



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

České aerolinie a.s., IČ: 45795908,
se sídlem K letišti 1068/30, Ruzyně, 161 00 Praha 6
zastoupeného Porpoise s.r.o.,
se sídlem Pujmanové 1753/10a, 140 00 Praha 4 - Nusle

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Masarykova 427/31, Brno,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2020, č. j. 44704/20/5200-11431-711360,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Specializovaný finanční úřad (dále také jako „správce daně“) vydal dne 13. 3. 2020 pod č. j. 47693/20/4300-12711-506131, dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2017 (dále také „DPV za rok 2017“), kterým byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a podle ustanovení § 143, § 147 a § 235 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 13 793 838,- Kč, současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit z částky doměřené daně penále ve výši 2 758 767,- Kč podle § 236 odst. 1 a § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu.
2. Správce daně takto rozhodl na základě závěru, že platby za pronájem (leasing) letadla A330 OK-YBA se v souladu s článkem 12 odst. 2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Korejskou republikou zdaňují v České republice.
3. Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, o němž zamítavě rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

4. V úvodu podané žaloby žalobce zrekapituloval skutkový stav s tím, že si od roku 2013 od letecké společnosti Korean Air Lines Co., Ltd. (dále jen „Korean Air“) pronajímá letadlo Airbus 330-300 bez posádky s označením OK-YBA (dále jen „letadlo“). Od okamžiku zahájení provozování tohoto letadla žalobce odváděl správci daně srážkovou daň z příjmů z pronájmu ve výši 10% z celkové hrubé a navíc brutované částky nájemného ve smyslu čl. 12 odst. 2 písm. b) mezinárodní smlouvy č. 124/1994 Sb., mezi Českou a Slovenskou Federativní Republikou a Korejskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů (dále také jen „smlouva“).
5. V roce 2017 žalobce podával měsíční hlášení dle ust. § 38d odst. 3 ZDP a jelikož podle názoru žalobce v souladu s ust. čl. 8 odst. 1 smlouvy by měly být příjmy z pronájmu letadla od Korean Air zcela mimo předmět srážkové daně v České republice, uvedl nulovou srážkovou daň.
6. Dodatečným platebním výměrem však správce daně dodatečně stanovil žalobci k přímé úhradě daní z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2017 tak, že částka daně vykázanou ve vyúčtování ze dne 3. 4. 2018 zvýšil o částku 13 793 838 Kč (tj. částku odpovídající 10% srážkové dani z příjmů z pronájmu letadla od Korean Air). Správcem daně bylo žalobci dále vyměřeno penále ve výši 2 758 767 Kč.
7. V podané žalobě žalobce namítl, že napadené rozhodnutí je
 - a) v rozporu se zákonem,
 - b) nepřezkoumatelné,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

- c) v průběhu řízení k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správcem daně, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Současně upozornil, že u Městského soudu v Praze je vedeno další řízení ve skutkově shodné věci (pouze za jiné zdaňovací období) a navrhl, aby obě věci byly spojeny ke společnému řízení.

8. Nesprávné posouzení právní úpravy a nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, žalobce spatřuje v tom, že napadené rozhodnutí bylo vydáno na základě chybného právního posouzení v rozporu s relevantními ustanoveními smlouvy, zejména jejího čl. 8 odst. 1, resp. čl. 12 odst. 2.
9. Jak uvedl, žalovaný v bodě 42. napadeného rozhodnutí uvádí, že „*Správce daně tak s ohledem na znění SZDZ s Koreou a výhradu ČR k článku 12 odstavci 2 v rámci doporučení Rady, které se týká Modelové smlouvy OECD, dospěl k závěru, že daný příjem podléhá čl. 12 „Licenční poplatky“ SZDZ s Koreou. Odvolací orgán přitom souhlasí se správcem daně, že takto posouzený příjem pak v návaznosti na § 22 odst. 1 písm. g) bod 5 ZDP podléhá s odkazem na § 36 odst. 1 písm. a) bod 2. tohoto zákona zvláštní sazbě daně v modifikované výši dle čl. 12 SZDZ s Koreou a odvolací orgán tak považuje vydání předmětného DPV za rok 2017, kterým byla doměřena srážková daň za zdaňovací období roku 2017 ve výši 13 793 838,- Kč, ze strany správce daně za oprávněné.*“
10. K závěru, že příjmy Korean Air z pronájmu letadla žalobci mohou být zdaněny v České republice srážkovou daní v souladu s ust. čl. 12 odst. 2 smlouvy, však žalovaný dospěl nesprávnou aplikací právní úpravy na daný případ. Podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 5 ZDP se platby za užívání (nájem) movitého majetku umístěného na území České republiky považují u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP (tedy daňových nerezidentů) za příjmy ze zdrojů na území České republiky, plynou-li od poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 ZDP (tedy daňových rezidentů) a od stálých provozoven daňových nerezidentů, a jako takové podléhají zvláštní sazbě daně podle § 36 odst. 1 písm. a) bod 2., příp. písm. c) ZDP ve výši 15 %, příp. 35 %. Příjem za nájem nebo za jakékoliv jiné využití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení pak ZDP v ust. § 19 odst. 7 považuje za licenční poplatek. Uvedená vnitrostátní úprava však může být aplikována pouze v případě, že příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění nestanoví jinak.
11. Žalobce odkázal na znění smlouvy s tím, že v článku 12 odstavci 2 uvádí, že „*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.*“, přičemž dle odstavce 3 článku 12 „*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;*“. Avšak, jak zdůraznil, v čl. 8 odst. 1 smlouva zároveň uvádí, že „*zisky podniku jednoho smluvního státu z provozování lodí, člunů nebo letadel v mezinárodní dopravě budou zdaněny jen v tomto smluvním státě*“.
12. Porovnáním obou uvedených ustanovení, žalobce dospěl k závěru, že příjmy společnosti Korean Air z pronájmu letadla žalobci by bylo možno považovat jak za licenční poplatky Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

ve smyslu čl. 12 odst. 2 smlouvy, tak za příjmy z provozování letadel v mezinárodní dopravě ve smyslu čl. 8 odst. 1 smlouvy.

13. Na rozdíl od žalovaného má žalobce za to, že při výkladu citovaných ustanovení dochází k interpretačním nejasnostem, které jsou historicky řešeny Komentáři k modelové smlouvě OECD. Článek 8 odst. 5, komentáře uvádí, že „*se zisky získanými z pronájmu lodí nebo letadel plně vybavených, poskytnutých včetně posádky, musí být zacházeno stejně jako se zisky z přepravy cestujících nebo nákladu. V opačném případě by značná část činnosti v oblasti lodní nebo letecké dopravy do působnosti tohoto ustanovení nespádala. V případě zisků z pronájmu lodě nebo letadla na základě poskytnutí pouze lodě nebo letadla (bez vybavení a posádky, s výjimkou případů, kdy se jedná o doplňkovou činnost podniku zabývajícího se mezinárodním provozováním lodí nebo letadel), se nicméně aplikuje článek 7 a nikoliv 8*“. Podle komentáře k Modelové smlouvě OECD je tedy nutné považovat pronájem letadla bez posádky, pokud jde o doplňkovou činnost pronajímatele, tj. přesně ten případ pronájmu, který byl v napadeném rozhodnutí posuzován, za příjmy dle čl. 8 smlouvy. Takové příjmy je možné zdanit pouze v zemi rezidence pronajímatele, tedy v Korejské republice.
14. Žalobce rovněž nesouhlasí se závěry žalovaného, podle kterých smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená s Koreou nebyla sjednána podle Modelové smlouvy OECD. Poukázal na průběh projednávání tohoto vládního návrhu v Poslanecké sněmovně Parlamentu ČR dne 9. února 1995 s tím, že zástupce vlády, která návrh předložila, vyjádřil, že SZDZ s Koreou z roku 1992 byla sjednána podle Modelové smlouvy OECD, jak dále uvedl, požadavek aplikace modelové smlouvy vychází již z Vídeňské úmluvy o smluvním právu ze dne 4. září 1987, která v čl. 31 stanoví povinnost použít za účelem výkladu příslušné smlouvy také doplňkové prostředky výkladu, k nimž lze přiřadit rovněž komentář k modelové smlouvě OECD, a je podpořen rovněž správní praxí Nejvyššího správního soudu (k tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2013, č. j. 2 Afs 71/2012 – 87, a ze dne 25. 4. 2019, č. j. 2 Afs 103/2018 – 52).
15. Žalobce namítl, že správce daně ani žalovaný se nevypořádali s argumentací žalobce, když odmítli aplikovat komentář k Modelové smlouvě OECD, což navíc žalovaný dostatečně neodůvodnil. Žalovaný ani nevedl, jaký podpůrný nástroj by měl dle jeho názoru být k výkladu ustanovení SZDZ s Koreou použit, a tedy postupoval rovněž v rozporu s čl. 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu.
16. Jak žalobce dále uvedl, i kdyby žalovaný vyloučil podpůrné použití komentáře k modelové smlouvě OECD z důvodu, že SZDZ byla podepsána v roce 1992, kdy ČR nebyla členem OECD, nemohl by vyloučit aplikaci komentáře k Modelové smlouvě OSN, jelikož Československo (ČSR / ČSFR / ČR) bylo jedním z 51 zakládajících členů OSN v roce 1945. Komentář k Modelové smlouvě OSN ve znění platném v roce 1992 (tedy znění z roku 1980) se však k diskutované problematice staví totožným způsobem, přičemž výslovně odkazuje v komentáři k čl. 8 (variantě A i B) na komentář k Modelové smlouvě OECD, když uvádí, že „*The Article does not apply to profits from leasing a ship or aircraft on a bare boat charter basis except when it is an occasional source of income for an enterprise engaged in the international operation of ships or aircraft.*“, a tedy totožně s výše uvedeným tvrdí, že je-li příjem z pronájmu letadla bez vybavení a posádky pouze příležitostnou činností pronajímatele, je nutné tento příjem považovat za příjem dle čl. 8, a tedy jej zdanit pouze v zemi rezidence pronajímatele.
17. Pokud by úmyslem České republiky bylo podřadit příjmy z pronájmu letadel leteckými společnostmi pod režim článku 12 SZDZ, jak se domnívá správce daně, jistě by uplatnila Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

výhradu i k výkladu článku 8, podobně jako postupovaly jiné státy. Skutečnost, že Česká republika neměla výhrad k výkladu článku 8 vzorové smlouvy OECD, nutně vede k závěru, že neměla námitek ani k tomu, aby příjmy z pronájmu letadla byly považovány za příjmy z provozování mezinárodní letecké dopravy, jestliže je letadlo pronajímáno leteckou společností, pro niž je pronájem letadel pouze doplňkovou činností. S uvedenou námitkou žalobce se žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nevypořádal.

18. Na podporu své argumentace žalobce dále konstatoval, že dne 12. 1. 2018 byla v Soulu podepsaná nová SZDZ s Korejskou republikou (1/2020 Sb.m.s.). V Předkládací zprávě pro Parlament (dále „Zpráva“) ze dne 7. 8. 2018 k nově podepsanému dokumentu se uvádí: „*V současnosti se ve vzájemných daňových vztazích mezi Českou republikou a Korejskou republikou sice uplatňuje mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění, nicméně jde o smlouvu, která byla podepsána již v roce 1992 a která je v platnosti od roku 1995. Tato existující smlouva již zcela neodpovídá současným podmínkám a z tohoto důvodu se příslušné úřady obou zemí dohodly na její celkové renegociaci.*“ Ze Zprávy dále vyplývá, že nově předkládaná smlouva byla připravena na základě vzorových smluv OECD a OSN, přičemž odráží i vnitrostátní právní předpisy obou zemí. „Článek 8 určuje, jakým způsobem budou zdaňovány zisky plynoucí z provozování různých dopravních prostředků (lodí či letadel) v mezinárodní dopravě, přičemž je výslovně stanoveno, že takovéto příjmy zahrnují např. i zisky z pronájmu těchto dopravních prostředků.“ Z uvedeného je zřejmé, že článek 8 týkající se mezinárodní dopravy doznal změn, které reflektují dosavadní přístup a praxi obou zemí, jež jsou v souladu s komentářem ke vzorové smlouvě OECD.
19. Žalobce v závěru žaloby uzavřel, že na příjmy společnosti Korean Air z nájmu letadla žalobci lze pohlížet výhradně jako na příjmy z mezinárodní letecké přepravy ve smyslu čl. 8 odst. 1 SZDZ, a tedy je nelze v České republice žádným způsobem zdanit. Dovolal se právní zásady *in dubio pro libertate* neboli „*v pochybnostech ve prospěch svobody*“, kdy existují-li ve veřejném právu dva srovnatelné právní výklady určitého ustanovení, měl by soud volit vždy ten, který je příznivější vůči jednotlivci a navrhl zrušení napadeného rozhodnutí.
20. Žalobce dále namítl, že v souladu s ust. § 143 odst. 1 daňového řádu lze daň doměřit na základě dodatečného daňového priznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Dodatečné vyúčtování žalobce nepodal a k doměření z moci úřední může ve smyslu ust. § 143 odst. 3 daňového řádu (účinného do 31. 12. 2020) dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu, tj. může vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek. Daň dále může být doměřena podle pomůcek i na základě informací získaných v rámci postupu k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 90 odst. 4 téhož zákona. Tímto jsou vyčerpány způsoby, jak mohl správce daně doměřit daň.
21. Správce daně však nezahájil ani postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu, ani daňovou kontrolu ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu, ani nedoměřil daň podle pomůcek ve smyslu § 145 odst. 2, ev. § 90 odst. 4 daňového řádu. Za celou dobu nedošlo k zahájení doměřovacího řízení, proto správce daně vlastně nebyl oprávněn vydat dodatečný platební výměr na srážkovou daň za rok 2017.
22. Žalovaný v písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí a setrval na stanovisku v tomto rozhodnutím vyjádřeném.
Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

23. 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.
24. S ohledem k tomuto odchylnému pojetí licenčních poplatků v čl. 12 SZDZ 1995 není na projednávanou věc použitelný komentář k čl. 8 odst. 5 Modelové smlouvy OECD. Není přitom pochyb o tom, že provozovatelem letadla byl žalobce.
25. 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 tvrzený doplňkový charakter pronájmu. V případě žalobce neexistuje interpretační problém a nejsou zde ani dva srovnatelné výklady, které by odůvodňovaly použití podpůrných nástrojů výkladu či zásady *in dubio pro libertate*.
26. 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 žalobcův odkaz na modelové smlouvy OSN a USA.

III.

Posouzení žaloby

27. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Jiné vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, když účastníci s rozhodnutím věci bez nařízení jednání souhlasili (souhlas žalobkyně byl v souladu s § 51 odst. 1 větou druhou s. ř. s. presumován) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
28. Městský soud v Praze vyšel z obsahu správního spisu, přičemž o skutkovém stavu nebylo mezi účastníky pochyb.
29. Žalobce podal dne 3. 4. 2018 řádné vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017, zaevidované pod č. j. 61931/18, ve kterém jako plátce daně v části I. na řádku č. 13 ve sloupci 8a vykázal vyúčtovanou částku ve výši 1 210 874,- Kč a ve sloupci 10 na dani odvedenou částku ve výši 15 004 712,- Kč. Správce daně podané Vyúčtování za rok 2017 vyměřil konkludentním platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně č. j. 69427/18 ze dne 18. 4. 2018. Přílohou podaného Vyúčtování za rok 2017

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

byl přehled nazvaný „Rozdíl mezi ubrazenou a přepočtenou srážkovou daní 2017 – souhrnně po měsících“, ze kterého je zřejmé, že vykázaný rozdíl se týká společnosti Korean Air Lines Co., Ltd., se sídlem 1370 Gonghang-dong, Gangseo-gu, Soul, Korejská republika (dále jen „Korean Air“), u které žalobce uvedl sraženou daň ve výši 0,- Kč, přestože v hlášeních podaných podle § 38d zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), týkajících se uvedené zahraniční společnosti žalobce jakožto plátce daně deklaroval celkovou sraženou daň ve výši 13 793 838,- Kč. Následná hlášení k těmto příjmům, ve kterých deklaroval srážkovou daň ve výši 0,- Kč, byla správci daně doručena dne 2. 3. 2020.

30. Správce daně s ohledem na platné a účinné znění SZDZ pro zdaňovací období roku 2017 a se zřetelem na předchozí zjištění správce daně u žalobce v předchozích zdaňovacích obdobích vyzval žalobce Výzvou č. j. 105451/19 ze dne 11. 12. 2019 k podání dodatečného vyúčtování k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 (dále jen „Výzva k podání dodatečného vyúčtování“).
31. Žalobce v odpovědi na tuto výzvu doručenu dne 20. 12. 2019, doplněnou dne 2. 1. 2020 (dále jen „Odpověď na výzvu“) setrval na správnosti údajů uvedených v podaném Vyúčtování za rok 2017. Správce daně vyhodnotil skutečnosti uvedené žalobcem v podaném Vyúčtování za rok 2017 a argumentaci uvedenou v Odpovědi na výzvu a dospěl k závěru, že nepodáním dodatečného vyúčtování srážkové daně žalobce nesplnil svou zákonnou povinnost, kdy rozdíl mezi nově zjištěnou srážkovou daní ve výši 15 004 712,- Kč a poslední známou srážkovou daní stanovenou konkludentním platebním výměrem ve výši 1 210 874,- Kč, činí 13 793 838,- Kč. S výsledkem doměřovacího řízení byl žalobce seznámen „Sdělením k odpovědi na výzvu k podání dodatečného vyúčtování k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů právnických osob“ č. j. 29181/20 ze dne 19. 2. 2020 (dále jen „Sdělení k odpovědi na výzvu k podání dodatečného vyúčtování“), přičemž mu byla dána možnost se k tomuto výsledku vyjádřit v 15denní lhůtě, jakož i v téže lhůtě podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Dne 2. 3. 2020 žalobce doručil správci daně písemnost označenou jako „Návrh na pokračování v dokazování“ (dále jen „Návrh na pokračování v dokazování“), v níž však žalobce neuvedl žádné nové rozhodné skutečnosti ani nepředložil návrh na provedení konkrétních důkazních prostředků. Správce daně proto neshledal důvody pro

pokračování v dokazování a dne 13. 3. 2020 vydal dodatečný platební výměr, kterým na základě doměřovacího řízení, zahájeného dne 12. 12. 2019 doručením Výzvy k podání dodatečného vyúčtování, zvýšil sraženou a vyúčtovanou částku daně vykázanou žalobcem jakožto plátcem daně v řádném Vyúčtování za rok 2017 v části I na řádku 13 o 13 793 838,- Kč, a výsledná daň tak činí 15 004 712,- Kč.

32. Pokud jde o žalobní námitky, městský soud předesílá, že ve skutkově shodné věci týkající se zdaňovacího období 2018 rozhodl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 31. 1. 2023, sp. zn. 11Af 25/2021, jímž žalobu zamítl. V nyní projednávané věci osmý senát městského soudu vyšel z argumentace soudu v uvedeném rozsudku, neboť neshledal důvody pro to, aby se od jeho závěrů odklonil.
33. Co se týče namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, městský soud předesílá, že nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívá dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů; důvody rozhodnutí lze Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2006, č. j. 31Ca 39/2005-70, č. 1282/2007 Sb. NSS). Rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je potom takové, z jehož odůvodnění není seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Rozhodnutí, jehož odůvodnění obsahuje toliko obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správnými, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6A 48/92-23, publ. pod č. 27/1994 v SpP).

34. Žalobní námitka není důvodná. Finanční orgány jasně uvedly, z jakých podkladů vycházely, a jimi zjištěný skutkový stav má oporu ve spisu. 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.
35. Co se týče zákonnosti napadeného rozhodnutí, městský soud shodně s rozhodnutím ve věci žalobce ze dne ze dne 31. 1. 2023, sp. zn. 11Af 25/2021, konstatuje, že 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.
36. Žalobce si pronajal letadlo a zavázal se platit nájemné. Letadlo, jako věc movitou podle (§ 498 odst. 1 a 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku) si pronajal bez posádky a je jeho provozovatelem, 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.
37. 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 %.
38. 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. Tuto 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).
39. 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 spadají pod čl. 8 nebo čl. 12. Tyto články znějí (v rozsahu podstatném pro nyní projednávanou věc) takto:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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 jakéhokoli 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. [...]
40. 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 zřejmé protismyslný nebo nerozumný.
41. 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.
42. 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).

43. Obdobně se Nejvyšší správní soud vyjádřil též v rozsudku z 25. 4. 2019, č. j. 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).
44. 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 žádána 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.
45. 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 Conseil d'Etat (Francie). Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 29].
46. 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.
47. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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 odchyľuje.

48. 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).

49. 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.

50. 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.

51. 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].

52. 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.,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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).

53. 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.
54. 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).
55. 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.). Zbylých 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>).
56. V souladu s rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2023, sp. zn. 11Af 25/2021, dospěl městský soud k závěru, že letadlo lze 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).
57. 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 všechny 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

58. 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.
59. 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.
60. Městský soud k tomu dále odkazuje na již citovaný rozsudek ze dne 31. 1. 2023, sp. zn. 11Af 25/2021, který uvádí (viz bod 73 a násl. *Výklad čl. 8 SZDZ 1995*):
61. 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*.
62. 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.
63. Provozování 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].
64. V posuzované věci není pochyb o tom, že letadlo provozoval žalobce. Dle nájemní smlouvy si letadlo pronajal právě proto, aby ho provozoval (to operate), přičemž společnost Korean Air Lines se jako pronajímatelka zavázala do užívání letadla žalobcem nezasahovat (čl. 8 nájemní smlouvy). Žalobce je jako provozovatel též zapsán 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.
65. 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.
66. 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).
67. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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 přnocování 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).

68. 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.

69. 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).

70. 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 –

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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.

71. 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.
72. 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).
73. 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.
74. Pouze nad rámec uvedeného soud dodává, že v případě žalobce zjevně ani nejde o občasný příjem společnosti Korean Air Lines. Letadlo má žalobce 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 žalobce má 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.
75. 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.
76. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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).

77. 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.
78. 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.
79. Pro zodpovězení otázky, 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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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.

80. 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.
81. 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 výslovně 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.
82. 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.
83. 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.).
84. 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.
85. 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 zahrnula 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 zahrnula příjmy ze všech pronájmů letadla v mezinárodní dopravě.
86. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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.

87. 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 argumentaci žalobce.
88. 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.
89. 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 žalobkyně 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 renegotiaci*“, svědčí o tom, že záměrem bylo daňový režim změnit, nikoliv potvrdit režim stávající.
90. Soud proto shrnuje, že čl. 8 SZDZ 1995 příjem z pronájmu letadla nepokrývá. Pronájem letadla bez posádky jazykově nespadá 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 vztahuje 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.
91. 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.
92. Platby žalobce 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

93. Co se týče poslední žalobní námitky – porušení daňového řádu, ani tu neshledal městský soud důvodnou.
94. Podle § 143 odst. 1 daňového řádu, *daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední.*
95. Žalobce namítá, že dodatečné daňové přiznání nepodal a k doměření daně z moci úřední lze podle § 143 odst. 3 přistoupit toliko na základě daňové kontroly, kterou však správce daně neučinil.
96. Žalobní námitka důvodná není.
97. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
98. Jak městský soud již shora konstatoval, žalobce neodvedl srážkovou daň za více zdaňovacích období. Správce daně zjistil skutkový stav ve vztahu ke každému z nich (skutkový stav zůstával po tato období neměnný) a vyzval žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení. Jelikož žalobce, který zastává názor, že daň není povinen odvádět, výzvě nevyhověl, správce daně přistoupil k doměření daně na základě zjištěných skutečností.
99. Skutečnost, že daň nebyla stanovena na základě pomůcek, nezakládá nezákonnost rozhodnutí, neboť do práv žalobce nemohlo být postupem správce daně zasaženo, žalobce to ani v podané žalobě neuvádí.
100. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 3. 2021, č. j. 6Afs 339/2020-34, „[p]ochybení spočívající v tom, že v daňovém řízení nebyla provedena daňová kontrola, nemá samo o sobě vliv na zákonnost rozhodnutí o stanovení daně. Vždy je třeba uvážit vliv zjištěných procesních pochybení na zákonnost napadeného rozhodnutí ve věci, a to v intencích žalobních bodů (viz například výše citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 136/2019 - 47). Žalobce tedy musí uvést, která jeho procesní práva chybný postup správce daně (žalovaného) zkrátil, a zpochybnit skutková zjištění v tom smyslu, zda jsou použitelná pro vyměření daně (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. dubna 2017 č. j. 2 Afs 74/2016 - 28).“
101. Citované rozhodnutí překonává starší rozsudek téhož soudu, na který žalobce v žalobě odkazuje.
102. Městský soud tedy uzavírá, že žalobce v podané žalobě netvrdí konkrétní zkrácení svých práv, nerozporuje zjištěný skutkový stav a jeho nesouhlas s rozhodnutím žalovaného se opírá toliko o odlišný právní výklad jeho daňové povinnosti. Rozhodnutí žalovaného je věcně správné, neprovedením daňové kontroly do práv žalobce nebylo zasaženo a důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí není proto dán.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

103. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.

104. Výrok o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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 21. únor 2023

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

