



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Markéty Fialové a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **J. K.**
bytem X
zastoupená advokátem Mgr. Liborem Kapalínem
sídlem Na Příkopě 18, 110 00 Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2022, č. j. 14239/22/5200-10422-711919,
ve věci daně z příjmů fyzických osob,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 4. 2022, č. j. 14239/22/5200-10422-711919 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně advokáta Mgr. Libora Kapalína, sídlem Na Příkopě 18, 110 00 Praha.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj při vyhledávací činnosti zjistil, že žalobkyně v letech 2012 až 2014 pravidelně ve směnárnách v Olomouci a Praze směňovala vyšší částky valut

(EUR) na Kč a pravidelně ukládala na svůj bankovní účet částky několikanásobně převyšující limit stanovený v § 38g odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně proto dne 14. 8. 2015 vyzval žalobkyni k podání řádného daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob. Na to žalobkyně reagovala dne 31. 8. 2015 sdělením, že jí nevznikla daňová povinnost, protože nebyla daňovým rezidentem ani neměla zdanitelný příjem. Správce daně dne 15. 1. 2018 vyzval žalobkyni k odstranění vad jejího podání, které posoudil jako řádné daňové tvrzení, jež nebylo učiněno na předepsaném tiskopise. Tuto vadu odstranila žalobkyně dne 23. 1. 2018 podáním řádných daňových tvrzení na předepsaných tiskopisech s tím, že vykázala nulovou daňovou povinnost.

2. Dne 3. 5. 2018 zahájil správce daně daňovou kontrolu, při které se vedlo dokazování o tom, zda částky, které žalobkyně směňovala ve směnárnách, pocházejí z půjček přijatých žalobkyní, resp. z prodeje šperků, a zda byla žalobkyně daňovým nerezidentem. Žalobkyně to však dle správních orgánů neprokázala. Naopak bylo prokázáno, že směňované částky jsou příjmem z prostituce provozované žalobkyní v zahraničí. Jelikož žalobkyně nepředložila žádné evidence či doklady, na jejichž základě by bylo možné vyčíslit celkovou daň, stanovil správce daně daň podle pomůcek a po ukončení daňové kontroly vydal celkem tři platební výměry, jimiž žalobkyni stanovil daň z příjmů za rok 2012 (ve výši 740 715 Kč), za rok 2013 (ve výši 680 880 Kč) a konečně za rok 2014 (ve výši 757 514 Kč). Proti platebním výměrům brojila žalobkyně odvoláními, které žalovaný ve výroku označeným rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil.

B. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

3. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. Předně poukázala na porušení některých základních zásad ovládajících daňové řízení, neprovedení důkazů a tendenčnost jednání správních orgánů.
4. Následně se zaměřila na proces dokazování týkající se určení toho, zda peníze měněné ve směnárnách a následně vkládané na účet byly příjmem z prostituce z let 2012 až 2014 či z půjček, resp. prodeje šperků, které se uskutečnily před kontrolovaným obdobím. K tomu namítala, že svědecké výpovědi svědků K. a S. byly nesprávně vyhodnoceny jako účelové. Je absurdní, aby byla svědecká výpověď vyhodnocena jako nevěrohodná proto, že si svědek pamatoval detaily události, o níž vypovídal. Oba svědci vypovídali totožně v řízení před správcem daně i v řízení před civilním soudem. Z protokolu o jednání před civilním soudem žalovaný nadto na jednu stranu vycházel (stran výpovědi žalobkyně jako účastníka civilního řízení), na druhou stranu uvedl, že výpověď svědka zaznamenaná v protokolu sama o sobě nezakládá domněnku, že to, co svědek vypověděl, je pravda. Žalovaný navíc nezohlednil, že žalobkyně byla v civilním řízení vyslýchána jako účastník řízení, tj. bez odpovědnosti za případnou nepravdivou výpověď, a v daném řízení hájila svou čest a dobrou pověst, se kterou by se neslučovalo veřejné přiznání k provozování prostituce. Žalovaný též překročil svou pravomoc, když uvedl, že si žalobkyně měla zajistit svědky. Argumentace žalovaného ohledně toho, že na kupní smlouvě o prodeji šperků není podpis svědka, je nesmyslná. Právní řád takovou náležitost nepožaduje. Žalobkyně navíc vůbec nebyla povinna prokazovat původ peněžních prostředků ukládaných na účet, neboť § 38x a § 38y zákona o daních z příjmů se staly účinnými až od 1. 12. 2016 a na tuto věc proto nemohly retroaktivně dopadat. Pokud daňový subjekt tvrdí, že daňovou povinností zatížen není, musí správce daně prokázat opak. Prostředky, které žalobkyně měnila ve směnárně a vkládala na účet částečně

pocházely z prostituce, ale žalobkyně je získala ještě před rokem 2012. Částečně se jednalo o příjmy z půjček a z prodeje šperků.

5. Dále žalobkyně namítala, že nebyla daňovým rezidentem. Na území ČR se zdržovala přibližně měsíc v každém roce, jelikož svou příležitostnou výdělečnou činnost vykonávala v různých zemích světa, mezi nimi i v Panamské republice, kde měla v podnájmu byt, což doložila podnájemní smlouvou. V jiných zemích byt pronajatý neměla, neboť své služby poskytovala u zákazníků doma, resp. v hotelech. Žalovaný se nevypořádal s tím, že se žalobkyně v ČR zdržovala jen příležitostně, a to u kamarádů a v hotelech. Výjimečně požádala otce, aby u něj mohla přespát. Z těchto tvrzení nelze učinit závěr o existenci stálého bytu v ČR. Žalobkyně neměla úmysl zdržovat se na území ČR trvale a nebyla zde 183 dnů v roce. Z bankovních účtu hradila žalobkyně pouze nezbytné platby. Zdravotní pojištění si hradila z formálních důvodů pouze v minimální možné výši. Skutečnost, že žalobkyně nevlastnila v zahraniční žádný účet neznamená, že se v zahraničí nezdržovala. I kdyby žalobkyně ve směnárně každý měsíc měnila peníze, stačilo by jí k tomu 12 dnů pobytu na území ČR. Pro věc je irelevantní, že žalobkyně vlastní na území ČR nemovitosti a motorové vozidlo. V daňovém přiznání neuvedla, že není rezidentem, protože o této skutečnosti nebyl daňový poradce informován.
6. Poté žalobkyně namítala, že příjem z prostituce nepodléhá dani z příjmů. Tomu brání § 189 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „TrZ“). Stát by se totiž stal při výběru daní kuplířem, protože by měl prospěch z prostituce jiného. Zdanění prostituce navíc zakazuje Newyorská úmluva o potlačení obchodu s lidmi a vykořisťování prostituce druhých osob, kterou je ČR vázána. Žalovaný se k těmto námitkám nijak nevyjádřil s výjimkou konstatování, že samotná prostituce není trestná. To ale nebylo předmětem námitky. Ta se týkala zákonnosti zdanění prostituce.
7. V závěru vznesla žalobkyně námitky týkající se zvolených pomůcek.
8. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a zopakoval argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí, kterou krajský soud shrne v rámci vypořádání jednotlivých námitek.

C. Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Soud rozhodl bez jednání podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.
10. Pro tuto věc je podstatné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, které jednak vyplývá ze zákona a jednak se jím opakovaně zabýval NSS ve své judikatuře. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Je pak na správci daně, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně přitom není povinen prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou nepravdivé, k unesení jeho důkazního břemene postačí, když prokáže vážné a důvodné pochybnosti o jejich pravdivosti, věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. Uneseli správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad

účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reagující na pochyby o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63 a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

K identifikaci prostředků, které byly směňovány ve směnárnách

11. Předně k prvnímu okruhu námitek soud uvádí, že obecné konstatování, že správce daně postupoval tendenčně a porušil nejrůznější základní zásady upravující daňový proces, nelze považovat za žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Tím se totiž rozumí konkrétní (tj. ve vztahu k žalobkyni a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobkyně napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Líčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých *obvyklých* nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Nelze se spokojit ani s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtky (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Proto se soud uvedenými výtky nebude zabývat.
12. Žalobkyně v řízení tvrdila, že prostředky, které v letech 2012 až 2014 směňovala ve směnárnách, pocházejí z prodeje šperků, které měla prodat v roce 1999 R. P. za cenu 17,5 mil. Kč. Dále měly pocházet z půjček poskytnutých žalobkyni D. G. (dvě půjčky z května 2010 a dubna 2011 v celkové výši 1 350 000 EUR, které jí měl dotýčný předat v hotovosti v Praze) a z půjčky poskytnuté JUDr. M. K. (z března 2006, půjčeno 500 000 EUR, předáno v hotovosti). K tomu žalobkyně předložila písemné smlouvy, kvitanci o splacení půjčky JUDr. K. a navrhla výslechy svědků.
13. Správce daně vyslechl M. K. a J. S. a dospěl k závěru, že oba svědci sice ve svých výpovědích zmínili prodej šperků a existenci půjčky mezi žalobkyní a JUDr. K., jejich výpovědi však shledal nevěrohodné a účelové, protože si svědci nepravděpodobně pamatovali konkrétní věci, které znali jen z doslechu. Správci daně přišlo nepravděpodobné, že se svědci setkali v létě 2012 s žalobkyní v Olomouci společně s J. P., protože posledně jmenovaný měl v březnu 2012 žalobkyni fyzicky napadnout, což se následně řešilo v trestním řízení. Navíc mezi sebou vedou cca 10 soudních sporů. Celou věc též nelze ověřit u JUDr. K., který dne X zemřel. Z dědického řízení po JUDr. K. vyplynulo, že v soupisu aktiv pozůstalosti se nenacházela odpovídající částka, nemovitost ani zůstatek na účtu. Naopak na straně pasiv byla půjčka JUDr. K. ve výši 100 000 Kč. Prodej šperků R. P. nemůže dosvědčit, protože v květnu 2000 zemřel. Navíc uzavřená smlouva nebyla opatřena podpisem svědka. Z dědického řízení po R. P. bylo zjištěno, že v pozůstalosti se nenacházel žádný ze šperků, který měl od žalobkyně koupit. Samotná půjčka od D. G. se nejeví věrohodně. Žalobkyně nedokázala uvést, kde konkrétně si peníze převzala. Policie ČR a Ministerstvo zahraničních věcí nezjistili, že by osoba takového jména někdy překročila hranice ČR nebo požádala o vízum. Za účelové považuje správce daně i to, že se veškeré transakce odehrály v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně. Dále správce daně zjistil, že u ústního jednání v rámci civilního řízení vedeného u Okresního soudu v Olomouci pod sp. zn. 29 C 115/2014 žalobkyně uvedla, že si od roku 2011 vydělávala cca 650 tisíc Kč

měsíčně jako profesionální společnosti, že si nikdy nepůjčovala peníze od fyzických osob a že byla vždy finančně soběstačná. Dále uvedla, že prostředky získané v zahraničí v EUR pravidelně směňovala v ČR na Kč. Proto správce daně dospěl k závěru, že peníze směňované ve směnárnách v letech 2012 až 2014 jsou příjmem z prostituce, nikoliv z půjček, resp. prodeje šperků (str. 12 až 23 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný se se závěry správce daně ztotožnil (str. 7, 12 a 15 napadeného rozhodnutí).

14. Krajský soud předně uvádí, že správce daně nevyhodnotil výpovědi svědků K. a S. jako účelové pouze z toho důvodu, že si pamatovali detaily časově vzdálených událostí, o nichž vypovídali. Z výše uvedeného vyplývá, že se jednalo o jeden z mnoha důvodů, pro které jejich výpověď správce daně považoval za nevěrohodnou. Žalobkyně zmínila, že oba svědci vypovídali konzistentně i v civilním řízení. Soudu však není zřejmé, jaké konkrétní civilní řízení žalobkyně myslí. V žádném z protokolů z civilních řízení, které jsou založeny ve spise, výpověď těchto osob zachycena není.
15. Správce daně zpochybnil tvrzení žalované o původu prostředků, které byly směňovány ve směnárnách zejména protokolem o ústním jednání z civilního řízení. Vůči této úvaze správce daně žalobkyně vznesla toliko jedinou námitku, která však důvodná není. Krajskému soudu totiž není zřejmé, co by se mělo změnit na hodnocení správce daně, pokud by zohlednil, že žalobkyně v civilním řízení, z něhož správce daně vycházel, vypovídala jako účastník, tj. bez odpovědnosti za případnou nepravdivou výpověď a že v daném řízení hájila svou čest a dobrou pověst, se kterou by se neslučovalo veřejné přiznání k provozování prostituce. V civilním řízení žalobkyně o své činnosti vypovídala jako o činnosti *profesionální společnosti*. Tato okolnost ale nemůže mít na hodnocení protokolu z civilního řízení žádný vliv, protože pro správce daně bylo irelevantní, jak svou obživu v řízení před civilním soudem pojmenovala, koneckonců v daňovém řízení žalobkyně bez jakýchkoliv pochybností prokázala, že se prostitucí živila (str. 29 a 30 zprávy o daňové kontrole). Pro správce daně bylo důležité, že v civilním řízení potvrdila, že prostředky, které směňovala ve směnárnách z EUR na Kč, pocházely z této činnosti a že si od fyzických osob nikdy peníze nepůjčovala. Skutečnost, že prostředky vydělané v zahraničí žalobkyně směňovala ve dvou konkrétních směnárnách v ČR potvrdila také v řízení vedeném u Okresního soudu v Olomouci pod sp. zn. 16 C 593/2013 (str. 26 a 27 zprávy o daňové kontrole). Argumentace žalovaného týkající se podpisu svědka na smlouvě o prodeji šperků je vskutku nepatřičná. Na posouzení věci to však zjevně nemá vliv. Krajský soud má za to, že správce daně prokázal existenci vážných a důvodných pochybností o tom, že prostředky, které žalobkyně v letech 2012 až 2014 pravidelně směňovala ve směnárnách, pocházely z prodeje šperků a z půjček poskytnutých žalobkyni třetími osobami. Tyto pochybnosti již žalobkyně nevyvrátila.
16. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní, že by jí správce daně nepřípustně vyzýval k prokázání vzniku a původu příjmů dle § 38x zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení správce daně vůbec nepostupoval. Správce daně při vyhledávací činnosti zjistil, že žalobkyně prováděla každý měsíc pravidelné směny EUR na Kč a následně tyto částky vkládala na účet, přičemž jednotlivé částky přesahovaly limit, nad který je povinen poplatník podat daňové přiznání dle § 38g zákona o daních z příjmů. Na základě výzvy správce daně podala žalobkyně daňová přiznání. Jelikož správci daně vznikly pochybnosti o správnosti údajů v něm uvedených (tedy že neměla žádné zdanitelné příjmy), vyzval ji s ohledem na zjištěnou směnu peněžních prostředků podle § 92 daňového řádu k prokázání svých tvrzení. Podle uvedeného ustanovení může správce daně přenést na daňový subjekt důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem, které daňový subjekt sice netvrdí, ale vyvstala pochybnost o tom,

že je daňový subjekt tvrdit má. V tomto směru žalovaný ve svém vyjádření příhodně poukázal na rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2021, č. j. 5 Afs 256/2020-48, ve kterém se NSS detailně zabýval možnostmi správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání toho, že prostředky vkládané na účet byly zdaněny nebo zda jsou od daně osvobozeny. Jedná se o legitimní snahu správce daně ověřit, zda prostředky na účtu daňového subjektu byly zdaněny, případně z jakého důvodu se tak nestalo. Přestože prokázání této skutečnosti může v mnoha případech souviset s prokázáním původu prostředků, zásadní informací, kterou je daňový subjekt v daňovém řízení povinen poskytnout, je pouze moment zdanění či osvobození od daňové povinnosti (blíže srov. odst. 24 až 37 uvedeného rozsudku).

17. Nad rámec uvedeného je nutné dodat, že i kdyby správce daně postupoval dle uvedeného ustanovení, byla by argumentace žalobkyně nedůvodná. Výzva k prokázání vzniku a původu příjmů je procesním nástrojem, u kterého není vyloučena aplikace na zdaňovací období, které nastaly před účinnosti novely zákona, která tento institut do zákona o daních z příjmů vtělila, pokud dosud neuplynula lhůta pro stanovení daně (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 6. 2023, č. j. 1 Afs 141/2022-48). Není pravdivé ani tvrzení žalobkyně, že příjmy v jednotlivých letech nedosáhly částky 5 mil. Kč, jak požaduje § 38x zákona o daních z příjmů. Příjmy za jednotlivá období činily 6,5 až 7 mil. Kč (str. 35, 37 a 40 zprávy o daňové kontrole).
18. K namítanému nevyslechnutí svědků a překročení pravomocí správcem daně krajský soud uvádí, že žalobkyně neuvedla, jaký konkrétní svědek v řízení nebyl vyslechnut a není úkolem soudu, aby za žalobkyni domýšlel její argumentaci. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně nevyslechl hned několik svědků, přičemž vždy svůj postup odůvodnil (str. 23 a 33 zprávy o daňové kontrole). Vůči obsahu tohoto odůvodnění žalobkyně žádné konkrétní námitky nevznesla.

K daňové rezidenci žalobkyně

19. Podle § 2 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že *poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby. Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, nebo daňovými nerezidenty.*
20. Žalobkyně před zahájením daňové kontroly a v celém jejím průběhu tvrdila, že nebyla daňovým rezidentem ČR. V daňových přiznáních však neuvedla zemi, jejímž rezidentem byla. Vyjádření žalobkyně učiněná v průběhu řízení se dají shrnout tak, že se v ČR zdržovala příležitostně (přibližně měsíc v roce) a přespávala v hotelech a u kamarádů. Na adrese trvalého pobytu, kde bydlí její otec, se zdržovala jen výjimečně. Jinak pobývala v různých zemích v zahraničí, kde však nevladla žádný byt ani dům a pobývala na rozličných místech (např. v hotelech). Za stálý byt by se dal považovat ten, který měla pronajatý v Panamské republice (vyjádření ze dne 15. 3. 2016, 15. 6. 2018 a ze dne 17. 12. 2018).
21. Žalobkyně, ačkoliv ji k tomu žalovaný vyzval (např. výzva ze dne 4. 9. 2018), nedokázala uvést žádné konkrétní skutkové okolnosti, ze kterých by bylo možné vůbec usoudit, kterého státu byla žalobkyně v posuzovaném období rezidentem. Jediné konkrétnější tvrzení bylo, že za stálý byt lze považovat ten pronajatý v Panamské republice. Ani tato skutečnost však sama o sobě nesvědčí o rezidentuře v Panamské republice. Podle čl. 4 bodu 1 písm. a) smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi ČR a Panamskou republikou, vyhlášené pod č. 91/2013 Sb. m. s., je totiž daňovým rezidentem Panamské republiky ta fyzická osoba, která se zdržuje v této zemi déle než 183 dnů během kalendářního roku a pobírá zdanitelný příjem ze zdrojů umístěných v Panamské republice. Žalobkyně však nedokázala uvést

absolutně žádné konkrétní tvrzení, ze kterého by vyplývalo, že se v této zemi vůbec kdy nacházela, natož po tak dlouhou dobu a navíc, že zde pobírá zdanitelný příjem (na podávání daňových priznání v zahraničí se správce daně žalobkyně výslovně tázal, avšak ta uvedla, že je nikde nepodává). Lze tak uzavřít, že žalobkyně neunesla ani břemeno tvrzení ohledně domicilu v Panamské republice ani v jiném státu, protože v řízení vždy jen obecně uvedla, že pobývala na různých místech v různých zemích (tvrzení o pronajatém bytě v Paříži neprokázala, protože součástí spisu žádná nájemní smlouva na byt v Paříži není). Potom je logické, že nemohla ani unést břemeno důkazní, které ji ohledně této otázky tížilo podle § 92 odst. 3 daňového řádu. To se sice snažila žalobkyně vysvětlit tím, že nebyla povinna vést žádné evidence, avšak k prokázání svého domicilu v jiném státě mohla žalobkyně předložit jakékoliv důkazní prostředky. Těžko se však předkládají důkazní prostředky, když žalobkyně nebyla s to uvést ani žádné konkrétní tvrzení, které by mohla prokazovat.

22. Žalovaný tak dospěl ke správnému závěru, že žalobkyně neunesla břemeno důkazní ohledně svého tvrzení, že je daňovým nerezidentem v ČR. V řízení navíc bylo zjištěno (str. 24, 25, 31 a 32 zprávy o daňové kontrole a str. 13 a 14 napadeného rozhodnutí), že:
- žalobkyně měla v ČR evidován trvalý pobyt,
 - vlastní v ČR několik bankovních účtů, avšak v zahraničí žádný a z českých účtů hradí běžné výdaje (inkaso, splátky úvěrů),
 - pravidelně každý měsíc osobně prováděla směnu peněz ve směnárnách,
 - ke dni 30. 6. 2016 vlastnila v ČR 13 nemovitostí (dům, byt, garáž, pozemek), avšak v zahraniční žádnou nemovitost nevlastnila,
 - v ČR vlastnila průběžně 9 motorových vozidel a ke dne 31. 8. 2016 vlastní 3 vozidla,
 - neprokázala, kde se v zahraničí zdržovala, avšak uvedla, že se do ČR pravidelně vracela, navíc u ústního jednání ve věci 29 C 115/2014 žalobkyně uvedla, že žije týden v ČR a týden v zahraničí.

Tyto skutečnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu představují vážné a důvodné pochybnosti o pravdivosti již tak nanejvýš obecného tvrzení o tom, že žalobkyně byla daňovým nerezidentem ČR. Nad rámec toho, co uvedly správní orgány, lze také poukázat na protokol o hlavním líčení v trestní věci vedené u Okresního soudu v Olomouci pod sp. zn. 7 T 27/2012. Ten zachycuje výpovědi žalobkyně a svědků, z nichž vyplývá, že žalobkyně přinejmenším počátkem roku 2012 bydlela v ČR na ulici X v X. Z vyjádření žalobkyně v daňovém řízení (ze dne 15. 3. 2016) vyplývá, že na této ulici vlastní byt. Jelikož nebylo prokázáno, že žalobkyně v letech 2012 až 2014 byla daňovým nerezidentem, tak logicky musela být daňovým rezidentem ČR. Jiná možnost s ohledem na dikci § 2 odst. 1 zákona o daních z příjmů neexistuje.

23. Podle názoru soudu nebyl žalovaný v této situaci povinen prokazovat, že žalobkyně byla daňovým rezidentem ČR. Obecně totiž může být prokázání domicilu daňového subjektu na území ČR prakticky nemožné. Správce daně by totiž musel prokázat, že se daňový subjekt převážně zdržuje na území ČR, což by vedlo k nutnosti zpětně prokázat prakticky každodenní činnost daňového subjektu.
24. Případně by správce daně musel prokázat, že daňový subjekt měl na území ČR bydliště. Bydlištěm na území ČR se podle § 2 odst. 4 věta druhá zákona o daních z příjmů rozumí *místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat*. Stálým bytem se rozumí byt (dům), který je daňovému subjektu

kdykoli k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní, či pronajatý. Stálost bytu mimo jiné znamená, že daňový subjekt může místo užívat neustále (nepřetržitě), a nikoliv jen příležitostně pro účely krátkodobého pobytu, jako je rekreace, vzdělávací kurzy či krátkodobé pobyty související s podnikatelskými aktivitami apod. Podstatné pro posouzení stálosti bytu je tedy možnost poplatníka daný byt užívat bez jakéhokoliv omezení. Je třeba zdůraznit, že možnost byt užívat neznamena povinnost nepřetržitě fyzické přítomnosti v tomto bytě. Jedná se pouze o možnost využívat byt podle vlastního uvážení (rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014, č. j. 7 Afs 120/2014-68). Úmysl daňového subjektu zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. pokud v něm žije rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (srov. rozsudek NSS 16. 7. 2018, č. j. 10 Afs 195/2017-57).

25. S ohledem na uvedené by také prokázání bydliště na území ČR bylo pro správce daně takřka nemožné, zejména v případech, kdy daňový subjekt nebude vlastníkem nemovitosti vhodné k bydlení. Správce daně by totiž musel prokázat, že daňový subjekt má k dispozici konkrétní byt (jinak by nemohl prokázat, že má daňový subjekt kdykoliv byt k dispozici). To je v případě pouhého nájmu takřka nemyslitelné.
26. S ohledem na uvedené proto daňový řád v § 92 odst. 3 stanoví, že prokázání tvrzení, které je daňový subjekt povinen uvádět v daňových přiznáních, mezi něž patří tvrzení o daňovém nerezidentství, leží na bedrech daňového subjektu, který nejlépe může prokázat své rezidentství. Námitka žalobkyně je s ohledem na výše uvedené nedůvodná.

K možnosti zdanit příjmy plynoucí z prostituce

27. Se správcem daně lze souhlasit v tom, že zákon o daních z příjmů neobsahuje definici příjmu. Z judikatury NSS vyplývá, že za příjem podléhající předmětné dani je nutné pokládat navýšení majetku daňového poplatníka. Musí se jednat o příjem skutečný, nikoliv zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136, č. 843/2006 Sb. NSS).
28. Že by snad příjmy z prostituce nebyly skutečné, žalobkyně v celém řízení ani v žalobě nezpochybnila. V průběhu celého daňového řízení však namítala, že příjem plynoucí z prostituce nemůže být předmětem daně z příjmů. Konkrétně zejména v odvoláních vůči platebním výměrům namítala, že § 189 odst. 1 alinea 2 TrZ upravující trestný čin kuplířství zakazuje kořistění z prostituce provozované jinou osobou, k čemuž by při zdanění došlo. Dále namítala, že zdanění prostituce brání Newyorská úmluva o potlačení obchodu s lidmi a vykořisťování prostituce druhých osob z roku 1951, k níž ČR přistoupila v roce 1958 a je jí vázána. Tato úmluva ukládá státům, které jí podepsaly, aby zrušily veškerá reglementační opatření na úrovni zákona či administrativního postupu. Takovým administrativním postupem by pak podle žalobkyně bylo i rozhodnutí o stanovení daně z příjmu plynoucího z prostituce (str. 8 všech tří odvolání).
29. Žalovaný k této námitce v napadeném rozhodnutí uvedl pouze to, že příjem z prostituce je příjmem z šedé ekonomiky a v zákoně o daních z příjmů neexistuje žádné ustanovení, které by tento příjem od daně osvobodilo či jej ze zdanění vyjmul. Jelikož samotná prostituce zakázána není, nejedná se o příjem z trestné činnosti. Proto podléhá dani z příjmů. Tím se žalovaný dle svého tvrzení vypořádal také s argumentací týkající se toho, že by se

v případě zdanění takového příjmu samotný stát stal kuplířem (odst. 88 a 89 napadeného rozhodnutí; naprosto totožně se vyjádřil správce daně na str. 32 zprávy o daňové kontrole).

30. Podle krajského soudu se ale žalovaný s uplatněnou námitkou nevypořádal. Podle ustálené judikatury NSS se musí odvolací správní orgán vypořádat s odvolacími námitkami účastníka. Pokud se s těmi stěžejními námitkami nevypořádá, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (srov. např. rozsudky NSS ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71, ze dne 3. 5. 2012, č. j. 7 Afs 34/2012-61 nebo ze dne 29. 10. 2020, č. j. 1 Afs 68/2020-31). Žalovaný se ale žádným způsobem (ani implicitně) nevypořádal s naprosto zásadní argumentací žalobkyně, v níž namítala, že zdanění příjmů plynoucích z prostituce brání shora zmíněná Newyorská úmluva o potlačení obchodu s lidmi a vykořisťování prostituce druhých osob z roku 1951. Žalobkyně přitom v odvoláních podrobně argumentovala tím, proč tato úmluva brání zdanění těchto příjmů.
31. Jako věcně nedostatečný hodnotí krajský soud také způsob, jakým se žalovaný vypořádal s námitkou, dle níž brání zdanění příjmů plynoucích z prostituce § 189 TrZ vymezující trestný čin kuplířství. Žalovaný k tomu uvedl pouze to, že příjem z prostituce není příjmem z trestné činnosti, proto nemůže být stát kuplířem. To ale nebylo podstatou uplatněné námitky. Žalobkyně totiž nenamítala, že by prostituce byla právem zakázaná. Podstata námitka tkvěla v tom, že stát by vybráním daně z příjmu plynoucího z prostituce slovy trestního zákoníku *kořistil z prostituce provozované jiným* (srov. § 189 odst. 1 alinea 2 Trz).
32. S ohledem na uvedené hodnotí krajský soud námitku nepřezkoumatelnosti jako důvodnou. Žalovaný se v dalším řízení bude zabývat předně tím, zda je shora zmíněná mezinárodní smlouva součástí právního řádu ČR ve smyslu § 5 odst. 1 daňového řádu a čl. 10 Ústavy a pokud ano, zda z jejího obsahu skutečně vyplývá, že je nepřípustné zdanit příjmy plynoucí z prostituce. K námitce týkající se trestného činu kuplířství se žalovaný bude zabývat obsahem pojmu *kořistí* a posoudí, zda by bylo možné zdanění příjmu z prostituce považovat za trestný čin, resp. zda ustanovení § 189 TrZ fakticky brání zdanění takového příjmu.

D. Závěr a náhrada nákladů řízení

33. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Jelikož dosud nebylo postaveno najisto, zda příjmy plynoucí z prostituce podléhají dani z příjmů, je předčasné, aby se soud zabýval námitkami žalobkyně, které se týkaly stanovení daně podle pomůcek.
34. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žalovaný byl s ohledem na úspěch žalobkyně ve věci zavázán k náhradě jí účelně vynaložených nákladů. Ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč. Dále zahrnují odměnu advokáta za poskytnuté úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“) v podobě přípravy a převzetí zastoupení a podání žaloby. Za každý úkon náleží zástupci žalobkyně odměna podle § 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve výši 3 100 Kč, tj. celkem 6 200 Kč. Za každý úkon právní služby náleží zástupci žalobkyně paušální náhrada účelně vynaložených výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, tj. celkem 600 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, přiznal mu soud její náhradu ve výši 21 % počítaných z částky 6 800 Kč. Náklady související s podáním návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě soud nepovažoval za

účelné, protože žalobkyně s tímto návrhem nebyla úspěšná. Celkové náklady žalobkyně tedy činí 11 228 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Olomouc 8. listopadu 2023

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu