ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **České aerolinie a.s.,** se sídlem K letišti 1068/30, Ruzyně, Praha 6, zastoupena Mgr. Zuzanou Kalincovou, advokátkou, se sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4 - Nusle, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 2. 2023, č. j. 8 Af 1/2021- 50,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností brojí žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) proti v záhlaví uvedenému rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2020, č. j. 44704/20/5200-11431-711360, ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017.

[2] Stěžovatelka podala 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 (dále jen „vyúčtování“), ve kterém v části I. na řádku č. 13 ve sloupci 8a vykázala vyúčtovanou částku ve výši 1 210 874,- Kč a ve sloupci 10 na dani odvedenou částku ve výši 15 004 712,- Kč. Přílohou podaného vyúčtování byl přehled nazvaný *„Rozdíl mezi uhrazenou a přepočtenou srážkovou daní 2017 – souhrnně po měsících“*, ze kterého je zřejmé, že vykázaný rozdíl se týká společnosti Korean Air Lines, u které stěžovatelka uvedla sraženou daň ve výši 0,- Kč, přestože v hlášeních podaných podle § 38d zákona o daních z příjmů týkajících se uvedené zahraniční společnosti stěžovatelka deklarovala celkovou sraženou daň ve výši 13 793 838,- Kč. Následná hlášení k těmto příjmům, ve kterých deklarovala

srážkovou daň ve výši 0,- Kč, byla správci daně doručena dne 2. 3. 2020. Správce daně vyzval stěžovatelku 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.

[3] Stěžovatelka v odpovědi na tuto výzvu doručenou dne 20. 12. 2019, doplněnou dne 2. 1. 2020 setrvala na správnosti údajů uvedených v podaném vyúčtování. Správce daně vyhodnotil skutečnosti uvedené stěžovatelkou v podaném vyúčtování a argumentaci uvedenou v odpovědi na výzvu a dospěl k závěru, že nepodáním dodatečného vyúčtování srážkové daně stěžovatelka nesplnila svou zákonnou povinnost. S výsledkem doměřovacího řízení byla stěžovatelka seznámena „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, přičemž jí 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 stěžovatelka doručila správci daně písemnost označenou jako „návrh na pokračování v dokazování“ v níž však stěžovatelka neuvedla žádné nové rozhodné skutečnosti ani nepředložila 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 zvýšil sraženou a vyúčtovanou částku daně vykázanou stěžovatelkou v řádném vyúčtování za rok 2017. Správce daně dospěl k závěru, že platby za pronájem (leasing) letadla A330 OK-YBA v souladu s článkem 12 odst. 2 mezinárodní smlouvy č. 124/1995 Sb. mezi Českou a Slovenskou Federativní Republikou a Korejskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů (dále jen „SZDZ“) podléhají daňové povinnosti v České republice. Žalovaný při posouzení odvolání vycházel ze znění SZDZ, z historie uzavírání mezinárodních smluv stejného typu a také ze skutečnosti, že Česká republika uplatnila námitku vůči čl. 12 modelové smlouvy OECD; čl. 12 SZDZ se tak od této modelové smlouvy liší, tudíž není možné použít komentář pro výklad daného ustanovení.

[4] Stěžovatelka v **žalobě** namítla nezákonnost a nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného a také procesní pochybení správce daně, které mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Podle tvrzení stěžovatelky nedošlo k zahájení doměřovacího řízení; namítá, že správce daně nebyl oprávněn vydat dodatečný platební výměr. Nesprávné posouzení právní úpravy a nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů stěžovatelka spatřuje v tom, že napadené rozhodnutí bylo vydáno na základě chybného právního posouzení v rozporu s relevantními ustanoveními SZDZ, zejména jejího čl. 8 odst. 1, resp. čl. 12 odst. 2 SZDZ. Na rozdíl od žalovaného má stěžovatelka za to, že při výkladu citovaných ustanovení dochází k interpretačním nejasnostem, které jsou historicky řešeny v 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 působností tohoto ustanovení nespadala. V případě zisků z pronájmu lodě nebo letadla na základě poskytnutí pouhé 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. Dále stěžovatelka namítla, že správce daně ani žalovaný se nevypořádali s argumentací stěžovatelky, přičemž odmítli aplikovat komentář k modelové smlouvě OECD, což navíc žalovaný dostatečně neodůvodnil. Žalovaný ani neuvedl, 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 dle vyhlášky ministra zahraničních věcí ze dne 4. 9. 1987, č. 15/1988 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu (dále jen „Vídeňská úmluva“).

[5] K závěru, že příjmy společnosti Korean Air Lines Co., Ltd., se sídlem 1370 Gonghang-dong, Gangseo-gu, Soul, Korejská republika z pronájmu letadla stěžovatelce mohou být zdaněny v České republice srážkovou daní v souladu s čl. 12 odst. 2 smlouvy, dle stěžovatelky žalovaný dospěl nesprávnou aplikací právní úpravy na daný případ. Podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 5 zákona o daních z příjmů se platby za užívání (nájem) movitého majetku umístěného na území České republiky považují u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 tohoto zákona (tedy daňových nerezidentů) za příjmy ze zdrojů na území České republiky, plynou-li od poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů (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) zákona o daních z příjmů ve výši 15 %, příp. 35 %. Příjem za nájem nebo za jakékoliv jiné využití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení se pak v § 19 odst. 7 tohoto zákona považuje za licenční poplatek. Uvedená vnitrostátní úprava však může být aplikována pouze v případě, že příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění nestanoví jinak.

[6] Stěžovatelka odkázala na znění článku 12 odstavec 2 SZDZ, dle kterého *„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;“*. Zdůraznila, že 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“*.

[7] Porovnáním obou ustanovení SZDZ dospěla stěžovatelka k závěru, že zde dochází k interpretační nejasnosti, a tudíž je pro odstranění této nejasnosti nutné využít buď komentář k modelové smlouvě OECD, pokud jej není možné užít z důvodu, že SZDZ byla podepsána již v roce 1992, tedy v době, kdy ještě Česká republika nebyla členem OECD, tak je možné využít komentář k modelové smlouvě OSN ve znění platném v roce 1992 (tedy znění z roku 1980), který nabízí obdobný výklad. Pokud by úmyslem České republiky bylo podřadit příjmy z pronájmu letadel leteckými společnostmi pod režim článku 12 SZDZ, jak se domnívá správce daně, tak by Česká republika uplatnila výhradu i k výkladu článku 8, podobně jako postupovaly jiné státy. Skutečnost, že Česká republika neměla výhrady 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 stěžovatelky se žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nevypořádal. Na podporu své argumentace stěžovatelka dále konstatovala, že dne 12. 1. 2018 byla v Soulu podepsaná nová smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi Českou republikou a Korejskou republikou (č. 1/2020 Sb.m.s.), kde je již zisk z pronájmu letadla bez posádky v případě, že se jedná o nahodilou činnost pronajímatele explicitně zakotven v čl. 8 odst. 3 nové SZDZ s Korejskou republikou a je v něm stanoveno, že příjem z pronájmu letadel v mezinárodní dopravě podléhá zdanění v tom smluvním státě, jehož je podnik daňovým rezidentem. Dle stěžovatelky na příjmy společnosti Korean Air Lines z nájmu letadla 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. Dovolává se právní zásady *in dubio pro libertate.*

[8] Stěžovatelka dále namítla, že v souladu s § 143 odst. 1 daňového řádu lze daň doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Dodatečné vyúčtování stěžovatelka nepodala a k doměření z moci úřední mohlo ve smyslu § 143 odst. 3 daňového řádu 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 dle § 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. Stěžovatelka namítla, že správce daně 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.

[9] **Městský soud** neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Při posouzení věci vyšel z obsahu správního spisu, přičemž o skutkovém stavu nebylo mezi účastníky pochyb. Městský soud předeslal, že ve skutkově shodné věci týkající se zdaňovacího období 2018 rozhodl rozsudkem ze dne 31. 1. 2023, sp. zn. 11 Af 25/2021; v nyní projednávané věci přitom rozhodující senát neshledal důvody, pro které by se měl od svých předchozích závěrů odchýlit.

[10] Městský soud předně neshledal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného a konstatoval, že 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.

[11] Co se týče zákonnosti napadeného rozhodnutí, městský soud shodně s rozhodnutím ve věci stěžovatelky ze dne ze dne 31. 1. 2023, sp. zn. 11 Af 25/2021, konstatoval, 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. Stěžovatelka si

pronajala letadlo a zavázala se platit nájemné. Letadlo jako věc movitou podle § 498 odst. 1 a 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, 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. 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 %, která je snížena na 10 % dle čl. 12 odst. 2 SZDZ. Městský soud dospěl ke stejnému výkladu jako žalovaný.

[12] Městský soud poznamenal, že 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. Samotná SZDZ 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. SZDZ 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 nebyla žádná ze smluvních stran členským státem OECD; je však třeba mít na paměti, že primárním objektem interpretace je samotná SZDZ a komentář je pouze doplňující výkladovou pomůckou, přičemž ani komentář, ani modelová smlouva nejsou formálním pramenem práva. Při výkladu je dle městského soudu zároveň třeba zohlednit rozdíly mezi SZDZ a modelovou smlouvou. Tím je, že čl. 12 SZDZ 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 platné modelové smlouvě z roku 1977. Možnost danit příjmy z pronájmu zařízení ve státu zdroje se od této modelové smlouvy odchyluje, jelikož tato část věty byla z modelové smlouvy OECD z roku 1995 vypuštěna.

[13] Městský soud konstatoval, že 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*“. 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)).* Zvýše uvedeného tedy dle městského soudu vyplývá, že Česká republika je ve svém postoji k definici licenčních poplatků konzistentní v čase.

[14] Městský soud poukázal na čl. 8 SZDZ, který upravuje „*zisky z provozování letadel v mezinárodní dopravě*“. SZDZ nestanoví žádný specifický význam pro termín provozování letadel či zisky z provozování letadel. Dle čl. 3 odst. 2 SZDZ by se na tento výraz měl použít výklad dle českých daňových předpisů, nicméně zákon o daních z příjmů 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). V posuzované věci není pochyb o tom, že letadlo provozovala stěžovatelka. Rozšiřující výklad zisků z provozování letadel se objevil již v komentáři k návrhu smlouvy o zamezení dvojího zdanění a majetku z roku 1963, dle kterého 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*).

[15] Z jazykového výkladu je dle městského soudu zřejmé, že případ stěžovatelky spadá mimo působnost tohoto článku; aby se příjmy z pronájmu danily pouze v Koreji, musela by Korean Air Lines po dobu nájmu provozovat letadlo; tak tomu v nynější věci nebylo. Tento závěr dle přesvědčení městského soudu nemohou zvrátit různé odkazy na pozdější verze komentáře k modelovým smlouvám, byť jim nelze upřít jejich význam. Nejedná se ani o formální pramen práva, ani o závazný výkladový dokument. Má-li komentář plnit funkci výkladové pomůcky, musí být výklad v něm obsažený odůvodněný a přesvědčivý. Tento požadavek komentář aktuální v době uzavření smlouvy jednoduše nesplňoval. Až pozdější verze modelové smlouvy a komentář k ní vyjasnily, proč pojem provozování zahrnuje i pronájem „*nevybaveného letadla bez posádky*“ (jak tomu bylo i v tomto případě). Pozdější verze modelové smlouvy a komentáře nelze použít; pro výklad smlouvy je rozhodná ta verze, která existovala v době uzavření smlouvy. Z výčtu mezinárodních smluv je zřejmé, že Česko rozlišuje, zda pod režim článku 8 smluv o zamezení dvojího zdanění zahrne i pronájem nevybaveného letadla bez posádky, či nikoli a pokud tak hodlá učinit, učiní tak výslovně. Městský soud se ve shodě s žalovaným konstatoval, že nová úprava SZDZ, která nyní výslovně stanovuje, že pronájem letadla podléhá čl. 8, svědčí o skutečnosti, že záměrem bylo daňový režim změnit, nikoliv potvrdit režim stávající.

[16] Městský soud neshledal rovněž důvodnou námitku stěžovatelky, že byla porušena ustanovení daňového řádu. Stěžovatelka nevyhověla výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení, a proto žalovaný přistoupil k dodatečnému stanovení daně na základě nesporných skutkových zjištění, podotkl, že stěžovatelka především vůbec nerozporovala zjištění skutkového stavu, ale právní výklad ustanovení SZDZ; netvrdila , že a jakým způsobem byla porušena její práva či byla v průběhu řízení na nich zkrácena.

