



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: **Odvolačí 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 žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka Olomouc ze dne 25. 3. 2026, čj. 65 Af 4/2024-98,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[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 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“). V záhlaví uvedeném rozhodnutím 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.

[6] Žalobkyně napadla posledně označené rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu, který jí rozsudkem ze dne 4. 2. 2025, čj. 65 Af 4/2024-64, vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud zejm. přisvědčil argumentaci žalobkyně o nemožnosti zdanění příjmů z prostituce, což podle něj vylučovala mj. Newyorská úmluva. Ke kasační stížnosti žalovaného však byl tento rozsudek zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2025, čj. 22 Afs 24/2025-48 (dále též „zrušující rozsudek“). Nejvyšší správní soud se neztotožnil se závěry krajského soudu o nemožnosti zdanění příjmů prostituce. Vyslovil, že příjmy z prostituce zdanění podléhají,

pokračování

čemuž nebrání ani Newyorská úmluva, ani trestněprávní postihování kořistění z prostituce. Věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] O žalobě krajský soud znovu rozhodl, a to v záhlaví označeným rozsudkem, kterým žalobu jako nedůvodnou zamítl. Krajský soud zopakoval svůj závěr z již prvního ze svých rozsudků a dovodil, že příjmy žalobkyně pocházely z dobrovolné prostituce, přičemž žalobkyně byla daňovou rezidentkou ČR. Krajský soud dále uvedl, že je vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu uvedeným ve zrušujícím rozsudku, protože nemohl za důvodnou shledat námitku, že příjmy z prostituce nemají podléhat zdanění. Krajský soud nesouhlasil s žalobkyní, že vyjádření politických reprezentantů učiněná v souvislosti s legislativními pokusy o přijetí zákonného rámce regulace prostituce mohla založit legitimní očekávání žalobkyně (zejména při hlasování o sněmovních tiscích 1073 a 1074 ve 4. volebním období 2002-2006 dále též „vyjádření politiků“). Správní praxi může založit pouze ustálený postup správního orgánu. Krajský soud dále souhlasil i s podřazením příjmů z prostituce pod § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. Krajský soud neshledal nic nezákonného na tom, že žalovaný přistoupil k vyměření daně pomůckami, resp. neshledal ani žádná související pochybení při využití pomůcek. Rozsudek krajského soudu (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je v plném znění dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj pro stručnost odkazuje.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů obsahově podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“).

[9] V prvním okruhu stížných námitek stěžovatelka brojila proti závěru Nejvyššího správního soudu, vyjádřeného ve zrušujícím rozsudku, že příjmy z prostituce podléhají zdanění. Právní názor Nejvyššího správního soudu, který krajský soud převzal, je dle stěžovatelky nezákonný, nepřezkoumatelný a neúplný. Zákon o daních z příjmů není *lex clara* a zdanění příjmů z prostituce představuje dle stěžovatelky regulaci prostituce, protože je v rozporu s Newyorskou úmluvou. Zdanění příjmů z prostituce též naplňuje skutkovou podstatu trestného činu kuplířství. Názor Nejvyššího správního soudu, podle něž zdanění mohou podléhat i příjmy z neplatných soukromoprávních jednání, je v kontextu souzené věci chybný. Krajský soud opomenul zabývat se námitkou, že zdanění prostituce je v rozporu i s mezinárodní úmluvou o potírání obchodu zletilými ženami č. 32/1936 Sb. (dále též „úmluva č. 32/1936“).

[10] V druhém okruhu stížných námitek stěžovatelka rozporuje způsob, kterým se krajský soud vypořádal s otázkou jejího legitimního očekávání. Krajský soud tuto otázku předně posoudil příliš úzce, a tím pádem nepřezkoumatelně, neboť se zabýval pouze vyjádřeními politiků. Stěžovatelka však dovozovala své legitimní očekávání z širšího okruhu skutečností, jimiž se krajský soud nezabýval. Stěžovatelka dále uvádí, že správce daně ani při použití pomůcek nedokázal identifikovat jediný případ zdanění příjmů z prostituce, což jasně prokazuje absenci správní praxe a tím pádem legitimní očekávání, že příjmy z prostituce nepodléhají zdanění. Právní názor krajského soudu je v rozporu s ustálenou judikaturou Ústavního soudu, podle níž je předvídatelnost a jednotnost práva základním

atributem právního státu. Dle nálezů Ústavního soudu ze dne 20. 6. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 38/04, může být legitimní očekávání založeno i vyjádřením ministra při projednávání návrhu zákona v Poslanecké sněmovně. Ústavní soud dle stěžovatelky chápe legitimní očekávání širěji než krajský soud. Jeho závěr, že pro legitimní očekávání nejsou podstatné výroky politických reprezentantů, je chybný. Stěžovatelka poukázala na celou řadu vyjádření politiků, z nichž je zjevné, že se Česká republika cítí být vázána Newyorskou úmluvou.

[11] V třetím okruhu stížních námitek stěžovatelka uvedla, že závěr krajského soudu o zdanění dobrovolné prostituce je rozporný i s úmluvou č. 32/1936 Sb., a to z totožných důvodů, pro které je rozporný s Newyorskou úmluvou.

[12] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Svou argumentaci, obsaženou v druhém okruhu stížních námitek, stěžovatelka (přípustně) rozšířila v doplnění kasační stížnosti ze dne 4. 5. 2026. V něm odkázala na další řadu nálezů Ústavního soudu, z nichž podle stěžovatelky vyplývá, že předvídatelnosti právního řádu musí přispívat i výkladová praxe. Dále dodala, že zdanění představuje dle judikatury Ústavního soudu zásah do ústavního práva na majetek, a může tak být prováděno pouze na základě zákona. Rozšiřování daňových povinností nad rámec zákona je nepřípustné. Náhlá změna výkladu právního předpisu je nepřípustná, přičemž s tímto imperativem je v rozporu jak rozsudek krajského soudu, tak předcházející zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelka uzavřela, že napadený rozsudek je nejen nezákonný, ale též protiústavní. Dochází ním k porušení čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 1 a 4, čl. 11 odst. 1 a 5 a čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny, jakož i čl. 1 odst. 1 a 2, čl. 2 odst. 3 Ústavy. Porušen je i čl. 1 dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod.

[14] Žalovaný podal ke kasační stížnosti a jejímu doplnění vyjádření, v němž se ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že argumentace uplatněná v prvním okruhu stížních námitek nemůže být relevantní, neboť směřuje ke zpochybnění právního názoru Nejvyššího správního soudu, jímž je soud vázán a nemůže se od něj odchýlit. V rozsahu argumentace obsažené v druhém okruhu stížních námitek se žalovaný ztotožnil se způsobem, kterým se krajský soud vypořádal s otázkou legitimního očekávání. Bylo-li posouzení krajského soudu stručnější, je to dáno tím, že sama stěžovatelka své legitimní očekávání v žalobě zakládala toliko na vyjádření politických reprezentantů. Žalovaný přitom souhlasí se závěrem, že legitimní očekávání může v dané věci založit pouze správní praxe. Skutečnost, že správní praxe před případem stěžovatelky neexistovala, neznamená, že lze dovozovat legitimní očekávání. Takový názor by znamenal, že každý případ, který představuje první řešení věci, by byl porušením legitimního očekávání. Početné odkazy stěžovatelky na judikaturu Ústavního soudu sice obsahují závěry, se kterými se lze v obecné rovině ztotožnit, žalovanému však není zřejmá jejich provázanost s řešenou věcí. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

pokračování

[15] 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.).

[16] Kasační stížnost **není** důvodná.

III.1. Nepřípustné námitky

[17] Jádrem kasačních námitek, které soud výše podřadil do prvního okruhu, směřuje k polemice se závazným právním názorem uvedeným ve zrušujícím rozsudku, resp. s jeho převzetím krajským soudem v napadeném rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud se proto zabýval nejprve přípustností takových námitek, přičemž vycházel ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2026, čj. 4 As 285/2025-46, body 16 a násl. V souladu s usnesením rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 22. 10. 2019, čj. 4 As 3/2018-50, č. 4015/2020 Sb. NSS, platí, že „*Nejvyšší správní soud je v konkrétní věci (kasačně) vázán právním názorem obsaženým v jeho dříve v této věci vydaném rozhodnutí, a to i v případech, kdy právní názor v dříve vydaném rozhodnutí lze považovat za judikaturní exces. Závaznost v konkrétní věci je překonána toliko odchylnou judikaturou soudů precedenčně nadřazených Nejvyššímu správnímu soudu. Senát Nejvyššího správního soudu však nemůže usilovat o překonání vázanosti svým vlastním předchozím názorem v téže věci tím, že věc předloží rozšířenému senátu*“.

[18] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 24. 10. 2012, čj. 6 As 35/2012-49, body 20-21, uvedl, že „*judikatura týkající se ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. se vztahuje zásadně na případy, kdy kasační stížnost podává opětovně tentýž účastník řízení, tedy ten, jehož kasační stížnosti bylo ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu vyhověno. I z tohoto důvodu judikatura užívá termín opakovaná kasační stížnost (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165). Ve vztahu k druhému účastníkovi řízení, tedy tomu, který dosud v řízení kasační stížnost nepodal, by bylo ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. aplikovatelné v případě, kdy by tento účastník brojil proti závěrům krajského soudu, které jsou výsledkem aplikace právního názoru Nejvyššího správního soudu v předcházejícím zrušujícím rozsudku: „Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným“ (srov. již citované usnesení čj. 1 As 79/2009-165). V nyní projednávané věci se tedy Nejvyšší správní soud nemohl, pro jejich nepřípustnost, zabývat námitkami stěžovatele, které směřovaly proti závěrům Nejvyššího správního soudu vysloveným v předcházejícím rozsudku.“ Nejvyšší správní soud se v souladu s výše uvedeným z důvodu nepřípustnosti podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nemohl opětovně zabývat argumentací stěžovatelky, v níž zpochybňuje závěry vyslovené v předchozím zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu a dovozuje, že Nejvyšší správní soud věc nepřezkoumatelně, nezákonně a nedostatečně posoudil.*

[19] Podle § 110 odst. 4 s. ř. s. platí, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Krajský soud tak byl v uvedeném případě povinen řídit se závazným právním názorem uvedeným ve zrušujícím rozsudku. V projednávaném případě má Nejvyšší správní soud za to, že napadený rozsudek krajského

soudu byl vydán v souladu se závazným právním názorem zdejšího soudu. Stížní námitky směřující do nemožnosti zdanění příjmů z prostituce včetně námitky poukazujících na souvislosti s Newyorskou úmluvou či trestným činem kuplířství, jsou tedy nepřipustné. Nyní rozhodující senát Nejvyššího správního soudu ostatně ani v obecné rovině nedisponuje žádným nástrojem, kterým by mohl svůj právní názor změnit. V souladu s výše citovaným usnesením rozšířeného senátu ze dne 22. 10. 2019, čj. 4 As 3/2018-50, předložením věci rozšířenému senátu není možné překonat vlastní předchozí názor Nejvyššího správního soudu v téže věci, k čemuž ostatně ani soud nyní neshledává důvod.

[20] Pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že sama stěžovatelka si je zjevně vědoma, že obdobná argumentace by mohla být přípustná jen za situace, kdy by bylo tvrzeno, že krajský soud závazný právní názor Nejvyššího správního soudu nerespektoval (viz poslední odstavec na str. 2 kasační stížnosti). Sama stěžovatelka však záhy dodává, že krajský soud závazný právní názor respektoval.

III.2. Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný

[21] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále poukazovala na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Ta podle ní spočívala v tom, že krajský soud se otázkou legitimního očekávání stěžovatelky nezabýval v rozsahu, v jakém ho popsala, ale soustředil se jen na několik konkrétních výroků politiků.

[22] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[23] Podle ustálené judikatury platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvažil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, nebo rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52, ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004-62, a ze dne 21. 8. 2008, čj. 7 As 28/2008-75).

[24] Těmto požadavkům napadený rozsudek dostál. Rozsudek je řádně odůvodněn a je plně srozumitelný. Krajský soud své závěry zdůvodnil a uvedl, proč považuje žalobní námitky za liché. Z rozsudku je patrné, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak zohlednil podstatné skutkové okolnosti a jak na skutkový stav aplikoval rozhodnou právní úpravu. Ačkoliv by si jistě bylo lze představit ještě podrobnější vypořádání uplatněných námitky a stěžovatelčiny argumentace, nezpůsobuje způsob zvolený krajským soudem nutnost zrušení jeho rozsudku. Postup krajského soudu odpovídá konstantní judikatuře, podle níž není povinností správního soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. nálezy ÚS ve věcech sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05,

pokračování

IV. ÚS 787/06, ÚS 989/08, III. ÚS 961/09, IV. ÚS 919/14). Např. v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 Ústavní soud uvedl: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“, (shodně např. rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014-43.)

[25] Nejvyšší správní soud neshledal nic nepřezkoumatelného ani na tom, jak se krajský soud vypořádal s otázkou legitimního očekávání. Je pravdou, že jeho odůvodnění je v tomto ohledu stručnější, avšak dle názoru Nejvyššího správního soudu plně odpovídá tomu, jak byla námitka koncipována v žalobě. Krajský soud zastal přezkoumatelný a obhajitelný názor, že vyjádření politických reprezentantů nemohou založit správní praxi, jíž by se nyní stěžovatelka mohla dovolávat (ke správnosti tohoto názoru se Nejvyšší správní soud vyjádří níže). Nebylo proto na místě zabývat se podrobným rozpisem jednotlivých výroků politických reprezentantů. Ostatně samotná skutečnost, že stěžovatelka proti závěrům krajského soudu věcně brojí, vypovídá o tom, že jeho rozsudek není nepřezkoumatelný. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že judikatura správních soudů ustáleně chápe nepřezkoumatelnost jako závažnou, objektivní vadu, která znemožňuje věcný přezkum závěrů správního orgánu nebo správního soudu. Nepřezkoumatelnost nezakládá subjektivní nesouhlas s těmito závěry (rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, čj. 2 As 47/2013-30, bod 9, či ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 As 11/2010-163).

[26] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že v žalobě přdestřela širší okruh argumentů, z nichž dovozovala své legitimní očekávání. V první řadě stěžovatelka ani v kasační stížnosti neuvádí, jaká tvrzení to byla, resp. nevymezuje, s jakými tvrzeními se krajský soud nevypořádal. Konstatuje pouze, že krajský soud otázku nepřipustně zúžil na vyjádření politických reprezentantů. Má-li jít o námitku, že správce daně ani žalovaný nebyli schopni identifikovat jiný případ, kdy došlo ke zdanění příjmů z prostituce, resp. že při vyměření daně pomůckami neporovnali případ stěžovatelky s jiným případem, je pravdou, že krajský soud tuto otázku neposoudil v kontextu legitimního očekávání. Věnoval se jí v bodě 65 napadeného rozsudku v kontextu úvah o vhodnosti výběru pomůcek. Uvedené však není vadou, která by vyvolávala nutnost kasačního zásahu zdejšího soudu. Krajský soud totiž při svých úvahách vycházel z premisy, že správní praxí, která může založit legitimní očekávání daňového subjektu, je ustálený postup správního orgánu (vč. jeho nečinnosti), který opakovaně potvrzuje určitý výklad právního předpisu. V souladu s vnitřní logikou této argumentace pak nemůže být relevantní skutečnost, že správce daně v průběhu řízení, v němž doměřil daň, nebyl schopen identifikovat jiný případ, kdy doměřil daň z prostituce. V tomto případě se z logiky věci nemůže jednat o potvrzení určitého výkladu práva. Byť se tedy krajský soud k této námitce výslovně nevyjádřil, proti argumentaci stěžovatelky vystavil – slovy výše citované judikatury – vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyložil tak, že podpora správnosti jeho závěrů je sama o sobě dostatečná. Krajský soud vypořádal i námitku o rozporu s úmluvou č. 32/1936 Sb.

III.3 Legitimní očekávání stěžovatelky

[27] Jádrem přípustné stížní argumentace představuje teze stěžovatelky, že zdanění jejích příjmů z prostituce představuje zásah do jejího legitimního očekávání. Stěžovatelka se

souhrnně domnívá, že posledních 30 let ve veřejném prostoru ze strany politických reprezentantů zaznívá, že příjmy z prostituce nepodléhají zdanění. Samotná skutečnost, že žalovaný nebyl schopen identifikovat další případ, v němž by řešil zdanění z příjmů z prostituce, vypovídá o existenci správní praxe, že se příjmy z prostituce nezdaňují. Stěžovatelka dále označuje celou řadu nálezů Ústavního soudu, které podle ní vypovídají o tom, že krajský soud uchopil problematiku legitimního očekávání příliš úzce.

[28] Při úvahách o legitimním očekávání založeným správní praxí je stěžejní usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, body 68 a násl. V něm rozšířený senát položil základy dodnes ustálené judikatury věnující se otázce správní praxe a vyplývajícího legitimního očekávání adresáta veřejné správy. V bodě 81 uvedeného usnesení uvedl, že „*správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán.*“ Krajský soud z těchto východisek vycházel. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem uvedeným v bodě 47 napadeného rozsudku, že vyjádření politických představitelů správní praxi netvoří a nemohou ani založit legitimní očekávání adresáta veřejné správy. Nejedná se totiž o správní orgány ve smyslu označeného rozhodnutí rozšířeného senátu. Jiný závěr nelze dovodit ani ze stěžovatelkou odkazovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 20. 6. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 38/04. V něm Ústavní soud posuzoval otázku legitimního očekávání adresátů regulace určitého povolání. Otázky, kterými se Ústavní soud v tomto nálezu zabývá, se však týkají změny právní regulace na úrovni zákona, resp. částečně i legislativního procesu jako takového. Z nálezu nevyplývá, že by libovolné vyjádření politického reprezentanta zakládalo legitimní očekávání adresáta působení veřejné správy.

[29] Nejvyšší správní soud není současně názoru, že by krajský soud uchopil problematiku legitimního očekávání příliš úzce, resp. v rozporu s judikaturou Ústavního soudu. Stěžovatelka předně pomíjí, že judikatura Ústavního soudu se z povahy věci věnuje širší škále právních problémů než judikatura správních soudů. Ústavní soud proto ve své judikatuře opakovaně mluví o legitimním očekávání v různých kontextech, které však pro správní soudnictví nemohou být směrodatné. To je vidět i ze zmíněného nálezu, v němž se sice hovoří o legitimním očekávání, avšak v kontextu novelizace zákona a její protiústavnosti. Stěžovatelka se dovolává legitimního očekávání v určitý postup orgánu veřejné správy, k jehož hodnocení jsou příslušné správní soudy. Judikatura správních soudů pracuje s legitimním očekáváním právě v kontextu správní praxe, neboť je to právě správní praxe, která správní orgán zavazuje k určitému postupu. Odchýlením od správní praxe správní orgán zasahuje do legitimního očekávání adresáta veřejnosprávního působení. Závaznost správní praxe je jako nástroj ochrany legitimního očekávání adresátů veřejné správy ostatně předpokládána základními zásadami činnosti správních orgánů (§ 2 odst. 4 správního řádu, jehož účelem je ochrana legitimního očekávání právě vyžadováním závaznosti správní praxe; rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 10 As 100/2014-120). Správní praxi však nemohou založit vyjádření politických reprezentantů, kteří nadto z povahy své funkce svá veřejná prohlášení naplňují svými subjektivními představami o tom, co právem je nebo by mělo být. Současná koncepce právního státu, založená na principu dělby moci, ostatně odmítá tzv. autentický výklad, kdy sám normotvůrce interpretuje normy, které přijal (srov. Harvánek, J. a kol. *Právní teorie*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, s. 317).

[30] Nadto je nutné akcentovat, že „[e]xistence ustálené rozhodovací praxe je skutkovou otázkou, kterou je třeba před správními soudy dokazovat“, (rozsudek NSS z 28. 5. 2021, č. j. 1 As 286/2020-38, bod 11). Stěžovatelka v řízení před krajským soudem předložila řadu důkazních návrhů směřujících k prokázání svého legitimního očekávání, avšak tyto se omezily pouze na legislativní materiály a vyjádření politiků (jako irelevantní je správně odmítl krajský soud v bodě 47 napadeného rozsudku). Stěžovatelka nepředložila důkaz, který by byl s to poukázat na ustálený postup orgánů veřejné správy. Skutečnost, že žalovaný v napadeném rozhodnutí při použití pomůcek neidentifikoval jiné daňové subjekty v obdobném postavení, nelze považovat za důkaz o existenci správní praxe. Skutečnost, že je nějaká věc správním orgánem řešena poprvé (což však v nynějším řízení zůstává v rovině spekulace) automaticky neznamená existenci správní praxe něco neřešit. Takové východisko by vedlo k absurdnímu závěru, že pokaždé, když správní orgán řeší nějakou problematiku poprvé, jedná protiústavně.

[31] Nejvyšší správní soud nepřehlédl ani to, že za správní praxi správního orgánu může platit i nečinnost. Ne každá nečinnost však může být chápána jako správní praxe. Jak zdejší soud uvedl např. v rozsudku ze dne 12. 4. 2018, čj. 6 As 413/2017-39, bod 19, „[z] dosavadní judikatury nicméně nelze dovozovat, že by legitimní očekávání vyvěralo z pouhého ‚mlčení‘ veřejné správy.“ Byť byly tyto závěry vysloveny v kontextu nezahajování přestupkových řízení, soud si je dále osvojil i v oblasti daní. Z tohoto rozsudku vycházel např. v rozsudku ze dne 12. 1. 2024, čj. 3 Afs 295/2021-68, bod 31, kde se zabýval konkludentním vyměřováním daňové povinnosti: „Celní orgány stěžovatelce dle jejího tvrzení od roku 2000 do června roku 2017 vracely spotřební daň z minerálních olejů. Podle vyjádření žalovaného celní orgány konkludentně vyměřovaly daň (nárok stěžovatelky), kterou stěžovatelka měla povinnost uvádět, a také uváděla do řádných daňových přiznání. Její povinností bylo do daňových přiznání uvádět správné údaje. Správce daně pouze na základě těchto tvrzení vyměřil daň, aniž by zkoumal skutkový stav a ověřoval stěžovatelčina tvrzení. Tento způsob stanovení daně tedy nemohl stěžovatelce založit jakákoliv očekávání budoucího postupu, jelikož při něm správce daně nijak sám nehodnotil ani neposuzoval zákonnost jejího nároku; pouze vycházel z tvrzení daňového subjektu a vyměřil tedy takovou daň, jakou tvrdil daňový subjekt sám.“ Navazující judikaturu, včetně relevantních usnesení Ústavního soudu, pak soud shrnul v bodě 15 rozsudku ze dne 25. 10. 2024, čj. 8 Afs 226/2023-37. Odkázat lze rovněž na závěry obsažené v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 10. 2017 čj. 62 Af 121/2016-196, jež si zdejší soud osvojil v rozsudku ze dne 12. 4. 2018, čj. 6 As 413/2017-39, bod 19, a které se v obecnosti týkají správní praxe spočívající v nezahajování řízení zahajovaných z moci úřední.

[32] K otázce legitimního očekávání v kontextu zdanění příjmů se zdejší soud vyjádřil též v rozsudku ze dne 18. 9. 2025, čj. 22 Afs 143/2025-40. Z něho přitom vyplývá, že aby nečinnost správního orgánu, resp. jiná forma opomenutí založila relevantní správní praxi, musí se jednat o pasivitu správního orgánu, která je vědomá, respektive zamýšlená. Ustálenou správní praxi ohledně výkladu nějakého ustanovení právního předpisu nemůže založit pasivita, která má svůj důvod jiný než právní názor správního orgánu, že v daných případech konat nemá. V takovém případě totiž nekonání nemá vztah k výkladu právního předpisu. Jiným důvodem může být například absence povědomí správního orgánu o nějakém skutkovém stavu.

[33] Z uvedené judikatury nelze dovodit, že jakákoliv nečinnost správního orgánu zakládá správní praxi. Je potřebné, aby samotná nečinnost správního orgánu byla s to potvrdit určitý ustálený výklad práva. Judikatura tedy nepodporuje (nepodložený) závěr stěžovatelky, že je-li problematika řešena poprvé, jedná se o porušení legitimního očekávání.

[34] Jiný závěr nelze učinit ani na základě stěžovatelčiných četných odkazů na judikaturu Ústavního soudu. V obecné rovině Nejvyšší správní soud nepochybně žádný z uvedených závěrů Ústavního soudu, avšak není mu zřejmé, co z nich stěžovatelka nad rámec obecných pouček o vlastnostech demokratického právního státu dovozuje. Stěžovatelka pouze minimálně provazuje odkazy na tuto judikaturu s nyní řešenou právní otázkou.

[35] V nálezu ze dne 2. 11. 2009, sp. zn. II. ÚS 2048/09, se Ústavní soud zabýval otázkou kompetencí starosty obce v přechodném období mezi volbami do obecního zastupitelstva a konáním ustavujícího zasedání zastupitelstva a případným konfliktem s právem na nerušený soukromý život osoby, s níž starosta uzavřel nájemní smlouvu. Ústavní soud zde vyslovuje zobecnitelné úvahy o principu předvídatelnosti právního řádu, avšak již nic neříká o legitimním očekávání, které by zavazovalo správní orgán k určitému postupu v daňovém řízení. Ani stěžovatelka neuvádí nad rámec obecného shrnutí, co z nálezu pro nyní řešenou věc vyplývá.

[36] To stejné platí i pro nálezy, na něž Ústavní soud v uvedeném nálezu odkazuje. Nález ze dne 15. 2. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 77/06, se týkal otázky ústavnosti tzv. legislativních přílepků. Nález ze dne 9. 11. 2004, sp. zn. I. ÚS 163/02, se týkal otázky ústavnosti sankcionování postupu účastnice řízení, který před tím správní orgán posoudil jako zákonný. Jedná se tedy o legitimní očekávání založené konkrétním ujištěním správního orgánu, což není nyní posuzovaným případem. Nález ze dne 3. 12. 2007, sp. zn. I. ÚS 544/06, se opětovně zabýval situací, kdy bylo osobě o určité skutečnosti dáno konkrétní ujištění orgánem veřejné moci, které bylo následně zpochybněno, nadto v kontextu dědického řízení. Ani tento nález proto nedopadá na nyní souzenou věc. V nálezu ze dne 31. 1. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 6/2000, se plénium Ústavního soudu zabývalo ústavností ustanovení trestního řádu, které trestnímu soudu umožňovalo rozhodnout o tom, zdali budou poškození připuštěni do trestního řízení. Konečně pak v nálezu ze dne 18. 2. 2010, sp. zn. I. ÚS 3336/09, se Ústavní soud zabýval otázkou legitimního očekávání ustanoveného obhájce na výplatu odměny za zastupování. Se stěžovatelkou lze souhlasit, že z tohoto nálezu vyplývá obecný požadavek na to, aby právní předpisy byly vykládány způsobem, který neporuší nepředvídatelným způsobem základní práva adresáta. Stěžovatelka však již neosvětluje, jak se uvedený závěr dotýká jejího právního postavení.

[37] Podobně irelevantní jsou i odkazy na nálezovou judikaturu Ústavního soudu obsažené v doplnění kasační stížnosti ze dne 4. 5. 2026, byť stěžovatelka je v rozsahu těchto odkazů již poněkud konkrétnější ohledně skutečností, které podle ní z uvedených nálezů vyplývají pro souzenou věc. V nálezu ze dne 11. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06, Ústavní soud stanovil, že je povinností zákonodárce při novelizaci právních předpisů zohlednit dosavadní právní vztah a zasahovat do něj citlivě. Stěžovatelčin výklad, který závěry tohoto nálezu chápe jako obecná východiska pro aplikaci práva orgány veřejné správy, však v nálezu nemá oporu.

[38] Souhlasit lze i s tím, že Ústavní soud dovozuje zákaz svévole při změně správní praxe, resp. ukládá, aby změna správní praxe byla prováděna citlivě, odůvodněně a s účinky do budoucna, jak ostatně Ústavní soud dovodil ve stěžovatelkou akcentovaném nález ze dne 15. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 629/06. Nejvyšší správní soud tato východiska nerozporuje, avšak to nemění nic na tom, že v souzené věci nebylo lze existenci správní praxe shledat (vyjádření politiků jí nemohla založit a stěžovatelka nedoložila existenci jiné správní praxe). Podmínky její ústavně konformní změny jsou proto nyní irelevantní.

[39] V nález ze dne 8. 4. 2008, sp. zn. I. ÚS 2254/07, se pak Ústavní soud zabýval specifiky výkladu daňověprávních předpisů. Vyslovil, že umožňuje-li právní předpis více výkladů, je třeba upřednostnit ten, který co nejméně zasahuje do základního práva jedince (*in dubio pro libertate*). Obdobné závěry, byť v částečně odlišném kontextu, vyslovil též v dalším citovaném nález ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06. Nejvyšší správní soud žádným způsobem nezpochybňuje povinnost správních orgánů a správních soudů vykládat daňové právo se zřetelem ke chráněným hodnotám, zejm. k ústavní ochraně majetku, avšak stěžovatelka neosvětluje, jakým způsobem jsou uvedené závěry relevantní pro souzenou věc. Má-li jít o dovozování protiprávnosti výkladu přijatého zdejší soudem v předchozím zrušujícím rozsudku, zakládá takový odkaz nepřipustnost uvedené námitky (viz výše).

[40] Pouze pro úplnost soud dodává, že zásada *in dubio pro libertate (mitius)* se uplatní v situaci skutečných a zásadních výkladových pochybností, resp. tehdy, stojí-li proti sobě srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy. Vyplývá z požadavku, aby orgány veřejné moci v pochybnostech postupovaly mírněji, zejména při ukládání a vymáhání veřejnoprávních povinností (srov. nález ÚS ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02; k situacím zásadních výkladových pochybností též nález ÚS ze dne 11. 10. 2022 sp. zn. Pl. ÚS 27/21). Neznamená však, že soud musí přijmout každý jazykově představitelný výklad příznivější pro daňový subjekt; uplatní se pouze tehdy, jsou-li proti sobě stojící výkladové možnosti skutečně rovnocenné či srovnatelně přesvědčivé (např. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2012, čj. 5 Afs 73/2011-62). Tak tomu však v dané věci není.

[41] Nejvyšší správní soud uzavírá, že ani námitky směřující do tvrzeného zásahu do legitimního očekávání stěžovatelky nejsou důvodné. Stěžovatelka neprokázala existenci ustálené správní praxe, která by mohla takové očekávání založit; pouhé odkazy na vyjádření politických představitelů ani tvrzená absence předchozích případů zdanění příjmů z prostituce takovou praxi nepředstavují.

[42] Krajský soud proto nepochybil, pokud uzavřel, že k porušení legitimního očekávání nedošlo. Jeho právní závěry jsou v souladu jak s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, tak i s judikaturou Ústavního soudu, podle níž legitimní očekávání může vzniknout pouze na základě dostatečně určitého, konkrétního a spolehlivého ujištění orgánu veřejné moci nebo na základě ustálené a jednotné rozhodovací či správní praxe (srov. např. nálezy ÚS sp. zn. I. ÚS 163/02, I. ÚS 544/06 či I. ÚS 629/06). Nelze je tak považovat ani za protiústavní.

[43] V třetím okruhu stížních námitek stěžovatelka uvádí, že právní závěr krajského soudu o možném zdanění příjmů z dobrovolné prostituce je v rozporu s mezinárodní úmluvou č. 32/1936 Sb., a to ze stejných důvodů, pro které je rozporný s Newyorskou úmluvou.

[44] Zdejší soud již ve svém předchozím zrušujícím rozsudku osvětlil, proč Newyorská úmluva nebrání zdanění příjmů z dobrovolné prostituce. Omezuje-li se stěžovatelka na pouhý paušální odkaz na svou argumentaci k této mezinárodní úmluvě, nezbývá Nejvyššímu správnímu soudu než odkázat na své závěry z předchozího rozsudku. Stěžovatelčina argumentace (jejímž rozsahem je soud vázán dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) neoznačuje žádné konkrétní ustanovení úmluvy č. 32/1936 Sb., s nímž by měl právní názor krajského soudu kolidovat, ani nevysvětluje, v čem má tvrzený rozpor spočívat. Nad rámec uvedeného (z opatrnosti) soud dodává, že úmluva č. 32/1936 Sb. neobsahuje žádné ustanovení, ze kterého by bylo lze dovodit nemožnost zdanění příjmů z dobrovolné prostituce.

IV. Závěr

[45] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a podle § 110 odst. 1 s. ř. s. ji zamítl.

[46] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v posuzované věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu je Nejvyšší správní soud nepřiznal.

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

V Brně 21. srpna 2026

Tomáš Foltas
předseda senátu