



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Naděždy Řehákové 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 ze dne 19. 11. 2019, č. j.: 46168/19/5200-11431-711360,

takto:

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

Odůvodnění:

## I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 17. 1. 2020 u Městského soudu v Praze (dále jen „soud“) domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019, č. j.: 46168/19/5200-11431-711360 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla podle §116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“) zamítnuta odvolání a potvrzeny dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 3. 2019, č. j. 44117/19/4300-12711-506131, za zdaňovací období roku 2013 a ze dne 1. 4. 2019, č. j. 59715/19/4300-12711-50613, za zdaňovací období roku 2014 a č. j. 59723/19/4300-12711-506131, za zdaňovací období roku 2015 a dále platební výměr na daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně ze dne 1. 4. 2019, č. j. 59703/19/4300-12711-506131, za zdaňovací období roku 2016 (dále jen společně „platební výměry“).
2. Předmětem sporu mezi žalobkyní a správcem daně se stala skutečnost, zda lze příjmy z pronájmu letadla A330 OK-YBA (dále jen „letadlo“) vyplácené společnosti Korean Air Lines Co., Ltd., sídlem 260, Haneul-gil, Gangseo-gu, Soul 07505, Korejská republika (dále jen „Korean Air Lines“) podřadit pod článek 8 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“) nebo se jedná o licenční poplatky dle čl. 12 SZDZ 1995 mající zdroj na území České republiky. Za jednotlivá zdaňovací období roku 2013, 2014, 2015 a 2016 správce daně zahájil postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. Správce daně uvedl, že žalobkyní tvrzený rozdíl v odvedené a vykázané částce daně se vztahuje ke společnosti Korean Air Lines, přičemž měl za to, že rozdíl v částkách vznikl v důsledku změny názoru žalobkyně na daňové posouzení příjmů společnosti Korean Air Lines ze smlouvy o nájmu letadla. Správce daně 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 SZDZ 1995. Žalobkyně v reakci na výzvu správce daně 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.
3. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně jeho pochybnosti neodstranila. Proto vydal platební výměry, kterými žalobkyni stanovil k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, a to ve výši 0 Kč za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015 a ve výši 16 473 506 Kč za zdaňovací období roku 2016. V odůvodnění vysvětlil, že trvá na svém názoru, že příjem z pronájmu letadla podléhá v České republice dani ve výši 10 %. K návrhu žalobkyně na pokračování v dokazování konstatoval, že neuvedla žádné nové skutečnosti, ani nepředložila návrh na provedení konkrétních důkazních prostředků, proto není důvod v dokazování pokračovat.

## II. Napadené rozhodnutí

4. Proti platebním výměrům podala žalobkyně v zákonné lhůtě odvolání, kterými je napadla v celém rozsahu. *První odvolací námitkou* žalobkyně namítala uplynutí lhůt pro stanovení daně, protože je dle jejího názoru u daně z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby zapotřebí posuzovat lhůtu pro stanovení daně u každého podaného měsíčního hlášení samostatně, neboť dle § 1 odst. 3 daňového řádu se pod legislativní zkratku „řádne daňové tvrzení“ vedle daňového přiznání a vyúčtování řadí rovněž hlášení. V tomto smyslu je nutno lhůtu pro stanovení daně v délce 3 let od podání řádného daňového tvrzení posuzovat samostatně za každý jednotlivý kalendářní měsíc, za který vznikla povinnost podat hlášení. Žalobkyně tak dovozovala, že lhůta pro stanovení daně za každý kalendářní měsíc zdaňovacího období 2013, za měsíc březen 2014 a za měsíc březen 2015 již uplynula. V případě daně z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2013 žalobkyně dále dovodila, že i v případě počátku běhu lhůty pro stanovení daně podle řádného vyúčtování tato již uběhla dnem 12. 2. 2019.
5. *Druhou odvolací námitkou* žalobkyně vyjádřila nesouhlas se správcem daně, že platby za pronájem (leasing) letadla se v souladu s článkem 12 odst. 2 SZDZ 1995 zdaňují v České republice. Příjem z nájmu letadla je nutno dle žalobkyně považovat za příjem z provozování mezinárodní dopravy, který se má zdaňovat v souladu s článkem 8 SZDZ 1995, neboť se zde nachází sídlo letecké společnosti Korean Air Lines. K tomuto závěru vedlo žalobkyni především znění komentáře ke vzorové smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku (*Model Tax Convention on Income and on Capital*) Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“), (dále jen „Modelová smlouva OECD“), konkrétně k článku 8, uvedené v odstavci 5. V souvislosti s uvedeným komentářem Výboru pro fiskální záležitosti k Modelové smlouvě OECD (dále jen „komentář k Modelové smlouvě OECD“) žalobkyně poukázala na odpověď korejského správce daně ze dne 18. 7. 2018 v rámci mezinárodního dožádání, dle které je nájem letadel pro pronajímatele pouze doplňkovou činností.
6. Žalobkyně namítala, že ČR k interpretaci článku 8 vzorové smlouvy OECD neuplatnila žádné výhrady, které by omezovaly rozsah výkladu příjmů z mezinárodní letecké a lodní dopravy. Pokud by úmyslem České republiky bylo podřadit příjmy z nájmu letadel leteckými společnostmi režimu článku 12 SZDZ 1995, jak se domnívá správce daně, jistě by uplatnila výhradu i k výkladu článku 8, podobně jako postupovaly jiné státy (např. Slovenská republika v bodě 40 k článku 8 komentáře).
7. Dále žalobkyně uvedla, že přestože komentář k modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění není obecně závazným právním předpisem, je žádoucí, aby se správce daně v případě interpretačních nejasností příslušnými ustanoveními komentáře závazně řídil. Na podporu své argumentace poukázala na skutečnost, že dne 12. 1. 2018 byla v Soulu podepsaná nová SZDZ s Korejskou republikou (dále jen „SZDZ 2020“ nebo „nová SZDZ“), podle které budou platby za pronájem letadla od Korean Air Lines posuzovány dle článku 8 odst. 3 této nové SZDZ a zdaňovány pouze v Koreji.

8. Žalovaný v napadeném rozhodnutí k *první odvolací námitce* konstatoval, že v § 139 odst. 1 daňového řádu je uvedeno, že daň lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední. Údaje na hlášení ve smyslu § 38d odst. 3 ZDP představují pouze část celkové měsíční daňové povinnosti plátce daně, přičemž § 139 odst. 1 daňového řádu, potažmo ani ZDP v žádném svém ustanovení, nestanoví, že na základě tohoto hlášení dochází ke stanovení daně. Žalovaný proto uzavřel, že tento typ hlášení nelze považovat za daňové tvrzení, od kterého by se odvíjel běh lhůty pro stanovení daně.
9. Ke *druhé odvolací námitce* žalovaný uvedl, že zcela souhlasí s postupem správce daně, který hodnotil daný příjem s ohledem na ujednání uvedené v platné a účinné SZDZ 1995, kdy tak respektoval původní úmysl smluvních stran a ve věci pronájmu letadla nezohlednil Komentář k Modelové smlouvě OECD, konkrétně k článku 8 uvedený v odstavci 5. Česká republika sice k článku 8 vzorové smlouvy OECD neuplatnila výhrady, nicméně uplatnila výhradu k článku 12 odstavci 2, kdy tato smluvní praxe byla také aplikována v případě SZDZ 1995 a potvrzuje tak trvající zájem ČR podřazovat pronájem movitého majetku pod článek 12. Žalovaný je toho názoru, že obecné pravidlo výkladu uvedené v čl. 31 Vídeňské úmluvy správce daně dodržel.
10. Po proběhlém odvolacím řízení žalovaný napadeným rozhodnutím rozhodl, jak je uvedeno shora, když otázku zdanění příjmů z pronájmu letadla podle SZDZ 1995 posoudil stejně jako správce daně.

