



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Petry Kamínkové v právní věci

žalobkyně: **České aerolinie a.s.**, IČO 45795908
sídlem K letišti 1068/30, 161 00 Praha 6
zastoupena společností Porpoise s.r.o., IČO 15891453
sídlem Pujmanové 1753/10a, 140 00 Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného z 12. 3. 2021, čj. 7752/21/5200-11431-711360

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně si od korejské společnosti pronajala v roce 2013 letadlo a v roce 2018 i motor. Sporné je mezi ní a finančními orgány to, zda se příjmy korejské společnosti z pronájmu mají danit pouze v Korejské republice nebo zda je lze danit i v České republice, kde má příjem z pronájmu zdroj.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

2. Pro rozhodnutí ve věci je podstatný výklad mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterou uzavřela Česká a Slovenská Federativní republika s Korejskou republikou v roce 1992.
3. Totožná otázka mezi stejnými účastníky pouze pro jiná zdaňovací období je u zdejšího soudu řešena pod sp. zn. 9 Af 2/2020 a 8 Af 1/2021.

II. Dosavadní průběh řízení

4. Žalobkyně zaslala Specializovanému finančnímu úřadu vyúčtování daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou pro rok 2018. Uvedla, že na dani odvedla 20 020 983 Kč a mělo na ní být sraženo 3 992 220 Kč. Zaplatila tedy o 16 028 763 Kč více.
5. Specializovaný finanční úřad vyzval žalobkyni k odstranění pochybností. Uvedl, že žalobkyní tvrzený rozdíl v odvedené a vykázané částce daně se vztahuje ke společnosti Korean Air Lines Co., Ltd., sídlem 260, Haneul-gil, Gangseo-gu, Soul 07505, Korejská republika (dále jen „Korean Air Lines“). Ve vztahu k této společnosti žalobkyně daň odváděla a uváděla ji i v hlášeních o splnění povinnosti odvodu sražené daně z příjmů dle § 22 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Specializovaný finanční úřad má za to, že rozdíl v částkách vznikl v důsledku změny žalobkynina názoru na daňové posouzení příjmů společnosti Korean Air Lines ze smlouvy o nájmu letadla A330 OK-YBA. S ohledem na zjištění z minulých zdaňovacích období následně Specializovaný finanční úřad popsal, proč má za to, že Česká republika je oprávněna z příjmu z nájemní smlouvy vybrat 10% daň v souladu se zákonem o daních z příjmů a čl. 12 odst. 2 Smlouvy mezi Českou a Slovenskou Federativní Republikou a Korejskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů podepsané 27. 4. 1992 a vyhlášené sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 124/1995 Sb. (dále jen „SZDZ 1995“).
6. Žalobkyně na výzvu odpověděla a setrvala na svém názoru, že příjem z pronájmu letadla je ziskem z provozování letadla v mezinárodní dopravě dle čl. 8 SZDZ 1995, a má být proto zdaněn jen v Korejské republice. Navrhla pokračování v dokazování, nicméně žádné důkazní návrhy neuvedla.
7. Specializovaný finanční úřad dospěl k závěru, že žalobkyně jeho pochybnosti neodstranila. Proto vydal 31. 10. 2019 platební výměr čj. 181124/19/4300-12711-506131, kterým žalobkyni stanovil k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně ve výši 20 020 983 Kč. V odůvodnění vysvětlil, že trvá na svém názoru, že příjem z pronájmu letadla podléhá v České republice dani ve výši 10 %. K žalobkynině návrhu na pokračování v dokazování uvedl, že neuvedla žádné nové skutečnosti, ani nepředložila návrh na provedení konkrétních důkazních prostředků, proto není důvod v dokazování pokračovat.
8. Žalobkyně se proti platebnímu výměru odvolala. K výzvě žalovaného doložila dodatky k nájemní smlouvě, potvrzení o daňovém domicilu společnosti Korean Air Lines a doklady o zaúčtování závazků vůči této společnosti. Zároveň vysvětlila, čeho se týkaly položky *pronájem motoru a zápujčka náhradních dílů*, které uvedla v příloze k vyúčtování daně.
9. Žalovaný doplnil správní spis o dokumenty z předchozích zdaňovacích období. Z nich vyplývá následující.
10. Ministerstvo financí v souvislosti se vstupem České republiky do OECD vydalo 1. 1. 1996 sdělení ve vztahu k přímým daním. V něm uvedlo, že Česká republika akceptovala s výhradou Doporučení týkající se modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru

daní z příjmů a majetku. Výhrada se týkala mj. čl. 12 modelové smlouvy. Česká republika uvedla k odst. 1 tohoto článku, že si vyhrazuje právo zdaňovat licenční poplatky u zdroje. K odst. 2 uvedla, že si vyhrazuje právo dodat k definici licenčních poplatků znění „*za používání nebo právo používat průmyslové, obchodní nebo vědecké zařízení*“. K odst. 3 si vyhradila právo navrhnout ustanovení, kde bude definovat zdroj licenčních poplatků analogicky jako v čl. 11 odst. 5 modelové smlouvy.

11. Žalobkyně uzavřela se společností Korean Air Lines nájemní smlouvu na letadlo 30. 4. 2013. Smlouva definovala daňové povinnosti společnosti Korean Air Lines jako vlastnice letadla (*Owner Taxes*) tak, že zahrnují daňové povinnosti, jež plynou pouze z činnosti korejské společnosti nesouvisející s provozem letadla žalobkyní, nebo které korejské orgány uplatní na čistý příjem či jiné zisky korejské společnosti. Daňová povinnost vlastnice letadla nezahrnuje daň, již by požadoval jakýkoliv orgán veřejné moci a která by vyplývala z užívání a provozování letadla nebo činnosti žalobkyně jako nájemkyně. V čl. 19 smlouvy si žalobkyně s vlastníci letadla sjednaly, že nájemné je očištěno od všech daňových povinností v České republice a žalobkyně musí hradit všechny ostatní daně v souvislosti s pronájmem letadla, vyjma daňové povinnosti vlastnice letadla.
12. Žalobkyně uzavřela se společností Korean Air Lines několik dodatků, v nichž změnily dobu nájmu a výši nájemného.
13. Pronajaté letadlo bylo od května 2013 zapsáno v leteckém rejstříku tak, že jeho vlastníci je společnost Korean Air Lines a provozovatelkou žalobkyně.
14. České finanční orgány požádaly v srpnu 2017 korejské finanční orgány o mezinárodní výměnu informací. Ty jim sdělily, že příjmy společnosti Korean Air Lines z pronájmu letadla jsou daněny v Korejské republice, a uvedly přehled částek za pronájem, které korejská společnost zahrnuje do svých daňových přiznání a které odpovídají částkám (čistého) nájemného. Korejská společnost nežádala započtení daně sražené v České republice. Zároveň sdělily, že příjem z pronájmu letadel představuje pouze malou část příjmů korejských aerolinek. Ve zdaňovacích obdobích 2013 až 2016 představoval 0,6 až 1,4 % provozních výnosů.
15. Vláda ČR předložila Poslanecké sněmovně návrh usnesení, kterým by sněmovna souhlasila s ratifikací Smlouvy mezi Českou a Korejskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů, která byla podepsána v Soulu 12. 1. 2018 a následně vyhlášena pod č. 1/2020 Sb. m. s. (dále jen „SZDZ 2020“ nebo „nová SZDZ“). V předkládací zprávě vláda uvedla, že SZDZ 1995 již zcela neodpovídá současným podmínkám, proto se příslušné úřady obou zemí dohodly na její celkové renegociaci. SZDZ 2020 byla připravena na základě vzorových modelů OECD a OSN. Vláda dále uvedla, že čl. 8 nové SZDZ upravuje zdanění zisků z provozu dopravních prostředků v mezinárodní dopravě, „*přičemž je výslovně stanoveno, že takovéto zisky zahrnují např. i zisky z pronájmu těchto dopravních prostředků*“.
16. Po proběhlém odvolacím řízení žalovaný napadeným rozhodnutím změnil stanovenou výši daně na 19 833 712 Kč a v návaznosti na to též tabulku výpočtu a rozdíl mezi vyúčtovanou částkou a stanovenou daní. Ve zbytku zůstal výrok beze změny. Otázku zdanění příjmů z pronájmu letadla a motoru podle SZDZ 1995 posoudil stejně jako Specializovaný finanční úřad. Výši daně snížil, neboť žalobkyně v odvolacím řízení vysvětlila, že část příjmů plynula z pronájmu motoru od německé společnosti a u části se nejednalo o zápůjčku náhradních dílů, ale o jejich nákup.

