smlouva“). Žalobce trval na tom, že vykonával činnost na palubě **lodi používané ve vnitrozemské vodní dopravě**, tedy činnost nespadající pod činnosti vymezené v čl. 16 odst. 3 Smlouvy („Odměny, které osoba mající bydliště v jednom z obou států pobírá z důvodu zaměstnání vykonávaného na palubě lodi nebo letadla používaných v mezinárodní dopravě nebo na palubě člunu používaného ve vnitrozemské vodní dopravě, podléhají bez ohledu na předchozí ustanovení tohoto článku zdanění pouze v tomto státě.“), neboť Smlouva rozlišuje pojmy „lod“ a „člun“, což je patrné také z jejich čl. 6 odst. 2, čl. 8 odst. 2, čl. 14 odst. 3 a čl. 24 odst. 3. Za tímto účelem správci daně předložil Plavecké služební knížky č. „X“ a č. „X“ obsahující údaje o době a trase plaveb plavidla ev. č. „X“, které uskutečnil v roce 2013.
3. Správce daně setrval na své názoru, že záměrem Smlouvy nebylo odlišně zdaňovat příjmy osob vykonávajících zaměstnání na říčních lodích a osob vykonávajících zaměstnání na říčních člunech. Dne 9. 2. 2017 proto žalobci platebním výměrem č. j. 152100/17/2503-50522-508112 vyměřil daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 110 715 Kč. Odměny žalobce jako českého rezidenta, který vykonával v Nizozemském království zaměstnání jako lodník na palubě plavidla užívaného ve vnitrozemské lodní dopravě, podle správce daně podléhají zdanění pouze v České republice, tj. ve státě, kde má bydliště. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, žalovaný jej však považoval za nedůvodné. Ztotožnil se přitom s argumentací správce daně, když při interpretaci norem je třeba vycházet nejen z jazykového výkladu, ale je třeba i zkoumat jejich účel a smysl.
4. Žalobce považoval výklad právní normy učiněný žalovaným za nesprávný, přičemž stejně jako ve správním řízení poukázal na kontext celé Smlouvy, konkrétně na její čl. 8 bod 3, čl. 14 bod 3 a čl. 24. Odkázal dále na „Articles of model convention with respect to taxes on income and on capital“ (dále jen „modelová smlouva“), kde v čl. 8 lze rozeznat, že i tato modelová smlouva činí rozdíl mezi zdaněním příjmů z operací lodí a letadel v mezinárodní přepravě, a dále z operací člunů ve vnitrozemské dopravě. Obdobná úprava, jako je v čl. 16 odst. 3 Smlouvy, je obsažena i v čl. 15 odst. 3 této modelové smlouvy, kde je rovněž činen rozdíl mezi pojmy „lod“ a „člun“. Výklad předestřený žalovaným se v předchozích komentářích k Modelové smlouvě nevyskytuje. Podle žalobce pojem „lod“ v kontextu Smlouvy a mezinárodního práva není vůbec vnímán tak široce a rozhodně nezahrnuje veškerá plavidla využívaná k plavbě vodami. Stejně tak neplatí, že pojem „člun“ je užíván pouze v kontextu s říční dopravou, když sama Smlouva v čl. 8 odst. 3 počítá s lodní říční dopravou. Důkazem rozdělení pojmů v kontextu mezinárodního práva je podle žalobce i Úmluva o volném moři ze dne 6. 5. 1964 nebo Úmluva OSN o smlouvách o mezinárodní koupi zboží ze dne 11. 4. 1990. Žalovaný se výše uvedenou argumentací žalobce nijak nezabýval.
5. V doplnění žaloby podaném v rámci lhůty pro podání žaloby žalobce uvedl, že Smlouva nebyla po 1. 6. 2002 ratifikována Parlamentem ČR, a nebylo tedy možné k ní ve správním řízení přihlédnout jako k prameni práva. Ústavní zákon č. 395/2001 Sb., kterým se mění Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

ústavní zákon České národní rady č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ústavní zákon č. 395/2001 Sb.“) totiž s účinností od 1. 6. 2002 změnil čl. 10 Ústavy tak, že součástí právního řádu jsou vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána. Stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Tento zákon neobsahoval přechodné ustanovení, které by založilo účinnost mezinárodních smluv dříve přijatých.

6. Dále žalobce uvedl, že Smlouva zakládá diskriminační úpravu v případě subjektů dotčených jejím čl. 16 odst. 3, jelikož jím oproti jiným daňovým subjektům dochází k omezení svobody volby práce ve vybraném státě podle vlastní vůle a přesvědčení a volby zaměstnavatele dle podmínek zaměstnání. Dále dochází k diskriminaci založené na druhu vykonávané práce, tedy diskriminaci vybrané skupiny povolání a pracovníků, a to zcela neopodstatněnou selekcí osob a příjmů určených ke zdanění v České republice za podmínek tuzemského zákona o daních z příjmů, zatímco není počítáno s výdaji na výkon zaměstnání v Nizozemském království. Toto je v přímém rozporu se smyslem dohod o volném pohybu pracovních sil.
7. Nakonec žalobce uvedl, že jeho zaměstnavatel provedl srážky daně z příjmů dle předpisů Nizozemského království a tyto odvedl správci daně tamtéž. Podle žalobce jeho zaměstnavatel neměl povinnost daň srazit a odvést, pokud ji ale odvedl, pak neoprávněně a tento odvod je nárokem zaměstnavatele vůči státu (Nizozemskému království), nikoli jeho povinnost zaplatit jej žalobci jako zaměstnanci. Taková srážka deklarovaná jako daň nemůže být zúčtovanou částí příjmu ve prospěch zaměstnance, která by příslušela ke zdanění v České republice, neboť jako taková nemůže tvořit součást mzdy. S ohledem na vymezení příjmu ze závislé činnosti v § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) lze považovat za takovou odměnu příjem vyplacený bez (neoprávněně) sražené daně. Jelikož správce daně v řízení nezjistil výši daně sražené z příjmu žalobce jeho zaměstnavatelem a odvedenou správci daně v Nizozemském království, zatížil řízení vadou, a je proto namístě napadené rozhodnutí zrušit.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál. K námitce nesprávné aplikace Smlouvy uvedl, že žalobce vykonával závislou činnost na pozici kormidelníka na palubě lodi evidované pod č. 02330126 v Nizozemském království. Podle žalobcem předložené Plavecké služební knížky se jednalo o loď užívanou pro vnitrozemské vodní cesty. Tuto činnost žalovaný subsumoval pod zaměstnání „na palubě člunu“ používaného ve vnitrozemské vodní dopravě dle čl. 16 odst. 3 Smlouvy. Podle žalovaného se totiž nelze opřít o čistě gramatický výklad normy, jejímž účelem bylo jednoznačně odlišit daňový režim osob pracujících na palubách letadel v mezinárodní dopravě a plavidel bez ohledu na to, zda jsou používána v mezinárodní či vnitrozemské vodní dopravě, od ostatních profesí. Podle žalovaného tak není namístě pro účely zdanění dotčeného druhu příjmu dle předmětné Smlouvy rozlišovat pojmy „loď“ a „člun“, a pro každou z nich aplikovat jiný daňový režim. Podstatné je, že v obou případech se jedná o plavidla, z jejichž konstrukčních a rozměrových vlastností je zřejmé, že nikoli každá loď je objektivně schopna plout po vnitrozemských vodních cestách, protože velikost říčního koryta vždy omezuje, jaký typ lodi po něm může plout. Loď je slovo tradičně implikující větší plavidlo, než je člun, a jako člun bývají tradičně označována plavidla plavící se Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

ve vnitrozemí, proto byl zvolen pro vnitrozemskou vodní dopravu pojem „člun“ a pro mezinárodní dopravu pojem „lod“. Poukázal i na názor dle stanoviska Ministerstva financí a Finanční správy, podle kterého je obrácený daňový režim zdaňování příjmů lodníků pohybujících se v zahraničí výrazem dlouhodobé mezinárodní politiky Nizozemského království, které má vysoký počet nizozemských lodníků v zahraničí. Pro partnerské státy (zejména bez přístupu k moři) je fiskálně výhodný, a proto je sjednáván. Jde-li o poukazy žalobce na jiné články Smlouvy, ve kterých jsou podle něj pojmy „lod“ a „člun“ rozlišovány, podle žalovaného z nich vyplývá společný režim pro veškerá plavidla – lodě i čluny – jak v mezinárodní, tak vnitrozemské dopravě.

9. K námitce výskytu pojmů „lod“ a „člun“ v Úmluvě o volném moři a Úmluvě OSN o smlouvách o mezinárodní koupi zboží, žalovaný uvedl, že jde svou povahou o zcela odlišné smlouvy, které na případ žalobce vůbec nedopadají, a to ani analogicky. Jde navíc o smlouvy multilaterální, zatímco Smlouva patří mezi bilaterální, přičemž okolnosti uzavírání smluv byly vždy unikátní. Žalobce namítal, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nevypořádal s jeho argumentací týkající se těchto mezinárodních smluv. Žalovaný je však toho názoru, že nebylo jeho povinností reagovat na každou jednotlivou větu z podání žalobce za situace, kdy podle svého názoru předložil odlišnou a ucelenou právní argumentaci, kterou byly vypořádány základní námitky žalobce. Žalobcem namítané vynětí daně podle žalovaného nebylo na místě, neboť čl. 25 Smlouvy upravuje způsoby vyloučení dvojího zdanění v situacích, kdy osoba mající bydliště v jednom ze smluvních států uhradí daň správně ve druhém státě. I nizozemská strana je toho názoru, že žalobce zdaňoval příjmy ze zaměstnání v rozporu s předmětnou Smlouvou, a tedy že chyběl právní podklad pro to, aby daň uhradil v Nizozemském království.
10. Ústavní zákon č. 395/2001 Sb. podle žalovaného působí nepravě retroaktivně. Jelikož vyhlášení Smlouvy proběhlo podle tehdy platných pravidel, není pochyb, že tato Smlouva je v této věci plně aplikovatelným pramenem práva i v současnosti. K námitce diskriminační povahy úpravy žalovaný poukázal na již citované stanovisko Ministerstva financí a Finanční správy s tím, že obrácený daňový režim nikterak neomezuje občany dotčených smluvních států v možnosti takovato vybraná zaměstnání vykonávat. Čeští lodníci podle něj nejsou nikterak diskriminováni proti jiným profesím pracujícím v Nizozemském království, protože nejsou jedinou profesí s takovým daňovým režimem. Shodný daňový režim mají například profesori a učitelé dle čl. 21 Smlouvy a další. Podle žalovaného také není zřejmé, jak by předmětná Smlouva mohla bránit volnému pohybu osob v rámci jednotného vnitřního trhu Evropské unie, když právě žalobce v rámci této svobody charakterizující jednotný vnitřní trh EU vykonával profesi kormidelníka na lodi v Nizozemském království.
11. Podle žalovaného měl být žalobce zdaněn v České republice, nizozemská strana na zdanění jeho příjmu neměla žádný nárok. Pokud byla daň v Nizozemském království uhrazena, není možné k takovéto úhradě v České republice přihlížet a zároveň nelze aplikovat § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů, který předpokládá oprávněné zdanění ve státě zdroje příjmu. Podle znalosti žalovaného ve věci zdanění „českých lodníků“ je k jejich podloženým žádostem o refundaci neoprávněně zaplacené daně vyhovováno.

Posouzení věci soudem

12. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobce s tímto Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

postupem souhlasil a žalovaný soudu do dvou týdnů od doručení výzvy nesdělil svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.

13. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první tohoto zákona. Z ní vyplývá, že soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během lhůty dvou měsíců ode dne, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení, jak stanoví § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení odůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky v projednávané věci nebyly zjištěny.
14. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Z předložené spisové dokumentace soud zjistil, že žalobce jako daňový rezident České republiky podal dne 19. 10. 2016 řádné daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za rok 2013, ve kterém uvedl částku 904 746 Kč jako dílčí základ daně podle § 6 zákona o daních z příjmů, částku 674 437 Kč jako úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů, částku 229 309 Kč jako úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 13 tohoto zákona, daň podle § 16 tohoto zákona ve výši 0 Kč a úhrn slev na dani podle § 35ba odst. 1 písm. a) tohoto zákona ve výši 24 840 Kč. Žalobce v řízení doložil kopie částí Plaveckých služebních knížek č. „X“ a č. „X“ s údaji o plavbách uskutečněných v roce 2013, ze kterých vyplývá, že se v roce 2013 plavil mezi nizozemskými městy Delfzijl, Rotterdam a Utrecht. Správce daně dne 9. 2. 2017 žalobci platebním výměrem na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období za kalendářní rok 2013 na základě postupu k odstranění pochybností vyměřil daň ve výši 110 715 Kč. Základ daně podle výměru byl podle § 5 zákona o daních z příjmů 903 746 Kč, daň podle § 16 tohoto zákona 135 555 Kč a úhrn slev na dani podle § 35 a 35ba tohoto zákona 24 840 Kč. Rozdíl mezi vyměřenou daní a daní tvrzenou v daňovém přiznání tak činil 110 715 Kč. Proti platebnímu výměru žalobce podal včasné odvolání, ve kterém uvedl stejnou argumentaci jako v podané žalobě (vyjma argumentace zněním modelové smlouvy).
16. Žalovaný dne 3. 10. 2017 vydal napadené rozhodnutí, kterým zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr. K daňovému přiznání žalovaný uvedl, že podle přiložené přílohy od plátce příjmu žalobce byl deklarován příjem v souhrnné částce 25 910 € a sražená daň z příjmů v částce 6 171 €. Konstatoval též, že žalobce v rámci odvolacího řízení nepředložil žádnou listinu či osvědčení, které by specifikovalo vodní dopravní prostředek, na jehož palubě vykonával během roku 2013 své zaměstnání. Z předložené Plavecké služební knížky bylo zjištěno, že šlo o plavidlo evidované podle ENI pod č. „X“. Žalovaný na příslušných webových stránkách dohledal, že toto číslo patří plavidlu zvaném Syracuse o délce 110 m, které je motorovým nákladním prostředkem. Vzhledem k další argumentaci to však nepovažuje za podstatnou skutečnost a nezpochybňuje tvrzení žalobce o tom, že jde o loď. Příjem, který žalobce obdržel při výkonu zaměstnání u nizozemského zaměstnavatele na palubě lodi ve vnitrozemské vodní dopravě totiž lze subsumovat pod čl. 16 odst. 3

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Smlouvy, která je nadřazena zákonu o daních z příjmů, neboť záměrem Smlouvy nebylo odlišné zdanění příjmů ze zaměstnání členů posádek říčních lodí od zdanění příjmů ze zaměstnání členů posádek říčních člunů. Používání pojmů „lod“ a „člun“ vychází z tradičního názvosloví pro rozlišení druhu vodního dopravního prostředku, který může poskytnout i určitou představu o parametrech vodního prostředku. Takovéto rozlišování je patrné i z žalobcem zmíněných mezinárodních smluv. Přesto podle žalovaného bylo záměrem vykládaného článku pokrýt jakýkoli druh plavidla používaného v dané vodní dopravě; rozdílné zdanění členů posádek v závislosti na druhu plavidla by bylo iracionální a administrativně komplikovanější. Touto optikou je třeba nahlížet i na další ustanovení Smlouvy, na která žalobce poukazoval. Pouhý jazykový výklad k výkladu normy nestačí, je třeba zkoumat i účel a důvody, pro které zákonodárce určité ustanovení do normy uvedl. Žalovaný citoval i připravovaný Komentář k modelové smlouvě OECD k zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku týkajícího se úpravy zdanění příjmu členů posádek vodní a letecké dopravy, podle kterého pokud je užíván pojem „člun“ v souvislosti s vnitrozemskou vodní dopravou, odráží to tradiční rozlišování, které by nemělo být vykládáno tak, aby byl jakýmkoli způsobem omezen význam slova „lod“ používaný v textu celé modelové smlouvy, jehož cílem je mít široký záběr a zahrnout všechna plavidla používaná pro vodní plavbu. Ze Smlouvy tak vyplývá, že právo na zdanění příjmu žalobce jakožto českého rezidenta měla pouze Česká republika. Z přehledu doloženého žalobcem vyplynulo, že mu přesto byla v Nizozemském království sražena daň v souhrnné výši 6 171 €. K tomu došlo v rozporu s čl. 16 odst. 3 Smlouvy, a proto to nelze jakkoli zohlednit. Metody vyloučení dvojího zdanění (zápočet daně či vynětí příjmů) totiž lze použít pouze za situace, kdy zdanění daňových příjmů v zemi zdroje bylo provedeno v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění.

17. Soud považuje napadené rozhodnutí za přezkoumatelné, neboť daňové řízení představuje z hlediska soudního přezkumu jeden celek a žalovaný na všechny námitky žalobce v napadeném rozhodnutí konkrétně a srozumitelně reagoval způsobem, ze kterého je zřejmé, proč je nepovažuje za důvodné. Jakkoli podle svého vyjádření k žalobě si toho již nebyl vědom, v odst. 23 napadeného rozhodnutí výslovně vypořádal i námitku žalobce týkající se rozlišování pojmů „člun“ a „lod“ v kontextu žalobcem namítaných jiných mezinárodních smluv. Uvedl zde, že použití tradičního názvosloví rozlišujícího tyto pojmy je patrné i z žalobcem zmíněných mezinárodních smluv. Samotný přezkum zákonnosti důvodů, pro které bylo žalobcovo odvolání zamítnuto a platební výměr potvrzen, je předmětem dalších žalobních námitek, kterými se soud bude zabývat níže.
18. Jde-li o skutkový stav věci, soud vycházel ze skutečností, které vyplývají z obsahu spisu, a sice že žalobce byl roce 2013 zaměstnán na palubě plavidla evidovaného podle ENI pod č. „X“, se kterým se plavil mezi nizozemskými městy Delfzijl, Rotterdam a Utrecht. Od zaměstnavatele Syracuse Shipping BV sídlícího v Nizozemském království v tomto roce obdržel příjem v souhrnné částce 25 910 €, ze kterého mu byla zaměstnavatelem v Nizozemském království sražena a nizozemskému správci daně odvedena daň v souhrnné výši 6 171 €. Mezi účastníky je sporná otázka aplikovatelnosti Smlouvy, a to zejména, zda hraje roli charakter plavidla, na kterém žalobce vykonával závislou činnost, když podle něj šlo o „lod“, nikoli o „člun“, na který jediný se vztahuje úprava čl. 16 odst. 3 Smlouvy, a také to, zda do základu daně případně měla být započítána daň odvedená z jeho příjmu jeho zaměstnavatelem v Nizozemském království.
19. Soud se zabýval namítanou nezákonností napadeného rozhodnutí, v první řadě namítanou neaplikovatelností Smlouvy v důsledku účinnosti ústavního zákona č. 395/2001 Sb., který Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

neobsahoval přechodné ustanovení, které by založilo účinnost dříve přijatých mezinárodních smluv. Tuto námitku žalobce soud nepovažuje za důvodnou. Uvedenou novelou Ústavy byl především značně rozšířen okruh mezinárodních smluv s aplikační předností před zákonem, a to na všechny vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána. Nelze ji však vykládat tak, že by s nabytím její účinnosti přestaly být pramenem práva s aplikační předností před zákonem všechny mezinárodní smlouvy, které vyhovují podmínkám dle nového článku 10 Ústavy, avšak jím stanovené podmínky splnily již před 1. 6. 2002.

20. Využívaje argumentace Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2008, č. j. 9 Afs 128/2007-49, publ. pod č. 740/2008 Sb. NSS, www.nssoud.cz, k tomu zdejší soud uvádí, že: Jak již totiž konstatoval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. I. ÚS 429/01, č. 134 (shodně též podle nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 11. 2003, sp. zn. II. ÚS 254/01, č. 139): „*Mezinárodní smlouva, která Českou republiku nezavazuje, je z jejího hlediska irelevantní a chybí mezinárodně právní důvod k její recepci do českého práva.*“ V usnesení pléna Ústavního soudu ze dne 4. 3. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 1/04, pak byl vysloven následující názor: „*Vnitrostátní platnost mezinárodní smlouvy je ... institutem, který je spojen až s účinky již mezinárodně platné a pro Českou republiku mezinárodněprávně závazné mezinárodní smlouvy... Taková vnitrostátní platnost mezinárodní smlouvy může pojmově nastat teprve poté, kdy tato smlouva nabyla mezinárodněprávní platnosti a stala se pro Českou republiku mezinárodněprávně závaznou.*“ Tento závěr je platný nejenom pro tzv. „prezidentské smlouvy“ (které byly předmětem zkoumání v usnesení sp. zn. Pl. ÚS 1/04), ale pro všechny mezinárodní smlouvy obecně. Z tohoto důvodu je nutné nejdříve zkoumat, zdali je Smlouva pro Českou republiku platná a závazná z pohledu mezinárodního práva (tj. její mezinárodněprávní dimenzi), a teprve poté zkoumat podmínky inkorporace z pohledu vnitrostátního práva.
21. Z pohledu mezinárodního práva je nutné zkoumat zejména, zdali Smlouvu uzavřel subjekt oprávněný zastupovat Československou socialistickou republiku (dále jen „ČSR“), zdali byl vyjádřen souhlas být vázán Smlouvou, zdali ČSR nevznesla vůči Smlouvě nějakou výhradu a v souvislosti s rozpadem ČSR rovněž zkoumat otázku sukcese do mezinárodních smluv, tj. zdali se Česká republika ve vztahu k Smlouvě považuje za nástupnický stát ČSR.
22. Smlouvu podepsal tehdejší ministr financí. V platnost vstoupila dne 5. 11. 1974. Pokud jde o otázku sukcese do mezinárodních smluv, soud konstatuje, že Česká republika zásadně sukcedovala do práv a povinností České a Slovenské federativní republiky (viz čl. 5 odst. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské federativní republiky). Z protokolů doplňujících Smlouvu, které mezi sebou Česká republika a Nizozemské království následně uzavřely, je zřejmé, že druhá strana smlouvy sukcesi akceptovala. Uvedený postup je v souladu s pravidly obecného mezinárodního práva o sukcesi do smluv. Česká republika ani ČSR ke Smlouvě neučinily žádnou výhradu. Lze tedy konstatovat, že Smlouva je z pohledu mezinárodního práva pro Českou republiku závazná.
23. Dále je třeba posoudit zkoumat, zdali v případě Smlouvy byly splněny všechny podmínky inkorporace stanovené v článku 10 Ústavy. Článek 10 Ústavy stanoví tři obligatorní podmínky inkorporace mezinárodních smluv, které musí být splněny kumulativně, aby mohlo dojít k přednostní aplikaci mezinárodní smlouvy. Těmito podmínkami jsou souhlas Parlamentu k její ratifikaci, závaznost smlouvy pro Českou republiku a vyhlášení stanoveným způsobem.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

24. Jak již bylo uvedeno výše, Smlouva je pro Českou republiku závazná. Souhlas s ní vyslovilo Federální shromáždění ČSR jakožto tehdejší zákonodárny sbor, ratifikoval ji prezident republiky, vyhlášena pak byla vyhláškou č. 138/1974 Sb. S ohledem na splnění všech tří inkorporačních podmínek tak soud konstatuje, že Smlouva má aplikační přednost před zákonem. Navíc i bez této ústavní úpravy by přednost mezinárodní smlouvy před daňovým zákonem v tomto případě vyplývala z § 37 věty první zákona o daních z příjmů, která je účinná od 1. 1. 1993, a podle které *ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak*. Námitku žalobce týkající se neaplikovatelnosti Smlouvy tak soud považuje za nedůvodnou, když dospěl k závěru, že Smlouvu bylo namíste v dané věci aplikovat.
25. Jde-li o klíčové znění Smlouvy, její článek 16 nadepsaný „Závislá zaměstnání“ v účinném znění nezměněném od jejího uzavření zní:
1. *Mzdy, platy a jiné podobné odměny, které osoba mající bydliště v jednom z obou států pobírá z důvodu zaměstnání, podléhají s výhradou ustanovení článků 17, 19 a 20 zdanění pouze v tomto státě, ledaže zaměstnání je vykonáváno v druhém státě. Jestliže je tam zaměstnání vykonáváno, mohou být odměny, přijaté z tohoto zaměstnání, zdaněny v tomto druhém státě.*
 2. *Odměny, které osoba mající bydliště v jednom z obou států pobírá z důvodu zaměstnání, vykonávaného ve druhém státě, podléhají bez ohledu na ustanovení odstavce 1 zdanění pouze v prvně zmíněném státě, jestliže:*
 - a) *příjemce je přítomen v druhém státě během jednoho nebo více období nepřesahujících v úhrnu 183 dny v příslušném daňovém roce, a*
 - b) *odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem nebo v zastoupení zaměstnavatele, který nemá bydliště či sídlo v tomto druhém státě, a*
 - c) *odměny nejdou k tíži stále provozovně nebo stále základně, kterou má zaměstnavatel ve druhém státě.*
 3. *Odměny, které osoba mající bydliště v jednom z obou států pobírá z důvodu zaměstnání vykonávaného na palubě lodi nebo letadla používaných v mezinárodní dopravě nebo na palubě člunu používaného ve vnitrozemské vodní dopravě, podléhají bez ohledu na předchozí ustanovení tohoto článku zdanění pouze v tomto státě.*
26. Smlouva byla uzavřena v českém, nizozemském a anglickém jazyce, přičemž všechna tři znění mají stejnou platnost. Dojde-li k odlišnému výkladu českého a nizozemského textu, bude rozhodující text anglický. Anglické znění článku 16 bodu 3. Smlouvy zní: *Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived by a resident of one of the States in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft in international traffic or aboard a boat engaged in inland waterways transport, shall be taxable only in that State.*
27. Článek 8 Smlouvy nadepsaný „Lodní a letecká doprava“, na jehož 3. bod v žalobě poukazoval žalobce, neboť podle něj výslovně připouští možnost plavby lodě v rámci vnitrozemských vod a podporuje tak jeho názor o odlišném režimu zdanění osob vykonávajících činnost na lodi, která pluje ve vnitrozemí, kteroužto osobou byl i on, zní:
1. *Zisky z provozu lodí a letadel v mezinárodní dopravě podléhají zdanění je ve státě, ve kterém je místo skutečného vedení podniku.*
 2. *Zisky z provozu člunů používaných ve vnitrozemské vodní dopravě podléhají zdanění je ve státě, ve kterém je místo skutečného vedení podniku.*
 3. *Jestliže místo skutečného vedení podniku námořní nebo vnitrozemské vodní dopravy je na palubě lodi nebo člunu, předpokládá se, že je umístěno ve státě, ve kterém je domovský přístav*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

lodi nebo člunu, nebo, jestliže není domovský přístav, ve státě, ve kterém má provozovatel lodi nebo člunu bydliště či sídlo.

28. Stejně tak měl žalobce za to, že jeho názor podporuje skutečnost, že pojmy „člun“ a „lod“ jsou použity i na jiných místech Smlouvy, např. v čl. 6 bodě 2., čl. 14 bodě 3. či čl. 24. Článek 6 bod 2. Smlouvy, který žalobce namítal v odvolacím řízení, nikoli již v žalobě, zní: *Výraz "nemovitý majetek" se určí ve shodě s právními předpisy státu, ve kterém je takový majetek umístěn. Výraz v každém případě zahrnuje příslušenství nemovitého majetku, živý i mrtvý inventář, užívaný v zemědělství a lesnictví, práva, na která se aplikují ustanovení občanského práva o pozemkovém vlastnictví, právo požívání nemovitého majetku a práva na proměnlivé nebo pevné platy, poskytované jako náhrada za těžení nebo za právo na těžení nerostných ložisek, pramenů a jiných přírodních zdrojů. Lodi, čluny a letadla se nepovažují za nemovitý majetek.*
29. Článek 14 Smlouvy nadepsaný „Kapitálové zisky“, na jehož bod 3. žalobce v žalobě poukázal, zní:
1. *Zisky ze zcizení nemovitého majetku, jehož definice je uvedena v odstavci 2 článku 6, mohou být zdaněny ve státě, ve kterém je takový majetek umístěn.*
 2. *Zisky ze zcizení movitého majetku, který je částí provozního majetku používaného stálou provozovnou, kterou má podnik jednoho z obou států v druhém státě, nebo ze zcizení movitého majetku, který je částí stálé základny, kterou osoba mající bydliště v jednom z obou států má ve druhém státě za účelem výkonu svobodného povolání, včetně takových zisků ze zcizení takové stálé provozovny (samotné nebo spolu s celým podnikem) nebo takové stálé základny, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.*
 3. *Nehledě na ustanovení odstavce 2, podléhají zisky ze zcizení lodí nebo letadel používaných v mezinárodní dopravě a člunů používaných ve vnitrozemské vodní dopravě a movitého majetku, určeného k provozu takových lodí, letadel a člunů, zdanění pouze ve státě, ve kterém je místo skutečného vedení podniku. Pro účely tohoto odstavce se použijí ustanovení odstavce 3 článku 8.*
 4. *Zisky ze zcizení jakéhokoli majetku, jiného než toho, o němž se pojednává v odstavcích 1, 2 a 3, podléhají zdanění jen ve státě, ve kterém má zcizitel bydliště či sídlo.*
 5. *Ustanovení odstavce 4 se nedotknou práv obou smluvních států vybírat podle jejich vlastních zákonů daň ze zisků ze zcizení podílů nebo užívacích práv na společnosti, jejíž kapitál je zcela nebo částečně rozdělen na podíly a která má podle zákonů tohoto státu sídlo v tomto státě, pobíraných fyzickou osobou, která má bydliště ve druhém státě a měla bydliště v prvně zmíněném státě v průběhu posledních pěti let předcházejících zcizení podílů nebo užívacích práv.*
30. Článek 24 Smlouvy nadepsaný „Majetek“ zní:
1. *Nemovitý majetek, jehož definice je uvedena v odstavci 2 článku 6, může být zdaněn ve státě, ve které je takový majetek umístěn.*
 2. *Movitý majetek, který je částí provozního majetku stálé provozovny podniku, nebo movitý majetek náležející ke stálé základně používané k výkonu svobodného povolání, může být zdaněn ve státě, ve kterém je stálá provozovna nebo stálá základna umístěna.*
 3. *Nehledě na ustanovení odstavce 2, podléhají lodi a letadla používané v mezinárodní dopravě a čluny používané ve vnitrozemské vodní dopravě, jakož i movitý majetek patřící k provozu takových lodí, letadel a člunů, zdanění pouze ve státě ve kterém je umístěno skutečné vedení podniku. Pro účely tohoto odstavce se použijí ustanovení odstavce 3 článku 8.*
 4. *Všechny ostatní části majetku osoby, která má bydliště či sídlo v jednom z obou států, podléhají zdanění pouze v tomto státě.*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

31. K uvedenému soud konstatuje, že jakkoli žalobce výslovně zmínil, že při výkladu normy se nelze omezit pouze na její jazykový výklad, sám se na tuto metodu interpretace citovaných norem Smlouvy výhradně soustředil, což je markantní zejména z jeho od zbylého textu Smlouvy izolované interpretace čl. 8 bodu 3. Smlouvy. Zde zcela doslovným a mechanickým výkladem textu došel k závěru, že Smlouva výslovně připouští plavbu lodě v rámci vnitrozemských vod. Z toho žalobce dovozoval, že daňový režim odměn zaměstnanců pracujících na lodích plujících ve vnitrozemských vodách je odlišný od odměn zaměstnanců pracujících rovněž ve vnitrozemských vodách, avšak na člunech. Doslovný výklad čl. 8 odst. 3 Smlouvy učiněný žalobcem, podle kterého toto ustanovení připouští plavbu lodě v rámci vnitrozemských vod, soud sice považuje za možný, avšak vytržený z kontextu celého znění Smlouvy a z hlediska posouzení věci nesprávný, resp. bez významu, což osvětlí níže.
32. Závěr učiněný žalobcem čistě na základě jazykového výkladu citovaných norem Smlouvy soud považuje za chybný, neboť při výkladu norem pominul teleologickou, systematickou, logickou i historickou metodu výkladu. Již jen z bodů 1. a 2. žalobcem zmíněného čl. 8 Smlouvy, který je přiléhavě nadepsán „Lodní a letecká doprava“ přitom logicky vyplývá, že záměrem stran bylo komplexně upravit daňový režim zisků plynoucích z provozu všech plavidel využívaných v mezinárodní i vnitrozemské vodní dopravě. Při akceptaci názoru žalobce by však při výkladu čl. 8 Smlouvy bylo třeba dojít k závěru, že daňový režim zisků plynoucích z provozu lodí ve vnitrozemské dopravě zůstal z jakéhosi nelogického důvodu smluvními stranami opomenut a tímto článkem Smlouvy není upraven, ačkoli by se bezesporu jednalo o lodní dopravu.
33. V případě čl. 14 a 24 Smlouvy by pak závěr zastávaný žalobcem vedl k tomu, že režim zdanění zisků ze zcizení člunů používaných ve vnitrozemské vodní dopravě (podle čl. 14 odst. 3 Smlouvy) by byl odlišný od režimu zdanění zisků ze zcizení lodí plujících ve vnitrozemských vodách (podle čl. 14 odst. 4 Smlouvy). To se nejeví být projevem racionálního přístupu smluvních stran, neboť si lze snadno představit komplikace, které to může působit při zjišťování skutečného stavu věcí (zejména charakteru plavidel) i s tím spojené zvýšené riziko daňových úniků. Rovněž by to stanovilo pro určení režimu zdanění zisků ze zcizení lodí plujících ve vnitrozemských vodách zjevně méně vhodné kritérium, než je v bodě 3. stanovené místo skutečného vedení podniku. Totéž platí pro čl. 24 Smlouvy; čl. 6 bod 2. Smlouvy s výkladem zastávaným soudem není v rozporu, když pouze stanoví, že „*lodi, čluny a letadla se nepovažují za nemovitý majetek*“.
34. Z teleologického, logického a systematického náhledu na Smlouvu se tak výklad a z něj plynoucí závěry žalobce jeví být minimálně nelogické, neracionální a nerespektující systematiku vykládané Smlouvy. Závěr zastávaný žalovaným a správcem daně, podle kterého bylo cílem Smlouvy stanovit stejný daňový režim pro zdanění odměn zaměstnanců pracujících na plavidlech plujících ve vnitrozemských vodách, je navíc podporován i historickou metodou výkladu. Lze totiž poukázat na to, že Nizozemské království bylo v době uzavření Smlouvy členem Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále též „OECD“). Nelze přitom přehlédnout, že Smlouva vycházela z tzv. Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku a v čl. 16 svého anglického znění užívá formulaci „*remuneration derived by a resident of one of the States in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft in international traffic or aboard a boat engaged in inland waterways transport*“ doslova z této smlouvy převzatou. Na to ostatně v žalobě poukázal i žalobce, opět však pouze jen na podporu své argumentace v tom smyslu, že i zde je podle něj činěn rozdíl mezi pojmy „*člun*“ (angl. „boat“) a „*lod*“ (angl. „ship“). Soud již Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

výše uvedl, že podle něj pouhé užívání těchto odlišných pojmů nemůže vést k závěru o odlišném daňovém režimu odměn zaměstnanců pracujících na člunech plujících ve vnitrozemských vodách na rozdíl od těch, co je v protisměru míjejí na lodích. Z komentáře k Modelové smlouvě z roku 2017 k jejímu čl. 8 přitom vyplývá, že výraz „boats engaged in inland waterways transport“ mají smluvní strany do smlouvy zakomponovat v případě, že si přejí stejný daňový režim jako pro zisky plynoucí z provozu lodí („ships“) a letadel v mezinárodní dopravě vztáhnout na dopravu na řekách, kanálech a jezerech (angl. „transport on rivers, canals and lakes“). Vzhledem k tomu, že se formulace „boats engaged in inland waterways transport“ používala i v dřívějších zněních Modelových smluv, přičemž naopak ve vztahu k vnitrozemské vodní dopravě (angl. „inland waterways transport“) nebylo užíváno výrazu „ship“ (čes. „loď“), je toto podle soudu též argumentem nasvědčujícím tomu, že výraz „člun“ (angl. „boat“) ve vztahu k vnitrozemské vodní dopravě nutně zahrnuje veškerá plavidla užívaná ve vnitrozemské vodní dopravě včetně těch, která žalobce označuje jako lodě (aniž by přišel s definicí tato plavidla rozlišující, což však pro účely tohoto řízení není s ohledem na uvedený závěr podstatné) a na kterém v roce 2013 pracoval on sám. Správnosti tohoto závěru žalovaného a správce daně, který srozumitelně obhájili v daňovém řízení a se kterým se ztotožňuje i soud, tak svědčí nejen jazykový, teleologický, logický a systematický výklad sporné normy, ale i výklad historický.

35. Soud proto dospěl k závěru, že pojem „člun používaný ve vnitrozemské vodní dopravě“ je pro účely výkladu Smlouvy třeba vykládat tak, že zahrnuje veškerá plavidla užívaná ve vnitrozemské vodní dopravě.
36. Na uvedeném výkladu a závěru soudu nemůže nic změnit ani poukaz žalobce na to, že Úmluva o volném moři ze dne 6. 5. 1964 nebo Úmluva OSN o smlouvách o mezinárodní koupi zboží ze dne 11. 4. 1990 pojmy „loď“ a „člun“ rozdělují. Specifikum mezinárodního práva veřejného, jehož jsou mezinárodní smlouvy prameny, spočívá mj. v decentralizaci právního systému, ve kterém normy vznikají společnou vůlí svrchovaných států, popř. jiných subjektů mezinárodního práva. Zmíněné mezinárodní smlouvy navíc mají multilaterální povahu, netýkají se otázek daní a vznikly pod záštitou Organizace spojených národů. Předmětná Smlouva naopak byla uzavřena pouze mezi dvěma státy. Za situace, kdy zákonodárce ani v rámci vnitrostátního práva není schopen zajistit, aby též tytéž pojmy měly v různých právních prepisech stejný význam, nesvědčí pouhá skutečnost, že v jiném dokumentu mezinárodního práva týkajícím se jiné problematiky jsou užívány oba pojmy, tomu, že by šlo z hlediska mezinárodního práva o pojmy s ustáleným významem, jejichž jednoznačnou definici (ta absentuje v obou namítaných dokumentech i v žalobních tvrzení žalobce) nelze při výkladu Smlouvy pominout.
37. Žalobce žalovanému též vytýkal, že při výpočtu daně nezjistil a nezohlednil výši daně sražené zaměstnavatelem z příjmu žalobce a odvedené správci daně v Nizozemském království. K tomu soud poukazuje na to, že není pravdou, že žalovaný nezjistil výši daně sražené žalobci v Nizozemském království. Z předloženého spisu i odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný z přehledu doloženého přímo žalobcem zjistil, že žalobci v Nizozemském království byla sražena daň v souhrnné výši 6 171 €. Uzavřel však, že k tomuto došlo v rozporu s čl. 16 odst. 3 Smlouvy, a proto sražení této částky při určování základu daně podle § 6 zákona o daních z příjmů nezohlednil. Tento postup považuje za správný i soud, neboť nizozemská strana nebyla ke zdanění příjmu žalobce v souladu se zněním Smlouvy oprávněna a v takovýchto případech nelze v souladu s čl. 25 Smlouvy uplatnit metody vyloučení dvojího zdanění podle § 38f zákona o daních Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

v příjmu. Soud konstatuje, že žalobce nenamítal provedení samotného výpočtu daně v rozporu se zákonem, ale pouze to, že základ daně nebyl ponížěn o částku odvedenou v Nizozemském království jako daň. Soud proto považuje námitku žalobce za nedůvodnou.

38. Za nedůvodnou soud považuje i obecně formulovanou námitku žalobce, podle které v důsledku aplikace článku 16 odst. 3 Smlouvy docházelo k diskriminaci jím dotčených daňových subjektů oproti ostatním daňovým subjektům. Diskriminace podle druhu práce měla spočívat v omezení volby práce ve vybraném státě podle vlastní vůle a přesvědčení a volby zaměstnavatele dle podmínek zaměstnání. Zdanění příjmů v České republice bylo podle žalobce v přímém rozporu se smyslem dohod o volném pohybu pracovních sil.
39. K tomu soud poukazuje na to, že účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je primárně určení státu, kde se příjem či náklad daňově uplatní. Žalobce svou námitku pojal značně obecně a nijak nerozvedl, jakým konkrétním postupem správce daně či žalovaného, který byl v rozporu se zákazem diskriminace nebo smyslem dohod o volném pohybu osob, došlo k dotčení jeho veřejných subjektivních práv. Soud proto k takto obecně formulovaným námitkám poznamenává, že v postupu a rozhodnutí žalovaného ani správce daně diskriminační či volný pohyb osob omezující zacházení neshledal, neboť rozhodným kritériem byla otázka daňového rezidenství (nikoli třeba státní příslušnosti, což by diskriminačním kritériem býti mohlo) a žalobci se dostalo stejného zacházení, jakého by se dostalo jakémukoliv jinému daňovému poplatníkovi v České republice.
40. Žalobu soud vyhodnotil v mezích žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, a ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 30. června 2020

JUDr. Markéta Lehká, Ph. D. v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)