### III. Žaloba

11. Žalobkyni bylo napadené rozhodnutí doručeno dne 19. 11. 2019. *První žalobní námitkou* žalobkyně namítala, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť lhůty pro stanovení daně za rok 2013 a 2014 uplynuly a z tohoto důvodu došlo k porušení ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu, dle kterého „*daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky*“, přičemž „*lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení ...*“ Žalobkyně má za to, že v případě daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby je třeba posuzovat lhůtu pro stanovení daně u každého podaného měsíčního hlášení samostatně, neboť dle § 1 odst. 3 daňového řádu se pod legislativní zkratku „*řádné daňové tvrzení*“ řadí rovněž hlášení. Lhůta pro stanovení daně za každý kalendářní měsíc zdaňovacích období 2013 a 2014 proto již uplynula, stejně tak jako za leden, únor a březen roku 2015.
12. Ve *druhé žalobní námitce* žalobkyně označila napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné a nezákonné. Navrhla, aby ho soud společně s platebními výměry zrušil, vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení a přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení. Nepřezkoumatelnost spatřuje žalobkyně v tom, že žalovaný opřel své rozhodnutí o nepodložené důkazy. Žalovaný zároveň zcela nedostatečně vypořádal odvolací námitku žalobkyně, že pokud by ČR chtěla omezit aplikaci čl. 8, uplatnila by k tomuto článku Modelové smlouvy OECD výhradu, jak to učinila např. Slovenská republika.
13. Nezákonnost spatřuje žalobkyně v tom, že žalovaný nesprávně vyložil SZDZ 1995. Na příjem z pronájmu letadla 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.

14. 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.
15. Žalobkyně dále zopakovala, 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.
16. 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.
17. Z důvodů shora uvedených žalobkyně žádala, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i platební výměry zrušil.

#### IV. Vyjádření žalovaného

18. Žalovaný ve vyjádření k žalobě k první žalobní námitce uvedl, že v případě oznamovací povinnosti ve smyslu § 38d odst. 3 ZDP nevede podání hlášení ke stanovení daně, od kterého by se lhůta ve smyslu § 148 daňového řádu odvíjela. Podle § 21a písm. a) ZDP je zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob kalendářní rok. Dále žalovaný poukázal na důvodovou zprávu k § 38d odst. 3 ZDP (k bodu 154, § 38d odst. 3 věta třetí a čtvrtá), kde je uvedeno následující: „Skutečnost stanovenou podle § 38d odst. 3 věty třetí zákona o daních z příjmů je plátce daně povinen správci daně podat na tiskopisu nazvaném Hlášení plátce daně o

*dani z příjmů vybírané srážkou. Tento tiskopis slouží k vydání potvrzení poplatníkovi o sražené dani. Použití výrazu „hlášení“ v textu ustanovení je matoucí s ohledem na institut hlášení podle daňového řádu. Na základě tiskopisu, o který se jedná v § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů, se nepředepisuje do evidence daní, nejedná se tedy o hlášení ve smyslu daňového řádu, a proto se pro lepší srozumitelnost navrhuje slovo „hlášení“ v tomto ustanovení nepoužívat.“ I vzhledem ke znění § 38d odst. 3 ZDP a důvodové zprávy k novele provedené zákonem č. 170/2017 Sb. je zřejmé, že podání oznámení dle § 38d odst. 3 ZDP je plněním oznamovací povinnosti, a nejedná se o hlášení dle § 137 daňového řádu. Ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu se lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby odvíjí až od lhůty pro podání vyúčtování.*

19. Ke *druhé žalobní námitce* žalovaný konstatoval., že 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 odvolací námitky žalobkyně reagoval dostatečně a v souladu s judikaturou.
20. 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.
21. 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. 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 případě žalobkyně neexistuje interpretační problém a nejsou zde ani dva srovnatelné výklady, které by odůvodňovaly použití podpůrných nástrojů výkladu či zásady *in dubio pro libertate*. Žalovaný souhlasí, že nová SZDZ doznala oproti SZDZ 1995 změn, ty však nejsou pro zdaňovací období roku 2013-2016 podstatné. S ohledem na odchylné znění SZDZ 1995 je nepřipadný též odkaz žalobkyně na modelové smlouvy OSN a USA. Závěrem uvedl, že v posuzované věci nejsou ani v případě důvodnosti žaloby splněny podmínky pro zrušení platebních výměrů.
22. 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 věci Městským soudem v Praze

23. Žaloba byla podána včas ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
24. Městský soud rovněž neshledal žádné důvody pro to, aby zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení, které by bránily jeho přezkoumání v rozsahu uplatněných žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84), proto přikročil k vlastnímu přezkumu rozhodnutí v rozsahu žalobkyní uplatněných námitek.
25. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci s takovým postupem souhlasili (souhlas účastníků byl v souladu s § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. presumován). Soud nepovažoval za potřebné ve věci provádět jakékoliv dokazování, které by nařízení jednání vyžadovalo. 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). Soud v projednávané věci vyšel z podkladů obsažených ve správním spise, které pro posouzení a rozhodnutí věci shledal dostatečnými. Správním spisem se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
26. Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud následující pro rozhodnutí relevantní skutečnosti.
27. Žalobkyně uzavřela se společností Korean Air Lines nájemní smlouvu na letadlo dne 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.
28. Žalobkyně uzavřela se společností Korean Air Lines několik dodatků, v nichž změnily dobu nájmu a výši nájemného.
29. Pronajaté letadlo bylo od května 2013 zapsáno v leteckém rejstříku tak, že jeho vlastníci je společnost Korean Air Lines a provozovatelkou žalobkyně.
30. Od okamžiku zahájení provozování tohoto letadla žalobkyně odváděla správci daně srážkovou daň z příjmů z pronájmu ve výši 10% z celkové hrubé částky nájemného ve smyslu čl. 12 odst. 2 písm. b) SZDZ 1995. Žalobkyně o takto odvedené srážkové dani

podávala v zákonných termínech měsíční hlášení § 38d odst. 3 ZDP a dále vyúčtování sražené daně za jednotlivé roky v zákonném termínu do 1. dubna následujícího roku.

31. V roce 2016 žalobkyně analýzou relevantních ustanovení SZDZ a Komentáře k Modelové smlouvě OECD dospěla k závěru, že za příjmy ze zdrojů na území České republiky lze v souladu se SZDZ a § 22 odst. 1 písm. g) bodu 5. ZDP považovat pouze tu část nájemného za pronajaté letadlo od Korean Air, která odpovídá době, po kterou se toto letadlo fyzicky nacházelo na území České republiky. Žalobkyně proto podala dne 12. 4. 2016 dodatečná vyúčtování daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou za roky 2013 a 2014, k nimž jako přílohu předložila analýzu dat letových zapisovačů letadla, již doložila dobu, po kterou se letadlo nacházelo na území České republiky. V těchto dodatečných vyúčtováních proto snížila svou daňovou povinnost na částku daně odpovídající poměrné části nájemného pouze za dobu, kdy se letadlo nacházelo na území České republiky. Zároveň dne 6. 4. 2016 podala žalobkyně řádné vyúčtování daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou za rok 2015, ve kterém již uvedla pouze daňovou povinnost odpovídající poměrné části nájemného pouze za dobu, kdy se letadlo nacházelo na území České republiky a tuto dobu opět doložila analýzou dat letových zapisovačů letadla. Správce daně na základě předložené analýzy a vysvětlení žalobkyně bez dalšího dodatečného vyúčtování za roky 2013 a 2014 ze dne 12. 4. 2016 a řádné vyúčtování za rok 2015 akceptoval a deklarovaný přeplatek na srážkové dani žalobkyni vrátil.
32. V roce 2017 žalobkyně podala další (v pořadí druhá) dodatečná vyúčtování daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou za roky 2013 a 2014, dodatečné vyúčtování za rok 2015 a řádné vyúčtování za rok 2016, kterými deklarovala nulovou daňovou povinnost z pronájmu letadla od Korean Air v souladu s čl. 8 odst. 1 SZDZ. Správce daně následně zahájil za jednotlivá zdaňovací období roku 2013, 2014, 2015 a 2016 postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neuvedla žádné nové rozhodné skutečnosti ani nepředložila návrh na provedení konkrétních důkazních prostředků, neshledal podle § 90 odst. 3 daňového řádu důvody pro pokračování v dokazování a vydal dodatečné platební výměry za rok 2013, 2014 a 2015 a platební výměr za rok 2016. Tyto platební výměry potvrdily daňovou povinnost deklarovanou žalobkyní v prvních dodatečných vyúčtováních za roky 2013 a 2014 ze dne 12. 4. 2016 a řádném vyúčtování za rok 2015 a jednotlivých měsíčních hlášeníh za rok 2016.
33. 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.
34. 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 priznání a které odpovídají částkám (čistého)

