

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudkyně Veroniky Juřičkové a soudce Václava Štencla v právní věci žalobkyně: **ISCentrum, s. r. o.**, sídlem Otakarova 1764/30, České Budějovice, zastoupené Mgr. Štěpánem Brunclíkem, advokátem, sídlem Petrská 1136/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2024, č. j. 13601/24/5300-22441-711776, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 9. 2025, č. j. 61 Af 3/2024-60,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 9. 2025, č. j. 61 Af 3/2024-60, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] V projednávané věci jde o to, za jakých podmínek je se zálohovou platbou spojena povinnost přiznat daň z přidané hodnoty.

[2] Žalobkyně dne 17. 8. 2022 podala řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2022. Na řádku 1 nevykázala žádná uskutečněná zdanitelná plnění.

[3] Správce daně následně žalobkyni dne 16. 11. 2022 zaslal výzvu k prokázání, že je nadále osobou povinnou k dani dle § 5 zákona č. 235/2004Sb., o dni z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyně reagovala podáním, v němž uvedla, že přijala úplaty ve výši 5 000 000 Kč na budoucí prodeje nemovitostí v rámci developerského projektu. Předložila smlouvu o spolupráci se společností Zelené Chvalovice s. r. o. ze dne 5. 5. 2022 a zálohovou

fakturu ze dne 1. 7. 2022 na částku 6 050 000 Kč. Správce daně zjistil, že dne 14. 7. 2022 žalobkyně přijala dvě platby ve výši 1 050 000 Kč a 5 000 000 Kč od společnosti Zelené Chvalovice s. r. o.

[4] Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně v rozporu s § 20a odst. 2 zákona o DPH nepřiznala DPH z těchto úplat v řádném daňovém přiznání. Dne 4. 5. 2023 proto žalobkyni zaslal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání.

[5] Žalobkyně dodatečné přiznání nepodala, ale předložila souhlasné prohlášení se společností Zelené Chvalovice s. r. o., podle nějž úplaty nepodléhají zdanění dle § 20a zákona o DPH. K uskutečnění zdanitelného plnění doposud nedošlo. Společnost Zelené Chvalovice s. r. o. poskytla částku 6 050 000 Kč jako jistotu bez protiplnění (jistota na budoucí provize).

[6] Správce daně dne 10. 10. 2023 vydal vyrozumění, v němž odmítl tvrzení žalobkyně jako účelová a setrval na závěru, že daňová povinnost vznikla dle § 20a ve spojení s § 108 odst. 1 zákona o DPH.

[7] Dne 30. 10. 2023 žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání, v němž přiznala daň ve výši 1 050 000 Kč ze základu daně 5 000 000 Kč. Jelikož bylo přiznání podáno v průběhu doměřovacího řízení, správce daně je vyhodnotil jako nepřípustné. Daň doměřil z moci úřední dle § 143 odst. 3 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 11. 2023 ve výši 1 050 000 Kč.

[8] Odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný zamítl a dodatečný platební výměr správce daně potvrdil. Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou.

[9] Krajský soud na základě judikatury Soudního dvora Evropské unie o věci usoudil následovně: Aby zálohová platba mohla představovat uskutečnění zdanitelného plnění dle § 20a odst. 2 zákona o DPH, musí být v okamžiku přijetí zálohy splněny dvě podmínky: 1) musí být jasně vymezené znaky zdanitelného plnění, k němuž se záloha váže, a 2) daňový subjekt nesmí mít povědomost o tom, že uskutečnění takovéhoto plnění v budoucnu je nejisté. Dle krajského soudu žalovaný nesprávně podmínky směšuje.

[10] Pokud odběratel i dodavatel vědí, že nemají uskutečnění zdanitelného plnění ve svých rukou, přestože k tomu jinak činí veškeré potřebné kroky, k naplnění druhé z uvedených podmínek nedojde. Zpravidla přitom nestačí existence běžných podnikatelských rizik, popřípadě riziko zásahu tzv. vyšší moci. Uskutečnění zdanitelného plnění však nesmí být zcela podmíněné vůlí nezávislé třetí osoby. Přijetí zálohy v takovém případě nelze považovat za uskutečnění zdanitelného plnění dle § 20a odst. 2 zákona o DPH. Právě o takovou situaci dle krajského soudu jde v nynější věci.

[11] Platba zálohy žalobkyni dle smlouvy o spolupráci se společností Zelené Chvalovice s. r. o. se vztahovala k budoucím projektům, resp. provizím za realitní služby. V kupní smlouvě ze dne 12. 5. 2022 uzavřené mezi společností Zelené Chvalovice s. r. o. (kupující) a Ing. J. J. (prodávající) strany prohlásily, že ke dni podpisu smlouvy platný a účinný územní plán obce Kovanice zamýšlenou výstavbu realizovat neumožňuje, kupní smlouva proto obsahuje odkládací podmínku, která účinnost smlouvy váže na skutečnost, že „*nový územní plán obce Kovanice bude příslušnými orgány samosprávy pravomocně schválen v takové podobě, v jaké se dle Návrhu územního plánu týká Předmětu převodu*“, případně na jednostranné prohlášení kupujícího, že územní plán jeho záměrům vyhovuje. Žalobkyně byla dle smlouvy

o spolupráci zprostředkovatelkou této kupní smlouvy, lze proto předpokládat, že jí byl znám obsah smlouvy i podoba aktuálního územního plánu.

[12] Krajský soud vyhodnotil, že účinnost kupní smlouvy je závislá na budoucí nejisté okolnosti schválení potřebné podoby územního plánu. Od této nejisté skutečnosti se odvíjí koupě pozemků, ale též následná developerská činnost a realitní zprostředkovatelská činnost, která je (potenciálním) zdanitelným plněním, k němuž se váže vyplacená záloha. Žalobkyně ani strany kupní smlouvy nemají k dispozici žádný právní nástroj, jak si schválení určité podoby územního plánu vynutit.

[13] Podle krajského soudu proto lze usoudit, že žalobkyně i společnost Zelené Chvalovice s. r. o. si ke dni úhrady zálohy byly dobře vědomy toho, že k prodeji pozemků, jakož i jejich zhodnocení developerskou činností a následným prodejům nemovitostí vůbec nemusí dojít. Nejedná se o běžnou nejistotu spojenou s podnikáním, ale o nejistotu vyvěrající z nejistého výsledku rozhodování zastupitelstva obce při schvalování územního plánu.

[14] Krajský soud proto dospěl k závěru, že nebyla splněna druhá podmínka, za níž zálohová platba může představovat zdanitelné plnění. Proto rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost

[15] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

[16] Dle stěžovatele krajský soud nesprávně podmiňuje vznik daňové povinnosti absolutní jistotou budoucího uskutečnění zdanitelného plnění. Přístup krajského soudu je v rozporu s vnitrostátní právní úpravou i judikaturou Soudního dvora EU. Dle stěžovatele je podstatné, že byly známy všechny relevantní znaky budoucího zdanitelného plnění. Pro zdanění přijatých úplat je rozhodující jejich vazba na konkrétní zdanitelné plnění, nikoli absolutní jistota jeho uskutečnění. V nyní projednávané věci byla budoucí plnění přesně specifikována ve smlouvě o spolupráci, včetně způsobu výpočtu provize a započtení přijatých úplat. Tvrzení žalobkyně i rozhodnutí valné hromady společnosti Zelené Chvalovice s. r. o. potvrzují, že se jednalo o úplaty za budoucí provize.

[17] Stěžovatel nesouhlasil s dílčím závěrem krajského soudu, že případné neschválení územního plánu obce Kovanice v podobě, která by umožnila realizaci výstavby na dotčených pozemcích, nepředstavuje běžné podnikatelské riziko. Jde o typické podnikatelské riziko v rámci developerské činnosti, jež je běžnou součástí podnikatelského rozhodování v oblasti realitního trhu. Samotná existence podnikatelského rizika, včetně rizika spojeného s územně plánovacími procesy, nemůže být důvodem pro vyloučení daňové povinnosti z přijaté úplaty.

[18] Stěžovatel doplnil, že zákon o DPH upravuje postup v případech, kdy k uskutečnění plnění nakonec nedojde.

[19] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[20] **Žalobkyně** se ke kasační stížnosti žalovaného nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[22] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost **je důvodná**.

[23] Závěr žalovaného, že platby přijaté žalobkyní v souhrnné výši 6 050 000 Kč byly zálohami za budoucí plnění a nikoli jistotou bez protiplnění, žalobkyně v žalobě nezpochybnila. Nejvyšší správní soud tedy povahu plateb vzhledem ke skutkovým okolnostem již nepřezkoumával a vycházel ze závěru, že platby byly zálohou.

[24] V projednávaném případě je sporné, zda přijetím zálohy žalobkyní od společnosti Zelené Chvalovice s. r. o. vznikla povinnost přiznat DPH (nikoli zda přijetím zálohy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, jak nesprávně v rozsudku uváděl krajský soud).

[25] Povinnost přiznat DPH při dodání zboží nebo poskytnutí služby vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (§ 20a odst. 1 zákona o DPH). Je-li však před uskutečněním zdanitelného plnění přijata úplata, vzniká povinnost přiznat daň z přijaté částky ke dni přijetí úplaty; to neplatí, *není-li zdanitelné plnění ke dni přijetí úplaty známo dostatečně určitě* (§ 20a odst. 2 zákona o DPH). *Dodání zboží nebo poskytnutí služby je známo dostatečně určitě, jsou-li známy alespoň tyto údaje: a) zboží, které má být dodáno, nebo služba, která má být poskytnuta, b) sazba daně v případě zdanitelného plnění a c) místo plnění* (§ 20a odst. 3 zákona o DPH).

[26] Na úrovni práva EU je pramenem úpravy směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „směrnice o DPH“).

[27] Podle čl. 63 směrnice o DPH je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

[28] Nicméně čl. 65 směrnice o DPH stanoví, že má-li být zaplacena záloha před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby. Uvedené představuje odchylku od pravidla stanoveného v čl. 63 směrnice o DPH (např. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 13. 3. 2014, *FIRIN OOD*, C-107/13, nebo ze dne 19. 12. 2017, *Skarpa Travel sp. z o. o.*, C-422/17).

[29] Správce daně a stěžovatel shledali, že zdanitelné plnění bylo ke dni přijetí úplaty známo dostatečně určitě, neboť byly známy relevantní údaje dle § 20a odst. 3 zákona o DPH.

[30] Skutečnost, že údaje dle § 20a odst. 3 zákonem o DPH byly ke dni přijetí úplaty známé, krajský soud nezpochybnil, zdůraznil však, že je nejisté, zda zdanitelné plnění bude uskutečněno. Z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 31. 5. 2018 ve spojených věcech *Achim Kollroß a Erich Wirtl*, C-660/16 a C-661/16, totiž dovodil, že daňový subjekt nesmí mít povědomost o tom, že by uskutečnění plnění v budoucnu bylo nejisté. K tomu krajský soud citoval též z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2024, č. j. 10 Afs 52/2023-54, navazujícího na rozsudek Soudního dvora EU ve věcech C-660/16 a C-661/16.

[31] Dle Nejvyššího správního soudu je potřeba požadavek určitosti zdanitelného plnění vykládat v tom smyslu, že zdanitelné plnění musí být určitě identifikováno, tedy musí být určené. Z judikatury Soudního dvora EU jasně vyplývá, že ke vzniku daňové povinnosti podle čl. 65 směrnice o DPH je třeba, aby již byly známy veškeré relevantní prvky uskutečnění zdanitelného plnění, tj. v nyní projednávaném případě budoucího poskytnutí služby, a tedy zejména to, aby v okamžiku platby zálohy byly služby přesně vymezeny (rozsudky Soudního dvora EU ve věci C-107/13, bod 36, a rozsudek ze dne 21. 2. 2006, *BUPA Hospitals a Goldsborough Developments*, C-419/02, bod 48). Podstatné pro vznik povinnosti přiznat DPH v okamžiku zaplacení zálohy na základě čl. 65 směrnice o DPH je skutečnost, že se záloha týká přesně určeného zdanitelného plnění (srov. rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-422/17, body 35 a 36).

[32] Tento výklad vyplývá rovněž z rozsudku ve spojených věcech C-660/16 a C-661/16, v němž Soudní dvůr EU v návaznosti na prejudikaturu (krajským soudem citovaný rozsudek ve věci C-419/02) akcentuje znalost všech relevantních znaků budoucího zdanitelného plnění (srov. body 40 a 51 rozsudku ve spojených věcech C-660/16 a C-661/16). Rozhodné je, zda zdanitelné plnění bylo jasně identifikováno. Soudní dvůr zdůraznil aspekt obeznámení daňového subjektu se všemi relevantními znaky zdanitelného plnění, které má být v budoucnu uskutečněno (srov. body 43 a 44 rozsudku ve spojených věcech C-660/16 a C-661/16).

[33] Soudní dvůr v bodu 47 rozsudku ve spojených věcech C-660/16 a C-661/16, s odkazem na rozsudek ve věci C-419/02 také konstatoval, že jsou-li zálohy přijaty před uskutečněním dodání zboží nebo poskytnutí služeb, má převzetí těchto záloh za následek vznik povinnosti daň přiznat, neboť smluvní strany tak „*dopředu vyjadřují svůj záměr vyvodit veškeré finanční důsledky spojené s uskutečněním tohoto dodání nebo této služby*“.

[34] Z uvedeného tak vyplývá, že požadavek *určité identifikace* zdanitelného plnění nelze chápat jako požadavek jistoty, že zdanitelné plnění, za něž byla poskytnuta záloha, v budoucnu bude *určitě uskutečněno*.

[35] Judikatura Soudního dvora neposkytuje obecný podklad k tomu, aby pro vznik povinnosti přiznat DPH byla dána potřebná jistota, že zdanitelné plnění v budoucnu bude skutečně realizováno, resp. určitě nastane.

[36] Nejvyšší správní soud se shoduje se stěžovatelem, že krajský soud rozsudek Soudního dvora ve spojených věcech C-660/16 a C-661/16, resp. v něm dovozenou podmínku absence povědomí o tom, že uskutečnění plnění v budoucnu není zcela jisté, neaplikoval na nyní projednávaný případ přiléhavě. Ve věcech C-660/16 a C-661/16 totiž šlo o situaci, kdy stěžovatelé *Kollroß* a *Wirtl* uplatňovali z jimi zaplacených záloh za zboží, které nakonec nebylo dodáno, odpočet DPH zaplacené na vstupu, přičemž zboží nebylo dodáno z důvodu zločinného spolčení za účelem podvodného obchodního jednání na straně prodávající. Soudní dvůr vzhledem k okolnostem tehdejšího případu dovodil, že stěžovatelé nemohli rozumně očekávat, že jejich obchodní partneři páchají trestnou činnost a vůbec nehodlají dle smlouvy plnit. Stěžovatelé tudíž nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu neuplatnili neoprávněně.

[37] Rovněž krajským soudem citovanou pasáž rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 52/2023-54 je nutno vnímat v kontextu v něm posuzovaného případu. I zde se jednalo o otázku nároku na nadměrný odpočet a Nejvyšší správní soud rušil rozsudek Městského soudu v Praze i rozhodnutí žalovaného pro nedostatek posouzení skutkových

okolností. Navíc, Nejvyšší správní soud při rekapitulaci závěrů judikatury Soudního dvora *obiter dictum* především uvedl: „*Nárok na odpočet DPH obecně vzniká už v okamžiku převzetí úplaty za konkrétní zdanitelné plnění, ačkoli přijmout a použít toto plnění při své ekonomické činnosti má daňový subjekt až později; jedinou podmínkou je, aby v okamžiku platby zálohy byly zboží či služby přesně vymezeny (§ 72 odst. 3 ve spojení s § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění do 30. 6. 2017; čl. 167 ve spojení s čl. 65 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty; rozsudek SDEU ve věci C-419/02, BUPA Hospitals, bod 45).*“ (zvýraznění doplněno NSS). Závěr rozsudku Soudního dvora ve spojených věcech C-660/16 a C-661/16, podle nějž nárok na odpočet nevznikne, pokud je prokázáno, že v okamžiku zaplacení zálohy daňový subjekt věděl nebo nemohl rozumně nevědět, že je dodání zboží nebo poskytnutí služby nejisté, zjevně rovněž chápe jako „spravedlnostní korektiv“ jediné podmínky plynoucí ze zákonné úpravy, nikoliv jako novou podmínku.

[38] Okolnosti spojených věcí C-660/16 a C-661/16 i věci posuzované Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 10 Afs 52/2023 tak byly zjevně odlišné od okolností nyní projednávaného případu. V nyní projednávaném případě žalobkyně jako zprostředkovatelka přijala dopřednou úplatu za plnění, které sama měla poskytnout, přičemž strany smlouvy byly připraveny plnit, pokud budou naplněny okolnosti smlouvou předpokládané. Existenci určitého rizika ohledně možnosti plnit dle smlouvy (v nyní projednávaném případě výsledná podoba územního plánu) nelze srovnávat se záměrným podvodným jednáním obchodního partnera. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že případné neschválení územního plánu obce Kovanice v podobě umožňující realizaci výstavby na dotčených pozemcích je třeba v kontextu projednávaného případu vnímat jako podnikatelské riziko. Skutečnost, že žalobkyně nemá k dispozici legální nástroj, jak si vymoci konkrétní podobu územního plánu, na tom nic nemění. Racionalita zvolené koncepce smluv a obchodního jednání, a to i vzhledem k daňovým konsekvencím, je věcí žalobkyně.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Z uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalovaného důvodnou, pročež podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán závěry vyslovenými v tomto rozsudku.

[34] V dalším řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. dubna 2026

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu