Vyvěšeno dne: 7. 12. 2023
Svěšeno dne: 21. 12. 2023

Alena Filipová

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **České aerolinie a. s.**, K letišti 1068/30, Praha 6 – Ruzyně, zast. advokátkou Mgr. Zuzanou Kalincovou, Pujmanové 1753/10a, Praha 4 – Nusle, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 3. 2021, čj. 7752/21/5200-11431-711360, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2023, čj. 11 Af 25/2021-57,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] V této věci se NSS zabývá výkladem mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Jádrem sporu je otázka, zda podle dřívější smlouvy uzavřené mezi Českou republikou a Korejskou republikou (publikována pod č. 124/1995 Sb.) se příjmy z pronájmu nevybaveného letadla korejskou společností mají danit pouze v Koreji, nebo zda je lze danit i v Česku, kde má příjem z pronájmu zdroj.

I. Popis věci

[2] Žalobkyně (v řízení před NSS vystupuje jako *stěžovatelka*) je česká letecká společnost. Za účelem letecké přepravy osob si v dubnu 2013 pronajala od jihokorejské letecké společnosti Korean Air Lines Co., Ltd., jedno nevybavené letadlo bez posádky typu Airbus A330, později si pronajala i motor do tohoto letadla. Pronajaté letadlo bylo od května 2013 zapsáno v leteckém rejstříku tak, že jeho vlastnicí je Korean Air Lines a provozovatelkou stěžovatelka. V článku 19 nájemní smlouvy si stěžovatelka s vlastnicí letadla sjednaly, že nájemné je očištěno od všech

daňových povinností v Česku a stěžovatelka musí hradit všechny ostatní daně v souvislosti s pronájmem letadla, vyjma daňové povinnosti vlastnice letadla.

[3] V nynější věci jde o zdaňovací období roku 2018. Stěžovatelka zaslala Specializovanému finančnímu úřadu (správci daně) vyúčtování daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou daně pro zdaňovací období 2018. V ní uvedla, že celková daň má být jen 3,9 milionu korun. Protože stěžovatelka odvedla správci daně 20 milionů korun, zaplatila o 16,1 milionu korun více. Rozdíl se týká pronájmu letadla a motoru od společnosti Korean Air Lines. Stěžovatelka tvrdila, že příjem z pronájmu se daní jen v Koreji, proto srážková daň činí 0 korun. Správce daně byl opačného názoru, trval na tom, že příjmy z pronájmu se daní i v Česku, kde má příjem z pronájmu zdroj. Vydal proto platební výměr na daň ve výši 20 milionů korun. K odvolání stěžovatelky žalovaný jen nepatrně změnil výslednou srážkovou daň na 19,8 mil. korun., v klíčové části rozhodnutí však souhlasil se správcem, že sporný příjem z pronájmu nevybaveného letadla podléhá zdanění v Česku podle článku 12 smlouvy.

[4] Stěžovatelka se poté obrátila na Městský soud v Praze, ale bez úspěchu. Soud byl postaven před otázku, zda sporný příjem korejských aerolinií z pronájmu nevybaveného letadla spadá pod režim článku 8, či článku 12 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V prvním případě se tyto příjmy daní jen v Koreji, naopak v druhém případě lze příjmy zdanit též v Česku. Protože předmětem výkladu je mezinárodní smlouva, městský soud zaměřil pozornost především na její výklad. Ostatní dokumenty, například modelová smlouva Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) či komentář ke smlouvě, jen doplňují výklad mezinárodní smlouvy. Městský soud se nejprve zabýval výkladem článku 12 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Soud uzavřel, že pronájem letadla spadá pod definici licenčních poplatků, proto podléhá zdanění též ve státě zdroje, tj. v Česku.

[5] Městský soud následně obrátil pozornost na článek 8 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Z jazykového výkladu je 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 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 zahrne i pronájem nevybaveného letadla bez posádky, či nikoli. Že příjmy z pronájmu letadla nespadají pod tento článek, nepřímo potvrzuje též nově sjednaná česko-korejská smlouva o zamezení dvojího zdanění z roku 2020. Městský soud proto uzavřel, že příjmy z pronájmu letadla nespadají pod článek 8 smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 1995.

II. Shrnutí kasační stížnosti a vyjádření účastníků řízení

[6] Stěžovatelka napadla rozsudek městského soudu kasační stížností. V ní předložila dvě skupiny kasačních námitek. První skupina obsahuje polemiku s výkladem článku 8 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, druhá skupina pro změnu upozorňuje na vady řízení před správním orgánem, jmenovitě na zjišťování skutkového stavu věci.

pokračování

[7] Stěžovatelka vznáší k výkladu sporných článků mezinárodní smlouvy vícero argumentů. Tvrdí, že příjmy z pronájmu letadla nemohou být licenčními poplatky, protože Česko nevzneslo žádnou výhradu a žalovaný nepředložil žádné jiné důkazy, které by prokazovaly úmysl Česka danit sporné příjmy. Vztah mezi spornými články je vztahem speciality; článek 8 smlouvy o zamezení dvojího zdanění má aplikační přednost před článkem 12 téže smlouvy. Stěžovatelka nechápe, čeho chtěl městský soud dosáhnout, když rozebíral pojem *provozování*. Podle ní je takový rozbor zbytečný. Článek 8 hovoří obecně o činnosti spočívající v provozování letadla. Nic nenasvědčuje tomu, že povaha právního vztahu či zápis letadla v jiném státě vyjímá příjmy z pronájmu z působnosti sporného článku. Stěžovatelka se domáhá výkladu článku 8 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, který odpovídá pozdějším verzím komentáře. Jedná se o celosvětově uznávaný pramen, jehož autoritu není namístě zpochybňovat. Důsledné zohlednění komentářů odpovídá teleologickému výkladu, který zohledňuje vývoj v mezinárodní letadlové dopravě. Městský soud nemá pravdu, že nové znění komentáře mění dřívější pravidlo; to pouze potvrzuje měnící se náhled na otázku pronájmu letadel a režimu (místa) zdanění. Stěžovatelka považuje za vadnou úvahu soudu, který chtěl výčtem mezinárodních smluv ukázat na dlouhodobý postoj Česka ke zdanění příjmů z pronájmu nevybaveného letadla.

[8] Stěžovatelka také napadá způsob, jakým daňové orgány vedly daňové řízení a jak vyměřily a stanovily výslednou daň. Daňové orgány nemohly uložit daňovou povinnost jen s odkazem na dříve odvedenou daň. Daňové orgány musely zkoumat, zda letadlo a motor jsou movitými věcmi umístěnými na českém území. Nic takového se nezjišťovalo, neví se, zda pronajaté letadlo a motor se zde fyzicky nacházely během zdaňovacího období. Kdyby tomu tak nebylo, stěžovatelku by netížila žádná daňová povinnost, neboť letadlo je neustále v pohybu. Daňová povinnost vzniká jen tehdy, pokud se věc nachází na českém území.

[9] Žalovaný v obsáhlém vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout. Napadený rozsudek i napadené rozhodnutí jsou přezkoumatelné. Většina kasačních námitek je podle žalovaného nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Z procesní opatrnosti se přesto ke kasačním námitkám vyjadřuje. 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 jsou odchylky. Česko totiž donedávna vycházelo ze starší definice licenčních poplatků, o čemž svědčí i výhrada k článku 12 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Do přijetí nové smlouvy o zamezení dvojího zamezení bylo zřejmé, že Česko chce danit příjmy z pronájmu letadla. Uzavřením smlouvy získává Korean Air Lines zisk z pronájmu, ne však z provozu letadla (nejsou provozovatelem). Výslovně ve vztahu k druhé skupině kasačních námitek žalovaný zdůraznil, že řízení se od samotného počátku točilo okolo výkladu sporných článků. Stěžovatelka vůbec nenamítala vady řízení ani nedostatečně zjištěný skutkový stav.

[10] V replice stěžovatelka odmítá mechanickou argumentaci žalovaného k nepřípustnosti kasačních námitek. Nic nebrání tomu, aby stěžovatelka žalobní body v kasační stížnosti rozvedla, upřesnila a rozšířila, neboť právě to je podstata kasační stížnosti. Protože stěžovatelka napadá rozsudek městského soudu, je přirozené, že její kasační argumentace se úplně neshoduje se žalobní argumentací. Ani její námitky ohledně vad daňového řízení, zejména nedostatečně zjištěného skutkového stavu, nejsou nepřípustné. Ve zbytku stěžovatelka říká, že zápis pronajatého letadla do českého leteckého rejstříku nevylučuje Korean Air Lines jako provozovatelku pro účely článku 8 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

[11] V duplice již žalovaný neuvedl nic nového, jen citoval napadený rozsudek.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Úvodem se NSS musí vypořádat s námitkou nepřezkoumatelnosti. Stěžovatelka tvrdí, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Dále namítá, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami; také jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[14] Vadu nepřezkoumatelnosti ovšem nelze vznášet pokaždé, když se účastníkovi zdá napadené rozhodnutí příliš stručné nebo se mu dokonce jen nelíbí způsob jeho odůvodnění. NSS vyhrazuje tuto vadu jen pro skutečně závažné případy, kdy odůvodnění rozhodnutí trpí takovými nedostatky, které brání jeho věcnému posouzení. Nepřezkoumatelnost nelze libovolně rozšiřovat, obzvlášť pokud se soud nebo správní orgán sice podrobně nevypořádá s každou dílčí námitkou, ale odpovědi na ně vychází z ucelené argumentace a účastníkovi se dostane vysvětlení, proč jeho argumentace jako celek není správná (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, *Zdravé Ktišsko*, bod 29).

[15] V nynější věci městský soud pečlivě a podrobně odůvodnil, proč příjem z pronájmu nevybaveného letadla není ziskem z provozování letadla (článek 8 smlouvy o zamezení dvojího zdanění), ale licenčním poplatkem (článek 12 smlouvy). Protože stěžovatelka námitku nepřezkoumatelnosti vznesla velmi obecně, NSS jen odkáže na odpovídající pasáže napadeného rozsudku (body 48 až 54 řeší význam mezinárodních smluv a nezávazných pramenů práva; body 55 až 72 se týkají výkladu článku 12 smlouvy; body 73 až 103 obsahují výklad článku 8 smlouvy).

[16] Není ani pravda, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami. Ani u rozhodnutí daňových orgánů nelze mít přehnané a nerealistické požadavky na jejich odůvodnění; i zde postačí reagovat na základní námitky. NSS ovšem uznává, že odůvodnění k námitce, která upozorňuje na neexistenci výhrady k článku 8 modelové smlouvy, není příliš podrobné. Zbývající části odůvodnění však osvětlily, proč i přes chybějící výhradu nespadají příjmy z pronájmu pod výše zmíněný článek.

III. A. *K otázce přípustnosti kasačních námitek*

[17] V řízení o kasační stížnosti nelze uplatňovat zcela nové, v žalobě vůbec neuplatněné důvody nezákonnosti, respektive zcela nová skutková tvrzení (§ 104 odst. 4 a § 109 odst. 5 s. ř. s.).

[18] Žalovaný tvrdí, že stěžovatelka uvádí nové argumenty, proto je kasační stížnost z větší části nepřípustná. Žalovaný ovšem chápe nepřípustnost kasační stížnosti podle § 104 odst. 4 s. ř. s. příliš dogmaticky. V podstatě totiž říká, že stěžovatelka nesměla žalobní argumentaci v kasační stížnosti podrobněji rozvést. Takový výklad ale popírá smysl a účel kasační stížnosti coby mimořádného opravného prostředku (což správně vysvětluje již stěžovatelka v bodech 3 a 4 repliky k vyjádření žalovaného). V řízení o kasační stížnosti NSS přezkoumává především rozhodnutí krajského soudu. Proto i argumentace stěžovatele či stěžovatelky míří v prvé řadě proti tomu, co krajský soud řekl (nebo naopak neřekl, ale říci měl).

[19] Výklad žalovaného nutí neúspěšné žalobce, aby doslovně zopakovali žalobní argumenty. To je absurdní. Je to přesně naopak, než tvrdí žalovaný – právě doslovné opsání žaloby by učinilo kasační stížnost nepřípustnou, neboť by taková kasační stížnost vlastně neobsahovala žádné skutečné kasační důvody podle § 103 s. ř. s., nepolemizovala by vůbec s napadeným rozsudkem (k tomu usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, bod 12).

[20] Kvalitně sepsaný rozsudek krajského (městského) soudu poskytuje neúspěšnému žalobci další arzenál pro prohloubení jeho dřívější argumentace. Čím lepší a podrobnější rozsudek, tím lepší a podrobnější může být i kasační stížnost tento rozsudek napadající (pokud ovšem kvalitně sepsaný rozsudek nepřesvědčí neúspěšnou stranu o nedůvodnosti její argumentace, pročež se rozhodne kasační stížnost nepodat).

[21] Žalovaný se proto mýlí, pokud si myslí, že kasační stížnost nemůže více upřesnit a rozvést žalobní body.

[22] V první části kasační stížnosti stěžovatelka kritizuje výklad sporných článků smlouvy o zamezení dvojího zdanění (část C kasační stížnosti). Již v žalobě proti napadenému rozhodnutí stěžovatelka předložila poměrně podrobnou argumentaci, proč se v jejím případě uplatní článek 8 smlouvy. Protože městský soud byl opačného názoru, stěžovatelka svou argumentaci správně uzpůsobila tak, aby reagovala na hlavní argumenty komplexního rozsudku městského soudu. Stěžovatelka především namítla, že při výkladu sporných článků je třeba upřednostnit teleologický výklad, což vyžaduje zohlednění poslední verze komentáře k modelové smlouvě. Tím stěžovatelka svou předchozí žalobní argumentaci, v níž se opakovaně odvolávala na modelovou smlouvu a komentář, jen upřesnila a prohloubila. NSS tak souhlasí se stěžovatelkou, že se nejedná o právní novoty. Tato část kasační stížnosti je přípustná, NSS se s ní vypořádá níže v části **III. B**. [kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[23] Ovšem poté stěžovatelka předkládá tuto argumentaci (část D kasační stížnosti): daňové orgány údajně vyměřily a stanovily daň, aniž zjišťovaly, zda pronajaté letadlo a motor byly po celé zdaňovací období fyzicky umístěny na českém území. NSS musí souhlasit se žalovaným, že v této části je kasační stížnost vskutku nepřípustná. Žaloba směřovala výlučně proti výkladu sporných článků mezinárodní smlouvy. Stěžovatelka se ani slovem nezmínila, že snad daňové orgány pochybily při zjišťování skutkového stavu věci.

[24] Neobstojí ani stěžovatelčina obrana, že tato argumentace měla již v žalobě seznatelný základ. Její replika odkazuje na bod 8 žaloby, ten však jen říká, že *žalovaný opřel rozhodovací důvody o nepodložené důkazy*. Nic více k tomu stěžovatelka v žalobním řízení neuvedla. Takto zcela vágně formulovaná (a městským soudem proto neprojednatelná) žalobní argumentace stěžovatelku neopravňuje, aby kvalitativně odlišnou argumentaci předložila až v kasační stížnosti. Nic přitom stěžovatelce nebránilo, aby srovnatelnou námitku uplatnila již před městským soudem. Část D kasační stížnosti je tudíž nepřípustná, NSS se jí nemůže zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

III. B. *K výkladu smlouvy o zamezení dvojího zdanění*

[25] V této části NSS nejprve zdůrazní, že soudy musí vykládat mezinárodní smlouvy podle výkladových pravidel, které stanoví samo mezinárodní právo (**III. B. 1.**). Poté soud provede výklad sporných článků mezinárodní smlouvy, zváží použitelnost komentářů OECD k modelové smlouvě, která je předlohou smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a použitelnost argumentace opačným zněním nově uzavřené mezinárodní smlouvy s Koreou v roce 2020 (**III. B. 2.**).

III. B. 1. *Obecná východiska výkladu mezinárodních smluv*

[26] Soud je při rozhodování vázán nejen zákony, ale také mezinárodními smlouvami, které jsou součástí právního řádu (článek 95 odst. 1 Ústavy). Aby se mezinárodní smlouva stala součástí českého právního řádu, musí s její ratifikací souhlasit Parlament (článek 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 ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 520/06 (N 18/48 SbNU 195), *Bistrot de Marlene*, bod 15].

[27] 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 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).

[28] 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 (č. 1/2020 Sb. m. s., viz k tomu bod [61] níže). Na nynější věc, která se týká zdaňovacího období roku 2018, je však třeba použít starší česko-korejskou smlouvu z roku 1995.

[29] 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), která obsahuje pravidla pro výklad mezinárodních smluv. S touto úmluvou vyslovilo souhlas ještě Federální shromáždění Československé socialistické republiky.

[30] V případech obtíží při výkladu norem mezinárodních smluv je namístě postupovat způsobem předpokládaným Vídeňskou úmluvou o smluvním právu (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.).

[31] 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.*

pokračování

[32] 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.

[33] 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.

[34] 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. Článek 32 Vídeňské úmluvy *příkladmo* uvádí, co všechno může být doplňkovým výkladovým prostředkem, jmenovitě přípravné práce a okolnosti při uzavření smlouvy (srov. le Bouthillier, Y. Article 32. Supplementary means of interpretation. in: Corten, O. - Klein, P. (eds.) *The Vienna Conventions on the Law of Treaties. A Commentary.* Oxford: Oxford University Press 2011, s. 842).

III. B. 2. *Výklad sporné smlouvy o zamezení dvojího zdanění a využitelnost komentářů OECD*

[35] V nynější věci se vede spor o to, zda Česko může zdanit příjmy z pronájmu nevybaveného letadla v roce 2018. Korejská společnost Korean Air Lines pronajala stěžovatelce dopravní letadlo a později také letecký motor. Protože Korean Air Lines není tuzemským daňovým rezidentem (§ 17 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), tíží ji daňová povinnost pouze u příjmů ze zdrojů na území Česka, například z užívání movité věci nebo její části umístěné na území Česka [§ 22 odst. 1 písm. g) bod 5 zákona o daních z příjmů]. Příjem za nájem průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení je licenčním poplatkem (§ 19 odst. 7 zákona o daních z příjmů).

[36] Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění nenahrazují vnitrostátní daňové předpisy smluvních států, mohou však daňovou povinnost upravit odlišně, přesněji stanovit odlišný právní režim zdanění (srov. rozsudek ze dne 27. 5. 2015, čj. 6 Afs 52/2015-29, č. 3262/2015 Sb. NSS, *ALPEX*, bod 8 a tam cit. odborná literatura). Jejich účelem je určit stát, kde se ten či onen příjem daní. Omezují tak právo prvního smluvního státu zdanit příjem rezidentů druhého smluvního státu. Nejinak je to u nyní vykládané smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

[37] Stěžovatelka tvrdí, že příjmy z pronájmu dopravního letadla jsou ziskem Korean Air Lines z provozování letadla v mezinárodní dopravě, proto je lze danit jen v Koreji. Stěžovatelka argumentuje hlavně článkem 8 odst. 1 česko-korejské smlouvy (*Zisky podniku jednoho smluvního státu z provozování lodí, člunů nebo letadel v mezinárodní dopravě budou zdaněny jen v tomto smluvním státě*).

[38] 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 článku 12 odst. 1 a 2 česko-korejské smlouvy: 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 dále definuje jako platby jakéhokoli druhu obdržené jako náhrada za užití nebo právo na užití mimo jiné *průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení* [článek 12 odst. 3 písm. a)]. Předpokládá se, že licenční poplatky mají zdroj ve smluvním státě, jestliže plátcem je též rezident tohoto státu (článek 12 odst. 5).

[39] Jak upozornil městský soud, právě článek 12 odst. 3 písm. a) česko-korejské smlouvy se v možnosti danit příjmy z pronájmu zařízení ve státu zdroje od modelové smlouvy odchyluje (bod 56 napadeného rozsudku).

[40] V nynější věci není sporné, že pod pojem „*průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení*" (v anglické verzi smlouvy „*industrial, commercial and scientific equipment*") lze podřadit též dopravní letadlo či letecký motor. Městský soud otázce podřazení letadla a motoru pod kategorii „*průmyslového nebo obchodního zařízení*" věnoval velký prostor a stěžovatelka s rozsudkem v tomto bodě nepolemizuje (blíže body 65 až 71 napadeného rozsudku).

[41] NSS souhlasí s tím, že příjmy z pronájmu nevybaveného letadla nebo z pronájmu motoru nelze podřadit pod článek 8 česko-korejské 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 „*příjmem z provozování letadla*", který by spadal pod rozsah článku 8 smlouvy (blíže body 73 až 76 napadeného rozsudku).

[42] Stěžovatelka nepopírá, že prvotní (jazykový) výklad vede k závěru, k němuž dospěl žalovaný. Svůj názor ale stěžovatelka opírá hlavně o to, že při výkladu článku 8 česko-korejské smlouvy se musí zohlednit vývoj komentářů k modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů. Pojem „*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.

[43] NSS uznává, že sporný pojem „*zisky z provozování letadel v mezinárodní dopravě*" vskutku doznal v průběhu času podstatných změn. Ovšem nic jiného neříkal ani městský soud.

[44] Městský soud správně upozornil, že modelová (či vzorová) smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů ani komentář k modelové smlouvě nejsou formálním pramenem práva (bod 52 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 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 početné judikatury).

[45] Judikatura NSS 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*“ (cit. věc 2 Afs 103/2018, *engelbert strauss*, bod 43).

[46] Protože se městský soud také zabýval výkladem článku 12 česko-korejské smlouvy, bylo nezbytné zasadit výše shrnuté úvahy do celkové souvislosti nyní vykládané smlouvy o zamezení dvojího zdanění (tzv. systematický výklad).

[47] Jak správně uvedl městský soud, Česko (respektive tehdy ještě Československo) a Korea podepsaly mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění 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 česko-korejské smlouvy proto odpovídala ještě definici modelové smlouvy OECD z roku 1977. Smluvní strany si však v článku 12 odst. 2 česko-korejské smlouvy 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 (shodně bod 62 napadeného rozsudku).

[48] Vůli danit příjmy z pronájmu zařízení následně Česká republika potvrdila i při vstupu do OECD v roce 1995, když uplatnila vůči článku 12 odst. 1 modelové smlouvy výhradu, že si ponechává právo zdanit licenční poplatky, které mají zdroj v Česku. Ve výhradě k článku 12 odst. 2 modelové smlouvy si Česko i Korea vyhradily právo doplnit do definice licenčních poplatků slova „*za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení*“ (blíže k tomu včetně citací napadený rozsudek, bod 63).

[49] Výklad článku 12 česko-korejské smlouvy je tudíž jasný. Stěžovatelka se však domáhá toho, aby NSS podřadil příjmy z pronájmu nevybaveného letadla bez posádky pod článek 8 téže smlouvy. Tvrdí tak v podstatě, že článek 8 je právě u pronájmu letadel zvláštním pravidlem ve vztahu k obecnému pravidlu článku 12 česko-korejské smlouvy. Přitom se stěžovatelka opírá především o proměny komentářů k modelové smlouvě, které zjevně rozšiřují dosah použitelnosti sporného článku též na provozování pronajatého letadla bez posádky.

[50] Předmětem výkladu je nyní česko-korejská smlouva o zamezení dvojího zdanění. NSS již zdůraznil, že soudy musí při výkladu mezinárodní smlouvy přednostně užít obecných výkladových pravidel. Doplňkové výkladové prostředky nastupují jen tehdy, pokud si soud chce potvrdit správnost jejího výkladu, odstranit nejasnost či nejednoznačnost nebo se vyhnout zřejmě protismyslnému či nerozumného výkladu (více v bodech [31] násl. shora). Prostředkem doplňkového výkladu může být také komentář k modelové smlouvě OECD.

[51] Dle původního komentářového výkladu modelové smlouvy z roku 1963 nebyl příjem z pronájmu nevybaveného letadla bez posádky zahrnut do zisků z provozování letadla. Komentář zahrnoval pod zisky z provozování letadel jen pronájem plně vybaveného letadla s posádkou. Pozdější komentář k modelové smlouvě z roku 1977 tento výklad potvrdil, ovšem na rozdíl od předchozí verze dodal, že článek 8 se vztahuje též na příjem z pronájmu nevybaveného letadla bez posádky, ovšem pod podmínkou, že jde o *občasný zdroj příjmů* (*occasional source of income*) podniku v mezinárodní dopravě. V roce 2005 se pak komentářový výklad sporného pojmu zásadně změnil. Příjmy, které nejsou spojeny *přímo* s provozováním, ale jsou jen vedlejšího charakteru *(ancillary)*, se považují za zisky z provozování letadla v mezinárodní dopravě (podrobně se této otázce včetně obsáhlých citací věnuje napadený rozsudek zejména v bodech 77 až 82 a dále 87 až 90).

[52] Je tedy otázkou, jaký vliv má názorový posun komentáře k modelové smlouvě na výklad česko-korejské smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 1995.

[53] V době uzavření vycházela mezinárodní smlouva z modelové smlouvy OECD z roku 1977. Pro účely výkladu česko-korejské smlouvy o zamezení dvojího zdanění se tedy přednostně použije ta verze komentáře, která byla vytvořena právě k této modelové smlouvě. 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 NSS 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 Korean Air Lines nepřetržitě od roku 2013 pronajímala stěžovatelce letadlo, o čemž svědčí jak doba nájmu, tak opakované prodloužení nájemní smlouvy. Rozhodně se nejednalo o *občasný* zdroj příjmu, nýbrž o zdroj dlouhodobý a pravidelný.

[54] Je pravda, že v době rozhodování žalovaného existovaly i další verze komentáře (z roku 2005). Ty byly o poznání jasnější než komentář k modelové smlouvě OECD z roku 1977. Podle nich jsou příjmy z pronájmu nevybaveného letadla zisky z provozování letadla, pokud mají jen *vedlejší* charakter. Stejně jako městský soud si NSS porovnal znění článku 8 česko-korejské smlouvy s jeho protějškem v pozdějších modelových smlouvách. Nenašel přitom žádné významnější rozdíly (např. článek 8 modelové smlouvy OECD z roku 2017 se dokonce doslovně shoduje s nyní vykládaným článkem česko-korejské smlouvy). NSS připouští, že taková situace svádí k použití aktuální verze komentáře. Takový názor je ovšem z mnoha důvodů problematický.

[55] Protože v době rozhodování sporu může existovat vícero verzí komentáře k modelové smlouvě, 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 samozřejmě není závazným pramenem práva.

[56] 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 [takto např. rozsudek francouzské Státní rady (*Conseil d'État*) ze dne 30. 12. 2003, č. 233894, *SA ANDRITZ*, recueil Lebon;[1] rozsudek Vrchního soudu pro Anglii a Wales *(High Court of Justice*) – *UBS AG v. HM Revenue and Customs*, [2006] EWHC 117 (Ch), bod 27;[2] rozsudek britské Sněmovny lordů *Fothergill v Monarch Airlines* [1981] AC 251 – stanovisko Lorda Diplocka;[3] nebo rozsudek rakouského Správního

[1] Dostupné on-line na https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000008187891/. Srov. k tomu text, kde Státní rada odmítá přihlédnout k připomínkám Výboru OECD pro fiskální záležitosti k článku 9 odst. 1 vzorové smlouvy vypracované touto organizací, neboť tyto připomínky byly „*vypracovány po přijetí sporných ustanovení*" vykládané mezinárodní smlouvy (kompletně v originále relevantní část stručného rozsudku Státní rady zní: „*Considérant, d'une part, qu'il n'y a pas lieu, contrairement à ce que soutient le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, de se référer, pour interpréter les stipulations des articles 6 § 5 et 17-A-IV précités, aux commentaires formulés par le comité fiscal de l'Organisation pour la coopération et le développement économique (OCDE) sur l'article 9 § 1 de la convention-modèle établie par cette organisation, dès lors que ces commentaires sont postérieurs à l'adoption des stipulations en cause;*")

[2] Dostupné on-line na https://www.bailii.org/ew/cases/EWHC/Ch/2006/117.html

[3] Dostupné on-line na https://www.bailii.org/uk/cases/UKHL/1980/6.html Lord Diplock mj. uvedl: „*Mí Lordi, mohu se mnohem stručněji zabývat "doktrínou" a "jurisprudencí". Komentáře učených autorů k textu úmluvy, na které se Vaše Lordstva odvolávají, byly zveřejněny až po uzavření úmluvy. Nepředcházely jí; delegáti je nemohli vzít v úvahu při schvalování textu. Pro soud, který vykládá úmluvu, mohou mít pozdější komentáře toliko hodnotu přesvědčivosti*" (v originále: „*My Lords, I can deal much more briefly with " doctrine" and "jurisprudence". Those commentaries by learned authors on the text of the Convention to which your Lordships have*

soudního dvora (*Verwaltungsgerichtshof*) ze dne 31. 7. 1996, sp. zn. 92/13/0172;[4] pro diskusi doktrinální srov. např. Lang, M. *Introduction to the Law of Double Taxation Convention*. 2 ed. Wien, LINDE VERLAG 2013, s. 50 násl.].

[57] NSS 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 NSS 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 článek 39 Vídeňské úmluvy, na vnitrostátní úrovni pak článek 63 odst. 1 písm. b) a článek 49 Ústavy]. I proto je třeba větší obezřetnosti, pokud se při výkladu použije pozdější verze komentáře.

[58] Inspirativní je v tomto směru rovněž zahraniční judikatura, jmenovitě kanadského federálního odvolacího soudu. Podle ní lze zohlednit i pozdější verze komentáře, pokud poskytují odůvodněný výklad určitého pojmu a nejsou v rozporu s komentářem, který byl aktuální v době uzavření mezinárodní smlouvy. Pozdější komentář je tedy užitečným výkladovým doplňkem, pokud názory v předchozím komentáři blíže osvětluje a rozvádí, nikoli popírá (*The Queen v. Prévost Car Inc*, 2009 FCA 57, [2010] 2 R. C. F. 65, bod 12).[5] S tímto názorem se NSS ztotožňuje.

[59] Přeneseno na nynější věc, pozdější komentáře vůbec neosvětlují obsah komentáře k článku 8 modelové smlouvy z roku 1977. Naopak, zcela 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.

[60] Ani teleologický výklad neumožňuje použití pozdějších komentářů. NSS 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. 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 [srov. k tomu rozhodnutí Mezinárodního soudního dvora ve věci *Dispute regarding*

---

been referred were published after the Convention had been concluded. They did not precede it; the delegates cannot have taken them into account in agreeing on the text. To a court interpreting the Convention subsequent commentaries can have persuasive value only …").

[4] ECLI:AT:VWGH:1996:1992130172.X01. „*Při výkladu smluv o zamezení dvojího zdanění je třeba poznamenat, že smluvní strany, pokud ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění přijmou text vzorové daňové úmluvy OECD, přisuzují jednotlivým ustanovením dvoustranné smlouvy obsah odpovídajícího ustanovení vzorové daňové úmluvy OECD; v důsledku toho se pro výklad smlouvy stává zvláště důležitým komentář Daňového výboru OECD k přijaté vzorové daňové úmluvě existující v době uzavření smlouvy o zamezení dvojího zdanění.*" (v originále: „*Bei der Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen ist zu beachten, daß Vertragsparteien, insoweit sie den Text des OECD-Musterabkommens in ein Doppelbesteuerungsabkommen übernehmen, der einzelnen Vorschrift des bilateralen Vertrages den Inhalt der korrespondierenden Vorschrift des OECD-Musterabkommens beimessen; dadurch erlangt der bei Abschluß eines Doppelbesteuerungsabkommens bestehende Kommentar des OECD-Steuerausschusses zum übernommenen Musterabkommen für die Auslegung des Abkommens besondere Bedeutung*").

[5] Dostupné on-line na https://publications.gc.ca/collections/collection_2011/cmf-fja/JU1-2-2010-2-1.pdf.

Navigational and Related Rights (Costa Rica v. Nicaragua), I.C.J Reports 2009, 213, body 63 a 64 a tam cit. starší judikatura].[6] Taková podmínka v nynějším případě chybí.

[61] Komentář k modelové smlouvě ovšem není jediným doplňkovým výkladovým prostředkem. Již výše v bodě [34] soud zdůraznil, že článek 32 Vídeňské úmluvy obsahuje jen demonstrativní výčet podpůrných prostředků. NSS 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 (srov. Dörr, O. Article 32. in: Dörr, O. - Schmalenbach, K. (eds.) *Vienna Convention on the Law of Treaties. A Commentary.* 2nd edition. Berlin: Springer, 2018, s. 626-627).

[62] Analýza městského soudu ukázala, že Česko a Korea 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: *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.

[63] NSS 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 Česko a Korea zahrnout příjmy z pronájmu nevybaveného letadla již dříve, mohly tak učinit například přijetím výkladového prohlášení podle článku 31 odst. 3 písm. a) Vídeňské úmluvy.

IV. Závěr a náklady řízení

[64] NSS tak uzavírá, že příjmy z pronájmu nevybaveného letadla bez posádky spadaly pod článek 12 odst. 2 a 3, nikoli pod článek 8 česko-korejské smlouvy o zamezení dvojího zdanění (č. 124/1995 Sb.). Protože NSS vykládal mezinárodní smlouvu, musel ji vykládat podle pravidel mezinárodního práva. Po použití obecného výkladového pravidla NSS zjistil, že příjem z pronájmu nevybaveného letadla není ziskem z provozování letadla v mezinárodní dopravě. Tento závěr si chtěl ověřit, použil proto doplňkové výkladové prostředky. Ty mají své místo tehdy, pokud plní svůj účel, tj. potvrzují správnost výkladu, odstraňují případné nejednoznačnosti či brání zřejmé nerozumnosti. Nemohou ale měnit či nahrazovat samotný text mezinárodní smlouvy. Zatímco komentáře buď svoji funkci neplnily, nebo rozsah smluvního výrazu nepřípustně rozšiřovaly, odlišná textace nové smlouvy z roku 2020 pomohla potvrdit správnost výkladu sporného výrazu, jak jej provedly daňové orgány a městský soud.

[65] Kasační stížnost není důvodná, NSS ji proto zamítl (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

---

[6] Dostupné on-line na https://www.icj-cij.org/sites/default/files/case-related/133/133-20090713-JUD-01-00-EN.pdf.

[66] Stěžovatelka neuspěla, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; žalovanému pak žádné náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. prosince 2023

L. S.

Zdeněk Kühn v. r.
předseda senátu