GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2025 m. gegužės 8 d.[1]

Byla C-744/23 [*Zlakov*][i]

T.P.T.
prieš
„Financial Bulgaria“ EOOD

(*Sofiyski rayonen sad* (Sofijos apylinkės teismas, Bulgarija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokesčio bendra sistema – Direktyva 2006/112/EB – Apmokestinamieji sandoriai – Paslaugos teikimo atlygintino pobūdžio nebuvimas dėl sėkmės mokesčio neapibrėžtumo – Advokato, kuris yra registruotas kaip PVM mokėtojas, teikiama nemokama (*pro bono*) teisinė pagalba – Įstatymu nustatytas minimalus honoraras, kurį pralaimėjusi šalis turi sumokėti bylos laimėjimo atveju“

I. Įvadas

1. Pagal pridėtinės vertės mokesčio teisę iš esmės apmokestinami tik tie sandoriai, kai apmokestinamasis asmuo tiekia kitam asmeniui vartojimo prekes *už atlygį*, t. y. tiekia prekes arba teikia paslaugas. Apmokestinamojo asmens prekių tiekimas ar paslaugų teikimas vartotojams neatlygintinai iš esmės nėra apmokestinamas. Vis dėlto tai pasitaiko gana retai, nes įprastinėje savo veikloje įmonė neturi ko suteikti nemokamai. Dažnesni yra atvejai, kai mokamas sėkmės mokestis – atlygis už paslaugą sumokamas tik esant tam tikroms sąlygoms, t. y. paslaugos teikimo metu tokio atlygio suma dar nėra nustatyta.

2. Kyla klausimas, kaip tai vertinti atsižvelgiant į pridėtinės vertės mokesčio teisę, jei advokatas savo klientui paslaugas teikia nemokamai, tačiau sėkmės atveju iš pralaimėjusios priešingos šalies vis tiek gauna teisės aktuose nustatytą minimalų honorarą. Jeigu trečioji šalis sumoka (šiuo atveju – turi sumokėti) už suteiktą paslaugą, ar tai gali būti laikoma nemokama paslauga, kuri nėra apmokestinama?

3. Pralaimėjusiai šaliai šiuo atveju tenka 20 % atlygintinų advokato išlaidų – šiuo atveju iš viso 80 levų (BGN)[2]. Advokatui lemiamą reikšmę turi klausimas, ar jis turi sumokėti Bulgarijos valstybei 20/120 gauto minimalaus honoraro. Bulgarijai kyla klausimas, ar jos mokestinės

[1] Originalo kalba: vokiečių.

[i] Šios bylos pavadinimas išgalvotas. Jis neatitinka jokios bylos šalies tikrojo vardo, pavardės ar pavadinimo.

[2] Taigi ginčo vertė atitinka maždaug 41 EUR.

pajamos pirmiausia priklauso nuo to, *ar* advokatas galiausiai gauna atlygį ir *kokio dydžio*, ar taip pat nuo to, *kas* ir *kokiu pagrindu* jam atlygina (pagal sutartį klientas ar pagal įstatymą privalomai – pralaimėjusi šalis).

4. Praktikoje [3] sukėlė daug neaiškumų 2016 m. Teisingumo Teismo sprendimo *Baštová* [4] motyvai, nes – bent jau paviršutiniškai vertinant – jie buvo grindžiami tik atlygio atsitiktinumu („tam tikru atsitiktinumu“), siekiant įrodyti, kad konkurso laimėtojo piniginis prizas nėra atlygis už paslaugą. Neaiškus pobūdis gali nutraukti tiesioginį ryšį tarp gavėjui suteiktos paslaugos ir mokėjimo, net jeigu jis gautas. Šis teiginys buvo grindžiamas nuoroda į bylą *Tolsma* [5], kuri vis dėlto daugiausia buvo susijusi su mokėjimais, atliktais altruistiniais tikslais (visų pirma iš gailesčio).

5. Dabar Teisingumo Teismas turi galimybę išaiškinti savo neaiškius teiginius, pateiktus Sprendime *Baštová*. Galiausiai šiuo atveju siekiama ne tik tinkamai išspręsti vieną iš esminių PVM teisės klausimų, t. y. apmokestinamosios paslaugos buvimo klausimą, bet ir tinkamai jį pagrįsti.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

6. Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos [6] (toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

7. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

[3] Žr. BFH sprendimus, kuriuose nurodoma, kad Teisingumo Teismo sprendimas byloje *Baštová* nėra reikšmingas honorarui, kurio mokėjimas priklauso nuo bylos baigties: 2021 m. kovo 30 d. BFH sprendimo byloje V B 63/20, *MwStR* 2021, 723, 37 ir paskesnius punktus; taip pat 2019 m. vasario 13 d. BFH sprendimo byloje XI R 1/17, *BStBl II* 2021, 785, 46 ir paskesnius punktus. Net ir aiškiai paliekant Teisingumo Teismo sprendimo taikymo sritį atvirą, žr. 2020 m. birželio 10 d. sprendimo byloje XI R 25/18, UR 2020, 830, 45 punktą.

[4] 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimas *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855, 29 ir 35 punktai), susijęs su žirgo laimėtu piniginiu prizu žirgų lenktynėse.

[5] 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendime *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855, 37 punktas) remiamasi 28 punkte nurodyta jurisprudencija, taigi ir 1994 m. kovo 3 d. Sprendimu *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 17 ir paskesni punktai), kuris susijęs su savanoriškais praeivių mokėjimais gatvės muzikantui.

[6] 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos (OL L 347, 2006, p. 1) redakcija, taikytina ginčo metams – 2023-iesiems; su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2022 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva (ES) 2022/890 (ES) (OL L 155, 2022, p. 1).

8. PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkte reglamentuojamas paslaugų teikimas neatlygintinai:

„1. Paslaugų teikimu už atlygį laikomi šie sandoriai:

b) paslaugų teikimas, kurį neatlygintinai atlieka apmokestinamasis asmuo savo arba jo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti arba, platesne prasme, ne savo verslo tikslais.“

9. PVM direktyvos 28 straipsnis yra susijęs su paslaugų teikimo komisiniais sandoriais ir išdėstytas taip:

„Kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteikė pats.“

10. PVM direktyvos 73 straipsnyje reglamentuojama apmokestinamoji vertė:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

B. Bulgarijos teisė

11. Bulgarija PVM direktyvą į Bulgarijos teisę perkėlė *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – ZDDS).

12. Taip pat taikomas *Grazhdanski protsesualen kodeks* (Civilinio proceso kodeksas, toliau – GPK), kuriame pateikiamos atitinkamos nuostatos dėl bylinėjimosi išlaidų nustatymo.

13. GPK 78 straipsnio 1 dalis, susijusi su bylinėjimosi išlaidų nustatymu, suformuluota taip:

„Ieškovo sumokėtus mokesčius, bylinėjimosi išlaidas ir advokato, jei atstovavo, honorarą atlygina atsakovas proporcingai patenkintai ieškinio daliai.“

14. *Zakon za advokaturata* (Advokatūros įstatymas, toliau – ZA) susijęs su advokato praktika.

15. ZA 36 straipsnio 1 ir 3 dalyse nustatyta:

„1. Advokatas arba Europos Sąjungos valstybės narės advokatas turi teisę, kad už jo darbą būtų atlyginta.

3. Jei sutartis nesudaryta, honoraro dydis nustatomas advokato arba Europos Sąjungos valstybės narės advokato ir kliento prašymu pagal Aukščiausiosios advokatų tarybos nutarimą.“

16. ZA 38 straipsnis susijęs su nemokamu teisinės pagalbos teikimu, jame nustatyta:

„1. Advokatas arba Europos Sąjungos valstybės narės advokatas, kaip teisinis patarėjas, gali nemokamai atstovauti ir teikti pagalbą [toliau nurodytiems asmenims]:

1) asmenims, kurie yra išlaikomi;

2) asmenims, turintiems finansinių sunkumų;

3) giminaičiams, artimiesiems ar kitiems teisininkams.

2. 1 dalyje nurodytais atvejais, jei nagrinėjamoje byloje iš kitos šalies priteisiamos bylinėjimosi išlaidos, advokatas arba Europos Sąjungos valstybės narės advokatas turi teisę gauti advokato honorarą. Teismas nustato honoraro dydį, kuris negali būti mažesnis nei numatytasis [ZA] 36 straipsnio 2 dalyje nurodytame nutarime, ir įpareigoja kitą šalį jį sumokėti.“

17. Pagal ZA 36 straipsnio 2 dalį priimto Aukščiausiosios advokatų tarybos nutarimo (*Naredba 1 ot 09.07.2004g. za minimalnite razmeri na advokatskite vaznagrazhdenia* (2004 m. liepos 9 d. Nutarimas Nr. 1 dėl minimalių advokatų honorarų dydžių); toliau – Nutarimas Nr. 1) 7 straipsnio 2 dalyje nurodyta:

„Už atstovavimą teisme, gynybą ir pagalbą civilinėse bylose, kuriose yra nustatyta ieškinio suma, mokamas toks honoraras:

1) kai ieškinio suma neviršija 1 000 BGN – 400 BGN“.

18. To nutarimo papildoma nuostata (toliau – papildoma nuostata) yra susijusi su pridėtinės vertės mokesčiu, jos 2a straipsnyje numatyta:

„Pagal šį nutarimą į advokatų, kurie nėra įregistruoti pagal ZDDS, honoraro dydį PVM neįtraukiamas, o įregistruotų advokatų mokėtinas pridėtinės vertės mokestis skaičiuojamas nuo pagal šį nutarimą nustatyto honoraro, laikomas neatskiriama kliento advokatui mokėtino honoraro dalimi ir yra mokėtinas pagal ZDDS nuostatas.“

III. Bylos aplinkybės

19. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas pagal civilinę teisę nagrinėjant ieškinį, kuriuo buvo prašoma pripažinti negaliojančia šalių sudarytą laidavimo sutartį, susijusią su sutartimi dėl vartojimo kredito. Ieškovui atstovauja vieno asmens advokatų kontora (toliau – advokatų kontora).

20. Šioje byloje advokatų kontora prašė teismo priteisti jai advokato honorarą ir PVM. Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą (ZDDS) ji yra įregistruota kaip PVM mokėtoja.

21. Pagal pateiktą pavedimą ir sutartį dėl teisinės gynybos ir teisinės pagalbos klientui teisinė pagalba buvo teikiama nemokamai. Vadovaujantis ZA 38 straipsnio 1 dalies 2 punkto nuostata, advokatas gali teikti nemokamą teisinę pagalbą asmenims, turintiems finansinių sunkumų.

22. 2023 m. rugpjūčio 3 d. Sprendimu Nr. 13461 civilinėje byloje Nr. 20221110142769, įregistruotoje 2022 m., ieškinys buvo patenkintas. Atsižvelgęs į Nutarimą Nr. 1, teismas nusprendė, kad esant 185,52 BGN ieškinio sumai (sutarties vertė) minimalus advokato honoraras yra 400,00 BGN. Kadangi advokatas ieškovui atstovavo nemokamos teisinės pagalbos teikimo sąlygomis, teismas priteisė iš atsakovės 400,00 BGN be PVM. Jis nurodė sumokėti tą sumą ne šaliai, o tiesiogiai advokatų kontorai. Sprendimas nebuvo apskųstas ir įsiteisėjo 2023 m. rugsėjo 25 d.