[17] V **kasační stížnosti** stěžovatelka namítá důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

pokračování

[18] Stěžovatelka opakovaně tvrdí, že příjmy z pronájmu nevybaveného letadla podléhají daňové povinnosti v Koreji dle čl. 8 SZDZ a považuje výklad žalovaného i městského soudu za nesprávný. Stěžovatelka v kasační stížnosti nevylučuje, že obecně náleží příjem z pronájmu průmyslového, obchodního a vědeckého zařízení do působnosti čl. 12 SZDZ. Nicméně konstatuje, že čl. 8 SZDZ je *lex specialis* k čl. 12 SZDZ, tudíž má aplikační přednost. Dále namítá, že pronájem letadel bez posádky již není potřeba testovat k činnosti hlavní, jelikož pronájem letadla bez posádky je vyloženě v čl. 8 uveden jako samostatná kategorie. Dle názoru stěžovatelky se má jako metoda výkladu SZDZ využít teleologický výklad, tedy aby byla vykládána co nejvíce v souladu s aktuálním znění modelové smlouvy OECD.

[19] Stěžovatelka namítá, že pokud by měl být nájem letadla bez posádky daněn dle čl. 12 SZDZ, tak tento příjem musí být zdaněn v souladu s § 22 odst. 1 písm. g) bod 5. zákona o daních z příjmů, dle něhož se za příjmy ze zdrojů na území České republiky u poplatníků uvedených v § 17 odst. 4 považují příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území České republiky. Stěžovatelka má v této souvislosti za to, že § 22 odst. 1 písm. g) bod 5. ZDP omezuje možnost zdanění příjmů z pronájmu výlučně na movité věci umístěné na území České republiky, tedy ve smyslu trvale či dočasně staticky „umístěné“, nikoli občasně se vyskytující či převážně se pohybující, což je případ právě pronajatého letadla. Správce daně ani městský soud nijak nezpochybnili, že pronajaté letadlo bylo provozováno v rámci mezinárodní přepravy, neboť aplikaci čl. 8 SZDZ vylučují z jiného důvodu. Z podstaty věci tak příjmy z pronájmu letadla – i v případě, že by dle SZDZ spadaly pod čl. 12 – nelze v České republice zdanit, neboť § 22 odst. 1 písm. g) bod 5. zákona o daních z příjmů toto právo České republiky omezuje, resp. vylučuje, neboť není splněna podmínka umístění letadla na území České republiky. Stěžovatelka se tak domnívá, že pokud bylo vůbec možné zdanit tento příjem z pronájmu letadla bez posádky v České republice, tak pouze v rozsahu odpovídajícímu času, kdy bylo letadlo skutečně fyzicky přítomno na území České republiky. Dále stěžovatelka namítá, že správce daně doměřil daň v rozporu s § 143 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 145 uvedeného zákona. Dle § 143 odst. 1 daňového řádu lze daň doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Dodatečné daňové přiznání stěžovatelka nepodala a dle § 143 odst. 3 daňového řádu může dojít k doměření daně z moci úřední pouze na základě výsledku daňové kontroly, případně podle pomůcek dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Správce daně však nezahájil daňovou kontrolu ani nedoměřil daň podle pomůcek ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, eventuálně dle § 90 odst. 4 stejného zákona. Stěžovatelka trvá na tom, že správce daně měl zahájit daňovou kontrolu, aby úplně zjistil skutkový stav a poskytl stěžovatelce uplatnění veškerých procesních práv. Pokud tedy správce daně přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek, tak měl tuto skutečnost uvést v odůvodnění a také měl přihlédnout ke všem okolnostem z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, tj. zejména délkou doby, po kterou bylo letadlo skutečně fyzicky umístěno na území České republiky.

[20] Žalovaný v obsáhlém **vyjádření ke kasační stížnosti** navrhl kasační stížnost zamítnout. Uvádí, že jen text samotné smlouvy o zamezení dvojího zdanění je rozhodující, právě tato smlouva se vykládá a z ní se také musí vycházet. Modelová smlouva a komentář nejsou závaznými právními prameny, nelze proto zohlednit jejich pozdější verze. Své místo mají jen tehdy, je-li mezinárodní smlouva nejasná, nesrozumitelná apod. V nynějším případě nevyvstaly žádné výkladové obtíže. Ačkoli sporná smlouva vychází z modelové smlouvy, přece jen tu byly odchylky. Česko totiž donedávna vycházelo ze starší definice licenčních poplatků, o čemž svědčí i výhrada k článku 12 SZDZ. Do přijetí nové SZDZ bylo zřejmé,

že Česko chce danit příjmy z pronájmu letadla v České republice. Uzavřením smlouvy získává Korean Air Lines zisk z pronájmu, ne však z provozu letadla, jelikož není jeho provozovatelem. Výslovně ve vztahu k druhé skupině kasačních námitek žalovaný zdůraznil, že stěžovatelka vůbec nenamítala vady řízení ani nedostatečně zjištěný skutkový stav. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2023, č. j. 10 Afs 27/2023-76, který se týkal stejné stěžovatelky, stejného skutkového stavu, pouze jiného zdaňovacího období (roku 2018). Žalovaný se s argumentací tohoto rozhodnutí ztotožňuje.

[21] **Nejvyšší správní soud** přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozsudku městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a jedná za ni advokátka (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[22] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda rozsudek městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud se v prvé řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. K otázce nepřezkoumatelnosti soudních a správních rozhodnutí se ve své judikatuře tento soud již mnohokrát vyjádřil (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Absence přímé reakce na každý jednotlivý argument účastníka řízení však nepředstavuje nepřezkoumatelnost, pokud soud prezentuje odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108, či ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012-161). Implicitní vypořádání námitek akceptuje rovněž Ústavní soud (viz např. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247).

[25] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný. V rozsudku obsažená argumentace tvoří koherentní celek, z něhož je zřejmé, jaké úvahy městský soud vedly k vysloveným závěrům a jakým způsobem se soud vypořádal s žalobními námitkami; věcná správnost závěrů městského soudu je již otázkou meritorního přezkumu napadeného rozsudku.

[26] Nejvyšší správní konstatuje, že shodnou argumentací stěžovatelky ve skutkově i právně totožné věci se již zabýval v rozsudku ze dne 7. 12. 2023, č. j. 10 Afs 27/2023-76, č. 4556/2024 Sb.NSS); od závěrů zde vyslovených neshledal senát nyní ve věci rozhodující důvodu se odchýlit, proto v podrobnostech odkazuje na uvedený rozsudek desátého senátu.

[27] Nejvyšší správní soud podotýká, že soud je při rozhodování vázán nejen zákony, ale také mezinárodními smlouvami, které jsou součástí právního řádu (čl. 95 odst. 1 Ústavy). Aby se mezinárodní smlouva stala součástí českého právního řádu, musí s její ratifikací dle čl. 10 Ústavy souhlasit Parlament, resp. některý z jeho předchůdců na území dnešní České

republiky nebo států, jejichž částí Česko bylo, typicky např. parlamenty v bývalém Československu (srov. nález ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 520/06 (N 18/48 SbNU 195), *Bistrot de Marlene*, bod 15).

[28] Smlouva o zamezení dvojího zdanění byla uzavřena ještě mezi tehdejší Českou a Slovenskou Federativní Republikou a Korejskou republikou dne 27. 4. 1992. Výměnou nót Ministerstva zahraničních věcí České republiky ze dne 18. 3. 1994 a Velvyslanectví Korejské republiky v Praze ze dne 11. 4. 1994 bylo dohodnuto, že smlouva bude považována za uzavřenou mezi Českou republikou a Korejskou republikou. Se smlouvou vyslovil souhlas Parlament a prezident republiky ji ratifikoval. Ratifikační listiny byly vyměněny v Praze dne 3. 3. 1995; tím smlouva vstoupila v platnost na základě článku 28 odst. 1 sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 124/1995 Sb., o sjednání Smlouvy mezi Českou a Slovenskou Federativní Republikou a Korejskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu. Smlouva je proto součástí českého právního řádu ve smyslu článku 10 Ústavy. Tato smlouva pozbyla platnosti dne 20. 12. 2019, kdy vstoupila v platnost nová česko-korejská smlouva o zamezení dvojího zdanění (Smlouva mezi Českou republikou a Korejskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, publ. pod č. 1/2020 Sb. m.). Na nynější věc, která se týká zdaňovacího období roku 2017, je však třeba použít mezinárodní smlouvu z roku 1995.

[29] Součástí právního řádu je také Vídeňská úmluva, která obsahuje pravidla pro výklad mezinárodních smluv. S touto úmluvou vyslovilo souhlas ještě Federální shromáždění Československé socialistické republiky. V případech obtíží při výkladu norem mezinárodních smluv je namístě postupovat způsobem předpokládaným Vídeňskou úmluvou (srov. k tomu v judikatuře NSS např. rozsudek ze dne 28. 3. 2013, čj. 2 Afs 71/2012-87, *British American Tobacco*, podobně a podrobněji rozsudek ze dne 25. 4. 2019, čj. 2 Afs 103/2018-46, *engelbert strauss*, body 41 násl.).

[30] Pravidla výkladu mezinárodních smluv vymezuje Vídeňská úmluva v článcích 31 až 33. Pro nynější věc jsou klíčová první dvě výkladová pravidla. Článek 31 Vídeňské úmluvy zakotvuje obecné pravidlo výkladu:

> *1. 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.*
> *2. Pro účely výkladu smlouvy se kromě textu, včetně preambule a příloh, celkovou souvislostí rozumí:*
>> *a) každá dohoda vztahující se ke smlouvě, k níž došlo mezi všemi stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy;*
>> *b) každá listina vyhotovená jednou nebo více stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy a přijatá ostatními stranami jakožto listina vztahující se ke smlouvě.*
> *3. Spolu s celkovou souvislostí bude brán zřetel:*
>> *a) na každou pozdější dohodu, týkající se výkladu smlouvy nebo provádění jejích ustanovení, k níž došlo mezi stranami;*
>> *b) na jakoukoliv pozdější praxi při provádění smlouvy, která založila dohodu stran, týkající se jejího výkladu;*

c) na každé příslušné pravidlo mezinárodního práva použitelné ve vztazích mezi stranami.

4. Výraz bude chápán ve zvláštním smyslu, potvrdí-li se, že to bylo úmyslem stran.

[31] Navazující článek 32 vymezuje doplňkové prostředky výkladu:

Doplňkových prostředků výkladu, včetně přípravných materiálů na smlouvě a okolností, za nichž byla smlouva uzavřena, lze použít buď pro potvrzení významu, který vyplývá z použití článku 31, nebo pro určení významu, když výklad provedený podle článku 31:

a) buď ponechává význam nejednoznačným nebo nejasným; nebo

b) vede k výsledku, který je zřejmě protismyslný nebo nerozumný.

[32] Jak již napovídá samotná systematika Vídeňské úmluvy, při výkladu má přednost obecné výkladové pravidlo (srov. Šturma, P.; Čepelka, Č.; Balaš, *V. Právo mezinárodních smluv*. Praha: Aleš Čeněk 2011, s. 120). Toto obecné pravidlo v sobě obsahuje tři výkladové metody: metodu jazykovou (v souladu s obvyklým významem), systematickou či kontextuální (který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti) a teleologickou (s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy). Při výkladu se použijí všechny metody výkladu, avšak žádný z nich nemá přednost před druhým ani není důležitější než jiný. Doplňkových výkladových prostředků lze užít jen pro účely, které článek 32 Vídeňské úmluvy předvídá, tj. pro potvrzení výkladu, odstranění nejasnosti či nejednoznačnosti a k zamezení protismyslnosti nebo nerozumnosti výkladu. Tento článek doplňuje článek 31 Vídeňské úmluvy, nejedná se o svébytné výkladové pravidlo.

[33] Předmětem sporu je, zda příjmy z pronájmu letadla podléhají znění čl. 8 či čl 12 SZDZ. Stěžovatelka je přesvědčena, že jelikož se jedná o příjem z provozování letadla mezinárodní dopravy, tak je tento příjem podřaditelný pod čl. 8 SZDZ, dle kterého „*zisky podniku jednoho smluvního státu z provozování lodí, člunů nebo letadel v mezinárodní dopravě budou zdaněny jen v tomto smluvním státě*“ a daní se tedy v Korejské republice. Zatímco žalovaný a městský soud dospěli k názoru, že příjem z pronájmu letadla bez posádky je licenčním poplatkem dle čl. 12 SZDZ.

[34] Článek 12 odstavec 2 SZDZ uvádí: „*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 SZDZ „*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.*“ V nynější věci není sporné, že pod pojem „*průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení*“, který je zaveden v čl. 12 SZDZ lze podřadit též dopravní letadlo. Městský soud otázce podřazení letadla a motoru pod kategorii „*průmyslového nebo obchodního zařízení*“ věnoval velký prostor a stěžovatelka s rozsudkem v tomto bodě nijak nepolemizuje. Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným i městským soudem, že příjmy z pronájmu letadla bez posádky nelze podřadit pod článek 8 SZDZ, který

upravuje zisky z provozování letadel v mezinárodní dopravě, neboť letadlo provozovala stěžovatelka a společnost Korea Air Lines se v nájemní smlouvě zavázala jako pronajímatelka do užívání letadla nezasahovat.

[35] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že při výkladu ustanovení SZDZ měl být užit komentář k modelové smlouvě OECD, jelikož SZDZ z něj vychází. Komentář k modelové smlouvě OECD naznal v průběhu let změn a podle stěžovatelky měl městský soud upřednostnit teleologický výklad práva, který zohledňuje případné změny při hledání smyslu a účelu sporných pravidel. Městský soud správně upozornil, že modelová (či vzorová) smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů ani komentář k modelové smlouvě nejsou formálním pramenem práva a nejedná se tak o závazný nástroj při výkladu a použití mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Komentář zpravidla netvoří ani celkovou souvislost ve smyslu článku 31 odst. 2 a 3 Vídeňské úmluvy, neboť není *formálně* spojen s mezinárodní smlouvou (takovou smlouvou totiž modelová smlouva není). Proto ani případná změna obsahu komentáře nutně nezakládá pozdější praxi, kterou by soud či daňové orgány musely zohlednit. Byť komentář požívá vysoké přesvědčivosti, nelze z něho mechanicky vycházet (shodně rozsudek ze dne 23. 3. 2023, čj. 7 Afs 166/2022-38, *HPK-Productions*, body 25, 26 a 28 včetně citace judikatury). Také judikatura Nejvyššího správního soudu již k modelové smlouvě OECD uvedla, že patří mezi doplňkové prostředky výkladu; jde totiž o vzorový dokument, na základě kterého byla mezi dvěma konkrétními státy sjednána konkrétní mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění. Modelová smlouva však není smlouvou ve smyslu článku 10 Ústavy, nejde vůbec o mezinárodní smlouvu. Modelovou smlouvu lze „*s určitým zjednodušením připodobnit k důvodové zprávě návrhu zákona. Nejedná se o pramen práva, nýbrž o interpretační vodítko ke zpětnému dovození úmyslu kontrahentů*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 2 Afs 103/2018-46).

[36] Jak správně uvedl městský soud, SZDZ byla podepsána s Korejskou republikou v dubnu 1992, tedy předtím, než došlo k úpravě definice v článku 12 odst. 2 modelové smlouvy OECD (nová modelová smlouva byla zveřejněna v září 1992). Definice licenčních poplatků v čl. 12 odst. 3 SZDZ proto odpovídala ještě definici modelové smlouvy OECD z roku 1977. Smluvní strany si však v článku 12 odst. 2 SZDZ v dubnu 1992 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 z roku 1977, která zdanění ve státu, ve kterém je zdroj příjmu, neumožňovala. Vůli danit příjmy z pronájmu zařízení následně Česká republika potvrdila i v roce 1995, když uplatnila vůči čl. 12 odst. 1 modelové smlouvy OECD výhradu, že si ponechává právo zdanit licenční poplatky, které mají zdroj v České republice.

[37] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pro výklad mezinárodní smlouvy je nutné přednostně užít obecné výkladové metody, doplňkové výkladové metody nastupují tehdy, pokud si soud chce potvrdit správnost jejího výkladu, odstranit nejasnost či nejednoznačnost nebo se vyhnout zřejmě protismyslnému či nerozumnému výkladu. Pokud má být tedy užit komentář k modelové smlouvě OECD jako doplňková výkladová metoda, tak je nutné užít jeho znění z roku 1977, jelikož ten byl platný v době uzavírání SZDZ. Ten konstatuje, že pod čl. 8 je možné podřadit občasný příjem z pronájmu letadla. Městský soud obsáhle analyzoval pochybnosti ohledně správnosti takového výkladu. Nicméně Nejvyšší správní soud musí v souladu s městským soudem konstatovat, že letadlo je stěžovatelce pronajímáno

nepřetržitě od roku 2013, o čemž svědčí jak doba nájmu, tak opakované prodloužení nájemní smlouvy. Rozhodně se nejednalo o *občasný* zdroj příjmu, nýbrž o zdroj dlouhodobý a pravidelný. Tudíž ani při připuštění komentářového výkladu by nebylo možné příjem z pronájmu letadla pod čl. 8 SZDZ podřadit.

[38] Nejvyšší správní soud opakuje, že komentáře k modelové smlouvě OECD nemohou mít ambici nahradit samotný text mezinárodní smlouvy. Pokud soudy či daňové orgány komentář používají (jako zdroj působící silou své přesvědčivosti), musí se přednostně zaměřit na tu verzi, která existovala v době uzavření smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Právě z té verze totiž vycházeli signatáři mezinárodní smlouvy při jejím uzavření. Kdyby Nejvyšší správní soud bez dalšího odkázal na pozdější komentáře, které se přitom vymykají z textu vykládané smlouvy, fakticky by tím měnil samotnou mezinárodní smlouvu. Ani teleologický výklad neumožňuje použití pozdějších komentářů. Nejvyšší správní soud nepopírá, že význam toho či onoho pojmu se může změnit a přizpůsobit se pozdějším společenským změnám. Na druhou stranou nelze pomocí teleologického výkladu nepřípustně rozšiřovat význam vykládaných pojmů. Jestliže městský soud jazykovým a systematickým výkladem uzavřel, že *příjmy z pronájmu nevybaveného letadla* nejsou *zisky z provozování letadla*, pak nelze účelově, třebas pomocí teleologického výkladu, dovozovat opak. Takový postup by totiž narážel na shora popsaná specifika výkladu mezinárodních smluv. Výrazy v mezinárodní smlouvě se vykládají podle významu, který měly v době uzavření smlouvy.

[39] Nejvyšší správní soud podotýká, že komentář k modelové smlouvě ovšem není jediným doplňkovým výkladovým prostředkem. Jak bylo uvedeno výše, tak článek 32 Vídeňské úmluvy obsahuje jen demonstrativní výčet podpůrných prostředků. Nejvyšší správní soud nevidí žádný důvod, proč by jimi nemohly být jiné smlouvy o zamezení dvojího zdanění (mnohé jiné smlouvy detailně pro srovnání městský soud analyzoval) či nově uzavřená česko-korejská smlouva z roku 2020 (Smlouva mezi Českou republikou a Korejskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, publ. pod č. 1/2020 Sb. m. s.). Doplňkovým výkladovým prostředkem totiž mohou být jak dokumenty, které se obsahově týkají stejné problematiky, tak i následná praxe států, jež netvoří celkovou souvislost ve smyslu článku 31 odst. 3 Vídeňské úmluvy.

[40] Analýza městského soudu ukázala, že Česká a Korejská republika přistupují k podřazení příjmů z pronájmu letadla obdobně: příjmy z pronájmu nevybaveného letadla jsou zisky z provozování jen tehdy, pokud je tak výslovně ve smlouvě ujednáno. Je to právě nová smlouva z roku 2020, která na rozdíl od své předchůdkyně pod zisky z leteckého provozu už zahrnuje příjmy z pronájmu letadla bez posádky; článek 8 odst. 3 písm. a) nové smlouvy stanovuje, 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*“. Na rozdíl od starší smlouvy tedy nová smlouva výslovně vylučuje použití článku 12 na zisky z pronájmu letadel. A bylo by nesmyslné, aby článek 8 v nové smlouvě vylučoval použití článku 12, pokud by článek 12 na pronájem letadel vůbec nedopadal, jak tvrdí stěžovatelka. Nejvyšší správní soud tak souhlasí s městským soudem, že odlišné znění článku 8 smlouvy z roku 2020 svědčí o vůli smluvních států změnit dosavadní postoj k otázce zdanění sporných příjmů z pronájmu letadel bez posádky. Pokud by snad chtěly Česká republika a Korejská republika zahrnout příjmy z pronájmu

nevybaveného letadla již dříve, mohly tak učinit například přijetím výkladového prohlášení podle článku 31 odst. 3 písm. a) Vídeňské úmluvy.

[41] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku stěžovatelky stran procesního pochybení správce daně při vydání platebního výměru. Tuto námitku shodně stěžovatelka uplatnila v žalobě, přičemž městský soud se s ní dostatečně vypořádal. Stěžovatelka přitom setrvává na své žalobní argumentaci, přičemž proti závěru městského soudu nepředkládá žádnou oponenturu. Stěžovatelka neodvedla 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 stěžovatelku k podání dodatečného daňového tvrzení. Jelikož stěžovatelka setrvala na názoru, že daň není povinna odvádět, výzvě nevyhověla, správce daně přistoupil k doměření daně na základě zjištěných skutečností. Skutečnost, že daň nebyla stanovena na základě pomůcek, nezakládá nezákonnost rozhodnutí. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 3. 2021, č. j. 6 Afs 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).“* Městský soud učinil závěr, že stěžovatelka netvrdila konkrétní zkrácení svých práv, nerozporovala zjištěný skutkový stav a její nesouhlas s rozhodnutím žalovaného se opírá toliko o odlišný právní výklad její daňové povinnosti. Závěr, k němuž městský soud dospěl, má oporu ve správním spise a není v rozporu ani se zákonem ani s judikaturou.

[42] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[43] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení:
Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 17. května 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu