



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **J. K.**, zast. Mgr. Liborem Kapalínem, advokátem se sídlem Na Příkopě 857/18, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2022, čj. 14239/22/5200-10422-711919, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 8. 11. 2023, čj. 60 Af 21/2022-55,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4 114 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Libora Kapalína, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je především zdanění příjmů z činnosti žalobkyně (prostituce, eskort). Nejvyšší správní soud se však zabýval pouze tím, zda je rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné.

[2] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále „správce daně“) vyměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob podle pomůcek za zdaňovací období 2012 ve výši 740 715 Kč, za zdaňovací období 2013 ve výši 680 880 Kč a za zdaňovací období 2014 ve výši 757 514 Kč. Dospěl totiž k závěru, že žalobkyně nezdaniла příjmy z prostituce (eskortu) daní z příjmů.

Proti těmto výměrům se žalobkyně odvolala. Žalovaný odvolání zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou. Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci v záhlaví uvedeném rozsudkem napadené rozhodnutí zrušil. Dospěl k závěru, že je nepřezkoumatelné. Žalobkyně totiž v odvolacím řízení namítala, že příjem z prostituce nemůže být předmětem daně z příjmů. Svá tvrzení odůvodnila zejména tím, že kořistění z prostituce je trestným činem dle § 189 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. Dále namítala, že zdanění prostituce brání Úmluva o potlačení obchodu s lidmi a vykořisťování prostituce druhých osob z roku 1951 (dále „Newyorská úmluva“), k níž Česká republika přistoupila v roce 1958 a je jí vázána. Tato úmluva dle ní ukládá povinnost státům, které ji 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 příjmů plynoucích z prostituce. Žalovaný se ale žádným způsobem (ani implicitně) nevypořádal s touto naprosto zásadní argumentací žalobkyně.

[4] Jako věcně nedostatečný zhodnotil krajský soud způsob, jakým se žalovaný vypořádal s námitkou, dle níž brání zdanění příjmů plynoucích z prostituce také § 189 trestního zákoníku, vymezující trestný čin kuplířství. Žalovaný k tomu uvedl pouze to, že příjem z prostituce není příjmem z trestné činnosti, proto stát nemůže být při zdanění prostituce kuplířem. To ale nebylo podstatou uplatněné námitky. Žalobkyně totiž nenamítala, že by prostituce byla právem zakázaná. Podstata námitky tkvěla v tom, že by stát vybráním daně z příjmů plynoucích z prostituce kořistil z prostituce provozované jiným, čímž by se dopustil trestného činu. Proto krajský soud shledal námitku nepřezkoumatelnosti jako důvodnou.

[5] Žalovaného zavázal zabývat se v dalším řízení tím, zda je Newyorská úmluva součástí právního řádu ČR ve smyslu § 5 odst. 1 daňového řádu a čl. 10 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) a pokud ano, zda z jejího obsahu skutečně vyplývá, že je nepřípustné zdanit příjmy plynoucí z prostituce. V rámci námitky týkající se trestného činu kuplířství se má zabývat obsahem pojmu kořistí a posoudit, zda by bylo možné zdanění příjmu z prostituce považovat za trestný čin, resp. zda ustanovení § 189 trestního zákoníku fakticky brání zdanění takového příjmu. S ostatními oddělitelnými námitkami se krajský soud neztotožnil.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[6] Žalovaný (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Tvrdí, že se se všemi odvolacími námitkami vypořádal, byť jen stručně. V napadeném rozhodnutí totiž předestřel svoji úvahu ohledně zdanění prostituce a uzavřel, že je nutné tyto příjmy zdanit. I krajský soud jeho závěry v napadeném rozhodnutí citoval. Uznává, že v napadeném rozhodnutí výslovně nezmínil Newyorskou úmluvu. Jeho postoj ke zdanění prostituce je ovšem zřejmý, a proto lze z napadeného rozhodnutí dovodit, proč dílčí námitky shledal nedůvodné. K závěru krajského soudu ohledně trestného činu kuplířství uvedl, že věcná nedostatečnost nemůže vést k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Výtku o věcné nedostatečnosti považuje za nemístnou a nepochopitelnou. Námitku žalobkyně lze vystihnout tak, že zdaněním prostituce by stát spáchal trestný čin. S ní se vypořádal v bodě 89 napadeného rozhodnutí, když uvedl, že prostituce není žádným

pokračování

zákonem zakázána ani povolena, a proto se nemůže jednat o příjem z trestné činnosti. Navíc uvedl, že možnost pro zdanění prostituce je v našem právním řádě zakotvena, čímž se vypořádal s tvrzením, že by se stát stal kuplířem v případě zdanění prostituce. Dle stěžovatele krajský soud pouze zbytečně „slovičkaří“ a zaměřuje se na to, že výslovně nepoužil slovo „kořistit“. K tomu se stěžovatel odkázal na komentář k trestnímu zákoníku, z něhož dovozuje, že zdaněním prostituce nemůže docházet ke kořistění.

[7] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že stěžovatel nároky na přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí zlehčuje. Přijetí jeho pojetí požadavků kladených na přezkoumatelnost správního rozhodnutí by vedlo k tomu, že by správní orgány nemusely svá rozhodnutí odůvodňovat a účastníci řízení by si je museli dovozovat z výroku rozhodnutí. Stěžovatel se Newyorskou úmluvou vůbec nezabýval. I v komentáři k trestnímu zákoníku citovaném stěžovatelem je pachatel trestného činu dle § 189 trestního zákoníku vymezen velmi široce, tudíž by se měl vztahovat i na zdanění prostituce. Dále tvrdí, že se krajský soud a stěžovatel nevypořádali s její námitkou spočívající v tom, že se v České republice vedou veřejné politické diskuse o tom, zda by se prostituce neměla regulovat a příjmy z ní zdaňovat. Závěr těchto diskusí je vždy ten, že prostituci nelze zdaňovat. Zdanění prostituce by tak bylo v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Krajský soud se k podstatě sporu, tedy k otázce, zda je možné prostituci zdanit, nevyjádřil. Z jeho argumentace však lze dovodit, že na ni má stejný názor, jako žalobkyně. Požádala také Nejvyšší správní soud, aby se vyjádřil i k podstatě sporu, tedy zejména k otázce možného zdanění prostituce. Ve druhém vyjádření popsala postup stěžovatele v dalším řízení po zrušujícím rozsudku a přiložila související dokumenty. Má za to, že druhé rozhodnutí stěžovatele je nezákonné, nepřezkoumatelné a překvapivé. Proto opětovně požádala o to, aby se Nejvyšší správní soud vyjádřil k základu sporu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Stěžovatel se s krajským soudem neztotožňuje v tom, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

[10] Jen řádně a srozumitelně odůvodněné výroky správního rozhodnutí mohou být po věcné stránce podrobeny soudnímu přezkumu. Z § 75 odst. 2 s. ř. s. vyplývá, že soud v mezích žalobních bodů přezkoumává napadené výroky rozhodnutí, a nikoliv jejich odůvodnění. Jen z odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí však lze dovozovat, z jakých skutkových a právních důvodů vycházel správní orgán při formulaci výroku soudem přezkoumávaného rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 100/2014-25, bod 28). Není-li z odůvodnění zřejmé, proč odvolací orgán nepovažoval za důvodnou argumentaci účastníka řízení a proč jeho námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, je takové rozhodnutí nepřezkoumatelné zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho nesouhlasu (rozsudek NSS ze dne 16. 6. 2010, čj. 9 As 11/2010-80)

[11] Žalobkyně v odvolání namítla, že Česká republika je vázána Newyorskou úmluvou. Tvrdila, že tato úmluva zavazuje smluvní strany, aby zrušily veškerá reglementační opatření, ať již na úrovni zákona či administrativního postupu. Zároveň uvedla, že postupem správce

daně dojde k zajištění příjmu státu z příjmů z prostituce jiné osoby, čímž by se stát podílel na obchodu s lidským tělem. Proto měla za to, že prostituci nelze zdanit.

[12] Z uvedené rekapitulace je zřejmé, že žalobkyně odvolací námitkou mířila právě na to, že zdanění prostituce je v rozporu s Newyorskou úmluvou. Stěžovatel se touto námitkou výslovně nezabýval, což ani nespornuje. Má však za to, že vysvětlil, proč příjmy z prostituce zdaněny být mají, čímž se implicitně s odvolací námitkou vypořádal. S tím však Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Stěžovatel k dané námitce totiž uvedl pouze to, že zákon o daních z příjmů neobsahuje ustanovení, dle něž by příjmy z prostituce byly vyjmuty z předmětu daně či osvobozeny. Dále uvedl, že prostituci žádný zákon nezakazuje ani nepovoluje. Nemůže se proto jednat o příjem z trestné činnosti. Žalobkyně uvedenou námitkou ovšem poukazovala na mezinárodní smlouvu, kterou je dle ní Česká republika vázaná. Z té dovozovala zákaz zdanění prostituce. Stěžovatel se tak měl zabývat tím, zda skutečně lze z Newyorské úmluvy zákaz zdanění prostituce dovodit, zda je tato mezinárodní smlouva přímo aplikovatelná dle čl. 10 Ústavy, případně zda by z ní bylo nutné vycházet alespoň v rámci mezinárodně právně konformního výkladu dle čl. 1 odst. 2 Ústavy. Těmito otázkami se však stěžovatel nezabýval. Pokud by totiž byly například splněny podmínky přednostní aplikace mezinárodní smlouvy podle čl. 10 Ústavy a z Newyorské úmluvy by skutečně vyplýval zákaz zdanění prostituce, neobstálo by tvrzení stěžovatele o tom, že zákon o daních z příjmů zdanění prostituce výslovně nezakazuje, a proto se má zdaňovat. Za těchto okolností by nebylo ani rozhodné to, zda česká právní úprava prostituci zakazuje či povoluje. Proto nelze vyjádření stěžovatele považovat za implicitní vypořádání odvolací námitky. Z uvedeného je naopak zřejmé, že se stěžovatel stěžejní námitkou žalobkyně výslovně nezabýval a jeho vypořádání nikterak nedopadá na danou námitku. Proto se Nejvyšší správní soud ztotožnil s krajským soudem v tom, že napadené rozhodnutí je v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[13] Druhým zrušovacím důvodem byla dle krajského soudu „věcná nedostatečnost“ vypořádání odvolací námitky, dle které zdanění příjmů z prostituce brání § 189 trestního zákoníku. Stěžovatel tvrdí, že závěr o věcné nedostatečnosti vypořádání námitky nemůže vést k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Nesouhlasí ani s tím, že jeho vypořádání je věcně nedostatečné.

[14] Krajský soud shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné i co se týče vypořádání námitky, dle které zdanění příjmů z prostituce brání § 189 trestního zákoníku. Na tom nic nemění, že v bodě 31 napadeného rozsudku namísto toho použil pojem „věcně nedostatečné“. V daném bodě dospěl k závěru, že se stěžovatel nevypořádal s podstatou odvolací námitky. To jednoznačně odpovídá právě vadě nepřezkoumatelnosti. Proto také v bodě 32 krajský soud uvedl, že shledal námitku nepřezkoumatelnosti jako důvodnou. Tomuto výkladu svědčí také závazný právní názor krajského soudu, dle kterého je stěžovatel povinen se v dalším řízení zabývat pojmem „kořistí“ a posoudit, zda § 189 trestního zákoníku fakticky brání zdanění takového příjmu.

[15] Odkaz stěžovatele na rozsudek NSS ze dne 11. 3. 2015, čj. 1 As 229/2014-48, bod 19 je nepřiléhavý. V něm Nejvyšší správní soud v dané věci konstatoval, že i kdyby bylo možné určitě nedokonalosti v rozhodnutí žalovanému vytknout, nejedná o nedokonalosti takové intenzity, které by měly za následek nepřezkoumatelnost tohoto rozhodnutí. Rozhodnutí

pokračování

žalovaného proto shledal přezkoumatelné. V nyní posuzované věci se však stěžovatel nevypořádal s podstatou odvolací námitky, z čehož je zřejmé, že se jedná o vadu natolik intenzivní, že způsobila nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. V tom se obě věci liší.

[16] Stěžovatel má dále za to, že podstatu námitky uchopil správně. Ani této námitce však NSS nepřisvědčil. Podstata odvolací námitky spočívala v tom, že dle žalobkyně by se stát zdaněním prostituce dopustil trestného činu kuplířství. K této námitce stěžovatel v bodě 89 napadeného rozhodnutí konstatoval pouze to, že prostituci žádný zákon formálně nezakazuje ani nepovoluje, a proto se nemůže jednat o příjem z trestné činnosti. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu v tom, že se stěžovatel nevypořádal s podstatou uplatněné námitky. Žalobkyně nesporeovala to, že příjem z prostituce není příjem z trestné činnosti. Podstata její námitky naopak spočívala v tom, že kořistění z prostituce provozované jiným je trestné a zdanění prostituce, která sama o sobě trestná není, považuje za kořistění, což trestné je. Právě z toho dovozovala to, že příjmy z prostituce nelze zdanit. Stěžovatel se však s touto námitkou nevypořádal, a to ani implicitně. Jeho odůvodnění totiž nevysvětluje, z jakého důvodu nelze považovat zdanění prostituce za kořistění ve smyslu § 189 trestního zákoníku. Uvedl pouze to, že příjmy z prostituce nejsou příjmy z trestné činnosti. To však nikterak nevyvrací tvrzení žalobkyně, že zdanění prostituce je nutné považovat za kořistění ve smyslu § 189 trestního zákoníku. Proto se odůvodnění napadeného rozhodnutí mívá s odvolací námitkou. Ostatně v logice argumentace žalovaného by to znamenalo, že ani samo kořistění, které jednoznačně odpovídá definici v § 189 trestního zákoníku, nemůže být trestné, protože sama prostituce není trestná.

[17] Z těchto důvodů nelze přisvědčit stěžovateli v tom, že se s argumentací žalobkyně vypořádal, a to ani implicitně. Tyto závěry nemůže zvrátit ani rozsáhlá citace stěžovatele z komentáře k trestnímu zákoníku. Nedostatek odůvodnění rozhodnutí vydaného ve správním řízení totiž nemůže být dodatečně zhojen případným podrobnějším rozbohem právní problematiky učiněným až v kasační stížnosti podané proti rozhodnutí soudu, jímž bylo správní rozhodnutí zrušeno jako nepřezkoumatelné pro nedostatky v odůvodnění (rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2004, čj. 3 As 51/2003-58).

[18] Nejvyšší správní soud pro úplnost doplňuje, že žalobkyně v odvolání rovněž tvrdila, že politické diskuse vždy dospějí k závěru, že zdanění prostituce není možné, a také proto je postup správce daně v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Obsahově totožné tvrzení vznesla také v žalobě. Zároveň tvrdí, že se jím stěžovatel ani krajský soud nezabývali. Nejvyšší správní soud k uvedenému konstatuje, že se toto tvrzení, které uvedla v odvolání i v žalobě, je zcela obecné. Žalobkyně nikterak nekonkretizovala to, z jakých politických diskusí by měl tento závěr plynout, či jak jí na základě politické diskuse mohlo vzniknout legitimní očekávání. Tento text tak vyznívá jen jako úvod či naopak dovětek k dalším, konkrétně formulovaným námitkám. Takto obecné tvrzení proto nelze ani považovat za odvolací či žalobní námitku. Stěžovatel ani krajský soud proto nepochybili, pokud se tímto tvrzením výslovně nezabývali.

[19] Nejvyšší správní soud k žádosti žalobkyně o meritorní posouzení sporných otázek dodává, že se jimi v tuto chvíli nemůže zabývat. Bude totiž předně na stěžovateli, aby se těmito otázkami zabýval v dalším řízení a její námitky přezkoumatelně vypořádal.

Pokud by se k uvedeným otázkám věcně vyjádřil jako první Nejvyšší správní soud, bylo by daňové řízení i řízení před krajským soudem zcela bezpředmětné. Tímto postupem by NSS navíc upřel účastníkům řízení možnost brojit proti závěrům krajského soudu kasační stížností. Tím by je fakticky zbavil práva na podání mimořádného opravného prostředku podle soudního řádu správního. Nejvyšší správní soud nemůže vzít v potaz ani postup stěžovatele či nové rozhodnutí o odvolání v dalším řízení. Předmětem soudního přezkumu v tomto řízení je totiž v záhlaví uvedený rozsudek krajského soudu, potažmo jím přezkoumávané rozhodnutí stěžovatele. Žalobkyně může proti novému rozhodnutí opětovně brojit žalobou u krajského soudu, což podle vlastního vyjádření také učinila. Nejvyššímu správnímu soudu v tomto řízení nepřísluší hodnotit zákonnost postupu stěžovatele v dalším řízení či nového rozhodnutí. Při přezkoumání rozhodnutí totiž musí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Proto NSS neprovedl důkazy, které žalobkyně ve vyjádřeních předložila.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Ze shora uvedených důvodů proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[21] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně naopak úspěšná byla. Přísluší jí proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

[22] Náklady řízení o kasační stížnosti představuje odměna advokáta. Ta zahrnuje jeden úkon právní služby spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], a činí v dané věci 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Nejvyšší správní soud neopominul, že žalobkyně podala také druhé vyjádření. V něm však nově pouze poukazovala na postup stěžovatele v dalším řízení. Jelikož se zjevně nejedná o relevantní otázky v tomto řízení (bod [19]), náhrada nákladů řízení jí za tento úkon nepřísluší. Náklady řízení před Nejvyšším správním soudem tedy celkem představovaly 3 400 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, zvyšuje se výše uvedená částka o 21% sazbu této daně, tj. o 714 Kč. Náklady řízení před Nejvyšším správním soudem tedy celkem představovaly 4 114 Kč.

[23] Tuto částku je stěžovatel povinen žalobkyni zaplatit k rukám jejího zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

8 Afs 281/2023-56

Petr Mikeš
předseda senátu