nájemného. Korejská společnost nežádala započtení daně sražené v České republice. Správce daně s ohledem na znění SZDZ 1995 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 1995.

35. 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. (SZDZ 2020). 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, *„příčemž je výslovně stanoveno, že takovéto zisky zahrnují např. i zisky z pronájmu těchto dopravních prostředků“*.
36. Při posouzení věci vycházel soud z následující právní úpravy.
32. Dle článku 8 SZDZ 1995 *„[l]odní a letecká doprava – Zisky podniku jednoho smluvního státu z provozování lodí, člunů nebo letadel v mezinárodní dopravě budou zdaněny jen v tomto smluvním státě.“*
33. Dle článku 12 SZDZ 1995 *„[l]icenční poplatky, mající zdroj v jednom smluvním státě, které pobírá rezident druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě. 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. Výraz „licenční poplatky“ použitý v tomto článku označuje platby jakéhokoli druhu obdržené jako náhrada za užití nebo právo na užití: 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; autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů a filmů nebo nahrávek pro rozhlasové nebo televizní vysílání. [...] 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. [...]“*
37. Dle § 148 odst. 1 daňového řádu *„[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“*
38. Dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu *„[l]hůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně, [...]“*
39. Dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu *„[l]hůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto*

*žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.“*

40. Dle § 39 odst. 1 daňového řádu „[s]právce daně doručuje písemnost elektronicky.“
41. Dle § 42 daňového řádu „[o]sobě, která má zpřístupněnu datovou schránku, se doručuje elektronicky podle jiného právního předpisu.“
42. Dle § 38d odst. 3 ZDP „[m]ěsíční slevu na dani podle § 35ba poskytne plátce daně poplatníkovi maximálně do výše zálohy na daň vypočtené podle § 38h odst. 2 a 3. Měsíční slevu na dani podle § 35c poskytne plátce daně poplatníkovi maximálně do výše zálohy na daň snížené o měsíční slevu na dani podle § 35ba.“
34. Soud o věci uvážil následovně.
35. Soud se nejprve zabýval *druhou žalobní námitkou* v části, kterou žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost napadaného rozhodnutí. 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.
36. Správní soudy v minulosti nesčetněkrát judikovaly, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů (či pro nesrozumitelnost) skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat.
37. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, č. j. 2 As 37/2006 - 63, č. 1112/2007 Sb. NSS), nevypořádá se se všemi odvolacími námitkami (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 - 71), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005, č. 689/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nedostatek skutkových důvodů pak může být podle ustálené rozhodovací praxe rozhodnutí pro takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.
38. Soud v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 -

64. Uvedený přístup vychází rovněž z ustálené rozhodovací praxe Ústavního soudu (např. náleží Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, náleží Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, náleží Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, náleží Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, náleží Ústavního soudu ze dne 14. 10. 1999, sp. zn. III. ÚS 35/99, či náleží Ústavního soudu ze dne 29. 3. 2011, sp. zn. III. ÚS 3606/10).
39. Soud dospěl k závěru, že v posuzované věci žádná z výše naznačených skutečností, která by vedla k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, nenastala. Soud ověřil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí prezentoval své závěry způsobem, jenž nebrání jejich věcnému přezkumu soudem v tomto řízení a dostal v tomto ohledu veškerým relevantním zákonným a navazujícím judikatorním východiskům přezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou jednoznačně seznatelné důvody, pro které žalovaný neshledal odvolací námitky žalobkyně důvodnými, jakož i úvahy, jimiž byl při posouzení jednotlivých zákonných hledisek ve svých závěrech veden. Napadené rozhodnutí tak v daném směru není zatíženo vadami, které by zakládaly jeho nepřezkoumatelnost, resp. které by bránily jeho věcnému přezkumu ze strany soudu, neboť je zřejmé, z jakého skutkového stavu žalovaný vyšel a jak jej právně posoudil. Žalovaný se dostatečně a přezkoumatelně vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobkyně. V napadeném rozhodnutí jasně uvedl, proč nepovažuje za podstatné, že Česká republika neuplatnila výhradu k čl. 8 Modelové smlouvy OECD. Nesouhlas žalobkyně se způsobem vypořádání odvolacích námitek nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu nezpůsobuje (viz analogicky rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016 - 37). 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, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32].
40. Soud se dále zabýval *druhou žalobní námitkou* v rozsahu, kterým žalobkyně namítala nezákonnost napadeného rozhodnutí.
41. Soud předesílá, že ve skutkově shodných věcech týkajících se toliko jiných zdaňovacích období rozhodl Městský soud v Praze rozsudky ze dne 31. 1. 2023, č. j. 11Af 25/2021 - 57 (zdaňovací období 2018) a ze dne 21. 2. 2023, č. j. 8Af 1/2021 - 50 (zdaňovací období 2017), jimiž žalobu v obou případech zamítl. V nyní projednávané věci devátý senát městského soudu vyšel z argumentace soudu v uvedených rozsudcích, neboť neshledal důvody pro to, aby se od jejich závěrů odklonil.
42. Soud se nejprve věnoval vnitrostátní úpravě a následně výkladu SZDZ 1995.
43. 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.

44. Žalobkyně si pronajala letadlo a zavázala se platit nájemné. Jde nepochybně o movitou věc (§ 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.
45. 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 %.
46. 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).
47. 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.
48. 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.
49. 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.
50. 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 *bud' pro potvrzení významu, který vyplývá z použití článku 31, nebo pro určení významu, když výklad provedený podle čl. 31: a) bud' ponechává význam nejednoznačným nebo nejasným; nebo b) vede k výsledku, který je zřejmé protismyslný nebo nerozumný*.
51. 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.*

52. 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 nenahlédli 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).
53. 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).
54. 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.
55. 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].

56. Na podkladu shora uvedených obecných východisek přistoupil soud k interpretaci SZDZ 1995.
57. 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.
58. 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.
59. 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).
60. 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.
61. 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.
62. 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].

63. 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).
64. 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.
65. 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, at' 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).
66. 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 je dostupný online na: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>).
67. Pro odpověď na otázku, zda pronájem letadla 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). Soud nemá pochyb o tom, že letadlo pod uvedený výraz spadá.

68. 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 nespatřuje 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.
69. 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.
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 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.
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*. 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. 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].
74. 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. 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.

75. 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).
76. 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).
77. 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.
78. 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).

79. 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.
80. 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.
81. 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). 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.

82. 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. 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.
83. 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).
84. 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.

85. 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.
86. 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.
87. 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.
88. 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. 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.

89. 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.). 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.
90. 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 příležitostně 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.
91. 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 odchyluje 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 popsanych 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.
92. 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.
93. 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*. 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.
94. 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 vtaňuje pod zisky z provozování letadla, nijak však nevysvětluje, proč se odchytil 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.

95. Právě uvedené platí tím spíše, že příjem z pronájmu 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.
96. Soud se konečně zabýval rovněž *první žalobní námitkou* vztahující se ke lhůtě pro stanovení daně. Žalobkyně stejně jako v odvolání proti platebním výměrům namítala, že v případě daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby je třeba posuzovat lhůtu pro stanovení daně u každého podaného měsíčního hlášení samostatně, neboť dle § 1 odst. 3 daňového řádu se pod legislativní zkratku „řádne daňové tvrzení“ řadí rovněž hlášení. Lhůta pro stanovení daně za každý kalendářní měsíc zdaňovacích období 2013 a 2014 proto již uplynula, stejně tak jako za zdaňovací období leden, únor a březen roku 2015.
97. Jak již bylo uvedeno shora, žalobkyně shodnou argumentaci použila v rámci první odvolací námítky, kterou žalovaný řádně a komplexně vypořádal v bodech [37] až [46] napadeného rozhodnutí.
98. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že v případě oznamovací povinnosti ve smyslu § 38d odst. 3 ZDP nevede podání hlášení ke stanovení daně, od kterého by se odvíjela lhůta ve smyslu § 148 daňového řádu. Podle § 21a písm. a) ZDP je zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob kalendářní rok. Vzhledem ke znění § 38d odst. 3 ZDP a důvodové zprávy k novele ZDP provedené zákonem č. 170/2017 Sb. (viz bod [18] výše) je zřejmé, že podání hlášení, resp. oznámení dle § 38d odst. 3 ZDP je plněním oznamovací povinnosti a nejedná se o hlášení dle § 137 daňového řádu. V případě daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně vzniká jednak povinnost podávat hlášení v daném zdaňovacím období a dále pak povinnost podat vyúčtování v termínu podle § 137 odst. 2 daňového řádu. Povinnost podávat hlášení však dopadá pouze na příjmy daňových nerezidentů ve smyslu § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP (resp. na většinu těchto příjmů), přičemž částky sražené daně z těchto příjmů plátce uvádí i v ročním vyúčtování. V ostatních případech, zejména u daňových rezidentů České republiky ve smyslu § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 ZDP se částky sražené daně uvádějí pouze v ročním vyúčtování. Částky daně uvedené v hlášení tudíž představují pouze dílčí měsíční daňovou povinnost, tj. částky v hlášeních nemusí odpovídat částkám ve vyúčtování. Závěr žalovaného, že ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu se lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby odvíjí až od lhůty pro podání vyúčtování, je tak správný.
99. Jelikož soud považuje toto vypořádání ze strany žalovaného za věcně správné, zákonné a vyčerpávající, ve zbytku na ně odkazuje, neboť smyslem soudního přezkumu není stále

dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, a ze dne 30. 6. 2014, č. j. 8 Azs 71/2014-49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12 atd.).

100. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře (rozsudek č. j. 7 Afs 440/2018 - 63 ze dne 23. 4. 2020) rovněž zdůraznil, „že žalobní body mají primárně směřovat proti napadenému rozhodnutí (tj. rozhodnutí o odvolání) a jeho důvodům. Pokud odvolací orgán uplatněné námitky dostatečně vypořádá a žalobce je v žalobě pouze zopakuje, aniž by na důvody rozhodnutí o odvolání reagoval, podstatně tím snižuje své šance na úspěch, neboť soud za něj nemůže domýšlet další argumenty. [...] Soud se poté musí věnovat žalobcem uváděným skutečnostem pouze v míře jejich obecnosti“.
101. K běhu lhůty pro stanovení daně pro zdaňovací období roku 2013 žalobkyně dále namítala, že lhůta pro stanovení daně v souladu s §148 odst. 4 písm. f) daňového řádu neběží ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost. Podle žalobkyně došlo k odeslání žádosti dne 4. 9. 2017 a k obdržení odpovědi dne 18. 7. 2018, lhůta pro stanovení daně se proto prodloužila o 317 dní a uplynula dne 14. 2. 2019 a nikoli dne 11. 3. 2019, jak mylně uvádí žalovaný.
102. Zcela zásadním rozdílem byla délka přerušení běhu lhůty z důvodu žádosti o výměnu informací s příslušným správcem daně v Korejské republice. Dle žalobkyně šlo o přerušení v délce 317 dní, naproti tomu dle výpočtu žalovaného 342 dní. Tento rozdíl byl způsoben tím, že dle žalobkyně požádal správce daně o výměnu informací příslušného správce daně v Korejské republice dne 4. 9. 2017, který dle žalobkyně poskytl odpověď dne 18. 7. 2018.
103. Soud po prověření spisového materiálu dospěl ve shodě s žalovaným k závěru, že datem odeslání žádosti o mezinárodní výměnu informací v daňových záležitostech vydané dne 17. 8. 2017 a zaevidované pod č. j. 137990/17/4200-30761-050708 do Korejské republiky, je dle čísla listu 7 správního spisu (svazek zdaňovací období 2014-2016) den 5. 9. 2017. Odpověď Korejské republiky na uvedenou žádost pak byla podle čísla listu 10 správního spisu (dle razítka na originálu odpovědi) doručena správci daně dne 13. 8. 2018. Lhůta pro stanovení daně tedy v souladu s §148 odst. 4 písm. f) daňového řádu neběžela ode dne odeslání předmětné žádosti, tj. ode dne 5. 9. 2017 do dne obdržení odpovědi na předmětnou žádost, tj. do dne 13. 8. 2018, po dobu 342 dnů. Konec lhůty pro stanovení daně tedy připadl na den 11. 3. 2019, kdy došlo k doručení dodatečného platebního výměru za zdaňovací období roku 2013. Oznámením rozhodnutí o stanovení daně byla v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu lhůta pro stanovení daně prodloužena o další 1 rok do 11. 3. 2020.
104. Pro zdaňovací období roku 2013 proto byla lhůta pro stanovení daně dodržena, když byl posledního dne lhůty (11. 3. 2019) doručen žalobkyni dodatečný platební výměr. Faktické doručení dodatečného platebního výměru za zdaňovací období 2013 předsedovi představenstva žalobkyně není žalobkyní rozporováno. Jelikož se dodatečný platební výměr dostal dne 11. 3. 2019 do dispozice žalobkyně, byla daň z příjmů právnických osob vybírána

srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2013 stanovena v zákonné lhůtě pro stanovení daně.

105. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2014 žalobkyně namítala, že podáním dodatečného vyúčtování dne 3. 4. 2017 nedošlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, neboť konec lhůty měl nastat dne 3. 4. 2018. Podle obsahu správního spisu počala lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2014 běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání vyúčtování, tj. dnem 1. 4. 2015, a uplynula by podle § 148 odst. 1 a § 33 odst. 4 daňového řádu dne 3. 4. 2018.
106. V souladu s pravidly pro počítání běhu lhůt dle daňového řádu a podle odborné komentářové literatury: *„[e]xistuje-li tedy ve zjednodušeném případě povinnost daňového subjektu podat daňové tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 nejpozději do 1. dubna 2012, pak již dnem 1. dubna 2012 počíná běh prekluzivní lhůty pro stanovení této daně a končí 1. dubnem 2015. Pokud bude někdy (lhostejno kdy) v průběhu období mezi 1. dubnem 2014 až 1. dubnem 2015 (kdykoliv v těchto 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně) učiněn některý z uvedených úkonů, pak se lhůta končí 1. dubna 2015 prodlužuje o jeden rok, a končí proto 1. dubna 2016“.*
107. Pokud tedy v projednávané věci měla prekluzivní lhůta pro stanovení daní skončit dne 3. 4. 2018 a podání dodatečného daňového tvrzení bylo učiněno dne 3. 4. 2017, je i tento úkon úkonem prodlužujícím lhůtu ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, neboť byl učiněn v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. Na základě nyní uvedeného a s přihlédnutím k délce stavění lhůty podle §148 odst. 4 písm. f) daňového řádu po dobu 342 dní (viz bod [103] výše) soud přisvědčuje žalovanému, že daň z příjmů právnických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2014 byla stanovena v zákonné lhůtě pro stanovení daně, jestliže dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2014 byl žalobkyni doručen dne 1. 4. 2019.
108. K námitce žalobkyně ohledně uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve vztahu k období leden, únor a březen roku 2015 odkazuje soud na body [97] až [100] výše a opětovně zdůrazňuje, že ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu se lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby odvíjí až od lhůty pro podání vyúčtování, nikoli od podaných měsíčních hlášení.
109. Ani první žalobní námitku proto soud neshledal důvodnou.
110. S ohledem na vše shora uvedené soud uzavírá, že platby žalobkyně za pronájem letadla 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 v rozsahu první i druhé žalobní námitky přezkoumatelné a zákonné.

## VI. Závěr a náklady řízení

111. Městský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

112. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci byl úspěšný žalovaný, kterému však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení nevznikly.

#### **Poučení:**

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu

a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 22. června 2003

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.  
předsedkyně senátu