



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

žalobkyně: **E. H.**, narozená „X“
bytem „X“,
zastoupená 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. 42375/17/5200-10423-701743,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2017, č. j. 42375/17/5200-10423-701743, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzen platební výměr na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2013 ze dne 9. 2. 2017, č. j. 252488/17/2503-50522-508112 (dále i jen „platební výměr“), který vydal Finanční úřad pro Ústecký kraj, Územní pracoviště Děčín (dále jen „správce daně“).

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě zrekapitulovala, že dne 19. 10. 2016 podala řádné daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2013. V něm užila metodu vynětí příjmu, Shodu s prvpisem potvrzuje I. T.

v důsledku čehož vykazala 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 žalobkyně v roce 2013 obdržela 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“). Žalobkyně trvala na tom, že vykonávala 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 správce daně předložila Plaveckou služební knížku č. „X“ obsahující údaje o době a trase plavby plavidla ev. č. „X“, které uskutečnila 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 žalobkyni platebním výměrem č. j. 252488/17/2503-50522-508112 vyměřil daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 75 885 Kč. Odměny žalobkyně 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 podala žalobkyně 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. Žalobkyně považovala výklad právní normy učiněný žalovaným za nesprávný, přičemž stejně jako ve správním řízení poukázala na kontext celé Smlouvy, konkrétně na její čl. 8 bod 3, čl. 14 bod 3 a čl. 24. Odkázala 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 činěn rozdíl mezi pojmy „*lod*“ a „*člun*“. Výklad předestřený žalovaným se v předchozích komentářích k Modelové smlouvě nevyskytuje. Podle žalobkyně 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 žalobkyně 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 žalobkyně nijak nezabýval.
5. V doplnění žaloby podaném v rámci lhůty pro podání žaloby žalobkyně uvedla, 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 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

6. Dále žalobkyně uvedla, 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 žalobkyně uvedla, že její zaměstnavatel provedl srážky daně z příjmů dle předpisů Nizozemského království a tyto odvedl správci daně tamtéž. Podle žalobkyně její 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 povinností zaplatit jej žalobkyni jako zaměstnanci. Takováto srážka deklarovaná jako daň nemůže být zúčtovaná 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 vyšší daň sražené z příjmu žalobkyně jejím 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 žalobkyně vykonávala závislou činnost na pozici lodníka na palubě lodi evidované pod č. 02330126 v Nizozemském království. Podle žalobkyni 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 „lod“ 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 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 žalobkyně 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 žalobkyně vůbec nedopadají, a to ani analogicky. Jde navíc o smlouvy multilaterální, zatímco Smlouva patří mezi bilaterální, přičemž okolnosti uzavírání smluv byly vždy unikátní. Žalobkyně namítala, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nevypořádal s její argumentací. Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

týkající se těchto mezinárodních smluv. Žalovaný je však toho názoru, že nebylo jeho povinností reagovat na každou jednotlivou větu z podání žalobkyně za situace, kdy podle svého názoru předložil odlišnou a ucelenou právní argumentaci, kterou byly vypořádány základní námitky žalobkyně. Žalobkyní 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 žalobkyně zdaňovala příjmy ze zaměstnání v rozporu s předmětnou Smlouvou, a tedy že chyběl právní podklad pro to, aby daň uhradila v Nizozemském království.

Posouzení věci soudem

10. 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 žalobkyně s tímto postupem souhlasila 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.
11. 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 žalobkyně uplatnil v žalobě nebo během lhůty dvou měsíců ode dne, kdy bylo rozhodnutí žalobkyni oznámeno doručením písemného vyhotovení, jak stanoví § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně 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.
12. 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.
13. Z předložené spisové dokumentace soud zjistil, že žalobkyně jako daňový rezident České republiky podala dne 19. 10. 2016 řádné daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za rok 2013, ve kterém uvedla částku 671 550 Kč jako dílčí základ daně podle § 6 zákona o daních z příjmů, částku 501 156 Kč jako úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů, částku 170 394 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. Žalobkyně v řízení doložila kopii Plavecké služební knížky č. „X“ s údaji o plavbách uskutečněných v roce 2013, ze kterých vyplývá, že se v roce 2013 plavila mezi nizozemskými městy Delfzijl, Rotterdam, Botlek a Utrecht. Správce daně dne 9. 2. 2017 žalobkyni 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 75 885 Kč. Základ daně podle výměru byl podle § 5 zákona o daních z příjmů 671 550 Kč, daň podle § 16 tohoto zákona 100 725 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 75 885 Kč. Proti platebnímu výměru žalobkyně podala včasné odvolání, ve kterém uvedla stejnou argumentaci jako v podané žalobě (vyjma argumentace zněním modelové smlouvy).
14. Žalovaný dne 3. 10. 2017 vydal napadené rozhodnutí, kterým zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr. K daňovému přiznání žalovaný uvedl, že podle přiložené přílohy od plátce příjmu žalobkyně byl deklarován příjem v souhrnné částce 19 253 € a sražená daň z příjmů v částce 3 391 €. Konstatoval též, že žalobkyně v rámci odvolacího řízení nepředložila žádnou listinu či osvědčení, které by specifikovalo vodní dopravní prostředek, na jehož palubě vykonávala během roku 2013 své zaměstnání. Z předložené Plavecké služební knížky bylo Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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 žalobkyně o tom, že jde o loď. Příjem, který žalobkyně obdržela při výkonu zaměstnání u nizozemského zaměstnavatele na palubě lodi ve vnitrozemské vodní dopravě totiž lze subsumovat pod čl. 16 odst. 3 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 „loď“ 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 žalobkyní 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 žalobkyně poukazovala. 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 „loď“ 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 žalobkyně jakožto českého rezidenta měla pouze Česká republika. Z přehledu doloženého žalobkyní vyplynulo, že jí přesto byla v Nizozemském království sražena daň v souhrnné výši 3 391 €. 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.

15. Soud považuje napadené rozhodnutí za přezkoumatelné, neboť daňové řízení představuje z hlediska soudního přezkumu jeden celek a žalovaný na všechny námitky žalobkyně 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 žalobkyně týkající se rozlišování pojmů „člun“ a „loď“ v kontextu žalobkyní namítaných jiných mezinárodních smluv. Uvedl zde, že použití tradičního názvosloví rozlišujícího tyto pojmy je patrné i z žalobkyní zmíněných mezinárodních smluv. Samotný přezkum zákonnosti důvodů, pro které bylo odvolání žalobkyně zamítnuto a platební výměr potvrzen, je předmětem dalších žalobních námitek, kterými se soud bude zabývat níže.
16. Jde-li o skutkový stav věci, soud vycházel ze skutečností, které vyplývají z obsahu spisu, a sice že žalobkyně byla roce 2013 zaměstnána na palubě plavidla evidovaného podle ENI pod č. 02330126, se kterým se plavila mezi nizozemskými městy Delfzijl, Rotterdam, Botlek a Utrecht. Od zaměstnavatele Syracuse Shipping BV sídlícího v Nizozemském království v tomto roce obdržela příjem v souhrnné částce 19 253 €, ze kterého jí byla zaměstnavatelem v Nizozemském království sražena a nizozemskému správci daně odvedena daň v souhrnné výši 3 391 €. Mezi účastníky je sporná otázka aplikovatelnosti Smlouvy, a to zejména, zda hraje roli charakter plavidla, na kterém žalobkyně vykonávala závislou činnost, když podle ní šlo o „loď“, 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 jejího příjmu jejím zaměstnavatelem v Nizozemském království.
17. 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 žalobkyně 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.

18. Využívá 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.
19. 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.
20. 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.
21. 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.
22. 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,*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

nestanoví jinak. Námitku žalobkyně týkající se neaplikovatelnosti Smlouvy tak soud považuje za nedůvodnou, když dospěl k závěru, že Smlouvu bylo namístě v dané věci aplikovat.

23. 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.***
24. 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.*
25. Článek 8 Smlouvy nadepsaný „Lodní a letecká doprava“, na jehož 3. bod v žalobě poukazovala žalobkyně, neboť podle ní výslovně připouští možnost plavby lodě v rámci vnitrozemských vod a podporuje tak její názor o odlišném režimu zdanění osob vykonávajících činnost na **lodi, která pluje ve vnitrozemí**, kteroužto osobou byla i ona, 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 lodi nebo člunu, nebo, jestliže není domovský přístav, ve státě, ve kterém má provozovatel lodi nebo člunu bydliště či sídlo.***
26. Stejně tak měla žalobkyně za to, že její 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 žalobkyně namítala 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.***
27. Článek 14 Smlouvy nadepsaný „Kapitálové zisky“, na jehož bod 3. žalobkyně v žalobě poukázala, zní:

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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 uživatelských 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 uživatelských práv.

28. Článek 24 Smlouvy nadepsaný „Majetek“ zní:

1. Nemovitý majetek, jehož definice je uvedena v odstavci 2 článku 6, může být zdaněn ve státě, ve kterém 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 lodě 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.

29. K uvedenému soud konstatuje, že jakkoli žalobkyně výslovně zmínila, že při výkladu normy se nelze omezit pouze na její jazykový výklad, sama se na tuto metodu interpretace citovaných norem Smlouvy výhradně soustředila, což je markantní zejména z její od zbylého textu Smlouvy izolované interpretace čl. 8 bodu 3. Smlouvy. Zde zcela doslovným a mechanickým výkladem textu došla k závěru, že Smlouva výslovně připouští plavbu lodě v rámci vnitrozemských vod. Z toho žalobkyně dovozovala, 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 žalobkyní, 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.

30. Závěr učiněný žalobkyní čistě na základě jazykového výkladu citovaných norem Smlouvy soud považuje za chybný, neboť při výkladu norem pominula teleologickou, systematickou, logickou i historickou metodu výkladu. Již jen z bodů 1. a 2. žalobkyní zmíněného čl. 8 Smlouvy, který je přílehlavě 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 žalobkyně by však při výkladu čl. 8 Smlouvy bylo třeba dojít k závěru, že daňový režim zisků plynoucích z provozu lodí

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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.

31. V případě čl. 14 a 24 Smlouvy by pak závěr zastávaný žalobkyní 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 nejvíce jeví jako 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*“.
32. Z teleologického, logického a systematického náhledu na Smlouvu se tak výklad a z něj plynoucí závěry žalobkyně 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 poukázala i žalobkyně, opět však pouze jen na podporu své argumentace v tom smyslu, že i zde je podle ní činěn rozdíl mezi pojmy „*člun*“ (angl. „*boat*“) a „*lod*“ (angl. „*ship*“). Soud již 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 žalobkyně označuje jako lodě (aniž by přišla s definicí tato plavidla rozlišující, což však pro účely tohoto řízení není s ohledem na uvedený závěr podstatné) a na kterém v roce 2013 pracovala ona sama. 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.
33. 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.
34. Na uvedeném výkladu a závěru soudu nemůže nic změnit ani poukaz žalobkyně 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 „*lod*“ 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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 tyto pojmy měly v různých právních přepisech 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 žalobkyně) nelze při výkladu Smlouvy pominout.

35. Žalobkyně žalovanému též vytýkala, že při výpočtu daně nezjistil a nezohlednil výši daně sražené zaměstnavatelem z příjmu žalobkyně a odvedené správci daně v Nizozemském království. K tomu soud poukazuje na to, že není pravdou, že žalovaný nezjistil výši daně sražené žalobkyni v Nizozemském království. Z předloženého spisu i odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný z přehledu doloženého přímo žalobkyní zjistil, že žalobkyni v Nizozemském království byla sražena daň v souhrnné výši 3 391 €. 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 žalobkyně 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 z příjmů. Soud konstatuje, že žalobkyně nenamítala provedení samotného výpočtu daně v rozporu se zákonem, ale pouze to, že základ daně nebyl ponížen o částku odvedenou v Nizozemském království jako daň. Soud proto považuje námitku žalobkyně za nedůvodnou.
36. Za nedůvodnou soud považuje i obecně formulovanou námitku žalobkyně, 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 žalobkyně v přímém rozporu se smyslem dohod o volném pohybu pracovních sil.
37. K tomu soud poukazuje na to, že účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je primárně určení státu, kde se příjem či náklad daňově uplatní. Žalobkyně svou námitku pojala značně obecně a nijak nerozvedla, jakým konkrétním postupem správce daně či žalovaného, který byl v rozporu se zákazem diskriminace nebo smyslem dohod o volném pohybu osob, došlo k dotčení jejich 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 rezidentství (nikoli třeba státní příslušnosti, což by diskriminačním kritériem býti mohlo) a žalobkyni se dostalo stejného zacházení, jakého by se dostalo jakémukoliv jinému daňovému poplatníkovi v České republice.
38. Žalobu soud vyhodnotil v mezích žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
39. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-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, 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 8. července 2020

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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)