



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Markéty Fialové 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 13. 3. 2024, č. j. 7846/24/5200-10422-713023,  
ve věci daně z příjmů fyzických osob,

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 3. 2024, č. j. 7846/24/5200-10422-713023 **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 31 674 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

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

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 vyzval žalobkyni k podání řádného daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob. Žalobkyně podala řádná daňová tvrzení s tím, že vykážala nulovou daňovou povinnost.

2. Dne 3. 5. 2018 zahájil správce daně daňovou kontrolu, při které se vedlo dokazování ohledně toho, zda částky, které žalobkyně směňovala ve směnárnách, pocházejí z půjček přijatých žalobkyní, resp. z prodeje šperků, nebo zda se jedná o příjem z prostituce provozované v zahraničí. Rovněž bylo prováděno dokazování týkající se skutečnosti, zda byla žalobkyně daňovým nerezidentem. Žalobkyně dle správních orgánů svá tvrzení neprokázala. Bylo prokázáno, že směňované částky jsou příjmem z prostituce provozované žalobkyní v zahraničí. Jelikož žalobkyně nepředložila žádné evidence či doklady, na základě kterých by bylo možné vyčíslit celkovou daň, stanovil správce daně daň pomocí 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 byly rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 4. 2022, č. j. 14239/22/5200-10422-711919 zamítnuty.
3. Žalobkyně brojila proti posledně uvedenému rozhodnutí žalobou, které krajský soud vyhověl a rozsudkem ze dne 8. 11. 2023, č. j. 60 Af 21/2022-55 (dále jen „zrušující rozsudek“) rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2022 zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Kasační stížnost žalovaného proti němu byla zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 14. 11. 2024, č. j. 8 Afs 281/2023-53. Ve zrušujícím rozsudku krajský soud dospěl k závěru, 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 v minulosti. Naopak dle krajského soudu bylo ve správním řízení prokázáno, že tyto prostředky pocházely z prostituce. Dále krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala své tvrzení, že by byla daňovým nerezidentem. Krajský soud nicméně souhlasil s žalobkyní, že se žalovaný přezkoumatelně nelyžoval s námitkami ohledně toho, že zdanění příjmů z prostituce brání Newyorská úmluva o potlačení obchodu s lidmi a vykořisťování prostituce druhých osob, kterou je ČR vázána (dále jen „Newyorská úmluva“) a také § 189 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „TrZ“). Soud proto uložil žalovanému, aby se s těmito námitkami přezkoumatelně vypořádal.
4. Žalovaný se věcí znovu zabýval a rozhodnutím ze dne 9. 2. 2024, č. j. 4190/24/5200-10422-713023 zrušil platební výměr, kterým byla stanovena daň z příjmů za rok 2012 a řízení zastavil pro uplynutí prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Dále napadeným rozhodnutím změnil platební výměr, jímž žalobkyni správce daně stanovil daň z příjmů za rok 2013 ve výši 680 880 Kč tak, že vyměřenou daň navýšil na 922 599 Kč, a dále změnil platební výměr, jímž správce daně žalobkyni stanovil daň z příjmů za rok 2014 ve výši 680 880 Kč tak, že vyměřenou daň navýšil na 913 998 Kč.

### B. Žaloba a vyjádření žalovaného

5. Žalobkyně se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí. V žalobě předně uvedla, že napadené rozhodnutí je překvapivé, protože před jeho vydáním bylo žalobkyni upřeno právo vyjádřit se k otázce závaznosti Newyorské úmluvy, aplikace § 189 TrZ a k otázce legitimního

očekávání žalobkyně stran zdanění příjmů z prostituce. Žalovaný se totiž v písemnosti ze dne 5. 2. 2024, kterou žalobkyni seznámil s novým právním názorem, k uvedeným otázkám nevyjádřil.

6. Dále se žalobkyně 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, proto použila eufemismus společnosti. Totéž se týká období, ve kterých žalobkyně pobývala v zahraničí, i tvrzení stran půjček. Žalovaný též překročil svou pravomoc, když uvedl, že si žalobkyně měla zajistit svědky. 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.
7. 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.
8. Poté žalobkyně namítala, že její činnost spočívala v poskytování pohlavního styku za úplatu. Již správce daně na str. 30 zprávy o daňové kontrole dospěl k závěru, že žalobkyně provozovala prostituci a že se v této věci jedná o příjmy z prostituce. K témuž závěru dospěl i žalovaný v prvním svém rozhodnutí, proto nedošlo k žádné změně názoru na základě zrušujícího rozsudku. Žalobkyně pro tuto činnost neměla živnostenské ani jiné oprávnění. Takové oprávnění ani vydat nelze. Stát by totiž v takové situaci kořistil z prostituce ve smyslu § 189 TrZ a stal by se kuplířem. Rovněž tomu brání Newyorská úmluva a její Závěrečný protokol, ke kterému se žalovaný nevyjádřil a jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné. K Newyorské úmluvě Československo přistoupilo v roce 1958. Tato úmluva nebyla dosud vyhlášena ve sbírce zákonů. Žalobkyně však poukázala na čl. 1 odst. 2

Ústavy, na základě kterého má ČR dodržovat mezinárodní závazky. To se musí projevit při výkladu závazků dle této úmluvy podle vnitrostátního práva. Skutečnost, že se ČR cítí být vázána Newyorskou úmluvou, vyplývá z vládního návrhu zákona ze dne 20. 7. 2005, jímž vláda navrhla Poslanecké sněmovně, aby vyslovila souhlas s výpovědí této úmluvy a jejího závěrečného protokolu. To však Poslanecká sněmovna zamítla. Z poslanecké diskuse vyplynulo, že bez vypovězení této úmluvy není možná regulace prostituce ani její zdanění. Spolu s návrhem na vyslovení souhlasu s výpovědí uvedené úmluvy byl předložen Poslanecké sněmovně návrh zákona na regulaci prostituce a důvodová zpráva k němu uvádí, že prozatím (myšleno do přijetí návrhu zákona) mj. nejsou řešeny platby daní z prostituce a že tento návrh odporuje Newyorské úmluvě. Také z vyjádření vrcholných politiků vyplývá, že zdaněním prostituce by se stát stal *pasákem*. Skutečnost, že příjmy z prostituce nepodléhají dani z příjmů, je z popsanych důvodů součástí legitimního očekávání žalobkyně a předvídatelnosti práva. Ze skutkové podstaty kuplířství upravené v § 189 TrZ dle žalobkyně nevyplývá, že by pachatel musel být účasten činnosti prostitutky před či v době jejího provozování. Naopak uvádí, že postačí, že z činnosti prostitutky vědomě těží. Zdanění příjmů z prostituce by dle žalobkyně bylo rozporné také s Mezinárodní úmluvou o potírání obchodu se zletilými ženami z 11. října 1933 (č. 32/1936 Sb. z. a n.).

9. V závěru vznesla žalobkyně námitky týkající se zvolených pomůcek a kategorizace příjmů z prostituce.
10. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu zamítnout. Předně uvedl, že ze zrušujícího rozsudku vyplynulo, že soud považuje příjmy žalobkyně za příjmy z prostituce, nikoliv za příjmy z činnosti profesionální společnosti tak, jak je posoudil správce daně, resp. žalovaný v prvním rozhodnutí. Žalovaný proto nově posoudil příjmy v souladu s tímto právním názorem soudu, což se projevilo na změně druhu příjmů. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu bylo povinností žalovaného seznámit žalobkyni s odlišným právním názorem stran druhu dosažených příjmů a umožnit jí, aby se k tomu vyjádřila. Nebylo povinností žalovaného seznámit žalobkyni s názorem na její odvolací námitky, které dle názoru krajského soudu nebyly přezkoumatelně vypořádány. Ve vztahu ke zbylým námitkám žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, které soud pro přehlednost zmíní v hodnotící části rozsudku.
11. U jednání účastníci toliko odkázali na svá dřívější vyjádření a uvedli, že považují za nesporný obsah Newyorské úmluvy a dále skutečnost, že tato nabyla platnosti dne 25. 7. 1957, že k ní Československo přistoupilo v roce 1958 a že dosud nebyla ratifikována.

### C. Posouzení věci krajským soudem

12. 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.
13. Úvodem krajský soud předesílá, že vázán svými závěry vyslovenými ve zrušujícím rozsudku stran toho, že příjmy žalobkyně pocházely z prostituce a že žalobkyně neprokázala, že by nebyla rezidentem ČR. Ohledně těchto otázek již neexistuje prostor pro jakoukoliv polemiku, protože nedošlo k podstatné změně skutkového stavu ani k takovému vývoji judikatury, který by musel zdejší soud respektovat (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 5. 2024,

č. j. 9 As 66/2023-72, č. 4615/2024 Sb. NSS, odst. 22 a násl.). Argumentace žalobkyně k těmto otázkám je totožná s předchozí žalobou, proto je i hodnocení krajského soudu totožné.

*Obecně k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení*

14. 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 daňového řádu *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. Unese-li 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*

15. 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 výtkami (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 výtkami nebude zabývat.
16. 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. Správce daně vyslechl M. K. aj. S.
17. Správce daně 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 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

Shodu s prvpisem potvrzuje M. Ch.

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 25. 10. 2013 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 společnice, 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. 30 zprávy o daňové kontrole).

18. Krajský soud předně uvádí, že správce daně nevyhodnotil výpovědi svědků K. a S. jako účelové pouze z toho důvodu, že si pamatovali detaily 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.
19. 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 společnice*. 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 prostitutí živila (viz dále). 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.

Shodu s prvním podpisem potvrzuje M. Ch.

20. Pro úplnost je vhodné doplnit, že žalobkyně sice u jednání v civilních soudních řízeních (viz str. 25 až 27 zprávy o daňové kontrole) svou činnost označila jako činnost *profesionální společnosti*. Krajský soud souhlasí s žalobkyní, že se jednalo spíše o eufemismus, protože pro ženu může být poněkud nepříjemné veřejně v rámci úředního jednání přiznat, že se živí jako prostitutka a poskytuje pohlavní styk za úplatu (shodně též odst. 67 nyní napadeného rozhodnutí). Tato vyjádření jsou v podstatě také jediným důkazem o tom, že žalobkyně vykonávala činnost *profesionální společnosti*. Tento důkaz je nicméně nutné hodnotit ve vzájemné souvislosti s ostatními. O tom, že se žalobkyně prostitucí živila, svědčí vyjádření bývalého přítele žalobkyně R. P. zachycené v protokolu na str. 26 zprávy o daňové kontrole, který její činnost v zahraničí označil jako prostituci. Ten s ohledem na skutečnost, že s žalobkyní vedl mnoho soudních sporů a jejich vzájemné vztahy byly velmi vyhrocené (o čemž svědčí fyzické napadení žalobkyně panem P.), neměl při popisu obživy žalobkyně tolik taktu a označil ji bez příkras. Rovněž to jednoznačně podporují fotografie a videa, které žalobkyně do spisu doložila 10. 8. 2020 (str. 29, 30, 32 a 33 zprávy o daňové kontrole). Stejně tak protokol o výslechu žalobkyně sepsaný francouzskou policií, ve kterém se sice žalobkyně označila za *escort girl*, ale z dalšího textu je nanejvýš jasné, že se jednalo o činnost osoby poskytující pohlavní styk za úplatu (v protokolu žalobkyně popisuje, že po ní klient chtěl, ať se převleče do vyzývavého spodního prádla a když tak učinila, měla s klientem pohlavní styk, za který jí předem zaplatil). Proto soud již ve zrušujícím rozsudku označil činnost žalobkyně jako prostituci, a tedy i její příjmy jako příjmy z prostituce. Nyní napadené rozhodnutí je vystavěno na tomtéž závěru.
21. 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).
22. 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 účinností 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).

23. K namítanému nevyslechnutí svědků a překročení pravomocí správcem daně krajský soud uvádí, že žalobkyně neuvedla, jaký konkrétní svědek v řízení nebyl vyslechnut. 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 tomu žalobkyně žádné konkrétní námitky nevznesla.

*K daňové rezidenci žalobkyně*

24. 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.*
25. Žalobkyně před zahájením daňové kontroly a v celém jejím průběhu tvrdila, že nebyla daňovým rezidentem ČR. V daňových priznáních však neuvedla zemi, jejímž byla rezidentem. 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).
26. 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 nesevřídčí o rezidentuře v Panamské republice. Podle čl. 4 bodu 1 písm. a) smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi ČR a Panamskou republikou (vyhlášená 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 žalobkyni výslovně tázal, avšak ta uvedla, že jej 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. Žalobkyně ale mohla k prokázání svého domicilu v jiném státě předložit jakékoliv důkazní prostředky. Těžko se však předkládají důkazní prostředky, když žalobkyně nebyla s to uvést ani žádné konkrétní tvrzení, které by vůbec mohla prokázat.
27. 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:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

- 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.

28. Jelikož nebylo prokázáno, že žalobkyně v letech 2012 až 2014 byla daňovým nerezidentem, logicky musela být daňovým rezidentem ČR. Jiná možnost s ohledem na dikci § 2 odst. 1 zákona o daních z příjmů neexistuje.
29. 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.
30. 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. Stalost 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 stalosti 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).
31. S ohledem na uvedené by 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.

32. 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*

33. Žalovaný se měl na základě závazného pokynu krajského soudu vyjádřeného ve zrušujícím rozsudku zabývat možnou aplikací Newyorské úmluvy a tím, zda zdanění prostituce brání § 189 TrZ upravující skutkovou podstatu trestného činu kuplířství.
34. Žalovaný se těmito otázkami zabýval v odst. 118 až 126 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že Newyorská úmluva nebyla nikdy zveřejněna ve sbírce zákonů, resp. sbírce mezinárodních smluv, nestala se tak součástí právního řádu ve smyslu čl. 10 Ústavy, a to ani dle předchozích ústav. Dále žalovaný uvedl, že Newyorská úmluva sice potírá jak nucenou, tak dobrovolnou prostituci, nicméně závazky z ní plynoucí se dosud neprojevíly v právním řádu. Uvedená úmluva tak zdanění příjmů z prostituce nebrání. K námitce, že by se zdaněním prostituce stal stát osobou, která by kořistila z prostituce ve smyslu § 189 TrZ, žalovaný uvedl, že z judikatury Nejvyššího soudu vyplývá, že z prostituce kořistí ten, kdo provozování prostituce nějakým způsobem umožňuje. Stát však aktivně nijak nepřispívá k provozování prostituce a nevyžaduje úplatu za to, že umožňuje výkon prostituce. Stát pouze požaduje, aby prostitutí získané prostředky byly řádně zdaněny jako jakékoliv jiné. Výběr daní proto nelze považovat za kořistění. Následně žalovaný uzavřel, že prostituce není zakázaná, nejedná se o příjem z trestné činnosti a zákon o daních z příjmů její zdanění nevyklučuje.
35. Krajský soud má za to, že žalovaný dostal závaznému právnímu názoru vyslovenému ve zrušujícím rozsudku a přezkoumatelně se s popsánými námitkami žalobkyně vypořádal.
36. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní, že by se žalovaný dopustil procesního pochybení. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
37. Žalovaný změnil svůj právní názor stran povahy příjmů žalobkyně, v důsledku čehož došlo ke změně druhu příjmů ve smyslu zákona o daních z příjmů a současně i ke zvýšení daňové povinnosti. Správně proto výzvou ze dne 5. 2. 2024 umožnil žalobkyni, aby se k této změně, která byla ve zmíněné výzvě podrobně vysvětlena, vyjádřila. Tím zcela dostal požadavkům § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně se mýlí, pokud se domnívá, že měl žalovaný seznámit žalobkyni se svým názorem na její odvolací námitky, se kterými se v rámci prvního rozhodnutí o odvolání nedostatečně vypořádal. Taková povinnost ze shora citovaného ustanovení nevyplývá.
38. Nyní krajskému soudu nic nebrání v tom, aby přezkoumal závěr žalovaného, že příjmy z prostituce podléhají dani z příjmů. Názor žalovaného považuje krajský soud za nesprávný.
39. Podle čl. 10 Ústavy platí, že *vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní*

*smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.* Na citovaný článek navazuje § 37 odst. 1 zákona o daních z příjmů, který stanoví, že *mezinárodní smlouvou se pro účely daní z příjmů rozumí mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu České republiky.*

40. Mezi účastníky není sporu o tom, že Newyorská úmluva není součástí právního řádu ČR, protože nikdy nebyla publikována ve sbírce zákonů, resp. sbírce mezinárodních smluv či jejich historických ekvivalentech. Tato skutečnost však nebrání tomu, aby byla tato úmluva, resp. její smysl a účel, zohledněna při hodnocení nyní sporné otázky, jak již naznačil NSS v rozsudku ze dne 14. 11. 2024, č. j. 8 Afs 281/2023-53, odst. 12.
41. Podle čl. 1 odst. 2 Ústavy platí, že *Česká republika dodržuje závazky, které pro ni vyplývají z mezinárodního práva.* Smyslem citovaného ustanovení je recepce základní zásady mezinárodního práva o poctivém plnění mezinárodních závazků. Jinak řečeno, zatímco tato mezinárodněprávní zásada vyvolává povinnost státu jako celku dodržovat své mezinárodněprávní závazky, její převedení do normy ústavního pořádku ČR vyvolává její bezprostřední použitelnost ve vnitrostátním právním řádu. Subjekty českého práva se mohou tudíž nezprostředkovaně dovolávat toho, aby jednotlivé orgány veřejné moci, jejichž chování se přičítá státu, vůči nim příslušný mezinárodněprávní závazek dodržely. Citované ustanovení dále představuje interpretační pokyn pro veřejnou moc a imperativ určený Parlamentu, aby nepřijímal zákony, jež by státu znemožnily jeho mezinárodněprávní závazky dodržet. Na citované ustanovení je rovněž nutné nahlížet jako na pomyslnou branku, jejímž prostřednictvím mohou na český právní řád působit z mezinárodního práva nejen mezinárodní smlouvy, na něž podrobněji pamatují čl. 10 až 10b Ústavy, ale i veškeré prameny mezinárodního práva, které tak mohou působit nepřímou. Povinnost respektovat všechny tyto prameny mezinárodního práva je ovšem povinností adresovanou orgánům veřejné moci. Nelze konstatovat, že by všechna pravidla mezinárodního práva, jimž se takto náš právní řád otevírá, byla přímo aplikovatelná stejným způsobem jako smlouvy podle čl. 10 Ústavy, tedy i v horizontálních vztazích mezi jednotlivci, nebo že by z nich plynuly povinnosti jednotlivců k orgánům veřejné moci. Na ně dopadnou z mezinárodního práva pouze ty závazky, které zároveň naplňují podmínky čl. 10 Ústavy. Nejde tedy o ustanovení inkorporační, ale toliko o příkaz adresovaný orgánům veřejné moci naplňovat v maximální možné míře závazky plynoucí z mezinárodního práva. Lze tak uzavřít, že citovaný odstavec plní v zásadě trojí funkci. Za prvé, převádí do českého práva významnou mezinárodněprávní zásadu o poctivém plnění mezinárodních závazků. Za druhé, zprostředkovaně otevírá vnitrostátní právo všem pramenům práva mezinárodního a komunitárního, byť důsledkem je pouze jejich maximální zohlednění ze strany orgánů veřejné moci, nikoli přímo inkorporace. Za třetí, je pak připomínkou všem orgánům veřejné moci, že závazky mezinárodního práva mají respektovat, neboť za jejich případné nerespektování bude činěna odpovědnou ČR jako celek. Tímto trojím způsobem tak komentované ustanovení zaručuje, že nedojde k situaci, kdy by České republice vznikl na úrovni mezinárodního práva závazek, ovšem žádný konkrétní orgán veřejné moci by se necítil povinným jej naplnit. Jinak řečeno, první z nich, který si uvědomí možné porušení mezinárodních závazků ČR svým jednáním, musí jednat tak, aby tomuto porušení zabránil, ať už jde o orgány legislativní, exekutivní, či soudní (srov. MOLEK, P. ŠIMÍČEK, V. In. ŠIMÍČEK, V., BAHÝLOVÁ, L., FILIP, J., MOLEK, P., PODHRÁZKÝ, M. *Ústava České republiky – komentář*. Linde, 2010, komentář k § 1, dostupné v systému ASPI).
42. K Newyorské úmluvě a jejímu zohlednění skrze čl. 1 odst. 2 Ústavy se vyjádřil také ÚS v nálezu ze dne 8. 3. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 69/04, N 44/44 SbNU 557, ve kterém v odst. 51

uvedl, že při interpretaci § 10 písm. a) zákona o obcích je třeba též vycházet z čl. 1 odst. 2 Ústavy, podle kterého Česká republika dodržuje závazky, které pro ni vyplývají z mezinárodního práva. Česká republika je vázána Úmluvou o potlačování obchodu s lidmi a potlačování prostituce druhých osob [OSN New York, 2. 12. 1949; Československá republika k ní přistoupila 14. 3. 1958 (dále jen "Newyorská úmluva")]. Tato úmluva považuje prostituci za zlo, které spočívá v obchodování s lidmi a jejich lidskou důstojností, což ohrožuje jednotlivce, rodinu i celou pospolitost. Smyslem této úmluvy je kromě jiného zákaz regulace prostituce a tím vlastně jejího uznání a schválení (srov. čl. 6 Newyorské úmluvy). Podle čl. 10 Ústavy jsou vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Ačkoli tato mezinárodní smlouva nebyla vyhlášena ve Sbírce zákonů a není tak mezinárodní smlouvou podle čl. 10 Ústavy, která je součástí právního řádu, nelze ji při interpretaci jednoduchého práva s ohledem na čl. 1 odst. 2 Ústavy pominout. I když mezinárodní smlouva není součástí českého právního řádu ve smyslu čl. 10 Ústavy, je třeba jednoduché právo, které připouští několikery výklad, interpretovat způsobem, který je souladný s mezinárodněprávními závazky České republiky. [...] Ústavní soud však obiter dictum poukazuje na to, že mezinárodní smlouvu, která nespĺňuje náležitosti čl. 10 Ústavy, nelze užít k popření jednoznačného ustanovení vnitrostátního práva. Pokud je ustanovení jednoduchého práva jednoznačné (lex clara), nelze aplikovat mezinárodní smlouvu, která není smlouvou podle čl. 10 Ústavy, nýbrž se má aplikovat nesporné ustanovení jednoduchého práva České republiky.

43. S žalovaným lze souhlasit v tom, že zákon o daních z příjmů neobsahuje výslovnou obecnou definici pojmu *příjem* a omezuje se na popis jednotlivých konkrétních forem příjmů (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136, č. 843/2006 Sb. NSS nebo z nynější doby rozsudek téhož soudu ze dne 3. 10. 2023, č. j. 8 Afs 370/2021-43, č. 4538/2023 Sb. NSS, odst. 20). Tento pojem tak musí být předmětem výkladu. V uvedených rozsudcích je vyložen tak, 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. Ani tato definice není vyčerpávající. Důvodová zpráva k zákonu o daních z příjmů (Federální shromáždění, tisk č. 1408, volební období 1990-1992) uvádí, že *předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy*. Proto také předmětem daně z příjmů nebudou příjmy získané trestnou činností, resp. činností, která by se přičila dobrým mravům, veřejnému pořádku apod.
44. Jelikož je pojem *příjem* nutné vždy v konkrétní situaci vyložit, nejedná se o *lex clara* a k výkladu tohoto pojmu může být využita za pomoci čl. 1 odst. 2 Ústavy i Newyorská úmluva. V její preambuli se uvádí, že *prostituce a zlo, které ji doprovází a které spočívá v obchodování s lidmi za účelem prostituce, jsou neslučitelné s důstojností a cti lidské bytosti a ohrožují blaho jednotlivce, rodiny a pospolitosti*. Čl. 1 stanoví, že *smluvní strany této Úmluvy se zavazují, že budou trestat každého, kdo, aby vyhověl chlípnosti někoho jiného 1. obstará, svádí nebo odvádí za účelem prostituce jinou osobu, a to i s jejím souhlasem, 2. využívá prostituce jiné osoby, a to i s jejím souhlasem*. Čl. 6 dále stanoví, že *každá smluvní strana této Úmluvy se zavazuje, že přijme všechna nutná opatření ke změně nebo zrušení každého platného zákona, nařízení nebo administrativního postupu, podle nichž všechny osoby, které provozují nebo jsou podezřelé z provozování prostituce, se podrobují speciální registraci, musí mít speciální průkaz nebo podléhají výjimečnému dozoru nebo ohlašovací povinnosti*.

45. Jak již uvedl ve shora citovaném nálezu ÚS, *[t]ato úmluva považuje prostituci za zlo, které spočívá v obchodování s lidmi a jejich lidskou důstojností, což ohrožuje jednotlivce, rodinu i celou společnost. Smyslem této úmluvy je kromě jiného zákaz regulace prostituce a tím vlastně jejího uznání a schválení (srov. čl. 6 Newyorské úmluvy).*
46. Podle názoru krajského soudu je výklad žalovaného, dle kterého je možné příjem z prostituce považovat za příjem ve smyslu zákona o daních z příjmů, rozporný s čl. 1 odst. 2 Ústavy a výkladem, který zastává ÚS. Prostituce sice není formálně zakázaná, ale není ani regulována, což by s ohledem na závazek plynoucí z Newyorské úmluvy nebylo možné. Zdaněním této činnosti by stát dal najevo, že prostituci považuje za řádnou činnost a jako takovou ji uznává a přinejmenším pomocí daní reguluje. Žalovaný správně uvedl, že Newyorská úmluva potírá i dobrovolnou prostituci (srov. výše citovaný čl. 1, ve kterém se pojednává o souhlasu osoby provozující prostituci). Potom ale není možné, aby stát danil činnost, kterou se zavázal potírat.
47. Nadto ÚS ve shora uvedeném nálezu (odst. 50) uvedl, že prostituce ohrožuje dobré mravy obecně a velice výrazně ohrožuje mravní výchovu dětí a mládeže. Prostitucí jsou extrémním způsobem dotčeny etické hodnoty. Zdejší soud nemá pochyb o tom, že nelze uzavřít platnou smlouvu, jejímž předmětem by bylo poskytnutí pohlavního styku za úplatu (srov. výše citovaná část důvodové zprávy). Taková smlouva by byla nepochybně absolutně neplatná pro rozpor s dobrými mravy (§ 580 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník).
48. Z těchto důvodů má krajský soud za to, že příjem z prostituce není příjmem ve smyslu daně z příjmů. Námitka žalobkyně je důvodná. S ohledem na to se krajský soud pro nadbytečnost dalšími námitkami nezabýval. Pro nadbytečnost nebylo nutné provádět ani důkazy navržené žalobkyní.

#### D. Závěr a náhrada nákladů řízení

49. 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.).
50. 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), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“), ve znění pozdějších předpisů v podobě přípravy a převzetí zastoupení, podání žaloby a účasti u jednání. Za přípravu a převzetí zastoupení náleží zástupci žalobkyně odměna podle § 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2024 ve výši 3 100 Kč za každý z nich, tj. celkem 6 200 Kč. Za účast u jednání soudu náleží zástupci žalobkyně odměna dle § 7 bod 6 a § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu ve znění od 1. 1. 2025 (při užití horní hranice tarifní hodnoty stanovení advokátním tarifem) ve výši 10 300 Kč. Za úkon právní služby náleží zástupci žalobkyně paušální náhrada účelně vynaložených výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč v případě prvních dvou úkonů (znění advokátního tarifu do 31. 12. 2024) a ve výši 450 Kč v případě třetího úkonu (znění advokátního tarifu od 1. 1. 2025), tj. celkem 1 050 Kč. Dále zástupci žalobkyně náleží náhrada za cestovné motorovým vozem z Prahy do Olomouce a zpět [celkem 564 km, spotřeba 5,5 l/100 km, motorová nafta při ceně 34,70

Kč/1 dle § 4 písm. c) vyhlášky č. 475/2024 Sb., náhradě ve výši 5,80 Kč/km dle § 1 písm. b) téže vyhlášky a při délce trvání 2 hodiny a 47 minut] ve výši 4 347,60 Kč a náhrada za promeškaný čas při této cestě (12 započatých půlhodin při sazbě 150 Kč za započatou půlhodinu dle § 14 odst. 3 advokátního tarifu ve znění od 1. 1. 2025) ve výši 1 800 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, přiznal mu soud její náhradu ve výši 21 % počítaných z částky 23 697,60 Kč. Celkové náklady žalobkyně tedy činí 31 674 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 4. února 2025

JUDr. Michal Jantoš v. r.  
předseda senátu