III. Žalobní argumentace

17. Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné a nezákonné. Navrhla, aby ho soud společně s platebním výměrem zrušil, vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení a přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení.
18. Nepřezkoumatelnost spatřuje žalobkyně v tom, že žalovaný opřel své rozhodnutí o nepodložené důkazy. Žalovaný zároveň zcela nedostatečně vypořádal žalobkyninu odvolací námitku, že pokud by ČR chtěla omezit aplikaci čl. 8, uplatnila by k tomuto článku Modelové smlouvy OECD (*Model Tax Convention on Income and on Capital*) výhradu, jak to učinila např. Slovenská republika.
19. Nezákonnost spatřuje žalobkyně v tom, že žalovaný nesprávně vyložil SZDZ 1995. Na příjem z pronájmu letadla a motoru lze hledět buď jako na licenční poplatky dle čl. 12 odst. 2 této smlouvy, nebo jako na zisk z provozování letadel dle jejího čl. 8 odst. 1. Tento interpretační problém se neobjevuje pouze v Modelové smlouvě OECD, ale též v Modelové smlouvě OSN a Modelové smlouvě USA 1996. Ve všech těchto případech však buď přímo smlouva, nebo komentář k ní docházejí k závěru, že je-li pronájem letadla bez vybavení a posádky pouze doplňkovou činností pronajímatele, je nutné ho podřadit pod režim čl. 8 a příjmy z něj danit pouze v rezidentní zemi pronajímatele. To výslovně uvádí komentář k Modelové smlouvě OECD k čl. 8 odst. 5. Z informací, které korejské finanční orgány poskytly českým orgánům, je přitom zřejmé, že příjem z pronájmu letadel představuje pouze zlomek příjmů společnosti Korean Air Lines.
20. Dle žalobkyně je nesprávný závěr žalovaného, že SZDZ 1995 nebyla sjednána dle Modelové smlouvy OECD. Návrh, kterým vláda předložila Poslanecké sněmovně k souhlasu SZDZ 1995, tuto skutečnost neuvádí. Při projednávání návrhu naopak tehdejší ministr spravedlnosti uvedl, že SZDZ 1995 „představuje standardní smlouvu, vycházející z modelu OECD“. Obdobně zpravodaj návrhu uvedl, že „je to standardní smlouva podle OECD, ničím nevybočující z tohoto standardu“. SZDZ 1995 tudíž byla bezpochyby sjednána podle modelové smlouvy, a proto je nutné vyjít i z komentáře k ní. Žalovaný se s touto žalobkyninou argumentací dostatečně nevypořádal, ani neuvedl, jaký podpůrný nástroj se má při výkladu SZDZ 1995 použít. I pokud by žalovaný vyloučil použití komentáře proto, že SZDZ 1995 předchází vstupu České republiky do OECD, nemohl by vyloučit použití komentáře k Modelové smlouvě OSN, neboť Česká republika byla jedním ze zakládajících členů. Tento komentář dochází též k závěru, že na příjem z doplňkového pronájmu letadla se použije čl. 8. Ke stejnému závěru dochází i komentář k Modelové smlouvě USA 1996.
21. Žalobkyně dále poukázala na skutečnost, že Česká republika neuplatnila výhradu k čl. 8 SZDZ 1995, ač např. Slovensko tak učinilo. Z toho plyne, že Česká republika neměla žádné výhrady k tomu, aby se doplňkové příjmy z pronájmu letadla považovaly za zisk z provozování mezinárodní dopravy. Navíc Česká republika neuplatnila výhradu k čl. 12 při uzavření SZDZ 1995, ani při vstupu do OECD v roce 1995, ale teprve v roce 1998. K výhradě proto nelze přihlížet.
22. Skutečnost, že se žalobkyně v nájemní smlouvě zavázala hradit nájemné v čisté výši a případnou daň odvádět na svůj náklad, nemůže na správném výkladu SZDZ 1995 nic změnit, neboť se jedná o pouhé soukromoprávní ujednání mezi ní a společností Korean Air Lines.

23. Dle žalobkyně její argumentaci podporuje též sjednání nové SZDZ. Z jejího znění i vládní předkládací zprávy je zřejmé, že čl. 8 doznal změn, které reflektují dosavadní přístup a praxi obou zemí. Názor, že čl. 8 měl již dříve přednost před čl. 12, potvrzuje též Ing. Zíka, vedoucí oddělení Ministerstva financí pro mezinárodní zdaňování. Ten toto své stanovisko prezentoval 12. 11. 2019 na zasedání Sekce mezinárodního zdanění a cla Komory daňových poradců. Žalobkynina argumentace odpovídá celosvětově dosažené shodě a také zásadě *in dubio pro libertate*.
24. Stejně argumenty jako pro pronájem letadla platí i pro pronájem motoru. Ten si žalobkyně pronajala, aby zajistila provoz letadla po dobu opravy původního motoru.

IV. Vyjádření žalovaného

25. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhl, aby ji soud zamítl.
26. Své rozhodnutí považuje za přezkoumatelné. Žalovaný vycházel z podkladů, které získal v řízení o předchozích zdaňovacích obdobích, a důkazů, jež žalobkyně předložila v nyní posuzované věci. Žalobkyně žádný z těchto podkladů nezpochybnila. Žalovaný má též za to, že na žalobkyniny odvolací námitky reagoval dostatečně a v souladu s judikaturou.
27. Žalovaný považuje napadené rozhodnutí též za zákonné. Poukázal na skutečnost, že SZDZ 1995 nebyla uzavřena zcela podle Modelové smlouvy OECD a pod její čl. 12 odst. 3 Česká a Korejská republika podřadily též *platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za užití nebo právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení*. Tento typ plateb se Výbor pro fiskální záležitosti OECD rozhodl z definice licenčních poplatků vyjmout, ač v Návrhu modelové smlouvy z roku 1963 a v Modelové smlouvě OECD 1977 tyto platby čl. 12 zahrnoval. Při sjednání SZDZ 1995 se tedy smluvní strany přidržely dřívější úpravy modelových smluv, což odpovídá též české výhradě k čl. 12 modelové smlouvy.
28. S ohledem k tomuto odchylnému pojetí licenčních poplatků v čl. 12 SZDZ 1995 není na žalobkynin případ použitelný jí prosazovaný komentář k čl. 8 odst. 5 Modelové smlouvy OECD. Není přitom pochyb o tom, že provozovatelem letadla byla žalobkyně.
29. Žalovaný dále zdůraznil, že zatímco mezinárodní smlouva má sílu zákona, komentář není součástí smlouvy. K interpretaci v souladu s komentářem lze přistoupit, pokud je smlouva shodná s modelovou smlouvou. Tak tomu ale v případě SZDZ 1995 není. Z vládního návrhu k SZDZ 1995 neplyne, že by smlouva měla doslova odpovídat modelové smlouvě a takový závěr nelze dovodit ani z vystoupení ministra spravedlnosti a zpravodaje při projednání návrhu. Jestliže SZDZ 1995 neodpovídá modelové smlouvě, nelze vycházet z komentáře k ní, a proto není ani podstatný žalobkynin důraz na doplňkový charakter pronájmu. V žalobkynině případě neexistuje interpretační problém a nejsou zde ani dva srovnatelné výklady, které by odůvodňovaly použití podpůrných nástrojů výkladu či zásady *in dubio pro libertate*.
30. Žalovaný souhlasí, že nová SZDZ doznala oproti SZDZ 1995 změn, ty však nejsou pro zdaňovací období roku 2018 podstatné. S ohledem na odchylné znění SZDZ 1995 je nepřipadný též žalobkynin odkaz na modelové smlouvy OSN a USA.
31. Závěrem uvedl, že v posuzované věci nejsou ani v případě důvodnosti žaloby splněny podmínky pro zrušení platebního výměru.

32. Žalovaný následně doplnil svoje vyjádření o zápis ze zasedání Sekce mezinárodní zdanění a clo z 12. 11. 2019, na které měl Ing. Zíka dle žalobkyně potvrdit její právní názor. Žalovaný uvedl, že ze zápisu nic takového nevyplývá.

V. Posouzení soudem

33. Ve věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání, s čímž oba účastníci souhlasili konkludentně [§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Soud nepovažoval za potřebné ve věci provádět jakékoliv dokazování, které by nařízení jednání vyžadovalo. Žalobkyně pro své tvrzení, že její argumentaci podpořil na zasedání Komory daňových poradců zaměstnanec Ministerstva financí, nenavrhl žádný důkaz. To, že žalovaný následně zápis z tohoto zasedání soudu zaslal, neznamená, že ho soud byl povinen jako důkaz provést. Je totiž vždy na účastníkovi, který určitou skutečnost tvrdí, aby ji též doložil. Žalobkyně tudíž svoje důkazní břemeno ohledně tohoto tvrzení neunesla. Navíc soud nepovažoval provedení tohoto důkazu za potřebné, neboť výklad právních předpisů a mezinárodních smluv je otázkou právní, která se nedokazuje (srov. Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 427, bod 11).
34. Napadené rozhodnutí přezkoumal soud v rozsahu uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) a vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu dle § 75 odst. 1 s. ř. s.
35. Žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná.
36. Žaloba není důvodná.

V.A Rozhodnutí je přezkoumatelné

37. Soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Ta dle žalobkyně spočívá v tom, že žalovaný vycházel z nepodložených důkazů a nedostatečně se vypořádal s její odvolací námitkou, že Česká republika neuplatnila výhradu k čl. 8 Modelové smlouvy OECD.
38. Soudu není zřejmé, co žalobkyně myslí nepodloženými důkazy. Finanční orgány jasně uvedly, z jakých podkladů vycházely, a jimi zjištěný skutkový stav má oporu ve spisu. Žalobkyně neoznačila žádný důkaz, z něhož by orgány vycházely, ač ho řádně neprovedly, nebo který by byl jinak nepodložený. Soud proto nemohl na tuto námitku podrobněji reagovat, neboť není jeho úkolem domýšlet žalobní argumentaci [srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) z 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32].
39. Žalovaný se též dostatečně a přezkoumatelně vypořádal se všemi odvolacími námitkami. Ve svém rozhodnutí jasně uvedl, proč nepovažuje za podstatné, že Česká republika neuplatnila výhradu k čl. 8 Modelové smlouvy OECD (srov. bod 74 a 82 napadeného rozhodnutí). To, že žalobkyně s tímto posouzením nesouhlasí, není důvodem nepřezkoumatelnosti.

V.B Rozhodnutí je zákonné

40. Soud se dále zabýval zákonností napadeného rozhodnutí. Nejprve se věnoval vnitrostátní úpravě a následně výkladu SZDZ 1995.
41. Společnost Korean Air Lines je daňovým nerezidentem dle § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Její daňová povinnost se proto dle tohoto ustanovení vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky. Takovým příjmem je dle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 5.

citovaného zákona příjem z užívání movité věci nebo její části umístěné na území České republiky. Příjem za nájem průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení je licenčním poplatkem ve smyslu zákonné definice v § 19 odst. 7 citovaného zákona.

42. Žalobkyně si pronajala letadlo a motor do něj a zavázala se platit nájemné. V obou případech jde nepochybně o movité věci (§ 498 odst. 1 a 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku). Letadlo si pronajala bez posádky a je jeho provozovatelkou, což vyplývá mj. ze zápisu v leteckém rejstříku, který je součástí správního spisu. Dle zákona o daních z příjmů se tudíž jedná o příjem ze zdrojů na území České republiky.
43. Pro příjem dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 5. zákona o daních z příjmů stanoví tento zákon v § 36 odst. 1 písm. a) bod 1. zvláštní sazbu daně ve výši 15 %.
44. Mezi žalobkyní a žalovaným je sporné, jak tuto úpravu modifikuje SZDZ 1995. Ta je mezinárodní smlouvou, kterou sice uzavřela ještě Česká a Slovenská Federativní Republika, ale je platná i pro Českou republiku, neboť ta je nástupnickým státem (čl. 1 odst. 2 ústavního zákona č. 542/1992 Sb., o zániku České a Slovenské Federativní Republiky) a převzala závazky z mezinárodního práva (čl. 5 odst. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské Federativní Republiky). SZDZ 1995 je pro Českou republiku závazná a má přednost před zákonem, neboť byla vyhlášena a Parlament souhlasil s její ratifikací (čl. 10 zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky).
45. SZDZ 1995 podepsaly smluvní strany 27. 4. 1992, vstoupila v platnost 3. 3. 1995 a platnosti pozbyla 20. 12. 2019, kdy vstoupila v platnost SZDZ 2020. Nová SZDZ nijak neupravuje svoji aplikaci na předchozí zdaňovací období, proto se na posuzovanou věc použije SZDZ 1995.
46. SZDZ 1995 se vztahuje na daně z příjmů a daně podobného druhu (čl. 2 této smlouvy). Sporné je, zda příjmy korejských aerolinií z pronájmu letadla a motoru spadají pod čl. 8 nebo čl. 12. Tyto články znějí (v rozsahu podstatném pro nyní projednávanou věc) takto:

Článek 8 Lodní a letecká doprava

1. Zisky podniku jednoho smluvního státu z provozování lodí, člunů nebo letadel v mezinárodní dopravě budou zdaněny jen v tomto smluvním státě.
2. [...]

Článek 12 Licenční poplatky

1. Licenční poplatky, mající zdroj v jednom smluvním státě, které pobírá rezident druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.
2. Avšak licenční poplatky uvedené v odstavci 3 písm. a), mohou být zdaněny ve smluvním státě, ve kterém je jejich zdroj, a v souladu s právními předpisy tohoto státu, avšak je-li příjemce skutečným vlastníkem licenčních poplatků, částka daně takto stanovená nepřesáhne 10 % hrubé částky z licenčních poplatků. Licenční poplatky uvedené v odstavci 3 písm. b) budou osvobozeny od zdanění ve smluvním státě, v němž je jejich zdroj.
3. Výraz „licenční poplatky“ použitý v tomto článku označuje platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za užití nebo právo na užití:
 - A. patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu nebo průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení, nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké;

B. autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů a filmů nebo nahrávek pro rozhlasové nebo televizní vysílání.

4. [...]

5. *Předpokládá se, že licenční poplatky mají zdroj ve smluvním státě, jestliže plátcem je tento smluvní stát sám, jeho správní útvar, místní orgán nebo rezident tohoto státu. [...]*

6. [...]

47. Žalovaný je přesvědčen, že příjem z pronájmu letadla je licenčním poplatkem, který má zdroj v České republice, a proto ho zde lze danit do výše 10 % jeho hrubé částky. Žalobkyně má za to, že jde o zisk Korean Air Lines z provozování letadel v mezinárodní dopravě, a tudíž ho lze danit pouze v Korejské republice. Je proto nutné se zabývat výkladem čl. 8 a 12 SZDZ 1995.

K výkladu mezinárodních o zamezení dvojího zdanění a roli Modelové smlouvy OECD

48. Výklad mezinárodních smluv upravuje Vídeňská úmluva o smluvním právu, kterou vyhlásil ministr zahraničních věcí vyhláškou ze 4. 9. 1987, č. 15/1988 Sb. (dále jen „Vídeňská úmluva“). Vídeňská úmluva v čl. 31 odst. 1 stanoví, že *smlouva musí být vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy*. Dle odst. 4 tohoto článku platí, že *výraz bude chápán ve zvláštním smyslu, potvrdí-li se, že to bylo úmyslem stran*. Čl. 32 upravuje doplňkové prostředky výkladu, které lze použít *buď pro potvrzení významu, který vyplývá z použití článku 31, nebo pro určení významu, když výklad provedený podle čl. 31: a) buď ponechává význam nejednoznačným nebo nejasným; nebo b) vede k výsledku, který je zřejmý protismyslný nebo nerozumný*.
49. Samotná SZDZ 1995 též obsahuje výkladové pravidlo, a to v čl. 3 odst. 2 dle kterého *každý výraz, který není jinak definován, bude mít pro aplikaci této smlouvy smluvním státem význam, jež mu náleží podle práva tohoto státu, které upravuje daně, na něž se vztahuje tato smlouva, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad*.
50. K výkladu mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění se vyjádřil NSS v rozsudku z 27. 5. 2015, čj. 6 Afs 52/2015-29, č. 3262/2015 Sb. NSS. Uvedl, že smlouvy nenahrazují vnitrostátní daňové předpisy smluvních států, pouze mohou měnit právní režim zdanění stanovený vnitrostátními daňovými předpisy (bod 8). Interpretace smluv má vycházet především ze smlouvy samotné. V kontextu smlouvy je třeba zhodnotit historické, systematické a teleologické argumenty, a to včetně komentáře k modelové smlouvě, je-li podle ní smlouva uzavřena. K vnitrostátnímu právu jako výkladové pomůcce by se mělo přistoupit teprve tehdy, vyžaduje-li souvislost odlišný výklad (bod 10). NSS vycházel mj. z předmluvy prof. Langa k českému překladu Modelové smlouvy OECD. Ten v ní k výkladu smluv o zamezení dvojího zdanění a využití komentáře k modelové smlouvě uvedl: *„Přirozeně je komentář Výboru pro fiskální záležitosti OECD mnohem obsáhlejší a detailnější než sama Modelová smlouva OECD. To by mohlo odborníky z praxe navádět k tomu, aby ihned použili komentář OECD, pokud je tam konkrétní výkladová otázka výslovně zmíněna, a nenablédli do vlastní aplikovatelné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tento způsob by ovšem vedl k nesprávnému posouzení vztahu smlouvy a komentáře OECD: Je zapotřebí vždy vykládat především ustanovení smlouvy. Komentář Výboru pro fiskální záležitosti OECD je jednou z více výkladových pomůcek, který informuje především o tom, jaký význam dali tvůrci Modelové smlouvy OECD určitému ustanovení smlouvy. Vedle toho existují ještě další argumenty, které je při výkladu třeba zohlednit, jako např. znění příslušného*

ustanovení, jeho smysl, účel a umístění v kontextu celé smlouvy. Zohlednění doslovného znění, systematiky nebo teleologie smlouvy mohou v určitém případě vést k tomu, že smysl ustanovení smlouvy vyjádření v komentáři bude potlačen“ (srov. Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, překlad Nerudová, D. a Šimáčková, K., s. XIII).

51. Obdobně se NSS vyjádřil též v rozsudku z 25. 4. 2019, čj. 2 Afs 103/2018-46, kde mj. uvedl, že: „Mezi doplňkové prostředky výkladu pak nepochybně může patřit tzv. modelová smlouva OECD jakožto vzorový dokument, na základě kterého byla mezi dvěma konkrétními státy (smluvními stranami) uzavřena příslušná mezinárodní smlouva. V tomto smyslu lze vzorovou smlouvu s určitým zjednodušením připodobnit k důvodové zprávě návrhu zákona. Nejedná se o pramen práva, nýbrž o interpretační vodítko ke zpětnému dovození úmyslu kontrahentů“ (bod 43).
52. SZDZ 1995 z Modelové smlouvy OECD zjevně vychází. Její členění i většina textu je shodná. Komentář k ní lze proto jistě při výkladu využít, ačkoliv v době uzavření SZDZ 1995 nebyla žádná ze smluvních stran členským státem OECD. Je však třeba mít na paměti, že primárním objektem interpretace je samotná SZDZ 1995 a komentář je pouze doplňující výkladovou pomůckou, přičemž ani komentář, ani modelová smlouva nejsou formálním pramenem práva. Při výkladu je zároveň třeba zohlednit rozdíly mezi SZDZ 1995 a modelovou smlouvou.
53. Modelová smlouva i její komentář procházely postupným vývojem a upřesňováním. Pro výklad SZDZ 1995 jsou podstatné primárně verze modelové smlouvy a komentáře, které existovaly v době jejího podpisu, tj. 27. 4. 1992, nikoliv jejich následné úpravy [srov. Vyškovská, M. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conesil d'Etat (Francie)*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 29].
54. Na podkladu shora uvedených obecných východisek přistoupil soud k interpretaci SZDZ 1992.

Výklad čl. 12 SZDZ 1995

55. Jazykový rozsah čl. 12 SZDZ 1995 je širší, než rozsah čl. 8. Prvně jmenovaný totiž pokrývá všechny typy licenčních poplatků, zatímco druhý je specificky zaměřen na mezinárodní dopravu. Soud se proto nejprve zabýval výkladem prvně jmenovaného článku.
56. Čl. 12 SZDZ 1995 do definice licenčních poplatků v odst. 3 zahrnuje též příjmy z pronájmu *průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení* a v odst. 2 umožňuje tyto příjmy danit ve státu zdroje. Definice licenčních poplatků odpovídá tehdy platné Modelové smlouvě OECD. Možnost danit příjmy z pronájmu zařízení ve státu zdroje se od modelové smlouvy odchyluje.
57. Definice licenčních poplatků v Modelové smlouvě OECD prošla vývojem (všechny dále citované dokumenty OECD jsou v angličtině dostupné online na: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/books>; pro usnadnění soud vždy uvádí též originální název dokumentu).
58. V Návrhu smlouvy o zamezení dvojího zdanění a majetku z roku 1963 (*Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963*) zahrnovala definice licenčních poplatků v čl. 12 odst. 2 i platby za *užití nebo právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení* (srov. str. 49 Návrhu smlouvy). Tato definice zůstala zachována i v čl. 12

odst. 2 Modelové smlouvy OECD 1977 (*Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977*; srov. str. 33 této smlouvy). Dle čl. 12 odst. 1 obou těchto dokumentů se příjem z licenčních poplatků danil pouze v zemi příjemce těchto poplatků, nikoliv v zemi, kde měl příjem z licenčních poplatků zdroj.

59. Výbor pro fiskální záležitosti OECD vydal 13. 9. 1983 Zprávu k zdanění příjmů z nájmu průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení [*The Taxation on Income Derived from the Leasing of Industrial, Commercial or Scientific Equipment*; zpráva je např. pod č. R(2) součástí úplné verze komentáře k Modelové smlouvě OECD 2017 – *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*]. Ve zprávě výbor upozornil na to, že pronájem zařízení narostl v mezinárodním obchodu na významu a rozšířil se do mnoha oblastí. Čl. 12 Modelové smlouvy OECD 1977 zakazuje zdanění v státu zdroje příjmu, což vedlo k tomu, že nejméně 12 států OECD přijalo k tomuto článku výhradu a v dvojstranných mezinárodních smlouvách umožňuje licenční poplatky zdanit i ve státě, v němž má příjem z pronájmu zdroj. Tyto dvojstranné smlouvy obsahují zpravidla plnou definici licenčních poplatků, takže daňově zatěžují též příjem z pronájmu zařízení. Výbor dále dospěl k závěru, že licenční poplatky z pronájmu průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení mají jinou povahu než licenční poplatky z ostatních věcí uvedených v čl. 12 odst. 2 modelové smlouvy, které jsou typické svoji tvořivou složkou (patenty, ochranné známky apod.). Výbor uzavřel, že danění příjmu z pronájmu zařízení též v zemi zdroje příjmu není vhodné, a doporučil, aby při revizi modelové smlouvy došlo k úpravě definice a část *užití nebo právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení* byla vypuštěna.
60. K tomu opravdu následně došlo. Modelová smlouva OECD 1992 (*Model Tax Convention on Income and on Capital 1992*), jež byla zveřejněna v září 1992, vypustila v čl. 12 odst. 2 z definice licenčních poplatků část o *užití nebo právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení* (srov. str. 30 této smlouvy). Ke změně v čl. 12 komentář uvádí, že v návaznosti na zprávu výboru bylo cílem nové úpravy licenčních poplatků zahrnout příjmy z pronájmu zařízení pod články upravující zdanění zisků podniku dle čl. 5 a 7 [srov. str. M-41 a M-42 a str. C(12)-7 komentáře k Modelové smlouvě OECD 2017 a str. 136 komentáře k Modelové smlouvě OECD 1992].
61. Důvodem pro změnu definice licenčních poplatků tedy bylo, že řada států interpretovala čl. 12 odst. 2 modelové smlouvy tak, že pokrývá i platby za pronájem zařízení, což nebylo úmyslem autorů modelové smlouvy. Nicméně řada států vypuštěnou část definice do svých smluv nadále zahrnuje (srov. Rasmussen, M. *International Double Taxation*, Aalphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2011, s. 111; a Sojka, V., Bartošová, M., Fekar, P., Mašek, J., Nešleha, M. a Vaňousová, I. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolter Kluwer, 2017, str. 179).
62. Česká a Korejská republika podepsaly SZDZ 1995 dne 27. 4. 1992, tedy předtím, než k úpravě definice v čl. 12 odst. 2 modelové smlouvy došlo. Definice licenčních poplatků v čl. 12 odst. 3 SZDZ 1995 odpovídá definici Modelové smlouvy OECD 1977 s tím, že si smluvní strany v čl. 12 odst. 2 SZDZ 1995 výslovně sjednaly možnost danit příjmy z nájmu zařízení též ve smluvním státě, v kterém je zdroj těchto příjmů. Sjednáním této možnosti se smluvní strany výslovně odchýlily od modelové smlouvy OECD 1977, která zdanění v státu, v kterém je zdroj příjmu, neumožňovala.
63. Svoji vůli danit příjmy z pronájmu zařízení následně Česká republika potvrdila i při vstupu do OECD, když uplatnila vůči čl. 12 odst. 1 modelové smlouvy výhradu, že si ponechává

právo zdanit licenční poplatky, které mají zdroj v České republice. Ve výhradě k čl. 12 odst. 2 si Česká i Korejská republika vyhradily právo doplnit do definice licenčních poplatků slova *za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení* (srov. např. již citovaný český překlad *Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*, str. 195 a 197). Posledně uvedená výhrada „*vyjadřuje zájem ČR na zdaňování příjmů z nájemného movitých věcí, ať již pronajatých formou operativního nebo finančního leasingu ve státě zdroje jako licenční poplatky*“ (srov. Tůma, J. *Česká republika a OECD v daňové oblasti*. In. Finanční daňový a účetní bulletin, 1996, č. III, cit. dle Vyškovská, M. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conesil d'Etat (Francie)*, poznámka pod čarou č. 32; důraz doplněn).

64. Česká republika je ve svém postoji k definici licenčních poplatků extrémně konzistentní. V aktuálně platných smlouvách o zamezení dvojího zdanění nezahrnuje definice licenčních poplatků nájem z *průmyslových, obchodních a vědeckých zařízení* pouze smlouva s Irskem (č. 163/1996 Sb.). Zbýlých 93 smluv nájem zařízení v definici licenčních poplatků obsahuje (soud nepovažuje za účelné zde vypisovat všech 93 smluv; jejich seznam platný k 9. 12. 2022 je dostupný online na: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>).
65. Pro odpověď na otázku, zda pronájem letadla a motoru spadá pod čl. 12 SZDZ 1995 je potřeba posoudit, jestli lze tyto věci podřadit pod výraz *průmyslové, obchodní nebo vědecké zařízení* (*industrial, commercial and scientific equipment*). SZDZ 1995 tento výraz nedefinuje, proto by se dle čl. 3 odst. 2 této smlouvy měl použít výklad podle českých daňových předpisů. Nicméně zákon o daních z příjmů též žádnou definici neobsahuje. V takovém případě je namístě vyjít z obvyklého významu použitých výrazů (čl. 31 odst. 1 Vídeňské úmluvy).
66. Soud nemá pochyb o tom, že letadlo i motor pod uvedený výraz spadá.
67. Jako zařízení definuje letadlo Slovník spisovné češtiny i Slovník spisovného jazyka českého. Výslovně tak činí i § 2 odst. 2 zákona č. 49/1997 Sb., o civilním letectví. V českém a anglickém znění SZDZ 1995 nespaturuje soud pro posuzovanou otázku žádný podstatný rozdíl. Výraz *equipment* v angličtině běžně označuje všechnen dlouhodobý majetek podniku kromě nemovitostí (srov. např. <https://www.merriam-webster.com/dictionary/equipment>). Též Výbor pro fiskální záležitosti OECD ve své zprávě z 13. 9. 1983 (viz výše) zmiňuje ve vztahu k zařízením, které spadají pod čl. 12 odst. 2 modelové smlouvy, lodě a nákladní automobily [srov. str. R(2)-2 zprávy], které jsou stejně jako letadlo dopravními prostředky.
68. Konečně i nová SZDZ potvrzuje, že pronájem letadla bez posádky spadá do rozsahu čl. 12. SZDZ 2020 totiž v nově zavedeném čl. 8 odst. 3 písm. a) stanoví, že *pro účely tohoto článku a bez ohledu na ustanovení článku 12, zisky z provozování lodí nebo letadel v mezinárodní dopravě zahrnují zisky z pronájmu lodí nebo letadel bez posádky* (důraz doplněn). Je nasnadě, že pokud by pronájem letadla bez posádky vůbec nemohl pod čl. 12 spadat, nebylo by nutné ho z působnosti tohoto článku výslovně vyjmout.
69. Zařízením je též pronajatý motor. Dle Slovníku spisovné češtiny je zařízením *předmět, přístroj uzpůsobený k určitému úkonu* (obdobnou definici obsahuje i Slovník spisovného jazyka českého). Motor definují tyto slovníky jako *stroj, který proměňuje dodávanou energii na mechanickou práci*. Jde tedy zjevně o přístroj uzpůsobený k určitému úkonu, tedy o zařízení. Ani zde není žádný rozdíl v českém a anglickém znění SZDZ 1995.

70. Uvedený výklad potvrzuje též výše citovaný článek JUDr. Tůmy, tehdejšího negociátora smluv o zamezení dvojího zdanění za Českou republiku, který pod čl. 12 SZDZ 1995 řadí dokonce všechny movité věci. Výklad je zároveň v souladu s čl. 31 Vídeňské úmluvy, neboť mu nebrání předmět ani účel SZDZ 1995.
71. S ohledem na uvedené lze učinit parciální závěr, že příjmy z pronájmu letadla i motoru spadají pod rozsah čl. 12 odst. 3 písm. a) SZDZ 1995.
72. To však k posouzení věci nestačí. Pokud by totiž příjmy z pronájmu letadla spadaly též pod čl. 8 SZDZ 1995, bylo by nutné tento střet vyřešit a vyložit, ke kterému z možných výkladů je třeba se přiklonit. Soud se proto dále zabýval výkladem čl. 8 SZDZ 1995.

Výklad čl. 8 SZDZ 1995

73. Čl. 8 SZDZ 1995 upravuje *zisky z provozování letadel v mezinárodní dopravě*. SZDZ 1995 nestanoví žádný specifický význam pro termín *provozování letadel* či *zisky z provozování letadel*. Anglická verze SZDZ 1995 (která je součástí správního spisu) v čl. 8 používá výraz *profits from the operation of aircraft*.
74. Dle čl. 3 odst. 2 SZDZ 1995 by se na tento výraz měl použít výklad dle českých daňových předpisů, nicméně zákon o daních z příjmů ani tentokrát neobsahuje žádnou použitelnou definici. Je proto třeba opět vyjít z obvyklého významu použitých výrazů dle čl. 31 odst. 1 Vídeňské úmluvy.
75. Provozováním letadla se dle soudu rozumí možnost s ním v dostatečném rozsahu a účinně disponovat a užívat ho ke své činnosti [srov. přiměřeně závěry Nejvyššího soudu v rozsudku z 22. 2. 2017, sp. zn. 25 Cdo 1970/2015, č. R 89/2018 civ., a čl. 3 písm. c) nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 785/2004 z 21. 4. 2004 o požadavcích na pojištění u leteckých dopravců a provozovatelů letadel].
76. V posuzované věci není pochyb o tom, že letadlo provozovala žalobkyně. Dle nájemní smlouvy si letadlo pronajala právě proto, aby ho provozovala (*to operate*), přičemž společnost Korean Air Lines se jako pronajímatelka zavázala do užívání letadla žalobkyní nezasahovat (čl. 8 nájemní smlouvy). Žalobkyně je jako provozovatelka též zapsána v leteckém rejstříku dle § 4 odst. 2 písm. b) zákona o civilním letectví. Společnost Korean Air Lines po dobu nájmu letadlo žádným způsobem *neprovozovala* v obvyklém významu tohoto slova. Pouhým jazykovým výkladem tedy nelze dojít k závěru, že by zisk z pronájmu letadla byl příjmem z *provozování letadla*, který by spadal pod rozsah čl. 8 SZDZ 1995.
77. Soud nicméně nepřehlédl, že komentář k Modelové smlouvě OECD vykládá *zisk z provozování letadel* extenzivnějším způsobem. Zabýval se proto tím, jaký vliv má tato skutečnost na výklad SZDZ 1995.
78. Předně soud poznamenává, že čl. 8 SZDZ 1995 se v relevantním rozsahu shoduje s čl. 8 Modelové smlouvy OECD 1977. Rozdíl spočívá pouze v tom, že čl. 8 modelové smlouvy váže zdanění na stát, v němž se nachází místo skutečného vedení podniku, a upravuje též zdanění zisků z provozu vnitrozemské vodní dopravy. Tyto rozdíly nejsou podstatné a formulace čl. 8 odst. 1 SZDZ 1995 navíc odpovídá alternativní variantě nabídnuté v komentáři k Modelové smlouvě OECD 1977 (srov. str. 83 komentáře).
79. Rozšiřující výklad zisků z *provozování letadel* se objevil již v komentáři k Návrhu smlouvy o zamezení dvojího zdanění a majetku z roku 1963. Zde se dočteme, že zisky pokryté čl. 8

zahrnují především zisky, které podnik získal přímo z dopravy cestujících nebo nákladu. S ohledem na rozvoj lodní a letecké dopravy i praktické dopady by však taková definice byla příliš restriktivní. Proto čl. 8 pokrývá dle komentáře též zisky z činností, které lze jejich povahou či blízkým vztahem k ziskům přímo z provozu dopravy zařadit do jedné kategorie (*those which by reason of their nature or their close relationship with the profits directly obtained from transport may all be placed in a single category*). Jako příklad těchto dalších činností uvádí komentář pronájem plně vybaveného letadla s posádkou, přičemž uvádí, že opačný výklad by z působnosti čl. 8 vyjmul velkou část mezinárodní letecké a lodní dopravy. Dodává však, že se čl. 8 neaplikuje na zisky z pronájmu nevybaveného dopravního prostředku bez posádky (*profits from a bare boat charter*). Komentář dále dodává, že především letečtí dopravci často vykonávají další činnosti více či méně navázané na přímý provoz letadla. Jako tyto další přidružené (*auxiliary*) činnosti, které čl. 8 pokrývá, uvádí prodej lístků jménem jiného podniku, provoz autobusové dopravy z města na letiště a reklamu. Naopak nepokrývá zjevně oddělené činnosti jako je provoz hotelu, ledaže je používán pouze pro přenocování cestujících a nocleh je zahrnut v ceně lístku. V takovém případě je totiž hotel v zásadě čekárnou. Čl. 8 nepokrývá ani provoz loděnice v jiném státu, než je sídlo provozujícího podniku (srov. str. 90 a 91 komentáře).

80. Z uvedeného plyne, že v roce 1963 komentář nezahrnoval pod zisky z provozování letadel pronájem nevybaveného letadla bez posádky. Rozšiřující výklad se omezil pouze na činnosti úzce spjaté se samotným provozem letadla a mezinárodní dopravou.
81. Čl. 8 Modelové smlouvy OECD 1977 se od verze z roku 1963 liší pouze odstraněním odst. 4, který pro posuzovanou věc není podstatný. Změn však doznal komentář. Základní úvaha zůstala (doslova) stejná – čl. 8 pokrývá především zisky přímo z dopravy cestujících nebo nákladu, nicméně taková definice by byla příliš úzká, proto je pod rozsah tohoto ustanovení nutné zahrnout též příjmy úzce navázané na zisky z dopravy. Shodně s předchozí verzí uvádí, že pod čl. 8 spadá pronájem letadla s posádkou. Odlišně od předchozí verze však dodává, že na příjem z pronájmu nevybaveného letadla bez posádky se čl. 8 nevztahuje, ledaže jde o občasný zdroj příjmů podniku v mezinárodní dopravě (*except when it is and occasional source of income for an enterprise engaged in the international operation of ships or aircraft*). Oproti předchozí verzi komentáře dodává, že s ohledem na princip zdanění těchto příjmů pouze v jednom ze smluvních států (dle sídla skutečného vedení podniku či sídla podniku), není třeba rozvádět podrobná pravidla pro určení příjmů, které ustanovení pokrývá a které ne, neboť tato otázka je spíše aplikací obecných interpretačních zásad. Dále pak obdobně jako předchozí verze uvádí, že především letecké podniky často vykonávají další činnosti více či méně navázané na přímý provoz letadla. Jako příklad uvádí (shodně s předchozí verzí) prodej lístků, provoz autobusu a reklamu, přičemž oproti předchozí verzi doplňuje přepravu zboží nákladním autem mezi skladištěm a letištěm. Čl. 8 dle komentáře nadále nepokrývá zjevně oddělené činnosti jako je provoz hotelu nebo provoz loděnice. Tyto oddělené příjmy lze totiž jednoduše určit (srov. str. 83 a 84 komentáře).
82. Oproti předchozí verzi komentář výslovně zahrnuje pod čl. 8 příjem z pronájmu letadla bez posádky, jedná-li se o občasný zdroj příjmu. Nelze si však nepovšimnout, že tuto změnu nijak neodůvodňuje. Nově zavedené kritérium občasnosti příjmu (*occasional source of income*) jako rozlišujícího znaku mezi činnostmi zahrnutou a nezahrnutou pod čl. 8 se u ostatních činností neobjevuje. U nich komentář zdůrazňuje návaznost či propojení na samotný provoz dopravního prostředku (např. hotel pouze pro cestující zahrnutý v ceně

lístku) či je označuje za doplňkové či přidružené (*auxiliary*). Pronájem nevybaveného letadla bez posádky takto úzký vztah k provozu letecké dopravy nemá. Naopak – společnost nevybavené letadlo pronajímá, aby ho zcela samostatně provozoval někdo jiný. Soudu proto není zřejmé, proč by v takovém případě mělo jít o příjem, který by svoji povahou či blízkým vztahem s příjmy z provozování dopravy (slovy komentáře: *by reason of their nature or their close relationship with the profits directly obtained from transport*) měl být podřazen pod čl. 8. Oddělené aktivity leteckých společností bez vazby na provoz letadla přitom komentář z působnosti čl. 8 výslovně vyjímá, přičemž zdůrazňuje, že příjmy z takto oddělených aktivit jsou vždy jednoduše určitelné. Kritérium občasnosti u nich nezavádí.

83. Z komentáře plyne, že hlavním důvodem pro zahrnutí některých příjmů pod zisky z *provozování letadel* je, že mají blízký vztah k ziskům z provozu nebo jsou svoji povahou k ziskům z provozování přidružené. Oddělené aktivity jsou vyjmuty, protože je lze jednoduše určit. Takové rozlišení dává dle soudu smysl, neboť přidružené či blízké příjmy často s provozem letadel souvisí či jsou na něj navázány a může je být obtížné odlišit od hlavního příjmu ze samotného provozu letadel. Proto je rozumné zahrnout přidružené příjmy pod hlavní příjem, zatímco příjmy jasně oddělené už nikoliv. Kritérium občasnosti toto odlišení rozmazává, neboť vyžaduje, aby se u příjmu kromě blízkosti vztahu posuzovala též jeho četnost. Občasný příjem totiž neznamená, že jde o příjem nepatrný či přidružený k příjmu hlavnímu, ale že jde o příjem nepravidelný, příležitostný, zkrátka vyskytující se jen občas. Takové hledisko nedává v kontextu celého komentáře dobrý smysl.
84. Zahrnutí příjmů z občasného pronájmu letadla bez posádky pod čl. 8 neosvětluje ani komentář k Modelové smlouvě OSN 1980 (dostupná online na: <https://digitallibrary.un.org/record/13957>), která platila v době podpisu SZDZ 1995. Ta totiž v relevantní části pouze doslovně cituje komentář Modelové smlouvy OECD 1977 (srov. str. 99 až 101 komentáře).
85. Jak již soud vyložil výše, nepředstavuje komentář k modelové smlouvě její závaznou interpretaci ani formální pramen práva. Má-li plnit svoji funkci jedné z výkladových pomůcek, musí být jeho výklad odůvodněný a přesvědčivý. Dle soudu takový v nyní posuzované věci není.
86. Pouze nad rámec uvedeného soud dodává, že v žalobkynině případě zjevně ani nejde o občasný příjem společnosti Korean Air Lines. Letadlo má žalobkyně pronajaté dlouhodobě od roku 2013. Dle dodatku č. 4.2 ze 17. 10. 2017 (který je součástí správního spisu) prodloužily smluvní strany nájemní dobu do 12. 10. 2020 a nově si sjednaly, že má žalobkyně právo požádat o prodloužení nájmu, přičemž společnost Korean Air Lines má povinnost spolupracovat v dobré víře tak, aby k prodloužení nájmu došlo. Úmyslem smluvních stran je tak zjevně dlouhodobý pronájem letadla.
87. Jakkoliv další změny komentáře k čl. 8 modelové smlouvy nastaly až po podpisu SZDZ 1995, považuje soud za vhodné poukázat na změnu komentáře v roce 2005, neboť dobře ilustruje proměny a postupné ujasňování a rozšiřování rozsahu působnosti čl. 8.
88. Text čl. 8 zůstává v Modelové smlouvě OECD 2005 (*Model Tax Convention on Income and on Capital 2005*) stejný jako dřív. Komentář však doznal výrazných změn v části věnující se rozsahu působnosti tohoto ustanovení. Shodně jako dříve uvádí, že čl. 8 primárně pokrývá zisky podniku přímo z dopravy cestujících nebo nákladu, ale doplňuje, že není rozhodné,

zda dopravní prostředek podnik vlastní, má ho pronajatý nebo je mu k dispozici z jiného titulu. Nově komentář zdůrazňuje, že s vývojem mezinárodní dopravy provozují letecké a lodní podniky nejrůznější aktivity, které mají za cíl umožnit, usnadnit nebo podpořit jejich dopravní činnost. Čl. 8 pokrývá nejenom zisky z aktivit přímo spojených s provozem této činnosti, ale i zisky z aktivit, které nejsou přímo spojeny s provozem lodí a letadel v mezinárodní dopravě, ale jsou doplňkového charakteru (*ancillary*) k tomuto provozu. Komentář tuto myšlenku dále rozvádí. Činnosti vykonávané primárně v souvislosti s dopravou cestujících nebo nákladu, by měly být považovány za přímo související s touto dopravou. Činnosti, které podnik nemusí provádět pro účely vlastního provozu lodí nebo letadel, ale které mají k těmto činnostem omezený přínos (*minor contribution*) a k těmto činnostem se vztahují tak úzce, že by neměly být považovány za samostatné podnikání nebo zdroj příjmů, by měly být považovány za doplňkové činnosti k provozu lodí a letadel. Následně komentář uvádí příklady činností zahrnutých pod čl. 8, přičemž pronájem nevybavených letadel bez posádky sem zahrnuje tehdy, když jde o doplňkovou (*ancillary*) činnost podniku. Pod čl. 8 dále komentář nově zahrnuje též přepravu cestujících či nákladu letadlem nebo lodí jiného podniku na základě dohody o sdílení kódu nebo pronájmu pozic, případně též zisky z využití vnitrostátní dopravy provozované jiným podnikem při mezinárodní přepravě cestujících či nákladu. Z komentáře byla zcela odstraněna část o tom, že čl. 8 nepokrývá zjevně oddělené činnosti jako je provoz hotelu (srov. str. 133 až 136 komentáře).

89. Z uvedeného dle soudu plyne, že rozsah příjmů, které spadají pod *zisky z provozování letadel*, není jednoznačný a jeho výklad prošel od Návrhu smlouvy k zamezení dvojího zdanění a majetku z roku 1963 do Modelové smlouvy OECD 2005 zásadní proměnou, která má jednoznačnou tendenci k rozšiřování příjmů, které pod čl. 8 spadají. V době podpisu SZDZ 1995 však ani dle komentáře k modelové smlouvě OECD neměl tento pojem tak široký záběr, jako ho má od roku 2005. Komentář aktuální v době podpisu SZDZ 1995 sice výslovně zahrnoval pod čl. 8 i občasný příjem z pronájmu letadel bez posádky, nijak však nevysvětlil, proč k této změně oproti předchozí verzi komentáře došlo a kritérium občasnosti zavedl zcela nesystémově a pouze pro pronájem letadla bez posádky. Teprve v roce 2005 komentář přesněji vyjasňuje a odůvodňuje, proč se mají pod čl. 8 zahrnout vedle úzce souvisejících příjmů i příjmy doplňkového charakteru. V souladu s touto změnou dochází též k terminologickému sjednocení a u pronájmu letadla bez posádky komentář nově nehovoří o občasném příjmu, ale o příjmu doplňkovém stejně jako u ostatních případů.
90. Nejednoznačnost určení, zda do zisků z provozu lodí a letadel v mezinárodní dopravě spadá též pronájem nevybaveného letadla, dobře ilustruje i Modelová smlouva USA 1996 (dostupná online na: <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/usmodel.pdf>). Ta do čl. 8 odst. 2 zařadila výslovnou úpravu, že příjmy z pronájmu letadla bez posádky spadají pod příjmy z provozování letadla, pokud toto letadlo nájemce provozuje v mezinárodní dopravě, nebo jsou příjmy z pronájmu vedlejší (*incidental*) k ziskům z provozu lodí či letadel v mezinárodní dopravě. Zároveň čl. 12 této modelové smlouvy nezahrnuje do definice licenčních poplatků příjmy z pronájmu průmyslových, obchodních nebo vědeckých zařízení. Komentář k Modelové smlouvě USA 1996 (dostupný online na: <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/usmtech.pdf>) sice uvádí, že jeho definice je v zásadě shodná s rozsahem čl. 8 Modelové smlouvy OECD dle komentáře k této smlouvě. Není však bez významu, že USA zvolilo jistější řešení v podobě upřesnění rozsahu ustanovení přímo ve smlouvě, která je v případě jejího podpisu na rozdíl od komentáře závazná.

91. Pro zodpovězení na otázku, zda Česká a Korejská republika chtěly do čl. 8 SZDZ 1995 zahrnout též příjmy z pronájmu letadla bez posádky je vhodné se též podívat do dalších smluv o zamezení dvojího zdanění, které Česká republika uzavřela. Aktuálně jich je platných 94, přičemž je lze pro účely nyní posuzované otázky rozdělit do tří skupin:
- A. smlouvy, v nichž čl. 8 zvlášť neupravuje pronájem letadla bez posádky,
 - B. smlouvy, v nichž čl. 8 zvlášť upravuje pronájem letadla bez posádky,
 - C. smlouvy, v nichž není příjem z letecké mezinárodní dopravy nijak upraven.
92. Do skupiny C spadá smlouva se Srí Lankou (č. 132/1979 Sb.), která v čl. 7 upravuje příjmy z mezinárodní námořní dopravy, ale o letecké dopravě mlčí, a smlouva s Nigérií (č. 339/1991 Sb.), která zisky z mezinárodní dopravy neupravuje vůbec.
93. Ve skupině B je 31 smluv. Dvě z nich zahrnují pod čl. 8 všechny příjmy z pronájmu letadla bez posádky (bez podmínky nahodilosti takového příjmu), a to smlouva s Irskem (č. 163/1996 Sb.) a smlouva s Dánskem (č. 14/2013 Sb. m. s.). Dvacet osm smluv má vysloveně upraveno, že čl. 8 zahrnuje též příjmy z pronájmu letadla bez posádky, je-li takový příjem nahodilý (resp. v případě smlouvy s Jihoafrickou republikou je-li takový příjem příležitostný). Jde o smlouvy zveřejněné pod č. 32/1994 Sb., č. 21/1995 Sb., č. 276/1997 Sb., č. 7/1998 Sb., č. 224/1998 Sb., č. 103/1999 Sb., č. 88/2000 Sb. m. s., č. 95/2000 Sb. m. s., č. 28/2001 Sb. m. s., č. 83/2002 Sb. m. s., č. 7/2003 Sb. m. s., č. 19/2004 Sb. m. s., č. 48/2004 Sb. m. s., č. 121/2005 Sb. m. s., č. 74/2006 Sb. m. s., č. 54/2008 Sb. m. s., č. 120/2009 Sb. m. s., č. 102/2012 Sb. m. s., č. 39/2015 Sb. m. s., č. 8/2016 Sb. m. s., č. 5/2017 Sb. m. s., č. 1/2020 Sb. m. s., č. 38/2020 Sb. m. s., č. 49/2020 Sb. m. s., č. 50/2020 Sb. m. s., č. 27/2022 Sb. m. s., č. 32/2022 Sb. m. s., č. 45/2022 Sb. m. s.
94. Z výčtu je patrné, že jde o smlouvy uzavírané od 90. let do dneška – první byla podepsána 16. 9. 1993, poslední 21. 6. 2022. Poslední smlouvou ve skupině B je atypická smlouva s Bangladéší (č. 8/2021 Sb. m. s.), která v čl. 8 výslovně stanoví, že příjmy z pronájmu letadel bez posádky nejsou zahrnuty do zisku z provozování letadel v mezinárodní dopravě.
95. Ve skupině A je zbylých 61 smluv; nejstarší je smlouva s Nizozemským královstvím (č. 138/1974 Sb.), nejnovější smlouva s Turkmenistánem (č. 23/2018 Sb. m. s.).
96. Z uvedeného přehledu plyne, že Česká republika dlouhodobě rozlišuje, zda pod čl. 8 zahrne též příjmy z pronájmu letadla bez posádky nebo ne. Chce-li tak učinit, sjedná si tuto úpravu výslovně.
97. Pouze pro dokreslení soud dodává, že shodně přistupuje ke sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění i Korejská republika (všechny její smlouvy jsou dostupné online na: <https://www.nts.go.kr/english/cm/cntnts/cntntsView.do?mi=20251&cntntsId=8810>). Ta příležitostné příjmy z pronájmu letadla bez posádky výslovně zahrnuje pod zisky z provozování letadel v mezinárodní dopravě dle čl. 8 např. ve své smlouvě s Izraelem z 18. 3. 1997, smlouvě s Ukrajinou z 29. 9. 1999, smlouvě s Indií z 18. 5. 2015 a smlouvě se Singapurem z 13. 5. 2019. Ve smlouvě s Ruskem z 19. 11. 1992 do čl. 8 výslovně zahrnuje příjmy ze všech pronájmů letadla v mezinárodní dopravě.
98. Takový postup zcela odpovídá nejednoznačnosti rozsahu *zisků z provozování letadel* a praktickým problémům s jeho rozšiřujícím výkladem. Ve spojení s praxí České republiky, která se dlouhodobě a konzistentně odchyľuje od Modelové smlouvy OECD a zahrnuje ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění do definice licenčních poplatků též

příjmy z pronájmu průmyslových, obchodních a vědeckých zařízení, je dle soudu zřejmá vůle České republiky obecně danit příjmy z pronájmu letadel bez posádky (a jiných zařízení) též ve státu zdroje, ledaže si s druhým státem v čl. 8 výslovně ujedná jinak. Je proto nepodstatné, že na rozdíl od Slovenské republiky neuplatnila vůči čl. 8 Modelové smlouvy OECD výhradu, neboť její přístup k danění příjmů z pronájmu letadel je zřejmý ze skutečností popsaných výše. Z Modelové smlouvy OECD přitom neplyne, že by stála na principu, že kdo proti článku či komentáři neuplatní výhradu, tak s ním bezesbytku souhlasí. Takový přístup by byl i v příkrém rozporu s tím, že modelová smlouva a komentář jsou pouze nezávazné doplňující výkladové pomůcky.

99. Česká a Korejská republika nezahrnuly pod čl. 8 SZDZ 1995 výslovně příjem z pronájmu letadla bez posádky, ač tak Česká i Korejská republika v mnoha případech činí. Tento příjem pod čl. 8 zahrnuly až v SZDZ 2020, přičemž soud má za to, že ani sjednání nové SZDZ nesvědčí žalobkynině argumentaci.
100. Jak již soud uvedl výše, nová SZDZ mj. upravila čl. 8 nově tak, že přidala ustanovení odst. 3 písm. a), které stanoví, že *pro účely tohoto článku a bez ohledu na ustanovení článku 12, zisky z provozování lodí nebo letadel v mezinárodní dopravě zahrnují zisky z pronájmu lodí nebo letadel bez posádky.*
101. Tato nová úprava naopak podporuje závěr, že SZDZ 1995 tyto příjmy pod čl. 8 nezahrnovala. Pokud by totiž byly již dříve ve smlouvě zahrnuty, nebylo by nutné čl. 8 novelizovat. I část *bez ohledu na ustanovení článku 12* svědčí pro závěr, že nová SZDZ příjmy z pronájmu letadel nově vyjímá právě z působnosti tohoto článku. Konečně i žalobkyni citovaná část předkládací zprávy, v níž se uvádí, že SZDZ 1995 „*již zcela neodpovídá současným podmínkám a z tohoto důvodu se příslušné úřady obou zemí dohodly na její celkové renegociaci*“, svědčí o tom, že záměrem bylo daňový režim změnit, nikoliv potvrdit režim stávající.
102. Soud proto shrnuje, že čl. 8 SZDZ 1995 příjem z pronájmu letadla a motoru nepokrývá. Pronájem letadla bez posádky, ani pronájem motoru jazykově nespádají pod zisky z provozování letadla a pro rozšiřující výklad neshledal soud důvody. Praxe České republiky při sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění ukazuje, že chce-li Česká republika zahrnout příjmy z pronájmu pod čl. 8, činí tak výslovně. Rozšiřující výklad v komentáři k Modelové smlouvě OECD 1977 sice občasný příjem z pronájmu letadla bez posádky vtahuje pod zisky z provozování letadla, nijak však nevysvětluje, proč se odchýlil od své dřívější verze a nově zavedená kategorie občasnosti příjmu neodpovídá zbytku komentáře. Dle soudu proto pouhá neodůvodněná zmínka v komentáři nepředstavuje důvod pro rozšíření výkladu čl. 8 SZDZ 1995 nad rámec jeho jazykového rozsahu.
103. Právě uvedené platí tím spíše, že příjem z pronájmu motoru a letadla bez posádky je bez jakýchkoliv interpretačních potíží podřaditelný pod příjem z licenčních poplatků dle čl. 12 SZDZ 1995. Mimořádně rozšiřující výklad čl. 8 SZDZ 1995 by vytvořil interpretační problém, neboť by umožnil zahrnout jeden typ příjmu pod dva různé články SZDZ 1995. Účelem právní interpretace přitom je vyložit smlouvu (či jakýkoliv jiný primární objekt interpretace) jako koherentní, smysluplný a vnitřně nerozporný celek.

VI. Závěr a náklady řízení

104. Platby žalobkyně za pronájem letadla a motoru jsou licenčními poplatky, neboť jde o příjmy společnosti Korean Air Lines z plateb za užití průmyslového, obchodního nebo

vědeckého zařízení ve smyslu čl. 12 odst. 3 SZDZ 1995. Takový příjem je Česká republika, v níž je zdroj těchto příjmů, oprávněna zdanit do výše 10 % jejich hrubé částky dle odst. 2 citovaného článku. Žalovaný posoudil věc správně a jeho rozhodnutí je přezkoumatelné a zákonné.

105. Soud dospěl k závěru, že žalobní námitky nejsou důvodné, a žalobu proto výrokem I. v celém rozsahu zamítl postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
106. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II. podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný byl ve věci plně úspěšný, avšak nevznikly mu žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti.

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). 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.

Praha 31. ledna 2023

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu