



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. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

**A. Vymezení věci**

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj při vyhledávací činnosti zjistil, že žalobkyně v letech 2012 až 2014 pravidelně ve směnárnách v Olomouci a Praze směňovala vyšší částky valut (EUR) na Kč a pravidelně ukládala na svůj bankovní účet částky několikanásobně převyšující limit stanovený v § 38g odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně proto vyzval žalobkyni k podání řádného daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob. Žalobkyně podala řádná daňová tvrzení s tím, že vykázala 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 roky 2012 až 2014. 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 nevypořádal 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.
5. Krajský soud rozsudkem ze dne 4. 2. 2025, č. j. 65 Af 4/2024-64 zrušil napadené rozhodnutí, protože dospěl k závěru, že příjmy z prostituce nepodléhají dani z příjmů, poněvadž tomu brání Newyorská úmluva, kterou lze na věc aplikovat dle čl. 1 odst. 2 Ústavy. Ke kasační stížnosti žalovaného však tento rozsudek zrušil NSS svým rozsudkem ze dne 6. 10. 2025, č. j. 22 Afs 24/2025-48, č. 4712/2025 Sb. NSS (dále jen „rozsudek NSS“), protože se s prezentovaným názorem soudu neztotožnil. Závazný právní názor v něm vyjádřený soud podrobně uvede v hodnotící části rozsudku.

## B. Žaloba a vyjádření žalovaného

6. 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.
7. 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.
8. 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.
9. 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. 10. 1933, č. 32/1936 Sb. z. a n. (dále jen „Úmluva o potírání obchodu s ženami“).

10. V závěru vznesla žalobkyně námitky týkající se zvolených pomůcek a kategorizace příjmů z prostituce. Namítala, že příjmy z prostituce nemohou spadat pod příjmy ze samostatné výdělečné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů. To by musela být prostituce zařazena mezi živnosti nebo příjmy z ní podle jiných předpisů. To je ale nemožné s ohledem na absenci regulace. Příjmy z prostituce měly být posouzeny jako příjmy ostatní dle § 10 zákona o daních z příjmů, čímž by odpadlo solidární zvýšení daně dle § 16a téhož zákona. Postup při aplikaci pomůcek byl nesprávný. Správní orgány braly za bernou minci prostředky ze směnárny namísto toho, aby porovnály srovnatelné daňové subjekty a jejich daňovou povinnost. Žalovaný mezi příjmy zařadil jen dopravu a ubytování, což je nedostatečné. S výkonem prostituce jsou spojeny další náklady, které nezohlednil, např. spodní prádlo, náklady na lékařské prohlídky, intimní přípravky aj. Jen za prezervativy žalobkyně v minulosti utratila i několik set tisíc Kč ročně, protože trpí alergií na latex a musela kupovat speciální. Užití limitu 800 000 Kč pro výdaje za rok 2014 je nezákonné, protože náklady žalobkyně neuplatnila paušálně, nýbrž daň byla stanovena dle pomůcek. Žalovaný zohlednil jen dopravu do Paříže, avšak sám zmiňuje také cesty žalobkyně do Říma a nezohlednil je. Nezohlednil ani cesty žalobkyně do jiných zemí světa a cesty po území ČR.
11. 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. K uplatněnému limitu výdajů ve výši 800 000 Kč

žalovaný uvedl, že tento nepoužil a námitka je proto mimoběžná. K námitkám ohledně pomůcek uvedl, že žalobkyně neprokázala, že by byla výsledná daňová povinnost nepřiměřená. Úmluva o potírání obchodu s ženami se dle jejího čl. 1 vztahuje na zcela jiné situace, než o jakou jde nyní. Ve vztahu ke zbylým námitkám žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, které soud pro přehlednost zmíní v hodnotící části rozsudku.

### 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 není důvodná. Soud rozhodl bez jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s.
13. Úvodem krajský soud předesílá, že je 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.
14. V návaznosti na to musí soud konstatovat, že konstantní judikatura NSS se již vyjádřila k otázce, jaké žalobní body lze uplatnit v žalobě proti novému správnímu rozhodnutí po předchozím zrušení správního rozhodnutí soudem. Dospěla k závěru, že stádium správního řízení, do kterého se věc dostává, je-li rozhodnutí o odvolání zrušeno soudem, je určováno především tím, zda došlo ke zrušení jen správního rozhodnutí vydaného v posledním stupni nebo i v I. stupni. Vedle toho má však na tuto skutečnost vliv, vzhledem k vázanosti správního orgánu právním názorem soudu, i to, z jakých důvodů soud napadené správní rozhodnutí zrušil. Nepřímo tedy další postup ve správním řízení určují důvody v úspěšné žalobě. Žaloba proti novému rozhodnutí bude tedy ve většině případů přípustná jen co do námítky, že správní orgán nerespektoval právní názor vyslovený soudem. Vedle toho jsou ovšem přípustné i námitky, že v řízení po zrušení správního rozhodnutí soudem a novým správním rozhodnutím došlo k novému porušení zákona, tj. k porušení, ke kterému v původním správním řízení nedošlo, případně mohou být namítány i vady původního řízení, které se však projeví až v nezákonnosti nového správního řízení nebo které byly podstatné až po zrušení nového rozhodnutí. Třeba dodat i to, že žalobce může úspěšně v nové žalobě uvést znovu i ty žalobní důvody, které nevedly ke zrušení původního správního rozhodnutí jen proto, že soud zrušil napadené rozhodnutí z jiných důvodů, aniž by se těmito žalobními důvody zabýval (např. se ve zrušujícím rozsudku nezabýval namítanou neúplností dokazování, neboť správní rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost, apod.). Naopak nemohou být úspěšné, až na některé výjimky, žalobní body, které mohly být uplatněny v zákonné lhůtě již v původní žalobě. Stejně tak nemohou obstát důvody, které byly sice uvedeny již v první žalobě, ale nebyly krajským soudem posouzeny jako opodstatněné (srov. např. rozsudky NSS ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 2/2007 119, ze dne 27. 10. 2011, č. j. 7 Afs 60/2010-148, ze dne 16. 2. 2024, č. j. 5 Afs 221/2022-40, odst. 29 a ze dne 17. 9. 2025, č. j. 4 As 136/2024-46, odst. 65).

*Obecně k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení*

15. 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 směřovány ve směnárnách*

16. 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.
17. Jedinou konkrétnější námitkou ve vztahu k porušení základních zásad ovládajících daňové řízení bylo poukázání na průtahy správce daně. K tomu však krajský soud uvádí, že průtahy v řízení zpravidla nepředstavují vadu řízení, pro kterou by bylo možné zrušit rozhodnutí, které z takového řízení vzešlo. Proti průtahům mohla žalobkyně brojit opatřeními proti nečinnosti, případně žalobou.
18. Žalobkyně v řízení tvrdila, že prostředky, které v letech 2012 až 2014 směřovala 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. a J. S.
19. 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 navíc znali jen z doslechu. Správce daně přišlo nepravděpodobné, že se svědci setkali v létě 2012 s žalobkyní v Olomouci společně s J. P., protože posledně jmenovaný měl v březnu 2012 žalobkyni fyzicky napadnout což se následně řešilo v trestním řízení. Navíc mezi sebou vedou cca 10 soudních sporů (str. 13 a 14 zprávy o daňové kontrole). Oba svědci také vypovídali v rozporu s tvrzeními žalobkyně o tom, že si od fyzických osob nikdy nepůjčovala (str. 18 zprávy o daňové kontrole).

20. Půjčku nelze ověřit u JUDr. K., který dne X zemřel. Z dědického řízení po JUDr. K. vyplynulo, že v soupisu aktiv pozůstalosti se nenacházela odpovídající částka, nemovitost ani zůstatek na účtu. Naopak na straně pasiv byla půjčka JUDr. K. ve výši 100 000 Kč. Žalobkyně v podstatě tvrdí, že celou částku měla k dispozici od března 2006 do března 2013 a tyto peníze vkládala na běžné účty. Existence půjčky je rozporná s tvrzeními žalobkyně z civilních řízení o tom, že si nikdy nepůjčovala od fyzických osob. Celá půjčka působí nevěrohodně (str. 18 a 19 zprávy o daňové kontrole).
21. Prodej šperků R. P. nemůže dosvědčit, protože v květnu 2000 zemřel. 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. Žalobkyně v podstatě tvrdí, že celou částku měla k dispozici od 15. 12. 1999 do 31. 12. 2014 a vkládala ji na běžné účty. Žalobkyně neprokázala, že měla v kontrolovaném období k dispozici tuto částku (str. 16 zprávy o daňové kontrole).
22. Půjčka od D. G. se nejeví věrohodně. Žalobkyně nedokázala uvést, kde konkrétně si peníze převzala. Předání peněz ani neprokázala. 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. Existence půjčky je rozporná s tvrzeními žalobkyně z civilních řízení o tom, že si nikdy nepůjčovala od fyzických osob (str. 19 až 22 zprávy o daňové kontrole).
23. 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).
24. 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 výpovědi správce daně považoval za nevěrohodné. 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 (shodně také odst. 149 až 151 napadeného rozhodnutí).
25. Správce daně zpochybnil tvrzení žalované o původu prostředků, které byly směňovány ve směnárnách zejména protokolem o ústním jednání z civilního řízení. Vůči této úvaze správce daně žalobkyně vznesla toliko jedinou námitku, která však důvodná není. Krajskému soudu totiž není zřejmé, co by se mělo změnit na hodnocení správce daně, pokud

by zohlednil, že žalobkyně v civilním řízení, z něhož správce daně vycházel, vypovídala jako účastník, tj. bez odpovědnosti za případnou nepravdivou výpověď a že v daném řízení hájila svou čest a dobrou pověst, se kterou by se neslučovalo veřejné přiznání k provozování prostituce. V civilním řízení žalobkyně o své činnosti vypovídala jako o činnosti *profesionální společnosti*. Tato okolnost ale nemůže mít na hodnocení protokolu z civilního řízení žádný vliv, protože pro správce daně bylo irelevantní, jak svou obživu v řízení před civilním soudem pojmenovala, koneckonců v daňovém řízení žalobkyně bez jakýchkoliv pochybností prokázala, že se prostitucí živila (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).

26. Teprve v druhé žalobě, tj. v nyní projednávané žalobě, žalobkyně svou námitku rozvedla tak, že měly správní orgány zohlednit, že jako účastnice civilních soudních řízení uvedla svá tvrzení stran doby trávené v zahraničí a existenci půjček jen z důvodu, že v daném řízení hájila své zájmy. Krajský soud však musí uvést, že takové námitky v původní žalobě nebyly uplatněny a byly vzneseny až v reakci na to, že původní námitky neshledal soud důvodnými. Proto se krajský soud zabýval jen tím, že na věc nemělo vliv, jak svou činnost žalobkyně označila. S ohledem na shora uvedené judikaturní závěry týkající se přípustnosti žalobních bodů směřujících vůči rozhodnutí vydanému poté, co bylo předchozí rozhodnutí zrušeno soudem, musí krajský soud vyhodnotit tyto námitky jako nepřípustné. Žalobkyni zjevně nic nebránilo, aby je uplatnila vůči prvnímu rozhodnutí žalovaného. Nicméně pro úplnost lze doplnit, že by bylo pochopitelné, kdy by žalobkyně popírala existenci půjčky u tehdejšího žalobce R. P., nicméně žalobkyně kategoricky odmítla existenci jakékoliv půjčky od jakékoliv jiné fyzické osoby. To přitom neměla důvod v rámci sporu s R. P. popírat.
27. 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. Hodnocení důkazů správními orgány vyznívá soudu logicky. Správní orgány posoudily všechny důkazy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Jelikož jsou jinak námitky vznesené v žalobě velmi nekonkrétní, krajský soud odkazuje na shora uvedené hodnocení důkazů provedené správními orgány.
28. Pro úplnost je vhodné doplnit, že žalobkyně 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 žíví 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.

29. 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).
30. 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).
31. 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 správného 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*

32. 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.*
33. Žalobkyně před zahájením daňové kontroly a v celém jejím průběhu tvrdila, že nebyla daňovým rezidentem ČR. V daňových přiznáních 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 nevladnila 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).
34. Žalobkyně, ačkoliv ji k tomu žalovaný vyzval (např. výzva ze dne 4. 9. 2018), nedokázala uvést žádné konkrétní skutkové okolnosti, ze kterých by bylo možné vůbec usoudit, kterého státu byla žalobkyně v posuzovaném období rezidentem. Jediné konkrétnější tvrzení bylo, že za stálý byt lze považovat ten pronajatý v Panamské republice. Ani tato skutečnost však sama o sobě nesvědčí o rezidentuře v Panamské republice. Podle čl. 4 bodu 1 písm. a) smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi ČR a Panamskou republikou (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 přiznání 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.
35. Žalovaný tak dospěl ke správnému závěru, že žalobkyně neunesla břemeno důkazní ohledně svého tvrzení, že je daňovým nerezidentem v ČR. V řízení navíc bylo zjištěno (str. 24, 25, 31 a 32 zprávy o daňové kontrole a str. 13 a 14 napadeného rozhodnutí), že:
- žalobkyně měla v ČR evidován trvalý pobyt,
  - vlastní v ČR několik bankovních účtů, avšak v zahraničí žádný a z českých účtů hradí běžné výdaje (inkaso, splátky úvěrů),
  - pravidelně každý měsíc osobně prováděla směnu peněz ve směnárnách,
  - ke dni 30. 6. 2016 vlastnila v ČR 13 nemovitostí (dům, byt, garáž, pozemek), avšak v zahraničí žádnou nemovitost nevladnila,
  - v ČR vlastnila průběžně 9 motorových vozidel a ke dne 31. 8. 2016 vlastní 3 vozidla,

- neprokázala, kde se v zahraničí zdržovala, avšak uvedla, že se do ČR pravidelně vracela, navíc u ústního jednání ve věci 29 C 115/2014 žalobkyně uvedla, že žije týden v ČR a týden v zahraničí.

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

- Jelikož nebylo prokázáno, že žalobkyně v letech 2012 až 2014 byla daňovým nerezidentem, logicky musela být daňovým rezidentem ČR. Jiná možnost s ohledem na dikci § 2 odst. 1 zákona o daních z příjmů neexistuje.
- 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.
- Případně by správce daně musel prokázat, že daňový subjekt měl na území ČR bydliště. Bydlištěm na území ČR se podle § 2 odst. 4 věta druhá zákona o daních z příjmů rozumí *místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat*. Stálým bytem se rozumí byt (dům), který je daňovému subjektu kdykoli k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní, či pronajatý. Stálost bytu mimo jiné znamená, že daňový subjekt může místo užívat neustále (nepřetržitě), a nikoliv jen příležitostně pro účely krátkodobého pobytu, jako je rekreace, vzdělávací kurzy či krátkodobé pobyty související s podnikatelskými aktivitami apod. Podstatné pro posouzení stálosti bytu je tedy možnost poplatníka daný byt užívat bez jakéhokoliv omezení. Je třeba zdůraznit, že možnost byt užívat neznamena povinnost nepřetržitě fyzické přítomnosti v tomto bytě. Jedná se pouze o možnost využívat byt podle vlastního uvážení (rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014, č. j. 7 Afs 120/2014-68). Úmysl daňového subjektu zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. pokud v něm žije rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (srov. rozsudek NSS 16. 7. 2018, č. j. 10 Afs 195/2017-57).
- 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.
- 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*

41. 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.
42. 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 neprojeví 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 nevylučuje.
43. Krajský soud má za to, že žalovaný dostal závaznému právnímu názoru vyslovenému ve zrušujícím rozsudku a přezkoumatelně se s popsányi námitkami žalobkyně vypořádal.
44. 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.*
45. 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 mylí, 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.
46. V rozsudku ze dne 4. 2. 2025, č. j. 65 Af 4/2024-64 zdejší soud dospěl k závěru, že příjmy z prostituce nepodléhají dani z příjmů, poněvadž tomu brání Newyorská úmluva, kterou lze na věc aplikovat dle čl. 1 odst. 2 Ústavy. V rozsudku NSS, jímž byl zmíněný rozsudek zdejšího soudu zrušen, dospěl NSS k závěru, že příjem plynoucí osobě z výkonu dobrovolné prostituce je předmětem daně z příjmů, přičemž tomuto závěru nebrání ani Newyorská úmluva (odst. 14 až 29). NSS rovněž uvedl, že legislativní materiály v minulosti uváděly, že Newyorská úmluva brání registraci osob vykonávajících prostituci. Nevyplývá z nich, že by tato úmluva bránila jejímu zdanění (odst. 30). Dále se NSS ztotožnil se závěry žalovaného ohledně kořistění z prostituce. Uvedl, že správce daně aktivně nepřispívá k provozování prostituce žalobkyní a nevyžaduje úplatu ve formě daně za to, že provozování prostituce umožní (odst. 33). Těmito závěry je zdejší soud vázán dle § 110 odst. 4 s. ř. s. Smyslem

správního soudnictví není neustále opakovat již vyřčené závěry, proto soud v podrobnostech na zmíněné pasáži rozsudku NSS odkazuje.

47. NSS se ve svém rozsudku již vyjádřil k historickým legislativním pokusům o regulaci prostituce, zejména k návrhu vlády na vypovězení Newyorské úmluvy, nicméně krajský soud k tomu ještě doplňuje, že důvodná není ani námitka týkající se legitimního očekávání, které měla žalobkyni založit opakovaná vyjádření politických představitelů o tom, že prostituce nepodléhá dani. Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) správních orgánů, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi (srov. např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS). Vyjádření politických představitelů však správní praxi netvoří a nemohou ani založit legitimní očekávání adresáta veřejné správy. Proto soud neprovedl důkazy navržené žalobkyní k této problematice (zejména legislativní materiály a mediální výstupy obsahující vyjádření politických představitelů).
48. Námitku týkající se Úmluvy o potírání obchodu s ženami mohla žalobkyně vznést už v první žalobě, leč neučinila tak. Tato námitka je s ohledem na shora citovanou judikaturu nepřijatelná. Nadto lze souhlasit s vyjádřením žalovaného (odst. 41 jeho vyjádření k žalobě), že předmětná úmluva se týká kořistění z prostituce. To však, jak již uvedl i NSS, není tento případ. Lze tak uzavřít, že příjmy z dobrovolné prostituce podléhají dani z příjmů. Námitka není důvodná.

#### *Ke kategorizaci příjmů z prostituce*

49. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že příjmy z prostituce za rok 2013 nelze zařadit pod ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) a c) zákona o daních z příjmů (příjmy z živnosti nebo příjmy z podnikání dle zvláštních právních předpisů), protože prostituce není živností a pro její výkon nelze získat ani jiné oprávnění. Za situace, kdy daňovému subjektu plyne příjem z činnosti, ke které sice nemá vydané oprávnění, ale toto oprávnění ani nelze získat, nelze tyto příjmy označit jako příjmy z nedovoleného podnikání a podřadit je mezi příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů (příjmy ostatní). Dle názoru žalovaného lze příjmy z prostituce podřadit mezi příjmy dle § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů. Jedná se o příjmy z jiné výdělečné činnosti, tj. z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním dle zvláštních právních předpisů. Taková osoba pro něj nemusí mít oprávnění. Pojem *nezávislé povolání* není ukotven v právních předpisech. Jedná se např. o činnost umělců, trenérů, sportovců, modelek. Ti tuto činnost provozují vlastním jménem, na vlastní účet bez potřeby jakéhokoliv oprávnění a tyto příjmy nejsou vykonávány na základě pracovně právního vztahu. Dle žalovaného žalobkyně prostituci vykonávala vlastním jménem, na vlastní účet, bez možnosti získat oprávnění. Nejednalo se o činnost vykonávanou nahodile (odst. 69 až 74 napadeného rozhodnutí). S totožnou argumentací dospěl žalovaný k závěru, že za rok 2014 lze příjmy získané prostitucí podřadit pod příjmy dle § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů (odst. 88 až 92 napadeného rozhodnutí).
50. Zákon o daních z příjmů v § 7 odst. 1 ve znění pro rok 2013 stanovil, že *příjmy z podnikání jsou:*
- a) *příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,*
  - b) *příjmy ze živnosti,*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

- c) příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů,  
d) podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku.
51. V odst. 2 dále stanovil, že příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, jsou:
- a) příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem,  
b) příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů,  
c) příjmy znalce, tlumočnicka, zprostředkovatele kolektivních sporů, zprostředkovatele kolektivních a hromadných smluv podle autorského zákona, rozhodce za činnost podle zvláštních právních předpisů,  
d) příjmy z činnosti insolvenčního správce, včetně příjmů z činnosti předběžného insolvenčního správce, zástupce insolvenčního správce, odděleného insolvenčního správce a zvláštního insolvenčního správce, které nejsou živností ani podnikáním podle zvláštního právního předpisu,  
e) příjmy z pronájmu majetku zařazeného v obchodním majetku.
52. Zákon o daních z příjmů v § 7 odst. 1 ve znění pro rok 2014 stanovil, že příjmem ze samostatné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, je:
- a) příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,  
b) příjem ze živnostenského podnikání,  
c) příjem z jiného podnikání neuvedeného v písmenech a) a b),  
d) podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku.
53. V odst. 2 dále stanovil, že příjmem ze samostatné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, je dále:
- a) příjem z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem,  
b) příjem z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku,  
c) příjem z výkonu nezávislého povolání.
54. Z § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů shodně pro obě relevantní znění vyplývá, že za ostatní příjmy lze považovat jen ty, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud současně nejde o příjmy dle § 6 až § 9 zákona o daních z příjmů.
55. Žalovaný dle názoru soudu zcela přesvědčivě vysvětlil, proč příjmy z dobrovolné prostituce spadají mezi příjmy z tzv. nezávislého povolání ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně to sice zpochybňuje, ale uvádí pouze tolik, že aby bylo možné danit příjmy z prostituce, muselo by se jednat o živnost. Takto vznesená námitka ale vůbec nereaguje na argumentaci žalovaného, který správně uvedl, že provozování prostituce, resp. nabízení nebo poskytování služeb směřujících bezprostředně k uspokojování sexuálních potřeb, není živností dle § 3 odst. 3 písm. p) zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění

pozdějších předpisů. Žalovaný rovněž správně uvedl, že k výkonu prostituce nelze získat oprávnění. Na argumentaci žalovaného týkající se výkladu pojmu *nezávislé povolání* již žalobkyně argumentačně nereagovala. V závěru žaloby pouze uvedla, že její příjmy (když už) měly být podřazeny pod příjmy ostatní dle § 10 zákona o daních z příjmů. Z uvedeného ustanovení ale vyplývá, že příjem lze podřadit pod toto ustanovení jen tehdy, nelze-li zařadit pod příjmy jiné. Jedná se o zbytkovou kategorii příjmů. Žalovaný přesvědčivě vysvětlil, proč lze příjmy z prostituce zařadit mezi příjmy ze samostatné činnosti a žalobkyně na jeho argumentaci konkrétně nereaguje. V tomto směru lze připomenout, že odpovědnost za řádné a srozumitelné vymezení žalobních námitek leží na žalobkyni a že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobkyni u soudu dostane (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, odst. 32). Krajský soud proto plně odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, se kterým souhlasí. Námitka důvodná není.

*Ke stanovení daně podle pomůcek*

56. Poté co žalovaný dospěl k závěru, že příjmy z prostituce spadají mezi příjmy z nezávislého povolání, zabýval se konkrétními pomůckami. V jejich užití se ztotožnil se správcem daně. Ten vycházel zejména z tvrzení žalobkyně zachycených v protokolech z řízení 29 C 115/2014 a 16 C 593/2013, kde uvedla, že si vydělala měsíčně okolo 650 tisíc Kč. Tyto pak pravidelně měnila ve směnárnách. Proto správce daně vycházel při stanovení příjmů z celkového objemu finančních prostředků ze směnáren za tento rok, tj. za rok 2013 se jednalo o 6 614 971 Kč. Při stanovení výdajů přihlédl k tomu, že žalobkyně v uvedených protokolech uvedla, že pravidelně pobývala týden v ČR, týden v Paříži. Při stanovení výdajů proto správce daně zohlednil 26 zpátečních letenek a 26 týdenních ubytování v Paříži. Ceny letenek a ubytování zjistil z veřejně dostupných zdrojů. Takto stanovil výdaje za rok 2013 ve výši 1 919 424 Kč (str. 37 a 38 zprávy o daňové kontrole a odst. 75 až 79 napadeného rozhodnutí). Výdaje neuplatnil paušální částkou s ohledem na zákonný limit ve výši 800 000 Kč platný od 1. 1. 2013. Uplatnil však solidární zvýšení daně dle § 16a zákona o daních z příjmů. Žalovaný s ohledem na změnu kategorizace příjmů stanovil základ daně na 4 695 547 Kč. Ve prospěch žalobkyně uplatnil slevu na poplatníka (srov. odst. 80 a 82 napadeného rozhodnutí).
57. Ve vztahu k roku 2014 pak správní orgány postupovaly totožně s tím, že příjmy činily 6 576 743 Kč. Výdaje zůstaly totožné. Základ daně činil 4 657 319 Kč. Rovněž v tomto případě žalovaný uplatnil solidární zvýšení daně a slevu na poplatníka (odst. 93 až 103 napadeného rozhodnutí).
58. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu platí, že *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*
59. Ustanovení § 114 odst. 4 daňového řádu ve vztahu ke stanovení daně podle pomůcek omezuje přezkumnou roli odvolacího daňového orgánu a v důsledku toho i správního soudu, což odpovídá smyslu pomůcek, jejichž přezkum musí být z povahy věci omezen.
60. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) žalobce nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.)

bez této jeho součinnosti nebylo možné stanovit daň dokazováním, a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.

61. NSS v rozsudku ze dne 30. 4. 2020 č. j. 1 Afs 174/2019-34 shrnul, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je totiž nutné vycházet z předpokladu, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. Namítaná nedostatečná spolehlivost se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti leží na daňovém subjektu. Námitkami daňového subjektu lze přitom dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Žalobce pro zpochybnění výsledné daňové povinnosti musí konkrétně tvrdit a prokázat, že způsobem, kterým uskutečňoval své podnikání, nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněné hospodářské činnosti být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně. Pouze pokud by se mu takto podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, byl by oprávněn napadat konkrétní použité pomůcky (srov. např. rozsudky ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103, ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, nebo rozsudky ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 34/2015-29, ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, a ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 85/2013-72).
62. Daňový subjekt tedy nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně např. rozsudek NSS ze dne 2. 6. 2021, č. j. 5 Afs 273/2020-48, odst. 40, s citací další judikatury). Daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, odst. 52).
63. Žalobkyně však ve svých námitkách nenamítá, že by celková daňová povinnost byla nepřiměřená, nereálná či snad že by zvolené pomůcky trpěly shora specifikovanými nejtěžšími vadami. Namítá předně to, že namísto porovnání se srovnatelnými subjekty vycházely správní orgány z prostředků ze směnárny. Dále namítala, že nedostatečně zohlednily výdaje žalobkyně vynaložené při její praxi (speciální prezervativy, zvýšené náklady na lékařské prohlídky, speciální přípravky apod.).
64. Takové námitky jsou však s ohledem na shora popsané judikатурní závěry nepřijatelné. Žalovaný správně v odst. 108 napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobkyni nepřísluší právo

účastnit se volby pomůcek. Žalobkyně se tak nemůže dovolávat dalších výdajů, které dle ní měly správní orgány zohlednit, aniž by celkově zpochybnila výši doměřené daně. Nutno také dodat, že žalobkyně zůstala v rovině tvrzení a žádné jí specifikované výdaje neprokázala. Krajský soud souhlasí s tím, že žalobkyně v protokolech z civilních řízení uvedla, že občas jezdila za prací i do Říma (srov. str. 22 zprávy o daňové kontrole), ale její tvrzení nebylo nikterak konkrétní, na rozdíl od cest do Paříže. Správní orgány tak neměly možnost, jak jej zohlednit. Další cesty žalobkyně nespécifikovala a neprokázala.

65. Žalovaný nelimitoval výdaje za rok 2014 částkou 800 000 Kč. To se žalobkyně zcela mýlí. Porovnání srovnatelných subjektů patří mezi často užívané typy pomůcek, ale nejedná se o pomůcku povinnou. V tomto případě je poměrně logické, že správním orgánům nebyl znám srovnatelný subjekt, a to nejen vykonávanou praxí, ale i jejím rozsahem. Krajský soud proto uzavírá, že správní orgány zvolily vhodné pomůcky a daň stanovily dostatečně přesně. Námitky nejsou důvodné.

#### D. Závěr a náhrada nákladů řízení

66. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.
67. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **nelze** podat kasační stížnost. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena – v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 25. března 2026

JUDr. Michal Jantoš v. r.  
předseda senátu