23. Per skundo pateikimo terminą advokatų kontora pateikė atskirąjį skundą, kuriuo prašoma pakeisti sprendimą, kiek jis susijęs su bylinėjimosi išlaidomis. Teismo prašoma priteisti PVM nuo 400,00 BGN sumos, t. y. 80 BGN (taikant 20 % mokesčio tarifą nuo 400,00 BGN apmokestinamosios vertės).

24. Atsakovė tam prieštarauja ir teigia, kad teismas neturėtų priteisti jokio PVM nuo honoraro, nes advokato teisinės paslaugos buvo suteiktos nemokamai. Ji remiasi *Varhoven kasatsionen sad* (Aukščiausiasis Kasacinis Teismas, Bulgarija) (nors tikriausiai ir nenuoseklia) jurisprudencija.

IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

25. *Sofiyski rayonen sad* (Sofijos apylinkės teismas, Bulgarija), kuris yra kompetentingas priimti sprendimą dėl bylinėjimosi išlaidų, sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus pagal SESV 267 straipsnį:

1. Ar „paslaugų teikimu“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, 24 straipsnio 1 dalį, 26 straipsnio 1 dalies b punktą ir 28 straipsnį, laikoma:

   a) advokato teikiama nemokama (*pro bono*) teisinė pagalba šaliai teismo procese;

   b) advokato teikiama nemokama (*pro bono*) teisinė pagalba šaliai, laimėjusiai bylą, kai teismas advokatui priteisė honorarą, kurį jis būtų gavęs, jei dėl jo būtų sutarta sutartyje dėl teisinės gynybos ir teisinės pagalbos?

2. Ar „paslaugų teikimu neatlygintinai“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktą, laikoma:

   a) advokato teikiama nemokama (*pro bono*) teisinė pagalba šaliai teismo procese;

   b) advokato teikiama nemokama (*pro bono*) teisinė pagalba šaliai, laimėjusiai bylą, kai teismas advokatui priteisė honorarą, kurį jis būtų gavęs, jei dėl jo būtų sutarta sutartyje dėl teisinės gynybos ir teisinės pagalbos?

3. Ar „paslaugų teikimu už atlygį“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, 24 straipsnio 1 dalį ir 26 straipsnio 1 dalies b punktą, laikoma advokato teikiama nemokama (*pro bono*) teisinė pagalba šaliai, laimėjusiai bylą, kai teismas advokatui priteisė honorarą, kurį jis būtų gavęs, jei dėl jo būtų sutarta sutartyje dėl teisinės gynybos ir teisinės pagalbos?

4. Ar „apmokestinamuoju asmeniu“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 28 ir 75 straipsnius, laikomas:

   a) advokatas (vieno asmens advokatų kontora), kuris teikė nemokamą (*pro bono*) teisinę pagalbą šaliai teismo procese;

   b) advokatas (vieno asmens advokatų kontora), kuris teikė nemokamą (*pro bono*) teisinę pagalbą šaliai, laimėjusiai bylą, kai teismas advokatui (vieno asmens advokatų kontorai) priteisė honorarą, kurį jis būtų gavęs, jei dėl jo būtų sutarta sutartyje dėl teisinės gynybos ir teisinės pagalbos?

26. Teisingumo Teisme nagrinėjamoje byloje rašytines pastabas pateikė tik atsakovė, Lenkija ir Europos Komisija. Pagal Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalį Teisingumo Teismas atsisakė rengti posėdį.

V. Teisinis vertinimas

A. Dėl prejudicinių klausimų

27. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pateikdamas keturis gana ilgus klausimus, iš esmės siekia išsiaiškinti, kaip turi būti aiškinamas PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas. Pagal šį punktą paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, yra PVM apmokestinamas sandoris (t. y. apmokestinamasis sandoris). Jei paslauga suteikta neatlygintinai, tam tikromis aplinkybėmis PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkte nurodyti sandoriai vis tiek gali būti laikomi suteiktais už atlygį.

28. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodyta sąvoka „apmokestinamasis asmuo“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 28 ir 75 straipsnius, yra išvestinė iš PVM direktyvos 9 straipsnio ir jau numatyta PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte. Be to, PVM direktyvos 28 straipsnis šiuo atveju nėra svarbus, kaip pagrįstai nurodo Lenkija ir Komisija, nes jame daroma prielaida, kad apmokestinamasis asmuo *teikia paslaugas, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai*[7]. Šiuo atveju taip nėra, nes teisines konsultacijas klientui teikia advokatų kontora savo vardu ir savo sąskaita. Asmuo, kuris duoda pavedimą (komitentas), kurio sąskaita perkamos ar parduodamos paslaugos, šiuo atveju nėra akivaizdus.

29. Kadangi nagrinėjamu atveju atlygį sumokėjo bylą pralaimėjusi šalis, klausimai, kaip teisingai pabrėžia Komisija, yra priimtini ir į juos turi būti atsakyta tik šia apimtimi. Apibendrinant galima teigti, kad klausimo, į kurį Teisingumo Teismas turi atsakyti, esmė yra tokia:

Ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad paslauga, kurią advokatų kontora teikia savo klientams neatlygintinai ir už kurią bylos laimėjimo atveju bylą pralaimėjusi šalis turi sumokėti teisės aktuose nustatytą honorarą, yra suteikta už atlygį, o gal tai paslaugų teikimas neatlygintinai, kuris yra neapmokestinamas arba kuris pagal 26 straipsnį laikoma atliktu už atlygį?

30. Taigi pirmiausia išaiškinsiu, kad taikant bendrąjį vartojimo mokestį paslaugų teikimo už atlygį sąvoka turi būti suprantama plačiai. Todėl atsakymas priklauso ne nuo to, kas sumokėjo už vartojimo naudą (sutarties šalis ar trečioji šalis), o tik nuo to, ar apmokestinamajam asmeniui buvo sumokėta už vartojimo naudą (žr. B dalies 1 skirsnį).

31. Toliau paaiškinsiu, kodėl mokėtinos sumos dydžio neapibrėžtumas (arba atsitiktinumas) nepažeidžia PVM teisės ir nekelia abejonių dėl paslaugos teikimo už atlygį (žr. B dalies 2 skirsnio a poskirsnį). Tai, kad pralaimėjusi šalis pagal įstatymą privalo padengti bylinėjimosi išlaidas, net nekeičia šios aplinkybės, nes Teisingumo Teismas šiuo metu iš esmės aiškina, kokių teisinių santykių jis reikalauja (žr. B dalies 2 skirsnio b poskirsnį). Tam neprieštarauja nei neaiškūs

[7] Žr. Teisingumo Teismo jurisprudenciją tiek, kiek ji jau susijusi su 28 straipsniu: 2023 m. kovo 30 d. Sprendimą *Gmina L.* (C-616/21, EU:C:2023:280, 31 ir paskesni punktai), 2017 m. gegužės 4 d. Sprendimą *Komisija / Liuksemburgas* (C-274/15, EU:C:2017:333, 85 ir paskesni punktai) ir 2011 m. liepos 14 d. Sprendimą *Henfling, Davin, Tanghe* (C-464/10, EU:C:2011:489, 34 ir paskesni punktai).

Teisingumo Teismo teiginiai Sprendime *Baštová*, nei gana išsamūs teiginiai Sprendime *Tolsma*. Nors šie teiginiai iš esmės yra teisingi, jų pagrindimas susijęs su visiškai skirtingomis konsteliacijomis (žr. B dalies 2 skirsnio c poskirsnį).

B. Apmokestinamojo sandorio buvimas

1. Paslaugų teikimas už atlygį arba neatlygintinai

32. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta, kad paslaugų teikimas už atlygį, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, yra PVM objektas. Neginčytina, kad šioje byloje advokatų kontora savo klientui teikė teisinių konsultacijų paslaugas. Tai nėra prekių tiekimas, kaip jis suprantamas pagal 14 straipsnį, todėl laikytinas paslaugų teikimu pagal PVM direktyvos 24 straipsnį.

33. Advokatų kontora yra įregistruota kaip apmokestinamasis asmuo. Nėra jokių duomenų, kad ji nevykdytų ekonominės veiklos, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį. Net jei ji neatlygintinai teikė ir galėjo teikti paslaugas savo klientui (žr. ZA 38 straipsnio 1 dalies 2 punktą), PVM teisėje tai nėra pagrindinis klausimas.

34. Kaip nurodyta PVM direktyvos 9 straipsnyje, apmokestinamasis asmuo yra asmuo, kuris savarankiškai vykdo ekonominę veiklą, *neatsižvelgiant* į tos veiklos rezultatus. Teisingumo Teismas jau ne kartą išaiškino, kad lemiamas veiksnys – ar veikla vykdoma atsižvelgiant į tai, koks būtų tipiškas šioje srityje veikiančio apmokestinamojo asmens elgesys (tipologinis metodas)[8]. Kaip ir šiuo atveju, tai galima nesunkiai patvirtinti kalbant apie advokatą, juolab kad tiek laimėjus bylą išmokami honorarai, tiek tai, kad honorarą paprastai sumoka (tiesiogiai ar netiesiogiai) pralaimėjusioji šalis, yra gana tipiški šios profesijos sektoriui aspektai.

35. Taigi advokatų kontoros teikiamos teisinės konsultacijos ir teisinis atstovavimas, kaip pagrįstai teigia Lenkija, yra apmokestinamojo asmens vykdomas paslaugų teikimas. Lieka tik klausimas, ar jis buvo atliktas už atlygį.

36. Šis klausimas atrodo kiek neįprastas, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme nagrinėjamas ginčas susijęs su tuo, ar prie minimalaus advokato honoraro – 400 BGN – turi būti mokamas 20 % PVM (šiuo atveju 80 BGN). Akivaizdu, kad teisines konsultacijas teikianti advokatų kontora gauna atlygį už savo, kaip advokatų, veiklą. Nacionalinėje teisėje tai netgi vadinama advokato honoraru, kurio advokatas turi teisę reikalauti iš pralaimėjusios šalies (žr. ZA 38 straipsnio 2 dalį). Todėl keista, kad tokioje situacijoje kalbama apie paslaugų teikimą neatlygintinai.

37. Situacija grindžiama tik faktine aplinkybe, kad klientas turėjo finansinių sunkumų, todėl galėjo būti ir buvo konsultuojamas neatlygintinai. Kadangi dėl to buvo susitarta sutartyje, už teisinę konsultaciją klientas neprivalo mokėti jokio atlygio. Visgi vien dėl to, kaip pagrįstai teigia ir Lenkija, advokatų kontoros suteiktos paslaugos nelaikomos neatlygintinai suteiktomis paslaugomis pagal PVM teisę.

[8] 2024 m. liepos 4 d. Sprendimas *Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija* (C-87/23, EU:C:2024:570, 47 ir 56 punktai), 2023 m. kovo 30 d. Sprendimas *Gmina O.* (C-612/21, EU:C:2023:279, 35 punktas) ir 2023 m. kovo 30 d. Sprendimas *Gmina L.* (C-616/21, EU:C:2023:280, 43 punktas).

38. Teisingumo Teismas jau aiškiai nurodė, jog nebūtina, kad atlygis už paslaugų teikimą būtų gautas tiesiogiai iš jų gavėjo. Šį atlygį taip pat gali sumokėti trečioji šalis[9]. Todėl jei trečioji šalis sumoka tam tikrą sumą už sandorius, ji taip pat įtraukiama į apmokestinamąją vertę. Taigi pagal PVM direktyvą laikoma, kad atlygis yra ir tada, kai už suteiktą paslaugą sumoka ne sutarties šalis, o kitas asmuo.

39. Tai galima pagrįsti atsižvelgiant į PVM kaip bendrą vartojimo mokestį[10]. Taigi PVM siekiama apmokestinti finansines išlaidas, patiriamas įsigyjant vartojimo prekę (t. y. gaunamą naudą, nesvarbu, ar tai būtų materialus daiktas, kaip prekių tiekimo atveju, ar nemateriali nauda, kaip paslaugų teikimo atveju). Šiuo atveju lemiamas veiksnys yra tai, kad šią vartojimo naudą teikia apmokestinamasis asmuo ir kad *kitas asmuo* (paprastai paslaugos gavėjas, bet gali būti ir trečioji šalis – žr. PVM direktyvos 73 straipsnį) už ją sumokėjo apmokestinamajam asmeniui.

40. Vis dėlto PVM direktyvoje nenumatyta, kad tai turi būti daroma pagal sutartį, o taip bus 99 % visų atvejų. PVM yra ne teisinių sandorių ar net ne sutarčių mokestis, o bendras vartojimo mokestis (kaip pagrįstai nurodė Teisingumo Teismas[11]), kuriuo siekiama apmokestinti vartotoją atsižvelgiant į jo patiriamas finansines išlaidas. Šiuo atveju nekyla abejonių, kad klientas naudojosi teisinių konsultacijų paslaugomis. Nors jis pats nepatyrė jokių finansinių išlaidų, pagal PVM direktyvos 73 straipsnį apmokestinamomis finansinėmis išlaidomis laikomi ir trečiosios šalies mokėjimai *už* šį sandorį.

41. Taigi, jei trečioji šalis (šiuo atveju pralaimėjusioji šalis) sumoka (arba turi sumokėti) advokatų kontorai minimalų honorarą pagal įstatymo nuostatas (kaip nurodyta ZA 38 straipsnio 2 dalyje ir 36 straipsnio 2 dalyje, siejamoje su Nutarimu Nr. 1), toks paslaugų teikimas vykdomas už atlygį. Teikiant paslaugą dar nėra aišku, ar honoraras bus sumokėtas (pralaimėjusios šalies), nes tai įvyksta tik bylos laimėjimo atveju.

42. Net ir kalbant apie sutartyje numatytą sėkmės mokestį, kai klientas turi sumokėti tik jei byla būtų laimėta, negalima tvirtinti, jog paslaugų teikimas yra atliktas neatlygintinai vien dėl to, kad honoraras mokamas tik pačioje pabaigoje ir tik bylos laimėjimo atveju. Taip pat negalima tvirtinti, kad pralaimėjimo atveju paslaugų teikimas atliktas neatlygintinai, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 26 straipsnį. Advokato teikiama teisinė konsultacija už sėkmės mokestį nelaikoma paslaugos teikimu ne verslo tikslais, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą. Vis dėlto tai yra būtina sąlyga, kad pagal PVM direktyvos 26 straipsnį būtų galima nustatyti atlyginti pobūdį, o šiuo atveju taip nėra.

43. Tokia paslauga neapmokestinama *bylos pralaimėjimo atveju*, nes teikiant šią konsultavimo paslaugą apmokestinamajam asmeniui (advokatui) niekas nesukėlė finansinių išlaidų, todėl nėra pagrindo apmokestinti PVM. Visgi tai nereiškia, kad *bylos laimėjimo atveju* PVM neturėtų būti mokėtinas.

[9] 2024 m. liepos 4 d. Sprendimas *Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija* (C-87/23, EU:C:2024:570, 27 punktas). Taip pat žr. 2023 m. kovo 30 d. Sprendimą *Gmina O.* (C-612/21, EU:C:2023:279, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[10] Šiuo klausimu žr. 2012 m. gegužės 3 d. Sprendimą *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 23 punktas), 2007 m. spalio 11 d. Sprendimą *KÖGÁZ ir kt.* (C-283/06 ir C-312/06, EU:C:2007:598, 37 punktas – „jo dydis nustatomas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėtai suma“) ir 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 20 ir 23 punktai – „vienintelis lemiamas veiksnys yra prisiimto įsipareigojimo pobūdis: tam, kad tokiam įsipareigojimui būtų taikoma bendra PVM sistema, jis turi būti susijęs su vartojimu“).

[11] 2012 m. gegužės 3 d. Sprendimas *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 23 punktas), 2010 m. spalio 28 d. Sprendimas *Komisija / Lenkija* (C-49/09, EU:C:2010:64, 44 punktas) ir 2006 m. spalio 3 d. Sprendimas *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 21 punktas).

44. Šiuo atveju tai yra konsultavimo paslaugos teikimas už atlygį už dar nenustatytą trečiosios šalies mokėtiną honorarą, į kurį advokatų kontora turi teisę pagal įstatymą (žr. ZA 38 straipsnio 2 dalį).

2. Atlygio už paslaugų teikimą mokėjimas

45. Įstatyme numatytas pralaimėjusios šalies mokėjimas galėtų būti nereikšmingas pagal PVM teisę nebent tuo atveju, jei jis buvo atliktas ne už teisinę konsultavimo paslaugą, o už neapmokestinamąjį sandorį.

46. Tai būtų įmanoma, pavyzdžiui, jei mokėjimas (t. y. asmens finansinės išlaidos) nebūtų kompensuojamas jokia vartojimo nauda, kaip, pavyzdžiui, grynųjų finansinių nuostolių (negauto pelno [12], nuostoliai dėl vėlavimo ir t. t.) kompensavimo atveju. Tai taikoma ir paprastam pinigų dovanojimui (arba aukojimui), pavyzdžiui, altruistiniais tikslais [13]. Pavyzdžiui, azartinių lošimų ar žirgų lenktynių laimėjimai išmokami ne už kitam asmeniui suteiktą paslaugą, o „tik“ kaip laimėjimas įvykus neapibrėžtam įvykiui [14].

47. Taigi vienintelis klausimas, į kurį reikia atsakyti šiuo atveju, yra tai, ar trečioji šalis (šiuo atveju pralaimėjusi šalis) sumokėjo *už* teisines konsultacijas, kurias advokatų kontora suteikė savo klientui. Šiuo atveju daroma prielaida, kad tarp mokėjimo ir paslaugos teikimo yra tam tikras ryšys. Šis ryšys Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nurodomas kaip tiesioginis ryšys tarp paslaugos teikimo ir gauto atlygio (kainos).

48. Toks tiesioginis ryšys nustatomas, jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiškai pasikeičiama prievolėmis, ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą [15]. Visgi kriterijus, susijęs su teisinio ryšio buvimu, turi būti aiškinamas plačiai, kaip matyti ir iš naujausios Teisingumo Teismo jurisprudencijos [16].

a) Dėl konkrečios atlygio sumos neapibrėžtumo

49. Visų pirma tiesioginis ryšys (arba teisinis santykis) nėra ginčijamas atsižvelgiant į konkrečios atlygio sumos (šiuo atveju 0 arba 400, arba 480) neapibrėžtumą [17]. Konkreti atlygio suma yra reikšminga tik sprendžiant apmokestinamosios vertės klausimą, kaip aiškiai nurodyta PVM direktyvos 90 straipsnyje. Jame reglamentuojamos apmokestinimo pasekmės ir korekcijos atsižvelgiant į mokestinės prievolės pasikeitimą (visų pirma kainų pasikeitimus) ir nurodoma, jog pagal PVM direktyvą nereikalaujama, kad atlygis būtų galutinai nustatytas tiekimo metu. Todėl (galutinis) atlygio sumos apibrėžtumas nėra esminis apmokestinamojo sandorio buvimo požymis.

[12] Taikytinas visa apimtimi: 2007 m. liepos 18 d. Sprendimas *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440).

[13] Šiuo klausimu žr. 1994 m. kovo 3 d. Sprendimą *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 17 punktas – „asmeniniai motyvai, kai gali būti svarbios emocinės priežastys“).

[14] Šiuo klausimu žr. 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimą *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855). Taip pat žr. šios išvados 62 ir paskesnius punktus.

[15] 2024 m. liepos 4 d. Sprendimas *Credidam* (C-179/23, EU:C:2024:571, 36 punktas), 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimas *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 36 punktas) ir 1994 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 14 punktas).

[16] 2023 m. balandžio 27 d. Sprendimas *Fluvius Antwerpen* (C-677/21, EU:C:2023:348, 31 punktas).

[17] Priešingai, nei galimai teigiama 1994 m. kovo 3 d. Sprendime *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 14 ir paskesni punktai), 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendime *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 34 punktas) ir 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendime *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855, 37 punktas).

50. Tai dar aiškiau matyti iš PVM direktyvos 66 straipsnio, pagal kurį valstybėms narėms leidžiama iš esmės nustatyti vadinamąjį faktinį apmokestinimą, kai mokėtinas PVM apskaičiuojamas tik atsižvelgiant į gautą atlygį. Tokiu atveju sumokėto atlygio sumos neapibrėžtumas yra reikšmingas tik mokesčio skolos atsiradimui, o ne paslaugos teikimo už atlygį buvimui. Taigi PVM direktyvos 66 straipsnyje kalbama apie prievolės apskaičiuoti mokestį atsiradimo momentą.

b) Dėl teisinių santykių būtinumo ir apimties

51. Mano nuomone, Bulgarijos įstatymų leidėjas jau sukūrė pakankamą tiesioginį ryšį tarp trečiosios šalies mokėjimo ir advokatų kontoros savo klientui suteiktos paslaugos, nes įstatyme numatyta teisė į advokato honorarą bylos laimėjimo atveju. Tai gali būti ne tik sutartyje, bet ir įstatyme numatytas teisinis santykis, tačiau nei pagal direktyvą, nei pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją – priešingai, nei mano atsakovė – tai nepaneigia apmokestinamojo sandorio buvimo.

52. Teisingumo Teismas nurodė [18], kad kriterijus, susijęs su teisinio ryšio, kuriam esant tiekiamos prekės ir mokamas atlygis už jas, buvimu, turi būti aiškinamas remiantis visomis kiekvieno konkretaus atvejo aplinkybėmis, kad nebūtų pažeistas mokesčių neutralumo principas. Šiomis aplinkybėmis šis kriterijus, kaip teigia Teisingumo Teismas, turi būti aiškinamas *plačiai*. Jei klientas būtų tiesiogiai sumokėjęs advokatų kontorai, tuomet neabejotinai būtų įvykęs apmokestinamasis ir apmokestintas sandoris. Jei honorarą sumoka (šiuo atveju turi sumokėti) trečioji šalis, tai negali būti vertinama kitaip.

53. Netgi elektros energijos vagies atliktas mokėjimas už pavogtą elektros energiją sukuria apmokestinamąjį sandorį, nes tiesioginis ryšys tarp neteisėto vartojimo ir „kompensacijos“ reglamentuojamas teisės aktais, o „kompensacija“ (geriau – privalomas atlygis) yra susieta su faktiniu vartojimu [19]. Todėl pagal PVM teisę nėra pagrindo elektros energijos vagiui taikyti kitokias sąlygas nei paprastam vartotojui. Šiuo atveju taip pat nėra pagrindo skirtingai traktuoti sandorį (t. y. teisinę konsultaciją) priklausomai nuo to, kas turi sumokėti už suteiktas advokato paslaugas. Visų pirma netrukdo tai, kad pralaimėjusioji šalis nemoka savanoriškai, o turi mokėti pagal įstatymą.

54. Bulgarijos PVM pajamos, kurios, kaip teigiama, netgi turi tiesioginės įtakos Sąjungos nuosaviems ištekliams [20], negali priklausyti nuo to, ar už suvartotas prekes savanoriškai sumoka klientas, ar trečioji šalis (arba už jas turi būti sumokėta priverstinai). PVM teisei iš esmės nebūdingi subjektyvūs elementai [21].

[18] 2023 m. balandžio 27 d. Sprendimas *Fluvius Antwerpen* (C-677/21, EU:C:2023:348, 31 punktas).

[19] 2023 m. balandžio 27 d. Sprendimas *Fluvius Antwerpen* (C-677/21, EU:C:2023:348, 32 ir 33 punktai).

[20] Šis teiginys, deja, ne kartą minimas Teisingumo Teismo jurisprudencijoje (žr. 2022 m. spalio 13 d. Sprendimą *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna Praktika“* (C-1/21, EU:C:2022:788, 58 punktas), 2017 m. gruodžio 5 d. Sprendimą *M.A.S. ir M.B.* (C-42/17, EU:C:2017:936, 31 punktas) ir 2013 m. vasario 26 d. Sprendimą *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, 26 punktas), nors yra neteisingas, nes išlaidos, kurios nedengiamos iš tradicinių nuosavų išteklių ir PVM pagrįstų nuosavų išteklių, kompensuojamos bendrosiomis nacionalinėmis pajamomis (BNPj) pagrįstais nuosavais ištekliais. Žr. 2019 m. balandžio 24 d. Europos Komisijos pasiūlymą dėl direktyvos, kuria iš dalies keičiamos Direktyva 2006/112 ir Direktyva 2008/118 dėl bendros akcizų tvarkos, susijusios su gynybos veikla Sąjungoje, COM(2019) 192 *final*, p. 8 – LT versija. Vis dėlto dėl nepaaiškinamų priežasčių Teisingumo Teismas nuolat naudoja šį netinkamą teksto modulį.

[21] Šiuo klausimu žr. 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimą *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855, 38 punktas), pagal kurį „sąvoka „paslaugų teikimas“ yra objektyvi ir taikoma, kad ir kokie būtų atitinkamų sandorių tikslai ir rezultatai“.

55. Taigi, Teisingumo Teismo teigimu [22], pakanka, kad atlygis už vartojamosios naudos teikimą būtų reglamentuotas įstatymu. Viena vertus, nagrinėjamu atveju būtent šiose teisės normose nustatytas tiesioginis ryšys tarp šių paslaugų teikimo ir atlygio sumokėjimo. Kita vertus, PVM direktyvos 25 straipsnio c punkte aiškiai numatyta, kad paslaugų teikimą, be kita ko, gali sudaryti paslaugos teikimas pagal įstatymą. Šis argumentas taikytinas ir šiuo atveju. Svarbus yra tik tiesioginis ryšys tarp piniginio mokėjimo ir konkrečios vartojimo prekės [23].

56. Vadinasi, kaip teisingai nurodo Komisija, minimalus honoraras, kurį pralaimėjusioji šalis turi sumokėti advokatų kontorai pagal įstatymą, yra atlygis, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Jis laikytinas trečiosios šalies mokėjimu už teisines konsultacijas, suteiktas bylą laimėjusiam klientui, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 73 straipsnį.

c) Dėl bylų Baštová *ir* Tolsma

57. Tam neprieštarauja minėti sprendimai *Baštová* [24] ir *Tolsma* [25].

58. Byloje *Tolsma* buvo nagrinėjamas gatvės muzikanto, kuriam praeiviai davė pinigų, atvejis, nors taip ir liko neaiškūs motyvai. Bet kuriuo atveju praeiviai nebuvo įpareigoti tai daryti pagal sutartį. Teisingumo Teismas nusprendė, kad lemiamą reikšmę turėjo tai, jog praeiviai neprašė, kad jiems būtų grojama muzika; be to, jie mokėjo sumas ne dėl muzikos atlikimo, o dėl asmeninių priežasčių, todėl tam tikrą vaidmenį galėjo atlikti sentimentalūs jausmai [26]. Teisingumo Teismo teigimu, šie mokėjimai buvo atliekami laisva valia ir priklausė nuo atsitiktinumo [27].

59. Tiesa, kai kurie praeiviai galėjo mokėti ne už paslaugą (muzikos atlikimą), o, pavyzdžiui, iš gailesčio. Vis dėlto dovana ar auka nėra mokėjimas už paslaugos teikimą, o labiau nuo „atlygio“ nepriklausomas piniginis mokėjimas. Taip pat mažai tikėtina, kad nė vienam iš praeivių muzikinis pasirodymas nepatiko, bet jie už jį sumokėjo pinigus.

60. Kadangi, kaip nurodyta pirma (51 ir paskesniuose punktuose), nėra svarbu, kokiu pagrindu (sutartiniu, pagal įstatymą ar nesutartiniu) vartotojas sumokėjo už vartojamos naudos (mėgavimasis muzika neginčijamai yra tokia nauda, kaip matyti iš kiekvieno apsilankymo mokamame koncerte) gavimą, dalį šių pinigų būtų galima laikyti atlygiu už paslaugą. Klausimas, kokia apimtimi gauti pinigai yra susiję su paslauga (ir su apmokestinamuoju ir apmokestintu sandoriu), o kokia apimtimi tai yra dovana arba pinigų aukojimas (ir nėra apmokestinamojo sandorio), į kurį tikrai nėra lengva atsakyti, mokesčių įstatymuose faktiškai aiškinamas ne pagal principą „viskas arba nieko“, o vertinant iš esmės [28].

[22] 2024 m. liepos 4 d. Sprendimas *Credidam* (C-179/23, EU:C:2024:571, 40 punktas) ir 2023 m. balandžio 27 d. Sprendimas *Fluvius Antwerpen* (C-677/21, EU:C:2023:348, 32 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. 2021 m. sausio 21 d. Sprendimą *UCMR – ADA* (C-501/19, EU:C:2021:50, 36 ir 37 punktai).

[23] Šiuo klausimu taip pat žr. 2022 m. sausio 20 d. Sprendimą *Apcoa Parking Danmark* (C-90/20, EU:C:2022:37, 37 ir paskesni punktai) ir 2023 m. balandžio 27 d. Sprendimą *Fluvius Antwerpen* (C-677/21, EU:C:2023:348, 30 ir paskesni punktai).

[24] 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimas *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855).

[25] 1994 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80).

[26] 1994 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 17 punktas).

[27] 1994 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 19 punktas).

[28] Daugiau apie tai ir priimtinumą pagal Sąjungos teisę žr. mano išvadoje byloje *P (Galutiniams vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM – II)* (C-794/23, EU:C:2024:1049, 42 ir paskesni punktai).

61. Kita vertus, jei iš tiesų galima daryti prielaidą, kaip Teisingumo Teismas nurodo Sprendimo *Tolsma* 17 punkte, kad praeiviai mokėjo visas sumas ne dėl muzikinio pasirodymo, o dėl asmeninių priežasčių, susijusių su emociniais išgyvenimais, tuomet iš tiesų nebuvo jokių gatvės muzikanto apmokestinamųjų sandorių. Vis dėlto tas atvejis negali būti lyginamas su šiuo metu nagrinėjama byla. Pralaimėjusioji šalis moka ne dėl asmeninių motyvų ar emocinių išgyvenimų. Pralaimėjusios šalies mokėjimai nėra nei laisva valia, nei priklauso nuo atsitiktinumo. Atvirkščiai, mokėjimų priežastis ir dydis nustatomi įstatyme.

62. Kita vertus, byloje *Baštova* buvo sprendžiamas klausimas, ar laimėtojo piniginis prizas (šiuo atveju tai susiję su žirgų lenktynėmis) gali būti laikomas atlygiu už laimėtojo suteiktą paslaugą. Teisingumo Teismas į šį klausimą pagrįstai atsakė neigiamai [29]. Vis dėlto jis tokią išvadą grindė beveik vien tuo, kad šio piniginio prizo gavimas priklauso nuo gero rezultato varžybose ir nuo *tam tikro atsitiktinumo*. Taigi dėl šio atsitiktinumo reikia atmesti tiesioginio ryšio buvimą tarp žirgo davimo ir prizo gavimo. Tai „patvirtina“ ir nurodymas, kad paslaugos teikimo buvimas vertinamas objektyviai ir jis egzistuoja, kad ir kokie būtų atitinkamų sandorių tikslai ir rezultatai.

63. Kaip jau išaiškinta (žr. šios išvados 49 ir 50 punktus), atlygio atsitiktinumas turi reikšmės daugiausia mokesčio sumai arba mokesčio atsiradimo momentui, o ne klausimui, ar įvyko prekių tiekimas arba paslaugų teikimas už atlygį. Kintantys honorarai (pavyzdžiui, 10 % dar nenustatytos pirkimo kainos), esant tam tikroms sąlygoms mokami honorarai (pavyzdžiui, sėkmės mokesčiai) arba honorarų fikcijos (nesant konkretaus susitarimo, pagal įstatymą laikoma, kad susitarta dėl įprastinio honoraro) nekeičia to, kad egzistuoja paslaugų teikimas už atlygį, nepaisant visų su tuo susijusių atsitiktinumų.

64. Sprendimo *Baštová* išvada yra teisinga, nes piniginis prizas nėra susijęs su veikla (pavyzdžiui, dalyvavimu lenktynėse), jis – tik apdovanojimas ar atlygis už laimėjimą. Vis dėlto laimėjimas žaidime ar lenktynėse nėra paslauga, t. y. tai nėra vartojamoji nauda, kurią laimėtojas gali suteikti *kitam asmeniui*. Taigi piniginis prizas skiriasi nuo mokesčio, mokamo už dalyvavimą žirgų lenktynėse. Dalyvavimas žirgų lenktynėse, kaip teisingai nusprendė Teisingumo Teismas toje byloje [30], gali būti paslauga organizatoriui, jei šis sumoka, pavyzdžiui, dalyvio mokestį.

3. Santrauka

65. Taigi, advokatų kontora savo klientui suteikė apmokestinamąją ir apmokestintą paslaugą, todėl kaip registruotas apmokestinamasis asmuo privalo surinkti PVM ir sumokėti jį Bulgarijos valstybei. Tai reiškia, kad pralaimėjusi šalis taip pat turi sumokėti šį PVM advokatų kontorai. Todėl pagal PVM įstatymą taikoma papildomos nuostatos 2a straipsnyje įtvirtinta nuostata, pagal kurią „<…> į advokatų, kurie nėra įregistruoti pagal ZDDS, honoraro dydį PVM neįtraukiamas, o įregistruotų advokatų mokėtinas pridėtinės vertės mokestis skaičiuojamas nuo pagal šį nutarimą nustatyto honoraro, laikomas neatskiriama kliento advokatui mokėtino honoraro dalimi ir yra mokėtinas pagal ZDDS nuostatas“.

[29] 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimas *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855, 36 punktas).

[30] 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimas *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855, 39 punktas).

VI. Išvada

66. Taigi siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Sofiyski rayonen sad* (Sofijos apylinkės teismas, Bulgarija) pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą:

Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad paslaugos teikimas, kurį advokatų kontora atlieka savo klientams neatlygintinai ir už kurį bylos laimėjimo atveju bylą pralaimėjusi šalis turi sumokėti teisės aktuose nustatytą honorarą, yra atliktas už atlygį ir todėl laikomas apmokestinamuoju sandoriu. Nei neapibrėžtumas, ar ir kokio dydžio honoraras bus sumokėtas, nei tai, kad honoraras priklauso pagal įstatymą, nei tai, kad honorarą turi sumokėti trečioji šalis, neprieštarauja tam, kad advokatų kontoros suteikta paslauga būtų apmokestinta pridėtinės vertės mokesčiu atsižvelgiant į faktiškai gauto honoraro dydį.