ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **České aerolinie a.s.**, se sídlem K Letišti 1068/30, Praha 6, zastoupená Mgr. Zuzanou Kalincovou, advokátkou se sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4, 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 22. 6. 2023, č. j. 9 Af 2/2020 - 47,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádnému z účastníků se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Specializovaný finanční úřad (dále jen „*správce daně*“) dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 3. 2019, č. j. 44117/19/4300-12711-506131, stanovil žalobkyni k přímé úhradě daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně (dále jen „*srážková daň*“) za zdaňovací období roku 2013 ve výši 0 Kč a penále ve výši 0 Kč; dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 4. 2019, č. j. 59715/19/4300-12711-506131, stanovil žalobkyni k přímé úhradě srážkovou daň za zdaňovací období roku 2014 ve výši 0 Kč a penále ve výši 0 Kč; dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 4. 2019, č. j. 59723/19/4300-12711-506131, stanovil žalobkyni k přímé úhradě srážkovou daň za zdaňovací období roku 2015 ve výši 0 Kč a penále ve výši 0 Kč; a platebním výměrem ze dne 1. 4. 2019, č. j. 59703/19/4300-12711-506131, stanovil žalobkyni k přímé úhradě

srážkovou daň za zdaňovací období roku 2016 ve výši 16 473 506 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 11. 2019, č. j. 46168/19/5200-11431-711360, odvolání proti všem uvedeným platebním výměrům zamítl a tato rozhodnutí potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 22. 6. 2023, č. j. 9 Af 2/2020 - 47, zamítl jako nedůvodnou.

[3] Městský soud vycházel z následujícího skutkového stavu. Žalobkyně si na základě nájemní smlouvy ze dne 30. 4. 2013 pronajala od společnosti Korean Air Lines, Ltd. (dále jen „*společnost Korean Air Lines*“) letadlo Airbus A330 OK-YBA bez posádky. Pronajaté letadlo bylo od května 2013 zapsáno v leteckém rejstříku tak, že jeho vlastníkem je společnost Korean Air Lines a provozovatelkou žalobkyně. V čl. 19 nájemní smlouvy si žalobkyně se společností Korean Air Lines sjednala, že nájemné je „*očištěno*“ od všech daňových povinností v České republice a žalobkyně musí hradit všechny daně v souvislosti s pronájmem letadla, vyjma daňové povinnosti vlastníka letadla (společnosti Korean Air Lines).

[4] Nynější věc se týká zdaňovacích období let 2013, 2014, 2015 a 2016. Žalobkyně od okamžiku zahájení provozování letadla 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) Smlouvy mezi Českou a Slovenskou Federativní Republikou a Korejskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů (dále jen „*smlouva o zamezení dvojího zdanění*“). Dne 12. 4. 2016 podala žalobkyně dodatečná vyúčtování srážkové daně za roky 2013 a 2014, v nichž snížila svou daňovou povinnost na částku daně odpovídající poměrné části nájemného pouze za dobu, kdy se letadlo nacházelo na území České republiky. Dne 6. 4. 2016 podala žalobkyně řádné vyúčtování srážkové daně za rok 2015, ve kterém uvedla pouze daňovou povinnost odpovídající poměrné části nájemného za dobu, kdy se letadlo nacházelo na území České republiky. Správce daně bez dalšího dodatečné vyúčtování daně za roky 2013 a 2014 a řádné vyúčtování daně za rok 2015 akceptoval a deklarovaný přeplatek na srážkové dani žalobkyni vrátil.

[5] Později nicméně žalobkyně na základě své analýzy dospěla k závěru, že příjmy z pronájmu nejsou licenčními poplatky ve smyslu čl. 12 smlouvy o zamezení dvojího zdanění (z čehož vycházela v dodatečných vyúčtováních srážkové daně za roky 2013 a 2014 a řádném vyúčtování za rok 2015; viz předchozí odstavec), ale zisky z provozování letadla v mezinárodní dopravě dle čl. 8 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Proto v roce 2017 podala další (v pořadí druhá) dodatečná vyúčtování srážkové daně za roky 2013 a 2014, dodatečné vyúčtování srážkové daně za rok 2015 a řádné vyúčtování srážkové daně za rok 2016, kterými deklarovala nulovou daňovou povinnost z pronájmu letadla dle čl. 8 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tato dodatečná vyúčtování srážkové daně, resp. její řádné vyúčtování za rok 2016 správce daně neakceptoval. Dodatečnými platebními výměry za roky 2013, 2014 a 2015 a platebním výměrem za rok 2016 tak potvrdil daňovou povinnost deklarovanou žalobkyní v prvních dodatečných vyúčtováních srážkové daně za roky 2013 a 2014, řádném vyúčtování srážkové daně za rok 2015 a jednotlivých měsíčních hlášeních za rok 2016.

pokračování

[6] Městský soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozhodnutí žalovaného, přičemž toto rozhodnutí shledal přezkoumatelným. Jako nedůvodnou shledal také námitku marného uplynutí lhůty pro stanovení daně. Dále se městský soud zabýval otázkou, zda příjmy společnosti Korean Air Lines z pronájmu letadla spadají do režimu čl. 8 nebo čl. 12 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Dle žalovaného je příjem z pronájmu letadla licenčním poplatkem majícím zdroj v České republice, a proto ho lze dle čl. 12 smlouvy o zamezení dvojího zdanění danit do výše 10 % jeho hrubé částky. Žalobkyně má za to, že se jedná o zisk společnosti Korean Air Lines z provozování letadel v mezinárodní dopravě, a tudíž ho lze dle čl. 8 smlouvy o zamezení dvojího zdanění danit pouze v Korejské republice.

[7] Čl. 12 smlouvy o zamezení dvojího zdanění jako *licenční poplatky* označuje také příjmy z pronájmu *průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení* a umožňuje tyto příjmy danit pouze ve státu zdroje. Jelikož definice licenčních poplatků ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění odpovídá tehdy platné vzorové smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (dále jen „*modelová smlouva OECD*“), zrekapituloval městský soud vývoj této definice v modelové smlouvě OECD. Dále uvedl, že Česká republika potvrdila svoji vůli danit příjmy z pronájmu zařízení i při vstupu do Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (dále jen „*OECD*“) tím, že uplatnila výhradu k čl. 12 odst. 1 modelové smlouvy OECD a ponechala si právo zdanit licenční poplatky, které mají zdroj v České republice. Městský soud ověřil, že v naprosté většině jiných smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou (přístupných na webových stránkách Ministerstva financí) je nájemné za nájem zařízení zahrnut mezi licenční poplatky. Městský soud současně nepochyboval o tom, že letadlo spadá pod *průmyslové, obchodní nebo vědecké zařízení*. Také Smlouva mezi Českou republikou a Korejskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu účinná od 20. 12. 2019 (dále jen „*smlouva o zamezení dvojímu zdanění z roku 2019*“) potvrzuje, že pronájem letadla bez posádky spadá do rozsahu čl. 12 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jelikož v čl. 8 odst. 3 písm. a) stanoví, že *pro účely tohoto článku a <u>bez ohledu na ustanovení článku 12</u>, zisky z provozování lodí nebo letadel v mezinárodní dopravě zahrnují zisky z pronájmu lodní nebo letadel bez posádky* (podtržení doplněno městským soudem – pozn. NSS). Pokud by zisky z pronájmu letadla bez posádky pod čl. 12 vůbec nespadaly, nebylo by nutné je z působnosti tohoto článku výslovně vyjmout.

[8] Dále městský soud posuzoval, zda příjmy z pronájmu letadla nelze zařadit také pod čl. 8 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V této souvislosti se podrobně zabýval výkladem pojmu *zisk z provozování letadel v mezinárodní dopravě* a jeho postupným rozšiřováním a rovněž analýzou jiných smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou. Poté uzavřel, že čl. 8 smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjem z pronájmu letadla bez posádky nepokrývá. Z analýzy jiných smluv o zamezení dvojího zdanění, které Česká republika uzavřela, vyplývá, že chce-li Česká republika zahrnout příjmy z pronájmu mezi příjmy z provozování letadel, činí tak výslovně. Rozšiřující výklad v komentáři k modelové smlouvě OECD sice občasný příjem z pronájmu letadla bez posádky vztahuje pod zisky z provozování letadla, nijak však nevysvětluje, proč se odchýlil od své dřívější verze a nově zavedená kategorie *občasnosti* příjmu neodpovídá zbytku komentáře. Dle městského soudu proto neodůvodněná zmínka v komentáři

k modelové smlouvě OECD nepředstavuje důvod pro rozšíření výkladu čl. 8 smlouvy o zamezení dvojího zdanění nad rámec jeho jazykového výkladu. Městský soud dodal, že se navíc v případě žalobkyně nejedná o *občasný* příjem, jenž je zmiňován v komentáři k modelové smlouvě OECD, jelikož si žalobkyně letadlo pronajímá dlouhodobě.

[9] Městský soud dodal, že výše uvedené platí tím spíše, že příjem z pronájmu letadla bez posádky je bez jakýchkoliv interpretačních potíží zařaditelný pod příjem z licenčních poplatků dle čl. 12 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Rozšiřující výklad čl. 8 smlouvy o zamezení dvojího zdanění by vytvořil interpretační problém, neboť by umožnil zahrnout jeden typ příjmu pod dvě různá ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Účelem právní interpretace je přitom vyložit smlouvu jako koherentní, smysluplný a vnitřně nerozporný celek.

[10] Proti rozsudku městského soudu podává žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[11] Stěžovatelka namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, jelikož žalovaný i městský soud rozhodovací důvody opřeli o nepodložené úvahy. Městský soud se dále dostatečně nevypořádal s námitkami týkajícími se odůvodnění vládního návrhu smlouvy o zamezení dvojího zdanění tehdejším ministrem spravedlnosti a poslancem zpravodajem. Závěr městského soudu, dle něhož ze znění čl. 8 odst. 3 písm. a) smlouvy o zamezení dvojímu zdanění z roku 2019 vyplývá, že příjmy z pronájmu letadla jsou licenčními poplatky ve smyslu čl. 12 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, považuje stěžovatelka za vnitřně rozporný. Za nesprávný považuje závěr městského soudu, dle něhož se žalovaný vypořádal se všemi odvolacími námitkami, včetně námitky, že Česká republika neuplatnila výhradu k čl. 8 modelové smlouvy OECD.

[12] Stěžovatelka nezpochybňuje, že obecně náleží příjem z pronájmu průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení do působnosti čl. 12 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Nicméně čl. 8 smlouvy o zamezení dvojího zdanění představuje *lex specialis* pro oblast mezinárodní dopravy a má tak aplikační přednost před čl. 12 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Dále stěžovatelka uvádí, že pronájem letadla je činností v rámci provozování letadel v mezinárodní dopravě, přičemž tuto činnost vykonává společnost Korean Air Lines. K odkazu městského soudu na § 4 zákona č. 49/1997 Sb., o civilním letectví (dále jen „*zákon o civilním letectví*“), stěžovatelka uvádí, že pojmy používané v tomto zákoně nelze bez dalšího přejímat pro účely výkladu obdobných pojmů v daňových předpisech. Nadto, dle stěžovatelky ustanovení zákona o civilním letectví hovoří ve prospěch toho, že provozovatelem mezinárodní dopravy je společnost Korean Air Lines. Zařazení příjmů z pronájmu letadla bez posádky mezi zisky z provozování letadel v mezinárodní dopravě dle čl. 8 smlouvy o zamezení dvojího zdanění odpovídá také komentáři k modelové smlouvě OECD, jehož znění je jednoznačné, přesvědčivé, celosvětově uznávané a aplikované. V souladu s teleologickým výkladem právních norem je přitom nutné smlouvu o zamezení dvojího zdanění vykládat ve shodě s aktuálním komentářem k modelové smlouvě OECD, vydaným až po uzavření smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Znění čl. 8 odst. 3 písm. a) smlouvy o zamezení dvojímu zdanění z roku 2019 dle stěžovatelky potvrzuje, že pronájem letadla bez posádky tvořící doplňkovou činnost spadá do působnosti čl. 8 smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

[13] Co se týče odkazu městského soudu na další smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené Českou republikou, je dle stěžovatelky evidentní, že téměř všechny nově uzavírané smlouvy jsou sjednávány s výslovným zařazením pronájmu letadla bez posádky pod čl. 8 (tj. pod zisk z provozování letadla v mezinárodní dopravě – pozn. NSS), a proto je tvrzení městského soudu o opačné dlouhodobé praxi chybné.

[14] Dále stěžovatelka napadá způsob, jakým daňové orgány vedly daňové řízení a jak vyměřily a stanovily výslednou daň. Pokud daňové orgány aplikovaly čl. 12 smlouvy o zamezení dvojího zdanění (což stěžovatelka považuje za nesprávné), měly postupovat v souladu s § 22 odst. 1 písm. g) bodem 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“), který umožňuje zdanit výlučně příjmy z pronájmu movitých věcí **umístěných** na území České republiky (zvýrazněno stěžovatelkou – pozn. NSS). Správce daně se však umístěním letadla na území České republiky nezabýval, čímž zatížil daňové řízení vadou.

[15] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem, který považuje za přezkoumatelný, stejně jako své rozhodnutí. Část kasační argumentace je dle žalovaného nepřípustná dle § 104 odst. 4 s. ř. s., z opatrnosti se k ní však vyjadřuje. Uvádí, že je rozhodující text smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která má sílu zákona a má tedy přednost před komentářem k modelové smlouvě OECD. Městský soud přitom postupoval v souladu s čl. 12 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, podle kterého jsou příjmy z užívání movitého majetku podřazeny pod režim licenčních poplatků, u něhož je irelevantní, zda příjem tvoří jen malou část ze všech činností společnosti Korean Air Lines. K namítaným vadám daňového řízení žalovaný uvádí, že stěžovatelka měla možnost v rámci postupu k odstranění pochybností odstranit pochybnosti správce daně o správnosti a úplnosti údajů uvedených v dodatečných vyúčtováních za roky 2013, 2014 a 2015 a řádném vyúčtování za rok 2016. Stěžovatelka tak však neučinila.

[16] V doplnění vyjádření žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2023, č. j. 10 Afs 27/2023 - 76, vydaný ve věci téže stěžovatelky a týkající se srážkové daně za zdaňovací období roku 2018. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku shledal, že argumentace týkající se vad daňového řízení nebyla uplatněna v žalobě, a proto je nepřípustná dle § 104 odst. 4 s. ř. s. Žalovaný rekapituluje také další závěry rozsudku č. j. 10 Afs 27/2023 - 76 a uvádí, že je lze plně vztáhnout i na nynější řízení.

[17] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud předesílá, že se skutkově i právně obdobnými případy na půdorysu prakticky totožných kasačních námitek již zabýval ve výše zmíněném

rozsudku č. j. 10 Afs 27/2023 - 76, č. 4556/2024 Sb. NSS, a též v rozsudku ze dne 17. 5. 2024, č. j. 5 Afs 48/2023 - 46 (všechna zde citovaná judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz). Jedná se o věci téže stěžovatelky jako v nynějším řízení, pouze s tím rozdílem, že předchozí řízení se týkala zdaňovacích období roku 2017 a roku 2018. Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od uvedených rozsudků odchýlit, a proto níže v zásadě jen rekapituluje závěry z nich vyplývající, které lze bez dalšího užít i na nyní posuzovanou věc.

[20] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i bez námitky stěžovatelky. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje. V rozsudku obsažená argumentace tvoří koherentní celek, z něhož je zřejmé, jaké úvahy městský soud vedly k vysloveným závěrům a jakým způsobem se vypořádal s žalobními námitkami. Odůvodnění napadeného rozsudku není ani vnitřně rozporné, jak stěžovatelka namítá. K tvrzenému nedostatečnému vypořádání některých žalobních námitek Nejvyšší správní soud uvádí, že povinností městského soudu nebylo reagovat na každou dílčí argumentaci stěžovatelky a tu obsáhle vyvrátit, ale vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace jako celku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Tomu v posuzovaném případě městský soud dostál.

[21] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[22] Stěžovatelka dále namítá, že městský soud nesprávně posoudil namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného; žalovaný se dle stěžovatelky nevypořádal s námitkou stran neuplatnění výhrady k čl. 8 modelové smlouvy OECD Českou republikou. Nejvyšší správní soud se však ztotožňuje s hodnocením městského soudu. Žalovaný se s uvedenou námitkou vypořádal v odstavci 70 svého rozhodnutí, přičemž přestože tak učinil poměrně stručně, je z odůvodnění jeho rozhodnutí zřejmé, proč i přes chybějící výhradu k čl. 8 modelové smlouvy OECD nespadají dle žalovaného příjmy z pronájmu pod tento článek. Tato kasační námitka tak není důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud se dále zabýval vlastním posouzením sporné otázky, tedy zda příjmy z pronájmu letadla bez posádky spadají pod čl. 8 smlouvy o zamezení dvojího zdanění či pod čl. 12 téže smlouvy.

[24] 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 souhlasit Parlament (čl. 10 Ústavy), resp. některý z jeho předchůdců na území dnešní České republiky nebo států, jejichž částí Česko bylo, typicky např. parlamenty v bývalém Československu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 520/06; všechna zde citovaná judikatura tohoto soudu je dostupná na https://nalus.usoud.cz).

[25] 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 České republiky a prezident republiky ji ratifikoval. Ratifikační listiny byly vyměněny v Praze dne 3. 3. 1995; tím smlouva vstoupila v platnost na základě čl. 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 čl. 10 Ústavy. Tato smlouva pozbyla platnosti dne 20. 12. 2019, kdy vstoupila v platnost nová česko-korejská smlouva o zamezení dvojího zdanění (č. 1/2020 Sb. m. s.). Na nynější věc, která se týká zdaňovacího období let 2013, 2014, 2015 a 2016, je však třeba použít smlouvu o zamezení dvojího zdanění z roku 1995.

[26] Součástí právního řádu je také Vídeňská úmluva o smluvním právu (vyhláška ministra zahraničních věcí ze dne 4. 9. 1987, č. 15/1988 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu; dále jen „*Vídeňská úmluva*“), která obsahuje pravidla pro výklad mezinárodních smluv. V případech obtíží při výkladu norem mezinárodních smluv je namístě postupovat způsobem předpokládaným Vídeňskou úmluvou (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2013, č. j. 2 Afs 71/2012 - 87, či ze dne 25. 4. 2019, č. j. 2 Afs 103/2018 - 46).

[27] Pravidla výkladu mezinárodních smluv vymezuje Vídeňská úmluva v čl. 31 až 33. Pro nynější věc jsou klíčová první dvě výkladová pravidla. Čl. 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.*

[28] Navazující čl. 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.

[29] Jak již napovídá samotná systematika Vídeňské úmluvy, při výkladu má přednost obecné výkladové pravidlo. 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 čl. 32 Vídeňské úmluvy předvídá, tj. pro potvrzení výkladu, odstranění nejasnosti či nejednoznačnosti a k zamezení protismyslnosti nebo nerozumnosti výkladu. Tento článek doplňuje čl. 31 Vídeňské úmluvy, nejedná se o svébytné výkladové pravidlo.

[30] Předmětem sporu v nynější věci je, zda příjmy z pronájmu letadla podléhají zdanění podle čl. 8 smlouvy o zamezení dvojího zdanění či podle čl. 12 téže smlouvy. Stěžovatelka tvrdí, že příjmy z pronájmu dopravního letadla jsou ziskem společnosti Korean Air Lines z provozování letadla v mezinárodní dopravě, proto je lze danit jen v Koreji dle čl. 8 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění (*Zisky podniku jednoho smluvního státu z provozování lodí, člunů nebo letadel v mezinárodní dopravě budou zdaněny jen v tomto smluvním státě*). Podle žalovaného a městského soudu je příjem z pronájmu letadla licenčním poplatkem, který má zdroj v České republice, a proto ho v Česku lze danit do výše 10 % jeho hrubé částky. Tento závěr naopak vychází z čl. 12 odst. 1 a 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění: podle **odst. 1** *licenční poplatky, mající zdroj v jednom smluvním státě, které pobírá rezident druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě,* avšak podle **odst. 2** *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*). Výraz *licenční poplatky* smlouva o zamezení dvojího zdanění dále definuje jako platby jakéhokoli druhu obdržené jako náhrada za užití nebo právo na užití mimo jiné *průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení* [čl. 12 odst. 3 písm. a) smlouvy o zamezení dvojího zdanění]. Předpokládá se, že licenční poplatky mají zdroj ve smluvním státě, jestliže plátcem je též rezident tohoto státu (článek 12 odst. 5 smlouvy o zamezení dvojího zdanění).

[31] Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že příjmy z pronájmu nevybaveného letadla nelze podřadit pod čl. 8 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, který upravuje zisky z provozování letadel v mezinárodní dopravě (v anglické verzi „*profits from the operation of aircraft*“). Letadlo provozovala stěžovatelka. Naopak společnost Korean Air Lines se v nájemní smlouvě jako pronajímatelka zavázala do užívání letadla nezasahovat a po dobu nájmu letadlo neprovozovala. Městský soud tedy správně dospěl k závěru, že již jazykový výklad vede k jednoznačnému závěru, že zisk pronajímatele z pronájmu letadla není *ziskem z provozování letadla*, který by spadal pod rozsah čl. 8 smlouvy o zamezení dvojího zdanění (viz zejména také odstavce 73 a 74 napadeného rozsudku).

[32] Stěžovatelka nepopírá, že prvotní (jazykový) výklad vede k závěru, k němuž dospěl žalovaný. Svůj názor ale stěžovatelka opírá hlavně o to, že při výkladu čl. 8 smlouvy o zamezení dvojího zdanění se musí zohlednit vývoj komentářů k modelové smlouvě OECD. Výklad pojmu *zisky z provozování letadel v mezinárodní dopravě* se totiž v průběhu času měnil. Podle stěžovatelky měl městský soud upřednostnit teleologický výklad práva, který zohledňuje případné změny při hledání smyslu a účelu sporných pravidel.

[33] Nejvyšší správní soud uznává, že sporný pojem *zisky z provozování letadel v mezinárodní dopravě* doznal v průběhu času podstatných změn. To ovšem konstatoval také městský soud. Současně správně upozornil, že modelová smlouva OECD ani komentář k této smlouvě nejsou formálním pramenem práva (viz např. odstavec 54 napadeného rozsudku). Nejedná se o závazný nástroj při výkladu a použití mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Komentář zpravidla netvoří ani celkovou souvislost ve smyslu čl. 31 Vídeňské úmluvy, neboť není formálně spojen s mezinárodní smlouvou (takovou smlouvou totiž modelová smlouva OECD není; srov. již výše citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 103/2018 - 46). 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2023, č. j. 7 Afs 166/2022 - 38).

[34] Jak správně uvedl městský soud, Česká republika (respektive tehdy ještě Československo) a Korea podepsaly smlouvu o zamezení dvojího zdanění v dubnu 1992, a definice licenčních poplatků v čl. 12 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění odpovídala definici modelové smlouvy OECD z roku 1977. Smluvní strany si však v článku 12 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění 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, v kterém je zdroj příjmu, neumožňovala (viz odstavec 64 napadeného rozsudku). 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, dle které si ponechává právo zdanit licenční poplatky, které mají zdroj v České republice.

[35] Jak bylo uvedeno výše, v době uzavření vycházela smlouva o zamezení dvojího zdanění z modelové smlouvy OECD z roku 1977. Pro účely výkladu smlouvy o zamezení dvojího zdanění se tedy přednostně použije ta verze komentáře, která byla vytvořena právě k této modelové smlouvě OECD. Podle ní *občasné* příjmy z pronájmu nevybaveného letadla bez posádky spadají pod zisky z provozování letadla. Městský soud obsáhle analyzoval pochybnosti ohledně správnosti takového výkladu (komentář totiž vůbec nevysvětlil důvody, proč volí výklad nový, odlišný od výkladu předchozího). Nicméně není třeba, aby se stejným směrem vydal též zdejší soud a navázal na podrobnou (a třeba říci velmi přesvědčivou) argumentaci městského soudu. Pro tuto věc tyto úvahy nemají větší význam, což nakonec připustil i sám městský soud. Podstatná je zde okolnost, že společnost Korean Air Lines nepřetržitě od roku 2013 pronajímala stěžovatelce letadlo, o čemž svědčí jak doba nájmu, tak opakované prodloužení nájemní smlouvy. Rozhodně se tedy nejednalo o *občasný* zdroj příjmu, nýbrž o zdroj dlouhodobý a pravidelný.

[36] Protože v době rozhodování sporu může existovat více verzí komentáře k modelové smlouvě OECD (jako tomu bylo ostatně i v nynější věci), vychází se přednostně z té, která byla aktuální v době uzavření mezinárodní smlouvy. Lze totiž předpokládat, že právě z tohoto komentáře vycházeli ti, kteří mezinárodní smlouvu uzavírali. Ovšem ani tato verze komentáře není závazným pramenem práva. Preferenci komentáře aktuálního v době uzavření mezinárodní smlouvy před komentáři pozdějšími lze potvrdit též komparativním výkladem. Zahraniční judikatura napříč právními kulturami vychází z premisy, že pro výklad je třeba přednostně vycházet z komentáře aktuálního v době uzavření mezinárodní smlouvy, nikoli z komentářů pozdějších (srov. již výše citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 27/2023 - 76 a tam citovanou odbornou literaturu).

[37] Nejvyšší správní soud opakuje, že komentáře k modelové smlouvě OECD nemohou nahradit samotný text mezinárodní smlouvy (zde smlouvy o zamezení dvojího zdanění). 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. Změna smlouvy však má vlastní pravidla, která nelze svévolně obcházet [viz čl. 39 Vídeňské úmluvy, na vnitrostátní úrovni pak čl. 63 odst. 1 písm. b) a čl. 49 Ústavy]. I proto je třeba větší obezřetnosti, pokud se při výkladu použije pozdější verze komentáře.

[38] Aplikováno na nynější věc, pozdější komentáře neosvětlují obsah komentáře k čl. 8 modelové smlouvy OECD z roku 1977. Naopak, popírají tehdejší výklad *zisků z provozování letadla v mezinárodní dopravě*. Pozdější komentáře neobsahují zmínku o občasnosti. Místo toho nově pracují s požadavkem, aby určitá činnost byla ve vztahu k provozování letadla v mezinárodní dopravě vedlejší povahy. Obsahově se tedy jedná o nové pojetí *zisku z provozování letadla v mezinárodní dopravě*, které ani jeden ze smluvních států nemohl předvídat, natož aby to odpovídalo jejich společné vůli v době uzavření smlouvy na počátku 90. let minulého století.

[39] Ani teleologický výklad neumožňuje použití pozdějších komentářů. Nejvyšší správní soud nepopírá, že význam toho či onoho pojmu se může změnit a přizpůsobit pozdějším společenským změnám. Na druhou stranu nelze pomocí teleologického výkladu nepřípustně rozšiřovat význam vykládaných pojmů. Jestliže městský soud jazykovým a systematickým výkladem uzavřel, že *příjmy z pronájmu letadla bez posádky* nejsou *zisky z provozování letadla v mezinárodní dopravě*, pak nelze účelově, třeba 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. Evolutivní výklad, připouštějící proměny významu jednotlivých pojmů, má naopak prostor tam, kde smluvní státy alespoň mlčky projevily vůli, že se význam má v čase měnit – smluvní státy to mohly učinit ať již v okamžiku uzavření smlouvy nebo kdykoli později. Taková podmínka v nynějším případě chybí.

[40] Nejvyšší správní soud dodává, že komentář k modelové smlouvě není jediným doplňkovým výkladovým prostředkem. Čl. 32 Vídeňské úmluvy obsahuje demonstrativní výčet podpůrných prostředků a Nejvyšší správní soud nevidí důvod, proč by jimi nemohly

být jiné smlouvy o zamezení dvojího zdanění (mnohé jiné smlouvy detailně pro srovnání městský soud analyzoval) či smlouva o zamezení dvojímu zdanění z roku 2019. 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 čl. 31 odst. 3 Vídeňské úmluvy (srov. již výše citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 27/2023 - 76 a tam citovanou odbornou literaturu).

[41] Analýza městského soudu ukázala, že Česká republika a Korea přistupují k podřazení příjmů z pronájmu letadla obdobně: příjmy z pronájmu nevybaveného letadla jsou zisky z provozování letadla v mezinárodní dopravě jen tehdy, pokud je tak výslovně ve smlouvě ujednáno. Je to právě nová smlouva z roku 2019, která na rozdíl od své předchůdkyně pod zisky z leteckého provozu už zahrnuje příjmy z pronájmu letadla bez posádky [čl. 8 odst. 3 písm. a) nové smlouvy: *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 o zamezení dvojího zdanění tedy nová smlouva výslovně vylučuje použití čl. 12 na zisky z pronájmu letadel bez posádky. A bylo by nesmyslné, aby čl. 8 v nové smlouvě vylučoval použití čl. 12, pokud by čl. 12 dříve na pronájem letadel vůbec nedopadal, jak tvrdí stěžovatelka. Zdejší soud tak souhlasí s městským soudem, že odlišné znění čl. 8 smlouvy o zamezení dvojímu zdanění z roku 2019 svědčí o vůli smluvních států změnit dosavadní postoj k otázce zdanění sporných příjmů z pronájmu letadel bez posádky. Pokud by chtěly Česká republika a Korea zahrnout příjmy z pronájmu letadla bez posádky mezi zisky z provozování letadla v mezinárodní dopravě již dříve, mohly tak učinit například přijetím výkladového prohlášení podle čl. 31 odst. 3 písm. a) Vídeňské úmluvy.

[42] Nejvyšší správní soud tak kasační námitku napadající nesprávný výklad čl. 8 a čl. 12 smlouvy o zamezení dvojího zdanění neshledal důvodnou.

[43] Argumentaci, označenou v kasační stížnosti jako „*Stížnostní důvod č. 2 – vady řízení před správním orgánem, pro níž měl soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit*“, dle které daňové orgány pochybily, pokud nezjišťovaly, zda pronajaté letadlo bylo po celé zdaňovací období umístěno na českém území, stěžovatelka uplatnila poprvé teprve v kasační stížnosti. Tato argumentace nemá svůj předobraz v žalobě, ačkoli v ní uplatněna být mohla, a představuje tedy nepřípustnou námitku dle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud se jí tak dále nezabýval.

[44] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[45] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 18. července 2024

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu