1. 8. 2022

ID: 115054

Daň z přidané hodnoty

Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.

(Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208)

Nejvyšší správní soud rozhodl v právní věci žalobkyně: Kemwater ProChemie s. r. o., se sídlem B., zastoupené Mgr. D.H., advokátem se sídlem L., proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem B., o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2015, čj. 8128/15/5200 20445 706986, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2017, čj. 48 Af 14/2015 – 48 tak, že kasační stížnost se zamítá.

Z odůvodnění:

I. Vymezení věci, kasační stížnost

[1] Správce daně doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 12. 2013 daň z přidané hodnoty ve výši 20.000 Kč za každé ze zdaňovacích období srpen 2010, září 2010, říjen 2010, duben 2011, květen 2011, červen 2011 a srpen 2011. Odvolání proti platebním výměrům žalovaný (dále „stěžovatel“) dne 18. 3. 2015 zamítl. Žalobkyně dle stěžovatele neprokázala, že přijala zdanitelné plnění spočívající v provedení reklamy a prezentace na golfových turnajích Viasat golf tour 2010 a Chládek a Tintěra golf tour 2011 od deklarovaného dodavatele společnosti Viasat service s. r. o. (dále jen „Viasat“). Žalobkyně nebyla schopna ani uvést, s kým za danou společnost jednala. Správcem daně a stěžovatelem provedené důkazy svědčily o tom, že jednatel za Viasat ani nejednal, ani k tomu nikoho nepověřil. Za společnost někdy vystupoval pan P., někdy také v určitých souvislostech vystupoval JUDr. U.. Sporným byl dle stěžovatele též rozsah plnění. Přesnější specifikaci rozsahu plnění totiž neurčovaly ani smlouvy, svědectví nebo poskytnutá DVD. Nebyl tak zřejmý počet reklamních ploch nebo reklamních tiskovin. Ze strany daňového subjektu musí být mj. doloženo, že plnění uvedená na daňových dokladech byla uskutečněna plátcem DPH uvedeným na dokladu. Žalobkyně v tomto směru neunesla své důkazní břemeno. Navíc nebyla při jednání s dodavatelem dostatečně obezřetná, a proto se nemůže dovolávat ani ochrany své dobré víry, že jednala se společností Viasat.

[2] Proti tomuto rozhodnutí brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Praze. Ten shledal žalobu důvodnou a rozhodnutí stěžovatele zrušil. V odůvodnění uvedl, že při uplatňování nároku na odpočet DPH žalobkyní není sporné, zda byl předložen daňový doklad, zda bylo plnění vůbec poskytnuto (zda došlo k prezentaci žalobkyně na jednotlivých akcích) ani zda došlo ze strany žalobkyně k protiplnění (úhradě za uvedené prezentace). Správce daně i stěžovatel zpochybnili pouze provedení prezentace společností Viasat jako dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu. Správce daně a stěžovatel totiž měli pochybnosti o tom, zda osoba, která skutečně zajišťovala

prezentaci žalobkyně (fakticky poskytovala plnění), byla oprávněna jednat za deklarovaného dodavatele – společnost Viasat.

[3] Krajský soud vyšel zejména z rozsudku Soudního dvora EU (dále také jen „SDEU“) ze dne 22. 10. 2015, PPUH Stehcemp, C 277/14, a z něj vycházejícího rozsudku NSS ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017 78, Stavitelství Melichar. Podle krajského soudu z nich vyplývá, že podmínkou vzniku nároku na odpočet DPH není prokázat, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění od dodavatele, jenž daňový doklad vystavil. Nedostatek průkazu ohledně skutečného dodavatele zdanitelného plnění může být významný pouze v případě, že správce daně prokáže, že v řetězci obchodních transakcí došlo k podvodu na DPH.

[4] Podle krajského soudu žalobkyně unesla své důkazní břemeno ve vztahu ke všem skutečnostem rozhodným pro vznik nároku na odpočet DPH na vstupu, tedy že je plátcem DPH, přijala zdanitelné plnění zatížené DPH na vstupu od osoby povinné k dani a použila ho na výstupu k uskutečnění zdanitelných plnění. Z neveřejné části daňového spisu plyne, že při každém z golfových turnajů byl překročen limit souhrnu plnění poskytnutých organizátorem této akce propagovaným společnostem, při jehož dosažení se osoba povinná k dani stává plátcem DPH. Nejsou tedy pochybnosti o tom, že subjekt, jenž reklamní služby žalobkyni poskytl, i kdyby to nebyla společnost Viasat, byl plátcem DPH. Pokud jde o rozsah plnění, pak nedostatky smlouvy nezpůsobovaly její neplatnost. Spor o přesný rozsah plnění je úvahou o přiměřenosti úplaty vzhledem ke kvantitě a kvalitě plnění. Z hlediska vzniku nároku na odpočet DPH však není relevantní, zda cena za přijaté plnění uvedená na daňovém dokladu odpovídá obvyklé ceně takového plnění.

[5] Krajský soud uzavřel, že žalobkyni netížilo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání přijetí služeb odpovídajících sjednanému rozsahu a kvalitě a jejich poskytnutí společností Viasat. Ohledně ostatních rozhodných skutečností důkazní břemeno unesla a závěr stěžovatele, že žalobkyně neprokázala vznik nároku na odpočet DPH, tak není správný. Otázkou dobré víry žalobkyně se krajský soud nezabýval, neboť ta by byla podstatná pouze v případě, že by jí stěžovatel odepřel nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu, což se však nestalo. To nicméně nebrání tomu, aby v dalším řízení stěžovatel tuto otázku zvážil.

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost. Dle jeho názoru zůstává spornou otázka prokázání tvrzeného dodavatele a rozsahu deklarovaných plnění. Závěr krajského soudu, že organizační úkony týkající se turnajů prováděl za společnost Viasat pan P., je předčasný, neboť tato skutečnost nebyla v daňovém řízení postavena najisto. Žalobkyně i další společnosti jednaly se společností Viasat pouze e mailem, telefonicky či poštou, totožnost osoby si neověřovaly. Žalobkyně i v podané žalobě setrvala na tvrzení, že přijala služby od společnosti Viasat. Neuvedla, že faktickým dodavatelem služeb byl pan P.. Svědek P. nebyl schopen prokázat oprávněnost své činnosti jako zástupce společnosti Viasat. Bylo sice prokázáno, že reklama byla provedena, nicméně již nebylo v řízení najisto prokázáno, že plnění uskutečnila společnost Viasat.

[7] Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že žalobkyni netíží důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, zda služby poskytl skutečně daňový subjekt, jenž měl vystavit daňový doklad. Předmětem dokazování bylo prokazování přijetí zdanitelného plnění právě od deklarované společnosti. Informace, které krajský soud uvádí, jako informace opatřené dalšími daňovými subjekty, nebyly správcem daně prověřovány z důvodu prokázání konkrétní osoby, která reklamní služby těmto osobám poskytla, ale za účelem získání informací ohledně uskutečňování těchto služeb. Nelze je tedy vyhodnotit ani tak, že se jednalo o jednu a tutéž třetí osobu, jednající za společnost Viasat, která by se stala ze zákona plátcem DPH a přiznala a uhradila DPH, neboť taková skutečnost ze spisového materiálu nevyplývá.

[8] Žalobkyni bylo možné odepřít nárok na odpočet daně pouze na základě zpochybnění osoby

deklarovaného dodavatele. Postup a hodnocení případu daňovými orgány vychází z kontinuální a dlouhodobé rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu, že dodání zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem je jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. Stěžovatel považuje závěry v rozsudku Stavitelství Melichar za zcela ojedinělé a v rozporu s dosavadní ustálenou judikaturní praxí NSS.

[9] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila se závěry uvedenými v rozsudku krajského soudu. Skutečnosti týkající se uskutečnění služeb i jejich rozsahu byly v průběhu daňového řízení dostatečně doloženy. Dle žalobkyně je zřejmé, že pan P. měl oprávnění jednat za společnost Viasat, což potvrdily výpovědi svědků. Vůči společnosti Viasat byla žalobkyně v dobré víře. Dále odkazuje na závěry krajského soudu ohledně judikatury SDEU a NSS a má za to, že pochybnosti ohledně toho, zda přijala skutečně plnění od společnosti Viasat, resp. zda je přijala od jiného subjektu, který byl osobou povinnou k dani, nemohou bez dalšího bránit nároku na odpočet DPH. Dle žalobkyně se nejedná o narušení rozhodovací praxe, pouze o eurokonformní výklad.

II. Důvody předložení věci rozšířenému senátu

[10] První senát při předběžném posouzení věci dospěl k závěru, že se rozsudek Stavitelství Melichar odchýlil od dosavadní judikaturní praxe NSS. I z ustálené judikatury SDEU vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani. V rozsudku Stavitelství Melichar došlo ke smísení důvodů pro nepřiznání nároku na odpočet daně. Podle názoru prvního senátu je nesplnění hmotněprávních podmínek primárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně. Účast na daňovém podvodu je až sekundárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně, tedy připadá do úvahy pouze tehdy, pokud bylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek. Odchýlení se od dosavadní judikatury však neodůvodňovaly ani rozsudky SDEU PPUH Stehcemp, ze dne 6. 12. 2012, Bonik, C 285/11, a ze dne 13. 2. 2014, Maks Pen, C 18/13. Předkládající senát provedl jejich rozbor a dospěl k závěru, že nepředstavují odklon od předchozí judikatury SDEU. Závěrem zformuloval první senát otázku, kterou má rozšířený senát posoudit následovně: Je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla?

III. Pravomoc rozšířeného senátu

[11] Podle § 17 odst. 1 věty první s. ř. s., dospěl li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Hypotéza ustanovení § 17 s. ř. s. je naplněna i tehdy, jestliže senát zjistí, že již došlo ke vzniku rozporu v právních názorech vyjádřených v rozhodnutích soudu a nemůže rozhodnout, aniž by se od jednoho z nich odchýlil (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 29. 5. 2019, čj. 10 As 2/2018 31, č. 3896/2019 Sb. NSS, bod 19).

[12] Předkládající senát předestřel ustálenou judikaturu NSS docházející k závěru, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je prokázání, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce DPH (z mnoha jím citovaných viz například rozsudek ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 63, nebo ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 71. nověji ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 246/2016 33 či ze dne 20. 7. 2017 čj. 1 Afs 10/2017 39). Například v rozsudku ze dne 21. 5. 2015, čj. 9 Afs 181/2014 34, pak k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb devátý senát uzavřel, že „[d]aňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo jí ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet

daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu."

[13] Oproti tomu čtvrtý senát v rozsudku Stavitelství Melichar v bodě 42 vyslovil, že: „i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět."

[14] Jde li o otázku účinků či výkladu práva EU, každý senát NSS může kdykoli, bez ohledu na to, že v minulosti již tato právní otázka byla tímto soudem řešena, postupem podle čl. 267 SFEU položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU.

[15] Krom toho platí, že judikatura SDEU „přebíjí" předchozí s ní rozpornou judikaturu NSS bez dalšího, tedy aniž by to pro účely její aplikace v rámci NSS musel vyslovit rozšířený senát (usnesení rozšířeného senátu ze dne 2. 2. 2017, čj. 5 As 140/2014 76, č. 3540/2017 Sb. NSS, body 15 24, a ze dne 29. 5. 2019, čj. 10 As 2/2018 31, č. 3896/2019 Sb. NSS, bod 22).

[16] Je zřejmé, že právě otázka výkladu práva EU je pro posouzení sporné otázky klíčová, neboť jde v prvé řadě o výklad směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a její výklad ze strany SDEU, zejména pokud jde o směrnicí výslovně neupravenou situaci podvodu na DPH. Podle předkládajícího senátu je judikatura SDEU konstantní a souladná s předchozí judikaturou NSS. Čtvrtý senát pouze novější judikaturu SDEU chybně vyložil. Aniž to první senát výslovně uvedl, vyplývá z toho, že neshledával důvod pro předložení předběžné otázky SDEU, a proto věc předložil rozšířenému senátu.

[17] Rozšířený senát za této situace shledal svou pravomoc věc rozhodnout.

IV. Posouzení věci rozšířeným senátem

IV.A Předběžná otázka a odpověď SDEU

[18] Rozšířený senát dospěl k závěru, že si není jist, jakým způsobem má vykládat dosavadní judikaturu SDEU týkající se nároku na odpočet DPH, pokud není jednoznačně zjištěna osoba dodavatele. Proto Soudnímu dvoru EU usnesením ze dne 11. 3. 2020, čj. 1 Afs 334/2017 54, položil následující předběžné otázky:
1. Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani?
2. Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze odepřít právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že pořízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu?

[19] Soudní dvůr EU na položené předběžné otázky odpověděl rozsudkem ze dne 9. 12. 2021 ve věci C 154/20, Kemwater ProChemie, takto:
„Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento

dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“

[20] Soudní dvůr EU k odůvodnění svého právního názoru uvedl zejména následující (zvýraznění nyní provedl rozšířený senát):
„24. Je třeba připomenout, že k uplatnění nároku na odpočet DPH je nutno dodržet podmínky hmotněprávní i formální povahy. Pokud jde o hmotněprávní podmínky, z čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 vyplývá, že k tomu, aby dotyčné osobě uvedený nárok mohl vzniknout, je třeba, aby byla „osobou povinnou k dani“ ve smyslu této směrnice. Dále je třeba, aby na vstupu byly zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet dodány nebo poskytnuty jinou osobou povinnou k dani a aby toto zboží nebo tyto služby byly na výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění. Pokud jde o způsoby uplatnění nároku na odpočet DPH, které jsou postaveny na roveň podmínkám formální povahy, čl. 178 písm. a) uvedené směrnice stanoví, že osoba povinná k dani musí mít fakturu vystavenou v souladu s jejími články 220 až 236 a články 238 až 240 (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C 281/20, EU:C:2021:910, bod 26 a citovaná judikatura).
25. Z toho vyplývá, že uvedení dodavatele na faktuře týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu k nimž je uplatňován nárok na odpočet DPH, je formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani je naproti tomu – jak uvádí předkládající soud a česká, španělská a maďarská vláda – jednou z hmotněprávních podmínek tohoto nároku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C 281/20, EU:C:2021:910, bod 27). […]
30. Platí tedy, že jakmil.e má správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny hmotněprávní podmínky, nemůže, co se týče nároku osoby povinné k dani na odpočet této daně, vyžadovat splnění dalších podmínek, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C 281/20, EU:C:2021:910, bod 34 a citovaná judikatura).
31. Avšak může tomu být jinak, jestliže porušení formálních požadavků mělo za následek nemožnost předložení jednoznačného důkazu o splnění hmotněprávních požadavků (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C 281/20, EU:C:2021:910, bod 36 a citovaná judikatura).
32. Tak tomu přitom může být v případě, kdy na faktuře týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu k nimž je uplatňován nárok na odpočet, není uvedena totožnost skutečného dodavatele, jestliže tato skutečnost znemožňuje jeho identifikaci, a tedy prokázání toho, že měl postavení osoby povinné k dani, jelikož – jak bylo připomenuto v bodě 25 tohoto rozsudku – toto postavení představuje jednu z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C 281/20, EU:C:2021:910, bod 37).
33. V těchto souvislostech je třeba zdůraznit, že správce daně nemůže zkoumat pouze samotnou fakturu. Musí zohlednit i další informace poskytnuté osobou povinnou k dani. Dále je třeba uvést, že je na osobě povinné k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, aby doložila, že splňuje požadavky pro to, aby jí tento nárok vznikl. Daňové orgány tak mohou od samotné osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba požadovaný odpočet daně přiznat, či nikoliv (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C 281/20, EU:C:2021:910, bod 38 a citovaná judikatura).
34. Z toho vyplývá, že je v zásadě na osobě povinné k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, aby doložila, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb, v souvislosti s nimiž je tento nárok uplatňován, byl v postavení osoby povinné k dani. Osoba povinná k dani je tedy povinna předložit objektivní důkazy, že jí byly pro účely jejích plnění podléhajících DPH skutečně dodány nebo poskytnuty na vstupu osobami povinnými k dani zboží nebo služby, z nichž skutečně zaplatila DPH. Těmito důkazy mohou být zejména doklady v držení dodavatelů nebo poskytovatelů, od nichž osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, z nichž zaplatila DPH (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021,

Ferimet, C 281/20, EU:C:2021:910, bod 39 a citovaná judikatura). […]
36. Pokud jde o důkazní břemeno ohledně otázky, zda má dodavatel postavení osoby povinné k dani, je třeba rozlišovat mezi prokázáním toho, že je naplněna hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH, a určením toho, zda došlo k podvodu na DPH (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C 281/20, EU:C:2021:910, bod 41).
37. Ačkoli v rámci boje proti podvodům na DPH nelze obecně vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda je dodavatel dotčeného zboží nebo poskytovatel dotčených služeb v postavení osoby povinné k dani, jinak je tomu za situace, kdy je prokázání tohoto postavení nezbytné pro ověření, zda je naplněna tato hmotněprávní podmínka nároku na odpočet (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C 281/20, EU:C:2021:910, bod 42).
38. V posledně uvedeném případě je na osobě povinné k dani, aby na základě objektivních důkazů prokázala, že dodavatel má postavení osoby povinné k dani, ledaže údaje potřebné k ověření, zda je tato hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. V tomto ohledu je třeba připomenout, že ze znění čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 vyplývá, že pojem „osoba povinná k dani“ je definován široce, přičemž se opírá o skutkové okolnosti, takže postavení dodavatele coby osoby povinné k dani může vyplývat z okolností daného případu (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C 281/20, EU:C:2021:910, bod 43).
39. To mimo jiné platí – a to i za situace, kdy členský stát využil možnosti podle článku 287 směrnice 2006/112 poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat nepřekračuje určitou částku – pokud lze ze skutkových okolností, jako je objem a cena přijatého zboží či služeb, s jistotou dovodit, že roční obrat dodavatele tuto částku překračuje, takže se na tohoto dodavatele nemůže vztahovat osvobození upravené v tomto článku, a že je tento dodavatel nutně v postavení osoby povinné k dani.
40. Odepření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že tato osoba povinná k dani neprokázala postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s judikaturou připomenutou v bodech 26 až 30 tohoto rozsudku. Proto na rozdíl od toho, co uvádí předkládající soud, nelze po osobě povinné k dani vždy požadovat, aby za účelem uplatnění tohoto nároku prokázala – nebyl li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován – že je tento dodavatel v postavení osoby povinné k dani.
41. Z toho vyplývá, že nebyl li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován, musí být uplatnění nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani odepřeno, pokud s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory informacím, jež tato osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl tento dodavatel postavení osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C 281/20, EU:C:2021:910, bod 44).“

[21] Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. Určení, zda došlo k podvodu na DPH, je otázkou jinou, včetně odlišného rozložení důkazního břemene. Posuzovat to, zda došlo k podvodu na DPH, jako výjimečný důvod odepření nároku na odpočet DPH, totiž přichází z povahy věci v úvahu až tehdy, pokud by jinak nárok na odpočet DPH vznikl.

IV.B Vyjádření stěžovatele po vydání rozsudku SDEU

[22] Po vydání rozsudku SDEU se k věci obsáhle vyjádřil stěžovatel. Poukázal na to, že vycházel

dlouhodobě z toho, že tzv. deklarovaný dodavatel je jednou z hmotněprávních podmínek, které musí být splněny pro to, aby vůbec nárok na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH vznikl. To bylo potvrzeno i četnou judikaturou NSS. Stejně stěžovatel vnímal i do té doby existující judikaturu SDEU. Rozsudek SDEU Kemwater ProChemie představuje určitý posun. Ten je však dle stěžovatele nadále nutné vnímat v kontextu důkazního břemene daňového subjektu. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a v dalších podáních. I po rozsudku SDEU Kemwater ProChemie bude na daňovém subjektu, aby prokázal, že plnění mu dodal dodavatel deklarovaný na daňovém dokladu, případně aby označil skutečného dodavatele plnění a prokázal, že plnění mu (v rozporu s údajem uvedeným na daňovém dokladu) dodal právě on v postavení plátce DPH.

[23] Podle stěžovatele je zavádějící závěr SDEU, že by nárok měl být přiznán i tehdy, kdy bude možné s jistotou dovodit, že s ohledem na objem a cenu dodaného zboží či poskytnuté služby musel být dodavatel (byť není známá jeho identita) plátcem DPH. Daná úvaha by se mohla odvíjet od toho, zda objem zobchodovaného plnění přesáhl hranici 1 mil. Kč (§ 6 odst. 1 zákona o DPH). To by však vedlo k nedůvodně odlišnému zacházení ohledně důkazního břemene s daňovými subjekty, které přijaly zdanitelné plnění ve výši nad a pod 1 mil. Kč. Při dalším dokazování mohou vzniknout různé situace. Ve všech je však třeba vycházet z toho, že důkazní břemeno tíží daňový subjekt. Stěžovatel má zároveň v souladu s judikaturou SDEU týkající intrakomunitárního dodání za to, že se jako vhodná jeví doplňující podmínka v podobě zvažování dobré víry daňového subjektu, která by chránila poctivé subjekty, tedy obdobná podmínka, jaká je aplikována u případů týkajících se osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu EU (§ 64 zákona o DPH).

[24] Dle stěžovatele nelze přijmout paušalizovaný závěr, že by i v případě přetrvávajících pochybností správce daně o deklarovaném dodavateli měl být nárok na odpočet daně automaticky bez dalšího uznán jenom proto, že je obchodováno v hodnotě zboží či služeb nad 1 mil. Kč. Podle § 6 odst. 2 zákona o DPH se osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku stává ze zákona plátcem DPH po dosažení stanoveného obratu 1 mil. Kč až od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane li se podle zákona o DPH plátcem dříve. Plátcem DPH se tedy osoba povinná k dani nestane již okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění.

[25] Ani dodání zboží či poskytnutí služby nad 1 mil. Kč nemusí bez dalšího znamenat překročení stanoveného obratu. Nemusí jít totiž vždy o ekonomickou činnost nebo může jít o plnění, kdy úplata z prodeje nevstupuje do obratu. Problematické jsou i situace, kdy je poskytnuto více plnění v součtu přes 1 mil. Kč, která se dají rozdělit, nebo možnost několika plnění bude vyplývat z dalších objektivních zjištění. V takovém případě není jisté, zda plnění poskytl jeden, nebo více neznámých dodavatelů. Není tak ani jisté, že dodavatel/dodavatelé museli být plátci DPH. Problémem může být i nadhodnocení ceny plnění.

[26] Stěžovatel upozorňuje, že přijme li rozšířený senát závěr, že pro účely unesení důkazního břemene daňovému subjektu postačí v daňovém řízení prokázat, že plnění s ohledem na jeho hodnotu musel poskytnout plátce DPH, aniž by muselo být prokázáno, kdo konkrétně byl dodavatelem, měl by vzít v potaz a zodpovědět i všechny nastíněné problematické okruhy. Jedině tak totiž naplní svoji stěžejní roli v soudním systému, kterou je sjednocování judikatury.

[27] Pokud by také byla akceptována myšlenka, že dodavatel musel být plátcem DPH, byť není prokázán konkrétní (skutečný) dodavatel, avšak musí jím být s ohledem na obchodovaný objem zboží či služeb přesahující 1 mil. Kč, došlo by k narušení neutrality DPH. Z důvodu neidentifikování konkrétního dodavatele by nešlo zjistit, zda a u koho byla přiznána a odvedena daň, z níž si daňový subjekt nárokuje odpočet daně. Stěžovatel je přesvědčen, že související rozsudek SDEU ze dne 11. 11. 2021 ve věci C 281/20, Ferimet, zakládá narušení neutrality DPH. Narušení neutrality DPH neznamená, že daňovému subjektu nebude přiznán nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na

podvodu na DPH. K tomu musí přistoupit další nestandardní okolnosti. Nastoupit musí zejména tzv. vědomostní test. To by v důsledku představovalo dokonalý návod na páchání podvodů na DPH, které by byly nepostižitelné. I boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným Směrnicí o DPH.

[28] Závěrem vyjádření proto stěžovatel navrhl, aby rozšířený senát na otázku prvního senátu odpověděl tak, že pro uznání nároku na odpočet daně je třeba prokázat, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem v pozici plátce DPH v materiálním slova smyslu. Důkazní břemeno k prokázání této skutečnosti tíží daňový subjekt, nevyplývá li tato skutečnost najisto ze skutkových okolností posuzovaného případu. Prokázání uvedené skutečnosti nevylučuje případné odepření nároku na odpočet daně z titulu účasti na podvodu na DPH, o níž daňový subjekt věděl či vědět mohl a měl.

IV.C Závěry rozšířeného senátu v návaznosti na rozsudek SDEU

[29] Rozšířený senát k vyjádření stěžovatele uvádí, že Soudní dvůr EU odpovědí na předběžnou otázku vyčerpal právní otázku předloženou prvním senátem k posouzení rozšířenému senátu. Rozsudky SDEU, pokud jde o výklad práva EU, jsou pro rozšířený senát závazné (rozsudek Soudního dvora ze dne 3. 2. 1977 ve věci C 52/76 , Benedetti v. Munari, bod 26). Není tak namístě polemika stěžovatele se závěry rozsudku SDEU, natožpak přitakání této polemice rozšířeným senátem. Například na možné riziko daňových podvodů upozornil rozšířený senát v usnesení, kterým položil SDEU předběžné otázky (viz bod 26 daného usnesení). SDEU tedy učinil shora uvedené závěry i při vědomí tohoto rizika. Rozšířený senát v této situaci nemůže dospět k závěru, že pro uznání nároku na odpočet daně je třeba prokázat, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem v pozici plátce DPH. Závěrečnou odpověď SDEU je třeba vnímat v kontextu odůvodnění rozsudku. Zejména z bodu 41 odůvodnění rozsudku SDEU Kemwater ProChemie je jednoznačné, že SDEU připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.

[30] Pokud by rozšířený senát odpověděl tak, jak navrhuje stěžovatel, závěry rozsudku SDEU Kemwater ProChemie by nerozvedl, ale naopak popřel. Stejně tak nepřísluší rozšířenému senátu, aby nově stanovil, že jsou splněny podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, jestliže by daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH. Zakotvoval by tak totiž novou možnost vzniku nároku na odpočet, se kterou SDEU v rozsudku Kemwater ProChemie nepočítal. Naopak SDEU v rozsudku ze dne 27. 6. 2018 ve věci C 459/17, SGI, uvedl, že existence či neexistence dobré víry osoby povinné k dani, která žádá o odpočet DPH, nemá dopad na otázku, zda se uskutečnilo dodání zboží. Tento pojem má objektivní povahu a musí být vykládán bez ohledu na účel a výsledky dotyčných plnění (bod 38 rozsudku). Jednalo se sice o posouzení jiné hmotněprávní podmínky vniku nároku na odpočet DPH, ale rozšířený senát nevidí důvod, aby bylo přistupováno odlišně k jednotlivým hmotněprávním podmínkám. Stěžovatel se sice dovolával judikatury SDEU týkající se dobré víry daňového subjektu, ta se však vztahuje k osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu EU, tedy o výrazně odlišný nárok. Rozšířenému senátu nepřísluší, aby vytvářel další podmínku, se kterou SDEU nepočítal. Stěžovatel mohl svou argumentaci uvést ve svém podání SDEU, což však neučinil, a namísto toho s ní přichází až nyní, kdy již na její zohlednění není prostor.

[31] SDEU se také vyjádřil k rozložení důkazního břemene v bodech 33, 34, 36 až 38 a 40. Tyto závěry lze shrnout tak, že důkazní povinnost, že dodavatel je plátcem DPH, leží na daňovém subjektu. Relativně úzkou výjimku SDEU stanovil pouze pro situaci, že by správce daně sám měl údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH. Šlo by tedy typicky o situaci, kdy by již z informací dostupných správci daně z úřední činnosti bylo zřejmé, že dodavatel byl plátcem DPH.

[32] V praxi může být samozřejmě sporné, kdy lze ze skutkových okolností s jistotou dovodit, že dodavatel byl nutně v postavení plátce DPH (body 38 a 39 rozsudku SDEU Kemwater ProChemie). Stěžovatel uvádí řadu problémů spojených s posouzením této otázky. Rozšířený senát si jich je vědom. Rozšířenému senátu však v tuto chvíli nepřísluší, aby na ně odpovídal a sjednocoval judikaturu, jak požaduje stěžovatel. Pravomoc rozšířeného senátu je jasně stanovena v § 17 a § 18 s. ř. s. Jeho úkolem je sjednocovat existující judikaturu NSS. Bylo by však v rozporu s jeho pravomocemi, aby jako první zaujímal stanovisko k otázkám, které doposud judikaturou ostatních senátů NSS nebyly řešeny. Judikaturu může rozšířený senát sjednocovat až tehdy, kdy nějaká (dosud jednotná) existuje a některý senát se od ní chce odchýlit, případně v situaci, kdy tříčlenný senát shledá existenci nejednotné judikatury (více senátů).

[33] Dosavadní judikatura se zatím nevěnovala otázce, kdy lze ze skutkových okolností s jistotou dovodit, že dodavatel byl nutně v postavení plátce DPH. Jde fakticky o nový vývoj judikatury SDEU, s nímž dřívější judikatura NSS nepočítala. Její většinová část totiž docházela k závěru, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Jak například vyplývá z části rozsudku sp. zn. 9 Afs 181/2014 citované v bodě [12], většinová judikatura doposud trvala na tom, že identita dodavatele musí být postavena zcela na jisto. Rozsudek SDEU Kemwater ProChemie však vedle této základní možnosti připustil i možnost, že se prokáže pouze to, že dodavatel byl v postavení plátce DPH. Rozsudek Stavitelství Melichar pak šel výrazně odlišnou cestou, než kterou se vydal nakonec SDEU. Jak vyplývá z citace uvedené v bodě [13], čtvrtý senát nepovažoval otázku prokazování toho, zda dodavatel byl plátcem DPH, nebo nikoliv, za podstatnou pro posouzení věci. Došel totiž k závěru, že neznámá identita dodavatele by mohla hrát roli až v případě, že by byl shledáván podvod na DPH. SDEU však jasně potvrdil, že prokázání splnění hmotněprávních podmínek a podvodu na DPH jsou odlišné otázky. Je tak zřejmé, že rozsudkem SDEU Kemwater ProChemie byly dosavadní závěry judikatury NSS buď popřeny (rozsudek Stavitelství Melichar), nebo významně doplněny (zbývající judikatura).

[34] Žalobkyně i stěžovatel tak jen těžko mohli předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení plátce DPH. Jak již bylo rozebráno shora, důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně žalobkyni. Ta však nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si stěžovatel nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má stěžovatel k dispozici.

[35] Krajský soud, aniž mohl znát pozdější názor SDEU, však částečně vykročil obdobným směrem, kterým šel nakonec SDEU. V této situaci však nebylo namístě, aby on sám zcela nově posuzoval, zda ze shromážděných důkazů vyplývá to, jestli faktický dodavatel přesto nebyl plátcem DPH. Jak navíc lze dovodit z názorů SDEU, tento závěr musí být učiněn nikoliv jako pravděpodobný, ale s jistotou, že dodavatel byl nutně v postavení plátce DPH (bod 39 rozsudku SDEU Kemwater ProChemie). Chybný právní závěr stěžovatele totiž v důsledku vedl k tomu, že důkazy nehodnotil tak, jak je hodnotit měl. Pokud pak nebyla důkazní situace zcela jednoznačně ve prospěch žalobkyně, měl krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušit s tím, aby dal žalobkyni možnost navrhnout případně nové důkazy ohledně postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH, byť by nebyla známa jeho totožnost. Správní soud je totiž v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu primárně orgánem, který přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, nikoliv orgánem nalézacím (usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007 161, č. 1542/2008 Sb. NSS).

[36] Důkazní situace však podle rozšířeného senátu v daném směru rozhodně jednoznačná nebyla. Okolnost, že by dodavatel musel být plátcem DPH, v prvé řadě nevyplývá z okolností vztahujících se pouze k žalobkyni. Poskytnuté služby jí byly fakturovány 7 jednotlivými fakturami za reklamu na

jednotlivých golfových turnajích, každá ve výši základu daně 100.000 Kč a DPH ve výši 20.000 Kč. Jedná se tak i ve svém souhrnu o částku nižší, než je obrat, při kterém se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku plátcem DPH (§ 6 odst. 1 zákona o DPH). Je tak i nadbytečné zabývat se i úvahami, zda se jednalo o plnění, která v každém případě dodal tentýž dodavatel. Příliš zjednodušující je nicméně i závěr krajského soudu, že tato skutečnost vyplývá z toho, že při každém z golfových turnajů byl překročen limit souhrnu plnění poskytnutých organizátorem této akce propagovaným společnostem, při jehož dosažení se osoba povinná k dani stává plátcem DPH. Krajský soud se totiž blíže nezabýval hodnocením všech důkazů, zejména tím, zda skutečně bylo prokázáno, že by veškerou aktivitu vůči žalobkyni i dalším daňovým subjektům vykonával právě pan P., případně jiná osoba, a z čeho je zřejmé, že se nemohlo jednat o více dodavatelů. Krajský soud také blíže nehodnotil, ke kterému okamžiku by se skutečný dodavatel jistě stal plátcem DPH. Pokud však shromážděné důkazy nevedly ke zcela jednoznačnému závěru, že skutečný dodavatel byl plátcem DPH, neměl krajský soud věc vrátit žalovanému s názorem, jak má věc skutkově hodnotit, ale za tím účelem, aby žalobkyně mohla navrhnout případně nové důkazy a následně žalovaný mohl vyhodnotit důkazy a informace, které má k dispozici s ohledem na odlišný právní názor krajského soudu.

[37] Pokud jde o stěžovatelem zpochybňovaný závěr krajského soudu, že pro nárok na odpočet DPH je podstatné prokázat i konkrétní rozsah uskutečněného zdanitelného plnění, pak toto zpochybnění nepředstavuje řádnou kasační námitku. Krajský soud se totiž podrobně této otázce věnoval na str. 12 a 13 odůvodnění rozsudku. Nejprve rozvedl, proč v konkrétním případě nedostatky smlouvy nezpůsobovaly její neplatnost. Následně uvedl, že spor o to, zda žalobkyně přijala za sjednanou cenu služby ve sjednaném rozsahu, je úvahou o přiměřenosti úplaty vzhledem ke kvantitě a kvalitě plnění. Podle krajského soudu pak z hlediska vzniku nároku na odpočet DPH není relevantní, zda cena za přijaté plnění uvedená na daňovém dokladu odpovídá obvyklé ceně takového plnění. Nárok na odpočet daně by žalobkyni vznikl i v případě, že by si pořídila jako zdanitelné plnění službu zjevně předraženou, pakliže by se jednalo o plnění skutečně pořízené (nikoliv jen fiktivní) a nebyl by s ním spojen podvod na DPH. V kasační stížnosti však stěžovatel pouze na několika místech bez jakékoliv další argumentace opakuje, že žalobkyně byla povinna prokázat vedle toho, že zdanitelné plnění bylo provedeno vystavitelem daňových dokladů, i v nich uvedený rozsah (body 11 a 16 doplnění kasační stížnosti). Stěžovatel tak v tomto směru konkrétně nepolemizuje s tím, proč jsou závěry krajského soudu ohledně rozsahu plnění chybné. Rozšířený senát v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005 58, č. 835/1996 Sb. NSS, ohledně žalobních bodů mj. uvedl, že žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti.“ Tyto závěry platí obdobně i pro formulaci kasačních námitek. Podle § 106 s. ř. s. totiž musí kasační stížnost obsahovat mj. důvody, pro které stěžovatel napadá rozhodnutí krajského soudu. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neuvedl, z jakých konkrétních důvodů považuje dané závěry krajského soudu za nezákonné, nelze obecný nesouhlas považovat za kasační námitku, a NSS se proto správností úvah krajského soudu ohledně rozsahu plnění nemohl zabývat.

V. Závěr

[38] Vzhledem k tomu, že v řízení před rozšířeným senátem byly vyřešeny všechny projednatelné kasační námitky, nebyl důvod, aby rozšířený senát vracel věc zpět prvnímu senátu. Rozhodl proto sám rozsudkem.

[39] Jak bylo popsáno v bodech [35] a [36], i podle rozšířeného senátu bylo namístě zrušit rozhodnutí stěžovatele a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Dospěl však k částečně odlišnému právnímu názoru, proč tak měl krajský soud učinit. Krajský soud neměl v nyní projednávané věci sám provést hodnocení důkazů, ale věc měl vrátit stěžovateli, aby ten dal jednak možnost žalobkyni navrhnout doplnění dokazování a následně aby stěžovatel vyhodnotil důkazy s ohledem na závazný právní názor

soudu. Podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, zruší li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, přičemž důvody krajského soudu obstojí v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Pro správní orgán je pak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu. Podle rozšířeného senátu důvody krajského soudu v podstatné míře obstály. Proto kasační stížnost stěžovatele zamítl.

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Restituce (exkluzivně pro předplatitele)
- Klimatická žaloba
- CHKO Soutok
- Správní žaloba a trestní rozsudek
- Nároky pozůstalých (exkluzivně pro předplatitele)
- Odpovědnost státu za újmu (exkluzivně pro předplatitele)
- Zemědělská půda
- Veřejné zakázky
- Péče o zdraví (exkluzivně pro předplatitele)
- Průtahy v řízení (exkluzivně pro předplatitele)
- Platy soudců