

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **město Mnichovo Hradiště**, se sídlem Masarykovo nám. 1, Mnichovo Hradiště, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2015, č. j. 43585/15/5300-21443-711868, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2017, č. j. 48 Af 6/2016 - 48,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), kterým bylo výrokem I. podle § 78 odst. 1 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zrušeno jeho shora označené rozhodnutí a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení a výrokem II. mu bylo uloženo nahradit žalobci náklady řízení ve výši 3 000 Kč. Rozhodnutím stěžovatele bylo zamítnuto odvolání žalobce a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 13. 7. 2015, č. j. 3117339/15/2116-50524-201567, č. j. 3117389/15/2116-50524-201567 a č. j. 3117424/15/2116-50524-201567 (dále jen „dodatečné platební výměry“), kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v celkové výši 959 064 Kč a bylo mu uloženo zaplatit penále v celkové výši 191 811 Kč.

[2] Dodatečnými platebními výměry byla žalobci doměřena daň na základě zjištění z daňové kontroly, že v daňových přiznáních za zdaňovací období měsíců listopad a

prosinec 2012 a měsíce červen 2013 uplatnil nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společností H-INTES s.r.o. (dále jen „H-INTES“) a COLAS CZ, a.s. (dále jen „COLAS“). Plnění spočívalo v opravě místních komunikací a chodníků po předchozí výstavbě kanalizace (včetně domovních přípojek). Žalobce měl nárok na odpočet DPH uplatnit neoprávněně, jelikož plnění na vstupu od společností H-INTES a COLAS přijal a použil při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy. Stavební práce totiž přesáhly rámec oprav a došlo ke zlepšení parametrů místních komunikací. Nelze ho proto považovat za osobu povinnou k dani a přiznat mu nárok na odpočet DPH.

[3] Podle § 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) je obec osobou povinnou k dani, jestliže uskutečňuje ekonomickou činnost; při poskytování plnění, které představuje výkon působnosti v oblasti veřejné správy, se za ni nepovažuje. Proto se z hlediska režimu uplatňování DPH plnění poskytovaná obcí dělí do dvou skupin, a to na plnění poskytovaná i) v rámci ekonomické činnosti, kdy je obec plátcem DPH a má nárok na odpočet, a ii) při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy, kdy je obec v postavení „konečného spotřebitele“. Ekonomickou činnost definuje § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Pro výkon působnosti v oblasti veřejné správy je v souladu s judikaturou Soudního dvora EU (rozsudek ze dne 17. 10. 1989, *Carpaneto Piacentino, Rivergato*, C-231/87) a NSS (rozsudek ze dne 21. 4. 2011, č. j. 8 Afs 41/2010 - 144) určující, že se jedná o činnost podléhající speciálnímu veřejnoprávnímu režimu, z něhož jsou soukromoprávní subjekty vyloučeny.

[4] Provozování kanalizace je ekonomickou činností a není výkonem působnosti v oblasti veřejné správy. Obecné užívání místních komunikací (jejichž součástí jsou chodníky) představuje plnění obce při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy, prostřednictvím něhož jsou uspokojovány dopravní a komunikační potřeby občanů. Z hlediska vzniku nároku na odpočet daně na vstupu [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty] bylo v posuzovaném případě rozhodující, zda plnění na vstupu od společností H-INTES a COLAS obec použila v rámci ekonomické činnosti (provozování kanalizace), nebo v rámci výkonu působnosti v oblasti veřejné správy (obecné užívání místních komunikací).

[5] Podle judikatury Soudního dvora EU (rozsudky ze dne 8. 6. 2000, *Midland Bank*, C-98/98, a ze dne 22. 2. 2001, *Abbey National*, C-408/98) a NSS (rozsudek ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 13/2014 - 93) je ke vzniku nároku na odpočet daně na vstupu nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi plněními na vstupu a výstupu, přičemž náklady vynaložené na pořízení plnění na vstupu jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění na výstupu. Postačí též, pokud jsou náklady na služby pořízené na vstupu součástí režijních výdajů osoby povinné k dani a jako takové jsou součástí ceny plnění na výstupu (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 2. 2013, *Becker*, C-104/12). Plnění související s výstavbou kanalizace má přímou a bezprostřední souvislost s jejím provozováním, tedy s ekonomickou činností žalobce. Krajský soud dospěl k závěru, že zahrnuje alespoň zčásti i plnění od společností H-INTES a COLAS. Navazovalo totiž na výstavbu kanalizace a žalobce jím realizoval povinnost uvést místní komunikace do původního stavu v souladu s rozhodnutími správních orgánů o umístění a povolení stavby kanalizace.

[6] Nárok na odpočet daně na vstupu mohl žalobci vzniknout pouze v rozsahu odůvodněném plněním povinnosti opravit místní komunikace a uvést je do původního

stavu. Krajský soud proto uložil stěžovateli, aby v dalším řízení posoudil, zda plnění od společností H-INTES a COLAS tento rozsah přesáhla. Pokud tomu tak bylo, bude nezbytné stanovit nárok na odpočet daně na vstupu v poměrné výši (§ 75 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty) s tím, že důkazní břemeno tíží primárně daňový subjekt.

[7] Nad rámec rozhodovacích důvodů krajský soud uvedl, že na poskytnutí stavebních prací, které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43, se podle § 92e zákona o dani z přidané hodnoty vztahuje režim přenesení daňové povinnosti (*reverse charge*). Jelikož na tomto režimu nemohou nic změnit smluvní ujednání (pro srovnání odkázal na rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 93/2012 - 39), měl by stěžovatel v dalším řízení též zohlednit, zda žalobce postupoval v souladu s § 92a a 92e zákona o dani z přidané hodnoty.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[8] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu v celém rozsahu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[9] Obec, jakožto veřejnoprávní subjekt, je výlučným vlastníkem místních komunikací a v souladu se zákonem č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů vykonává v této oblasti svou působnost. Podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty je předmětem DPH jen úplatné plnění. Je-li činnost vykonávána bezúplatně, nejedná se o ekonomickou činnost (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 1. 4. 1982, *Hong Kong Trade*, C-89/81, odstavce 9 až 13). Jelikož v souvislosti s užíváním místních komunikací žalobce neposkytuje služby za úplatu, nejedná se z jeho strany o uskutečňování zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti.

[10] U poskytnutí stavebních prací, které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43, je podstatné, určil-li daňový subjekt (příjemce zdanitelného plnění), že plnění na vstupu bude sloužit k neekonomickým (veřejnoprávním) činnostem nebo bude využito též k ekonomickým činnostem. Režim přenosu daňové povinnosti je závislý na tom, v jaké roli příjemce zdanitelného plnění do dohody uzavírané s poskytovatelem stavebních prací vstoupí. S ohledem na prohlášení žalobce ve smlouvách o dílo se společnostmi H-INTES a COLAS tento režim na posuzovaný případ nedopadá. Ze stejného důvodu neměl žalobce nárok na odpočet DPH.

[11] Ve vztahu k nároku na odpočet daně tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňový subjekt. Žalobce předložil smlouvy o dílo, z nichž plyne, že ve vztahu k předmětu těchto smluv není osobou povinnou k dani. Předmětem smluv bylo provedení celoplošné opravy povrchů vybraných ulic včetně napojení odvodňovačů, zřízení uličních vpustí a rekonstrukce chodníků, což svým rozsahem přesahuje uvedení do původního stavu či úpravu poškozených komunikací v souvislosti s položením kanalizace. Pokud žalobce uplatnil nárok na odpočet v plné výši, je povinen svá tvrzení též prokázat. Krajský soud požaduje, aby stěžovatel v dalším řízení zkoumal skutečnosti, na základě kterých by bylo možné stanovit podíl využití plnění na vstupu pro ekonomické a neekonomické činnosti, a to za účelem stanovení výše nároku na odpočet v poměrné výši. Uvedené však vůbec nebylo předmětem sporu. Akceptování jeho závěru by odporovalo fakturám a uzavřeným smlouvám. Pokud žalobce uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši, nelze po stěžovateli

požadovat, aby zkoumal, zda žalobci vznikl nárok na odpočet daně podle § 75 zákona o dani z přidané hodnoty, resp. v jaké výši. K postupu podle § 114 odst. 2 věty druhé daňového řádu neměl stěžovatel důvod. Odkázal na rozsudky NSS ze dne 7. 2. 2013, č. j. 9 Afs 59/2012 - 63, a ze dne 14. 8. 2014, č. j. 2 Afs 86/2014 - 63.

[12] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobce uvedl, že pokud se jedná o provozování kanalizace, uskutečňuje ekonomickou činnost. Ohledně smluv o dílo se společnostmi H-INTES a COLAS uvedl, že byla použita vzorová smlouva. Daňové doklady byly vystaveny včetně DPH a plnění na vstupu bylo použito pro ekonomickou činnost. Možnost odpočtu daně v částečné výši připustil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované podle zvláštních zákonů pro výkon advokacie ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda 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 není důvodná.

[14] Stěžovatel podřazuje důvody kasační stížnosti pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Soud předem dalšího posouzení konstatuje, že pokud jsou důvody kasační stížnosti seznatelné a podřaditelné pod zákonné kasační důvody, není rozhodující, že je stěžovatel nepodřadí jednotlivým zákonným ustanovením, či tak učiní nepřesně (viz rozsudek ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50). Z obsahu kasační stížnosti soud zjistil, že stížní body směřují proti právnímu posouzení dvou okruhů otázek (viz odstavec [16]) a netýkají se jiné vady řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Dospěl proto k závěru, že je uplatňován důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[15] Závěr krajského soudu vychází ze dvou předpokladů. Při provozu kanalizace je obec osobou povinnou k dani, jelikož uskutečňuje ekonomickou činnost. Plnění uskutečněná v rámci této činnosti jsou předmětem daně a obec má při splnění zákonných podmínek nárok na odpočet DPH. Naopak v souvislosti s obecným užíváním místních komunikací není obec osobou povinnou k dani, jelikož vykonává působnost v oblasti veřejné správy. Plnění uskutečněná v rámci této činnosti nejsou předmětem daně a obec nemá nárok na odpočet DPH. V posuzovaném případě krajský soud dospěl k závěru, že plnění na vstupu od společností H-INTES a COLAS, která spočívala v opravě místních komunikací, žalobce alespoň zčásti použil v souvislosti s provozováním kanalizace, proto má nárok na uplatnění odpočtu DPH, a to přinejmenším v poměrné výši.

[16] Stěžovatel namítá, že plnění na vstupu od společností H-INTES a COLAS žalobce nepoužil v rámci ekonomické činnosti, neboť prohlásil, že není osobou povinnou k dani (*III. 1.*). Rozporuje též, že by po něm bylo možné žádat, aby posoudil, zda nárok na odpočet DPH uplatněný v plné výši měl být uplatněn pouze v poměrné výši, kterou by měl určit (*III. 2.*).

III. 1. K určení, zda plnění na vstupu bude použito v rámci ekonomické činnosti

[17] Pokud stěžovatel v obecné rovině namítá, že v souvislosti s obecným užíváním místních komunikací obec neuskutečňuje ekonomickou činnost, proto není osobou povinnou k dani, jí uskutečněná plnění nejsou předmětem daně a nemá nárok na odpočet DPH, opakuje dílčí právní závěr, k němuž dospěl krajský soud v napadeném rozsudku (viz odstavce 30 a 31). Touto námitkou tudíž rozhodnutí krajského soudu nijak nezpochybňuje.

[18] Námitka stěžovatele, že projevem vůle ve smlouvách o dílo se společnostmi H-INTES a COLAS žalobce určil, zda plnění, která jsou předmětem těchto smluv, použije v rámci své ekonomické činnosti, nebo v rámci výkonu působnosti v oblasti veřejné správy, není důvodná.

[19] Z obsahu správního spisu soud zjistil, že součástí smlouvy o dílo se společností H-INTES je prohlášení žalobce, že „*pro veškeré stavební práce z této smlouvy o dílo vyplývající (...) není osobou povinnou k dani z přidané hodnoty*“ (článek 3, odstavec 3.1.), a součástí smlouvy o dílo se společností COLAS je prohlášení žalobce, že „*přijaté plnění bude použito výlučně pro činnost, která není předmětem daně z přidané hodnoty a objednatel* (žalobce v projednávané věci – poznámka NSS) *tedy vystupuje jako osoba nepovinná k dani z přidané hodnoty*“ (článek 4, odstavec 4.1.).

[20] Podle § 5 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je osobou povinnou k dani *právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti*. Ekonomickou činnost vymezuje odstavec 2 téhož ustanovení. Podle § 5 odst. 3 věty první uvedeného zákona se obce *při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají úplatu*. Podle věty třetí téhož ustanovení se však obec vždy *považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje činnosti uvedené v příloze č. 1* (do 31. 12. 2012 byl seznam činností uveden v příloze č. 3, přičemž odlišnosti mezi nimi nejsou pro posuzovanou věc relevantní).

[21] Z uvedených ustanovení plyne, že obec je osobou povinnou k dani (daňovým subjektem), pokud uskutečňuje ekonomickou činnost, ledaže vykonává působnost v oblasti veřejné správy. Vždy je však osobou povinnou k dani, pokud uskutečňuje činnosti uvedené v příloze č. 1 (resp. č. 3) k zákonu o dani z přidané hodnoty (dále jen „příloha“). Okruh činností uvedených v příloze je uzavřený. To však neznamená, že je obec osobou povinnou k dani pouze při uskutečňování tam jmenovaných činností. Je jí totiž i tehdy, uskutečňuje-li ekonomickou činnost, která nespadá pod výkon působnosti v oblasti veřejné správy.

[22] Pokud krajský soud v této souvislosti rozlišil mezi plněními, která obec poskytuje při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy a v rámci ekonomické činnosti, lze s ním souhlasit za předpokladu, že první skupina zahrnuje činnosti při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy bez činností uvedených v příloze a druhá skupina činnosti uvedené v příloze a zbývající ekonomické činnosti, které nelze zahrnout pod výkon působnosti v oblasti veřejné správy. Z hlediska daňového režimu je pro obec stěžejní, zda plnění použije v rámci ekonomické činnosti, nebo v rámci výkonu působnosti v oblasti veřejné správy. Oba okruhy činností jsou oddělené. Lze připustit, že druhově shodná či oddělitelná přijatá zdanitelná plnění mohou být použita pro oba okruhy činností. Vykonává-li obec ekonomickou činnost jako taková, nemůže se sama rozhodnout, že tuto činnost bude považovat za výkon veřejné správy, a naopak.

[23] Rozhodující proto, zda přijaté zdanitelné plnění obec použije v rámci ekonomické činnosti, nebo při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy, není její prohlášení. Nelze připustit, aby bylo na uvážení obce, zda ve vztahu k přijatému zdanitelnému plnění je osobou povinnou k dani (a za splnění zákonných podmínek plátcem daně), nebo jí není a vystupuje jako konečný spotřebitel. Odporovalo by to ostatně i *účelu* systému DPH, kterým je zaručení neutrality, pokud jde o daňovou zátěž všech ekonomických činností podléhajících DPH (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 14. 2. 1985, *Rompelman*, 268/83). Přestože by obec vykonávala ekonomickou činnost, postačilo by totiž její prohlášení, že není osobou povinnou k dani, aby plnění na výstupu nebyla zdaněna. Naopak při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy by její prohlášení, že je osobou povinnou k dani, mohlo vyústit v situaci neoprávněného uplatnění daně na vstupu.

[24] V této souvislosti soud nad rámec rozhodovacích důvodů zmiňuje, že shora uvedené se přiměřeně uplatní i pro režim přenesení daňové povinnosti (*reverse charge*) podle § 92a a 92e zákona o dani z přidané hodnoty. Prohlášením příjemce zdanitelného plnění jej nelze vyloučit.

III. 2. K určení výše nároku na odpočet DPH

[25] Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku.

[26] Použije-li plátce daně přijaté zdanitelné plnění jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost (§ 75 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Při výkonu jiné než ekonomické činnosti (v posuzovaném případě je sporným rozsah činnosti žalobce při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy) totiž plátce daně jedná v postavení konečného spotřebitele a nemůže tedy uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu, aniž by byl v odpovídajícím rozsahu povinen platit rovněž daň na výstupu. Projevuje se zde zásada daňové neutrality, na níž je systém DPH založen.

[27] Právní úprava nároku na odpočet daně v poměrné výši odpovídající rozsahu použití přijatých plnění pro ekonomickou činnost plátce je v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora (viz rozsudky ze dne 13. 3. 2008, *Securenta*, C-437/06, ze dne 12. 2. 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, a ze dne 6. 9. 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11).

[28] Ohledně otázky, zda činnost, která není předmětem DPH, může založit plný nárok na odpočet daně, pokud jde o plnění použité jak pro účely této činnosti, tak pro účely zdanitelných činností, lze odkázat i na stanovisko generálního advokáta Szpunara ze dne 17. 3. 2016 (*Český rozhlas*, C-11/15), podle něhož *„přiznání nároku na odpočet u zboží a služeb použitých pro účely činnosti, která nespadá do působnosti systému DPH, by bylo v rozporu s logikou tohoto systému … DPH na vstupu by v takovém případě nebyla odpočtena od DPH na výstupu, kterou má osoba povinná k dani zaplatit ze svých zdanitelných plnění (jelikož ta by neexistovala), a posledně uvedená osoba by mohla žádat o její vrácení. Tuto DPH by tedy nakonec nikdo nezaplatil a zboží a služby, které se v rámci řetězce plnění nacházejí na výstupu,*

by byly od daně de facto osvobozeny v rozporu se zásadou univerzálnosti DPH“ (odstavec 51; citované stanovisko si NSS osvojil v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, 5 Afs 124/2014 - 178).

[29] Stěžovatel, s výjimkou námitky uvedené výše pod *III. 1.*, kterou kasační soud neshledal důvodnou, nezpochybnil závěr krajského soudu, že sporné plnění bylo použito buď výlučně v souvislosti s provozováním kanalizace, nebo neoddělitelně pro obě činnosti (tj. obecné užívání místních komunikací a provozování kanalizace) a je třeba určit rozsah nároku na odpočet tak, aby zůstal zachován u části související s jejími zdanitelnými plněními (provozování kanalizace) a nedošlo k neoprávněné nadměrné náhradě. Tento závěr nebyl proto předmětem řízení o kasační stížnosti a kasační soud z něj vycházel.

[30] Pokud daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně, je jeho povinností prokázat splnění zákonných podmínek. Pro obec je mj. rozhodující, zda pořizuje plnění jako osoba povinná k dani, která jedná jako taková, tj. zda přijaté plnění použije v rámci své ekonomické činnosti s tím, že tato otázka je skutkovou otázkou, která musí být posouzena s ohledem na všechny okolnosti konkrétního případu. Prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem, což mj. znamená, že na daňovém dokladu či ve smlouvě nesprávně uvedené formální náležitosti nemohou samy o sobě vést k popření zjištěného skutkového stavu (srov. rozsudek ze dne 7. 2. 2013, č. j. 9 Afs 59/2012 - 36); závěry krajského soudu tedy stěžovatelem citované judikatuře NSS neodporují.

[31] Uplatňuje-li daňový subjekt nárok na odpočet DPH, je v prvé řadě na něm, aby v případě, kdy plnění není použito výlučně v rámci jeho ekonomické činnosti, stanovil, v jakém poměru bylo použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti. Metody výpočtu jsou na jeho uvážení a mohou se u jednotlivých přijatých plnění lišit. Správce daně je oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi daňového subjektu ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal (viz rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 - 178).

[32] V posuzovaném případě to pro žalovaného znamená, aby si v dalším řízení učinil závěr o tom, zda relevantním způsobem zpochybní tvrzení žalobce, či nikoli. Jádro jeho úvahy se bude týkat toho, zda plnění od společností H-INTES a COLAS bylo použito pouze v souvislosti s provozováním kanalizace, nebo zda bylo neoddělitelně použito v souvislosti s provozováním kanalizace i obecným užíváním místních komunikací. Vyjde především z ujednání o předmětu smlouvy uvedeném ve smlouvách o dílo se společnostmi H-INTES a COLAS a z podmínek, které se týkají oprav místních komunikací navazujících na výstavbu kanalizace, uvedených v rozhodnutí stavebního úřadu (územní rozhodnutí), vodoprávního úřadu (stavební povolení) a silničního úřadu (povolení zvláštního užívání místních komunikací); všechny zmíněné dokumenty jsou součástí správního spisu. V tomto ohledu se bude řídit závěrem krajského soudu, který uvedl v odstavci 39.

[33] Pokud relevantním způsobem zpochybní tvrzení žalobce, tedy dospěje-li k závěru, že plnění na vstupu bylo neoddělitelně použito v souvislosti s provozováním kanalizace i obecným užíváním místních komunikací, bude na žalobci, aby prokázal, že plnění na vstupu použil výlučně v souvislosti s provozováním kanalizace, popř. v jaké poměrné části. Nebude-li možné daň stanovit na základě dokazování, stanoví ji žalovaný na základě pomůcek podle § 89 daňového řádu.

[34] Úkolem žalovaného v dalším řízení tedy není stanovit poměr využití plnění na vstupu pro ekonomické a neekonomické účely nebo určit výši nároku žalobce na odpočet DPH. Jeho námitka tak není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[36] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterých, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. listopadu 2018

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu