



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase, soudkyně Jitky Zavřelové a soudce Jana Kratochvíla v právní věci žalobkyně: **X**, zastoupená Mgr. Liborem Kapalínem, advokátem se sídlem Na Příkopě 857/18, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2024, čj. 7846/24/5200-10422-713023, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka Olomouc ze dne 4. 2. 2025, čj. 65 Af 4/2024-64,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka Olomouc ze dne 4. 2. 2025, čj. 65 Af 4/2024-64, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále též „správce daně“) při vyhledávací činnosti zjistil, že žalobkyně v letech 2012 až 2014 pravidelně směňovala ve směnárnách vyšší částky valut (EUR) na české koruny (CZK) a dále, že pravidelně ukládala na vlastní bankovní účty částky finančních prostředků ve výši násobků částek uvedených v § 38g odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), avšak daňová přiznání nepodávala. Správce daně proto žalobkyni vyzval k podání daňových tvrzení k dani z příjmů fyzických osob. Žalobkyně v reakci na tyto výzvy sdělila, že jí za předmětná zdaňovací období nevznikla daňová povinnost, neboť nebyla rezidentem ČR a nadto tento příjem pochází z výkonu činnosti prostituce, jenž není zdanitelným příjmem. Na další výzvu správce daně podala žalobkyně přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2012 až 2014, v nichž uvedla nulovou daňovou povinnost.

[2] Správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2012 až 2014. Návazně vydal celkem tři platební výměry, jimiž žalobkyni vyměřil 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).

[3] Platební výměry napadla žalobkyně odvoláními. Odvolání zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 4. 2022, čj. 14239/22/5200-10422-711919.

[4] Rozhodnutí žalovaného žalobkyně napadla žalobou u Krajského soudu v Ostravě – pobočka Olomouc (dále též „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 8. 11. 2023, čj. 60 Af 21/2022-55, žalobě vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že příjmy žalobkyně pocházely z prostituce a že byla daňovým rezidentem v České republice. Krajský soud však shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným v rozsahu posouzení otázky, zdali Úmluva o potlačování obchodu s lidmi a využívání prostituce druhých osob, přijatá dne 21. 3. 1950, která vstoupila v platnost dne 25. 7. 1951 (dále též „Newyorská úmluva“), resp. § 189 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále též „trestní zákoník“), který upravuje trestný čin kuplířství, brání zdanění příjmů z prostituce, a věc proto vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Návaznou kasační stížnost žalovaného zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 14. 11. 2024, čj. 8 Afs 281/2023-53.

[5] Rozhodnutím ze dne 9. 2. 2024, čj. 4190/24/5200-10422-713023, žalovaný zrušil platební výměr, kterým byla žalobkyni 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“).

[6] Rozhodnutím ze dne 13. 3. 2024, čj. 7846/24/5200-10422-713023, pak žalovaný změnil platební výměry, jimiž žalobkyni správce daně stanovil daň z příjmů za roky 2013 a 2014. Za rok 2013 navýšil vyměřenou daň na 922 599 Kč, za rok 2014 pak na 913 998 Kč. Souhrnně dovodil, že příjmy, které žalobkyně získala z výkonu dobrovolné (nenucené) prostituce (dále též „příjmy z prostituce“), podléhají zdanění. Zákon o daních z příjmů tyto příjmy ze zdanění nevylučuje, a ani je neosvobozuje. Podle žalovaného lze tyto příjmy podřadit pod § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. Žalobkyně však tyto příjmy nezdanila, proto správce daně nepochybil, pokud z nich vyměřil daň z příjmů. Podle žalovaného zdanění příjmů z prostituce nebrání Newyorská úmluva ani trestní zákoník. Prostituci v České republice žádný zákon nezakazuje, zákonná úprava postihuje pouze doprovodné jevy prostituce, o ty se však v dané věci nejednalo.

II.

[7] Žalobkyně napadla posledně označené rozhodnutí žalobou u krajského soudu, který jí v záhlaví uvedeným rozsudkem vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud nejdříve zopakoval své závěry z předcházejícího rozsudku, tedy že příjmy pochází z výkonu prostituce, a že žalobkyně byla daňovým rezidentem ČR. V další části rozsudku však krajský soud přisvědčil argumentaci žalobkyně o nemožnosti zdanění příjmů z prostituce. V tomto ohledu vyšel z nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 3. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 69/04 (dále též „nález sp. zn. Pl. ÚS 69/04“). V něm se Ústavní soud vyjádřil k postavení Newyorské úmluvy v právním řádu České republiky. Předně dovodil, že Newyorská úmluva nebyla vyhlášena a nestala se tak součástí právního řádu České republiky. I přesto je však podle názoru Ústavního soudu (jako v případě ostatních mezinárodních smluv se stejným postavením) nutné obsah této úmluvy zohlednit při interpretaci jednoduchého práva s ohledem na čl. 1 odst. 2 Ústavy. Z uvedeného postulátu platí výjimka v případě, že vykládané ustanovení tuzemského jednouchého práva

pokračování

je jednoznačné (*lex clara*), neboť mezinárodní smlouva, která se nestala součástí právního řádu, nemůže mít přednost před platnými právními předpisy. Krajský soud aplikoval tato východiska a dovodil, že spornou otázkou ve věci je interpretace pojmu *příjem* dle zákona o daních z příjmů. Krajský soud nepovažoval pojem příjem za *lex clara* ve smyslu nálezu sp. zn. Pl. ÚS 69/04, a proto naznal, že je tento pojem nutné vyložit způsobem konformním s obsahem Newyorské úmluvy. Z ní pak podle krajského soudu vyplývá nemožnost zdanění prostituce. Podle krajského soudu závěry žalovaného odporují i důvodové zprávě k zákonu o daních z příjmů (Federální shromáždění, tisk č. 1408, volební období 1990-1992), podle níž jsou *předmětem daně zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy*. Proto také předmětem daně z příjmů nemohou být příjmy získané trestnou činností, resp. z činností, které by se přičily dobrým mravům. Z uvedených důvodů krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc k dalšímu řízení žalovanému. Rozsudek krajského soudu (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je v plném znění dostupný na www.nssoud.cz a Nejvyšší správní soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů obsahově podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatel souhrnně nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že příjmy žalobkyně získané z výkonu dobrovolné prostituce nepodléhají zdanění podle zákona o daních z příjmů. Podle stěžovatele je zákon o daních z příjmů *lex clara*, neboť zřetelně vymezuje, které příjmy podléhají zdanění. Zákon o daních z příjmů ukládá zdanit všechny příjmy s výjimkou příjmů, které zákon ze zdanění vylučuje. Mezi ty však příjmy z prostituce nepatří. Krajský soud nadto neosvětlil, který článek Newyorské úmluvy konkrétně brání zdanění příjmů z prostituce. Z článků označených v rozsudku nemožnost zdanění příjmů z prostituce dovodit nelze. Čl. 1 cílí na potrestání osob, které využívají prostituce jiné osoby, nebo k ní svádí či ji obstarávají pro druhé, k čemuž však v dané věci nedošlo. Čl. 6 pak zakazuje, aby smluvní strany Newyorské úmluvy aplikovaly na osoby provozující prostituci speciální režimy regulace („speciální registrace, speciální průkaz, výjimečný dozor, nebo ohlašovací povinnosti“). Uvedené články tedy nezakazují zdanění prostituce, jak dovozuje krajský soud. Stěžovatel též nesouhlasí se závěrem, že ke zdanění prostituce by nebylo možné přistoupit s ohledem na rozpor s dobrými mravy. Přirovnání prostituce k výkonu trestné činnosti nepovažuje za přiléhavé. Prostituci zákon nezakazuje. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšími řízení.

[9] Žalobkyně podala vyjádření ke kasační stížnosti, ve kterém zopakovala obsah žaloby a vyslovila souhlas se závěry krajského soudu. I podle žalobkyně nelze pojem *příjem* považovat za *lex clara*. Žalobkyně souhlasila i s přirovnáním prostituce k trestné činnosti. Žalobkyně též upozorňuje, že v České republice v minulosti proběhlo několik veřejných diskuzí o prostituci a bylo navrženo, aby Česká republika od Newyorské úmluvy odstoupila, jinak nebude možné prostituci regulovat.

[10] Stěžovatel podal k vyjádření žalobkyně repliku, ve které nesouhlasil s vyjádřením žalobkyně. Setrval na své stížní argumentaci. Navrhl zrušení kasační stížností napadeného rozsudku.

IV.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Jádrem kasační argumentace představuje nesouhlas se závěry krajského soudu, který dovodil nemožnost zdanění příjmů získaných z prostituce. Stěžovatel je názoru, že i takové příjmy podléhají zdanění podle zákona o daních z příjmů, přičemž jejich zdanění nebrání ani Newyorská úmluva. Nejvyšší správní soud stěžovateli přisvědčil.

[14] Daň z příjmů představuje jeden ze základních pilířů českého daňového systému. Jedná se o přímou důchodovou daň (*in personam*), neboť je stanovena přímo poplatníkovi. Předmětem této daně jsou veškeré příjmy fyzických osob (§ 3) s výjimkou příjmů zákonem ze zdanění výslovně vyjmutých a příjmů osvobozených (Dráb, O. a kol.: *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. Wolters Kluwer, Praha 2021, s. 2 a násl.; Pelc, V. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2015, s. 22 a násl., či rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 10. 2000, sp. zn. 30 Ca 225/98).

[15] Je současně pravdou, že zákon o daních z příjmů neobsahuje obecnou definici pojmu příjem a omezuje se na popis jednotlivých (konkrétních) forem příjmů. V § 3 odst. 1 stanoví, které příjmy jsou předmětem daně [a) příjmy ze závislé činnosti (§ 6), b) příjmy ze samostatné činnosti (§ 7), příjmy z kapitálového majetku (§ 8), příjmy z nájmu (§ 9) a ostatní příjmy (§ 10)], v § 3 odst. 4 stanoví, které příjmy předmětem daně nejsou, a v § 4 pak taxativně vyjmenovává příjmy, které jsou od daně osvobozeny. Zákon o daních z příjmů dále zvláště u jednotlivých kategorií příjmů upravuje předmět daně (např. § 6 odst. 7 a § 7 odst. 10) i speciální režimy osvobození (např. § 6 odst. 9 a § 10 odst. 3).

[16] Ačkoliv tedy zákon o daních z příjmů pracuje s pojmem příjem, jeho obecnou definici nepodává. Obsah tohoto pojmu odvozuje od konkrétních hmotněprávně-daňových skutečností. Na tuto poměrně specifickou legislativně-technickou konstrukci upozorňuje i odborná literatura: „*Daňové zákony někdy nedefinují základní pojmy, s nimiž běžně pracují. Mnohdy je nutné jejich obsah dovozovat ze souvislostí. Slovem „příjem“ zákon o daních z příjmů označuje různé předměty daně; nevymezuje ho jako pojem, tedy jako obecné určení podstatných charakteristik různých daňověprávních skutečností (k povaze pojmu patří, že je definován, vymezen); obecné určení proto, že stejné či obdobné charakteristiky jsou vlastní více daňověprávním skutečnostem. Obecně lze označení „příjem“ charakterizovat jako přijaté plnění v podobě peněžní, nepeněžní, popřípadě i formou pekuniárně ocenitelné výhody, které je zákonem vymezeno jako daňověprávní skutečnost, přičemž společnou charakteristikou takových příjmů (daňověprávních skutečností) je, že jsou objektem daně. Zákon slovo (označení) „příjem“ ani pro celý zákon, ani pro jednotlivé druhy příjmů nedefinuje, u jednotlivých druhů příjmů obsah slova*

pokračování

charakterizuje hmotněprávními daňovými skutečnostmi“, (Pelc, V. *Daně z příjmů. Zákon s poznámkami a judikaturou*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 33).

[17] Obecnou definici pojmu *příjem* přinesla až judikatura správních soudů. V rozsudku ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136, č. 843/2006 Sb. NSS, zdejší soud dovodil, že za příjmy, které jsou předmětem zdanění (předmětem daně), lze považovat *navýšení majetku daňového poplatníka*. K tomu soud uvedl: „*Zákon č. 586/1992 Sb. přímou a přesně vyjádřenou obecnou definici pojmu ‚příjem‘ neobsahuje a omezuje se na popis jednotlivých konkrétních forem příjmů. Z důvodové zprávy k návrhu tohoto zákona (Federální shromáždění, tisk č. 1408, volební období 1990-1992) nicméně vyplývá, že ‚předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy. Rozsah příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, reaguje na potřebu vyloučení dvojího zdanění a na specifický charakter některých druhů příjmů, u nichž není i při tendenci k maximálně širokému daňovému základu účelné, aby byly zdaňovány. [...] Rozdělení příjmů podle hlavních pramenů odpovídá potřebě respektovat rozdíly při stanovení základu i při vybírání daně, které především z praktických důvodů bude rozdílné. Zdanitelným příjmem nebudou náhrady škod, při jejichž úhradě nedochází ke zvýšení poplatníkovy majetku, na rozdíl od náhrad za ztrátu příjmu (náhrad ušlého zisku, náhrad ušlé mzdy apod.)*“. *Z dikce citovaného zákona dále vyplývá, že základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi v příslušném zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (§ 5 odst. 1). Na základě výše uvedeného – a ve shodě s citovanými teoriemi – tak lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobně vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný, a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využité. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.*“

[18] Judikatura Nejvyššího správního soudu tedy za příjem považuje jakékoliv navýšení majetku, pokud se nejedná o navýšení zdánlivé. Lze současně přitakat tomu, že zákon výslovně vylučuje některé příjmy z předmětu zdanění (srov. např. § 3 odst. 4, § 6 odst. 7 a 11 zákona o daních z příjmů a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, čj. 5 Afs 68/2007-121, č. 1574/2008 Sb. NSS). Jak však dodává odborná literatura, i zde systematika zákona vychází z koncepce, že některé příjmy nepředstavují navýšení majetku: „*Na základě výše uvedeného a s přihlédnutím k filozofii zákona o daních z příjmů a jeho jednotlivým částem tak lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutné za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka. Zákon o daních z příjmů dále pozitivně i negativně vymezuje, které z příjmů jsou předmětem daně (jsou tedy oním ‚navýšením majetku‘), a vstupují proto do základu daně, a dani tak podléhají, a které nikoliv, neboť uvedené znaky nenesou, a příjmem ke zdanění proto nejsou. Zákon tak dává jasně najevo (ve vztahu ke zdanění příjmů fyzických osob v obecné rovině v § 3), které příjmy za navýšení majetku nepovažuje, a proto je ani nezahrnuje do povinnosti zdanění [...]*“, (Pelc, V. *Daně z příjmů. Zákon s poznámkami a judikaturou*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 34).

[19] Z uvedených důvodů nelze souhlasit s krajským soudem, že z tuzemské právní úpravy nelze dovodit definici pojmu *příjem*, resp. *zdanitelný příjem*.

[20] Jak již přitom soud naznačil výše, zákon o daních z příjmů ukládá fyzickým osobám zdanit všechny příjmy s výjimkou těch, které nejsou předmětem daně, resp. s výjimkou těch, které jsou od daně osvobozeny. Příjmy z výkonu dobrovolné prostituce však zákonodárce do těchto výčtů nezařadil. Příjmy pocházející z prostituce nejsou uvedeny v § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů ani v § 4 téhož zákona. Stejně tak nejsou explicitně vyloučeny z předmětu daně u jednotlivých příjmů (§ 6 až § 10 zákona o daních z příjmů). Zákon tedy takové příjmy nevylučuje z předmětu zdanění, ani je neosvobozuje (srov. i Kolman, P. Prostituci lze zdanit již dnes. In: *Veřejná správa*, 2006, č. 7: „Příjmy z této [...] činnosti podléhají dani z příjmu už i nyní. Nablédneme-li do stávajících daňových předpisů, zjistíme, že prostitutky a prostitutky nedisponují žádnou legální výjimkou a ze svého příjmu by měli platit daň z příjmu.“). Lze dodat, že zdanění v České republice podléhají i další společensky kontroverzní či potenciálně nebezpečné činnosti. V tomto ohledu lze uvést např. prodej alkoholu a tabáku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, čj. 7 A 124/2001-42, č. 247/2004 Sb. NSS), provoz hracích automatů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2024, čj. 9 Afs 95/2024-44), či provoz erotických *live video chatů* (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, čj. 7 Afs 62/2009-112, a ze dne 31. 3. 2016, čj. 2 Afs 265/2015-114).

[21] Nepřípadné jsou i závěry krajského soudu stran nemožnosti zdanit příjem z prostituce s ohledem na obsah Newyorské úmluvy.

[22] K této mezinárodní smlouvě se vyjádřil Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 69/04, č. 161/2007 Sb. V něm se zabýval zákonností obecně závazné vyhlášky města Ústí nad Labem č. 1/2004 k zabezpečení místních záležitostí veřejného pořádku, která v čl. 3 odst. 1 písm. c) zakazovala nabízení sexuálních služeb na všech veřejných prostranstvích obce. Ústavní soud v nálezu mj. uvedl, že prostituce je sociálně patologický jev, který podle historických zkušeností nelze zcela vymýtit. Prostituce přitom není upravena na zákonné úrovni a obce ji tak mohou regulovat na základě zmocnění obsaženého v § 10 písm. a) zákona o obcích. Taková regulace není v rozporu s Newyorskou úmluvou. K ní Ústavní soud uvedl, že: „*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 několiký výklad, interpretovat způsobem, který je souladný s mezinárodněprávními závazky České republiky. [...] Ústavní soud však obiter dictum poukazuje na to, že mezinárodní smlouvu, která nesplňuje 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. Toto pravidlo je významné při řešení otázky, zda existence Newyorské úmluvy zabraňuje obcím, aby pouze vymezily určité veřejné prostranství, na kterých může být prostituce nabízena. Tuto otázku však již § 10 písm. a) zákona o obcích řeší jednoznačně. Jasně z něj vyplývá, že obec může vymezit určitá veřejná prostranství, na kterých lze prostituci nabízet. V tomto ohledu je výklad uvedeného ustanovení zcela jasný a nelze jej zavrhnout jen odkazem na mezinárodní smlouvu, která nesplňuje náležitosti čl. 10 Ústavy. Lze tedy shrnout, že současná právní úprava dává obci na výběr, aby buď prostituci neupravovala vůbec, nebo ji na všech veřejných prostranstvích obce zcela zakázala, anebo aby negativně či pozitivně vymezila určitá veřejná prostranství, na kterých*

pokračování

lze prostituci nabízet“, (bod 51 nálezu ÚS). Tyto závěry jsou *mutatis mutandis* použitelné i pro souzenou věc.

[23] Lze tedy souhlasit s tím, že Ústavní soud v citovaném nálezu dovodil, že pokud by zákon nebyl *lex clara*, bylo by třeba při jeho interpretaci postupovat tak, aby byl výsledek interpretace konformní s obsahem Newyorské úmluvy, přestože se nestala součástí právního řádu České republiky. Nelze již však souhlasit s krajským soudem, že by na základě Newyorské úmluvy bylo možné dovodit vyloučení příjmů z prostituce z předmětu daně.

[24] V tomto ohledu krajský soud akcentoval preambuli, čl. 1 a čl. 6 Newyorské úmluvy.

[25] Newyorská úmluva v preambuli uvádí, že *prostituce a zlo, které ji doprovází a které spočívá v obchodu s lidmi za účelem prostituce, jsou neslučitelné s důstojností a ctí lidské bytosti a ohrožují blaho jednotlivce, rodiny a pospolitosti*.

[26] Podle čl. 1 Newyorské úmluvy *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*.

[27] Podle čl. 6 Newyorské úmluvy *se každá smluvní strana této Úmluvy 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*.

[28] V uvedených, krajským soudem akcentovaných článcích, nelze nalézt nic, co by mohlo být relevantní při výkladu pojmu *příjem*, resp. *zdanitelný příjem*, jejichž výkladem se soud zabýval výše. Úmluva definici uvedených pojmů nedává. Stejně tak výslovně nezakazuje zdanění příjmů z prostituce. Takový zákaz nelze dovodit ani výkladem. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně akcentuje, že při výkladu mezinárodních smluv je nutné postupovat v souladu s Vídeňskou úmluvou o smluvním právu (č. 15/1988 Sb.), která se stala součástí právního řádu České republiky. V rozsudku ze dne 7. 12. 2023, čj. 10 Afs 27/2023-76, č. 4556/2024 Sb. NSS, zdejší soud uvedl: „*Jak již napovídá samotná systematika Vídeňské úmluvy, při výkladu má přednost obecné výkladové pravidlo (srov. Šturma, P.; Čepelka, Č.; Balaš, V. Právo mezinárodních smluv. Praha: Aleš Čeněk 2011, s. 120). Toto obecné pravidlo v sobě obsahuje tři výkladové metody: metodu jazykovou (v souladu s obvyklým významem), systematickou či kontextuální (který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti) a teleologickou (s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy). Při výkladu se použijí všechny metody výkladu, avšak žádný z nich nemá přednost před druhým ani není důležitější než jiný.*“

[29] Podle názoru Nejvyššího správního soudu však ani na základě těchto výkladových metod nelze z Newyorské úmluvy dovodit nemožnost zdanění prostituce. Jazykovým výkladem k tomuto závěru nelze dojít z toho důvodu, že v Newyorské úmluvě absentuje jakákoliv zmínka o nemožnosti zdanění příjmů z prostituce. Ze stejného důvodu nelze nic dovodit ani metodou systematickou a kontextuální. Pokud jde o výklad zohledňující předmět a účel smlouvy, i tyto mají být patrně nejlépe ze samotného textu mezinárodní

smlouvy (Šturma, P.; Čepelka, Č.; Balaš, V. *Právo mezinárodních smluv*. Praha: Aleš Čeněk 2011, s. 111). Z článků úmluvy akcentovaných krajským soudem však nelze zákaz zdanění prostituce dovodit. Newyorská úmluva zákaz zdanění prostituce v označených člancích nezmiňuje. Z těchto článků vyplývá povinnost smluvních států přijmout preventivní opatření zamezující prostituci, resp. činit kroky k jejímu potlačení. Lze však pochybovat o tom, že by nezdanění příjmů z prostituce vedlo k tomuto cíli. Smyslem Newyorské úmluvy je prostituci potlačovat, a nikoliv vytvářet prostředí, ve kterém by prostituce byla (daňově) zvýhodněna oproti jiným výdělečným činnostem.

[30] Nejvyššímu správnímu soudu je současně známo, že byl opakovaně připravován zákonný rámec regulace prostituce, při kterém byla zvažována i otázka odstoupení od Newyorské úmluvy (srov. např. usnesení Poslanecké sněmovny ze dne 20. 10. 2005, ze 48. schůze 4. volebního období, č. 1939, dostupné na www.psp.cz). Uvedené návrhy však měly za cíl provést celkovou regulaci prostituce (vč. nutnosti registrace takové činnosti, dohledu nad ní atp.) a tím i eliminovat výkon nedobrovolné prostituce, resp. nepřípadné doprovodné jevy. K tomu lze odkázat na předkládací zprávu k návrhu vlády ČR na vypovězení Newyorské úmluvy (sněmovní tisk č. 1081/0), ve které se uvádí: *„Předkládaná právní úprava si klade za cíl zamezit případům nedobrovolné prostituce, a posílit ochranu ohrožených osob před zneužíváním a obchodováním za účelem sexuálního vykořisťování. Úprava nepřipouští vykonávání prostituce osobami mladšími 18 let. Zdravotní rizika mají omezit pravidelné zdravotní prohlídky osob vykonávajících prostituci. V neposlední řadě by zákon měl přispět k obnovení normálního života občanů některých měst, která jsou dnes ochromena veřejně nabízenou prostitucí mající nepříznivý vliv na veřejný pořádek a mravní výchovu dětí a mládeže. Přijetím navrhovaného zákona o regulaci prostituce by však Česká republika porušila některé závazky vyplývající z Úmluvy (viz zejména výše zmíněný článek 6, který neumožňuje registraci osob vykonávajících prostituci).“* Z uvedeného plyne, že porušení závazků vyplývajících z Newyorské úmluvy je spojováno s registrací osob vykonávajících prostituci. Z žádné části předkládací zprávy však nevyplývá, že by odstoupení od Newyorské smlouvy bylo nutné provést z důvodu zdanění příjmů z prostituce. Lze dodat, že již v té době odborná literatura upozorňovala na to, že zdanění prostituce není vyloučeno, resp. že odstoupení od Newyorské úmluvy není pro zdanění prostituce nutné (např. Kolman P. Prostituci lze zdanit již dnes. In: *Veřejná správa*, 2006, č. 7).

[31] Ostatně i některé další státy, které jsou smluvní stranou Newyorské úmluvy, zdanění prostituce nevylučují. Mezi ně patří např. Itálie (srov. rozhodnutí Corte Suprema di Cassazione č. 20528/2010 a č. 1058/2011), či Spojené království (srov. rozhodnutí Queen's Bench Division ze dne 7. 12. 1987, ve věci *IRC vs. Aken*). Nejvyšší správní soud současně nepřehlédl, že některé jiné smluvní státy zdanění prostituce vylučují, činí tak ale na základě vnitrostátní úpravy, která považuje prostituci za trestný čin, resp. za přestupek. Jak již však soud uvedl výše, v České republice takto současná právní úprava koncipovaná není. Pravomoc k nastavení pravidel stran výkonu prostituce má přitom moc zákonodárná (a nikoliv moc soudní).

[32] Pokud se pak krajský soud podpůrně opírá o shora citovanou část důvodové zprávy k zákonu o daních z příjmů (srov. část II. tohoto rozsudku), přehlíží, jak je vykládána konstantní judikaturou správních soudů. K tomu odkazuje zdejší soud předně na svůj rozsudek ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136, ve kterém při zohlednění krajským soudem akcentované části důvodové zprávy uvedl, že příjmem podléhajícím dani z příjmů

pokračování

fyzických osob podle zákona o daních z příjmů, je zvýšení majetku daňového poplatníka. Musí se přitom jednat o příjem skutečný, a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé. Obdobně v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2010, čj. 5 Ca 65/2007-77, je konstatováno, že podle judikatury k zákonu o daních nejsou příjmy rozdělovány na ty, které jsou nabyty v souladu se zákonem, a tudíž podléhají zdanění, a na příjmy protiprávní. To samozřejmě neznamená, že by předmětem daně z příjmů byl i „*prospěch dosažený z činnosti společensky nebezpečné, která je zakázána sama o sobě, tedy nikoli pro nevydání potřebného povolení k jejímu výkonu, tedy příjem z činnosti, kterou oprávněně ani vykonávat nelze, a proto žádnému povolení nepodléhá a ani podléhat nemůže. Předmětem daně z příjmů tak nemůže být majetkový prospěch pachatele získaný např. trestným činem krádeže či loupeže (o němž nelze mít za to, že představuje příjem, jímž dochází ke zvýšení majetku dle § 10 zákona o daních z příjmů, neboť věc odcizená se nestává vlastnictvím pachatele trestného činu)*“. Městský soud v Praze po posouzení věci dospěl k závěru, že ani prospěch získaný žalobkyní jednáním, které naplnilo skutkovou podstatu trestného činu nedovolené výroby a držení omamných a psychotropních látek a jedů dle § 178 trestního zákona, není příjmem ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů, jímž by došlo ke zvýšení majetku žalobkyně odsouzené za tento trestný čin, a který by proto podléhal této dani.“ I podle uvedeného rozsudku tedy k vyloučení příjmů z trestné činnosti z předmětu daně dochází z důvodu, že se jedná o jednání, které z povahy věci není způsobitelné způsobit skutečné, platné zvýšení majetku daňového subjektu. Právě touto optikou je nutné chápat citovanou část důvodové zprávy pro posouzení, zdali je příjem příjmem ve smyslu zákona o daních z příjmů.

[33] Se stěžovatelem lze souhlasit i v nepřípadnosti přirovnání výkonu (dobrovolné) prostituce k trestné činnosti. Trestné jsou „*určité formy participace na prostituci, nikoli samotné provozování prostituce*“, [viz Ščerba, F. § 189 Kuplířství. In: Ščerba, F. a kol. *Trestní zákoník*. 1. vydání (3. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2025; či výše citovaný náleze Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 69/04]. Zákonná úprava postihuje pouze doprovodné jevy prostituce, jako např. obchodování s lidmi, znásilnění, sexuální nátlak či kuplířství (srov. § 168 a § 189 trestního zákoníku, usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. 4 Tdo 245/2009, rozsudek Nejvyššího soudu ČSR ze dne 14. 4. 1977, sp. zn. 11 Tz 17/1977, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2024, čj. 8 Afs 281/2023-53, bod 16). Stěžovatel přitom vysvětlil, proč se o takovou trestnou činnost v daném případě nejedná, resp. proč nelze činnost správních orgánů směřujících k výběru daní považovat za trestnou, a to zcela v mezích závazného právního názoru obsaženého v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2024, čj. 8 Afs 281/2023-53, bod 16. I Ústavní soud ve výše označeném nálezu potvrzuje, že prostituce není v České republice považována za protiprávní činnost (srov. body 51 až 53 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 69/04). Žalovaný případně vypořádal i argumentaci o tvrzené participaci správce daně na provozování prostituce. Soud souhlasí s posouzením obsaženým v bodě 122 napadeného rozhodnutí, kde stěžovatel uvedl: „*Odvolací orgán má za to, že správce daně aktivně (ani nikterak jinak) nepřispíval k provozování prostituce daňovým subjektem. Správce daně v žádném případě nevyžaduje či nevyžadoval úplatu (ve formě daně z příjmu) za to, že umožňuje či umožňoval provozování prostituce. Správce daně (v době výkonu prostituce daňovým subjektem) nečinil žádné kroky, kterými by profitoval na provozování prostituce daňovým subjektem. Správce daně pouze požadoval, aby finanční prostředky, které si daňový subjekt vydělal prostitucí, byly řádně zdaněny. V zákoně o daních z příjmů totiž není žádné ustanovení, které by takovéto příjmy od daně osvobozovalo, či by bylo konkrétně uvedeno,*

že takové příjmy nejsou předmětem daně.“ Stěžovatel v této souvislosti odkázal i na přílehlavou judikaturu trestních soudů (např. usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. 4 Tdo 245/2009, a v něm uvedenou judikaturu).

[34] S ohledem na konstantní judikaturu nelze přijmout ani argument krajského soudu o nemožnosti zdanění příjmů z důvodu, že by mohlo pocházet z neplatného soukromoprávního jednání. Jak již soud naznačil výše, daňové právo provádí autonomní klasifikaci soukromoprávních jednání. Tu nestaví na striktním posuzování platnosti právních jednání z hlediska soukromého práva, ale na reálné možnosti navýšení majetku daňového subjektu, tedy vzniku zdanitelného příjmu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136). *„Dospěje-li [správce daně] k závěru, že určitý soukromoprávní úkon byl absolutně neplatný, neznamená to ještě a priori, že takový úkon je irelevantní z daňového hlediska. [...] Provádí-li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu například v generální klausuli v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno [...], a projeví-li se v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů či si účastníci transakce mohli rozumně myslet v době, kdy ji činili, že se takto projeví [...]“*, (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, čj. 7 Afs 130/2009-200; podpůrně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2005, čj. 2 Afs 15/2005-90, č. 718/2005 Sb. NSS, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb. NSS). I podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, čj. 9 Afs 81/2010-180, č. 2415/2011 Sb. NSS, soukromoprávní platnost smlouvy nemusí být relevantní za situace, kdy smluvní strany jednají tak, jako kdyby smlouva byla platná, a dochází k navýšení majetku, event. vzniku daňově uznatelných nákladů. V tomto ohledu lze zmínit i rozsudek Soudního dvora ze dne 20. 11. 2001, ve věci C-268/99, *Aldona Malgorzata Jany a další proti Staatssecretaris van Justitie*, odstavce 48 a 49, který považuje prostituci za nezávislou ekonomickou, resp. obchodní aktivitu, na jejímž základě dochází ke směně služby za úplatu, tedy za činnost, která může vést k navýšování majetku ve smyslu shora předestřených závěrů. Předmětem daně z příjmů může být i bezdůvodné obohacení, pokud fakticky zvýšilo majetek daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2023, čj. 7 Afs 360/2021-51), jakož i příjem z činnosti prováděné bez veřejnoprávního oprávnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006-50, č. 1396/2007 Sb. NSS). Uvedená východiska krajský soud při svých závěrech rovněž přehlíží.

[35] Z výše uvedených důvodů lze tedy souhlasit se stěžovatelem, že krajský soud postavil zrušení žalobou napadeného rozhodnutí na důvodech, které nemohou obstát. I podle Nejvyššího správního soudu zdanění příjmů vzešlých z dobrovolně (nenuceně) vykonávané prostituce nebrání krajským soudem akcentovaná koncepce zákona o daních z příjmů, obsah Newyorské úmluvy, či další krajským soudem akcentované skutečnosti.

[36] Nejvyšší správní soud závěrem zdůrazňuje, že byl při přezkumu napadeného rozsudku vázán obsahem kasační stížnosti, která směřovala k otázce možného zdanění příjmů z prostituce. Soudu v tomto řízení nepřislušelo hodnotit rizika prostituce, její závadnost, nebezpečnost, mravní či etický rozměr výkonu prostituce, jakož ani další otázky spojené s výkonem prostituce. Stejně tak soud nemohl posuzovat důvodnost argumentace,

pokračování

která nebyla obsažena v kasační stížnosti. Je to stěžovatel, kdo určuje svými námitkami rámec kasačního přezkumu. Ostatní účastníci řízení o kasační stížnosti nedisponují předmětem řízení, a nemohou proto podanou kasační stížnost rozšiřovat na další, stěžovatelem nezpochybnované otázky. Nejvyšší správní soud se proto nemohl zabývat námitkami, které neuplatnil stěžovatel, ale žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2024, čj. 3 Afs 4/2022-85).

[37] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, ve kterém je vázán shora vyslovenými právními názory Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[38] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 6. října 2025

Tomáš Foltas
předseda senátu