Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

23 octobre 2025 *

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Opérations soumises à la TVA – Article 2, paragraphe 1, sous c) – Prestations de services effectuées à titre onéreux – Article 9, paragraphe 1 – Assujetti – Assistance judiciaire fournie gratuitement par un avocat à une partie dans une procédure judiciaire – Paiement des honoraires de cet avocat par la partie adverse perdante »

Dans l'affaire C-744/23 [Zlakov] [i],

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Sofiyski rayonen sad (tribunal d'arrondissement de Sofia, Bulgarie), par décision du 29 novembre 2023, parvenue à la Cour le 1er décembre 2023, dans la procédure

**T.P.T.**

contre

**« Financial Bulgaria » EOOD,**

LA COUR (première chambre),

composée de M. F. Biltgen, président de chambre, M. T. von Danwitz, vice–président de la Cour, faisant fonction de juge de la première chambre, Mme I. Ziemele, MM. A. Kumin (rapporteur) et S. Gervasoni, juges,

avocat général : Mme J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour « Financial Bulgaria » EOOD, par M. P. Damyanov et Mme M. Kozhuharova,

– pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna, en qualité d'agent,

– pour la Commission européenne, par M. M. Herold et Mme G. Koleva, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : le bulgare.

[i] Le nom de la présente affaire est un nom fictif. Il ne correspond au nom réel d'aucune partie à la procédure.

ayant entendu l'avocate générale en ses conclusions à l'audience du 8 mai 2025,

rend le présent

## Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de l'article 24, paragraphe 1, de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de l'article 28 et de l'article 75 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant T.P.T. à « Financial Bulgaria » EOOD au sujet d'une demande introduite par l'avocat de T.P.T. et visant à ce que Financial Bulgaria lui paie, en plus de ses honoraires, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) calculée sur le montant de ces honoraires.

### Le cadre juridique

#### *Le droit de l'Union*

3 L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA énonce que sont soumises à la TVA « les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ».

4 L'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de cette directive prévoit :

« Est considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. »

5 L'article 24, paragraphe 1, de ladite directive dispose :

« Est considérée comme "prestation de services" toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens. »

6 L'article 26, paragraphe 1, de la même directive énonce :

« Sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux les opérations suivantes :

[...]

b) la prestation de services à titre gratuit effectuée par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise. »

7 Aux termes de l'article 28 de la directive TVA :

« Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question. »

8 L'article 75 de cette directive est libellé comme suit :

« Pour les prestations de services consistant en l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour des besoins privés et pour les prestations de services effectuées à titre gratuit, visées à l'article 26, la base d'imposition est constituée par le montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services. »

### *Le droit bulgare*

9 Le Zakon za advokaturata (loi relative à la profession d'avocat), tel qu'en vigueur à la date des faits en cause au principal (ci-après le « ZA »), prévoit, à son article 38 :

« (1) Un avocat ou un avocat d'un État membre de l'Union européenne peut fournir gratuitement une aide et une assistance juridiques [...] :

[...]

2. à des personnes connaissant des difficultés matérielles ;

[...]

(2) Dans les cas visés au paragraphe 1, si, dans la procédure en cause, la partie adverse est condamnée aux dépens, l'avocat ou l'avocat d'un État membre de l'Union [...] a droit à des honoraires d'avocat. La juridiction fixe les honoraires à un montant qui ne peut pas être inférieur à celui prévu par le règlement visé à l'article 36, paragraphe 2, et condamne l'autre partie à les payer. »

### Le litige au principal et les questions préjudicielles

10 T.P.T. a intenté une action civile contre Financial Bulgaria pour faire constater qu'un contrat de cautionnement conclu entre eux dans le cadre d'un crédit à la consommation était nul. À cette fin, T.P.T. s'est fait représenter en justice par un avocat, agissant dans le cadre d'une société unipersonnelle d'avocat, sur la base d'un contrat conclu avec celui-ci. Cette assistance judiciaire lui a été fournie gratuitement, conformément à l'article 38, paragraphe 1, point 2, du ZA.

11 T.P.T. ayant obtenu gain de cause, le Sofiyski rayonen sad (tribunal d'arrondissement de Sofia, Bulgarie), qui est la juridiction de renvoi, a, par une décision du 3 août 2023, condamné Financial Bulgaria à payer un montant de 400 leva bulgares (BGN) à l'avocat de T.P.T., conformément à l'article 38, paragraphe 2, du ZA, sans, toutefois, y inclure la TVA.

12 Le 13 octobre 2023, l'avocat de T.P.T. a introduit une demande devant la juridiction de renvoi tendant à la modification de la décision du 3 août 2023 afin que lui soit accordé, en plus de ses honoraires, le paiement de la TVA calculée sur le montant de 400 BGN, laquelle s'élève à 80 BGN.

13 Financial Bulgaria s'est opposée à cette demande en faisant valoir qu'il n'y avait pas lieu d'accorder le paiement de la TVA sur les honoraires d'avocat puisque l'assistance judiciaire avait été fournie gratuitement à T.P.T.

14 La juridiction de renvoi indique que l'avocat de T.P.T. est enregistré conformément à la loi bulgare relative à la taxe sur la valeur ajoutée et que, si cet avocat fournit ses services sur la base d'un contrat prévoyant une rémunération à verser par son client, les honoraires d'avocat devraient dès lors être soumis à la TVA.

15 Selon cette juridiction, il conviendrait de clarifier s'il en va de même lorsque la représentation du client en justice par son avocat est fournie gratuitement et que la juridiction compétente condamne la partie adverse qui succombe à payer, directement à ce même avocat, l'équivalent de ce que celui-ci aurait obtenu si cette prestation avait été effectuée en contrepartie d'honoraires. En particulier, la juridiction de renvoi se demande si, dans de telles circonstances, l'avocat doit être considéré comme un assujetti et si la fourniture de l'assistance judiciaire constitue une prestation de services à titre onéreux, voire une prestation de services à titre gratuit devant être assimilée à une prestation de services à titre onéreux.

16 Dans ces conditions, le Sofiyski rayonen sad (tribunal d'arrondissement de Sofia) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Convient-il de considérer qu'une "prestation de services" au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous [c)], de l'article 24, paragraphe 1, de l'article 26, paragraphe 1, sous b), et de l'article 28 de la directive TVA inclut :
   1. la fourniture d'une assistance judiciaire gratuite (pro bono) par un avocat à une partie dans une affaire judiciaire [;]
   2. la fourniture d'une assistance judiciaire gratuite (pro bono) par un avocat à une partie qui a obtenu gain de cause dans une affaire lorsque la juridiction a accordé à l'avocat les honoraires qu'il aurait reçus si des honoraires avaient été convenus dans un contrat d'assistance judiciaire [?]

2) Convient-il de considérer comme une "[prestation de] service[s] à titre gratuit" au sens de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA :
   1. la fourniture d'une assistance judiciaire gratuite (pro bono) par un avocat à une partie dans une affaire judiciaire [;]
   2. la fourniture d'une assistance judiciaire gratuite (pro bono) par un avocat à une partie qui a obtenu gain de cause dans une affaire lorsque la juridiction a accordé à l'avocat les honoraires qu'il aurait reçus si des honoraires avaient été convenus dans un contrat d'assistance judiciaire [?]

3) Convient-il de considérer comme une "[prestation de] service[s] à titre onéreux" au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous [c)], de l'article 24, paragraphe 1, et de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, la fourniture d'une assistance judiciaire gratuite (pro bono) par un avocat à une partie qui a obtenu gain de cause dans une affaire lorsque la juridiction a accordé à l'avocat les honoraires qu'il aurait reçus si des honoraires avaient été convenus dans le contrat d'assistance judiciaire [?]

4) Convient-il de considérer comme "assujetti" au sens de l'article 28 et de l'article 75 de la directive TVA :
   1. un avocat (société unipersonnelle d'avocat) qui a fourni une assistance judiciaire gratuite (pro bono) à une partie dans une affaire judiciaire [;]

2. un avocat (société unipersonnelle d'avocat) qui a fourni une assistance judiciaire gratuite (pro bono) à une partie qui a obtenu gain de cause dans une affaire lorsque la juridiction a accordé à l'avocat (société unipersonnelle d'avocat) les honoraires qu'il aurait reçus si des honoraires avaient été convenus dans un contrat d'assistance judiciaire [?] »

**Sur les questions préjudicielles**

17 Selon une jurisprudence constante de la Cour, dans le cadre de la coopération entre les juridictions nationales et la Cour instituée à l'article 267 TFUE, il appartient à celle-ci de donner au juge national une réponse utile qui lui permette de trancher le litige dont il est saisi. Dans cette optique, il incombe, le cas échéant, à la Cour de reformuler les questions qui lui sont soumises. Il lui appartient, à cet égard, d'extraire de l'ensemble des éléments fournis par la juridiction nationale, et notamment de la motivation de la décision de renvoi, les éléments de droit de l'Union qui appellent une interprétation compte tenu de l'objet du litige [voir, en ce sens, arrêts du 13 décembre 1984, Haug-Adrion, 251/83, EU:C:1984:397, point 9, et du 30 avril 2024, M. N. (EncroChat), C-670/22, EU:C:2024:372, point 78].

18 En l'occurrence, compte tenu du cadre factuel tel que qu'il est présenté dans la décision de renvoi, il y a lieu de comprendre les questions posées comme invitant la Cour à déterminer si les dispositions de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de l'article 24, paragraphe 1, de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de l'article 28 et de l'article 75 de la directive TVA doivent être interprétées en ce sens que constitue une prestation de services à titre onéreux ou une prestation de services à titre gratuit devant être assimilée à une prestation de services à titre onéreux la représentation en justice d'une partie par un avocat, dans des circonstances où cette prestation est fournie gratuitement, mais où la législation de l'État membre concerné prévoit que la partie adverse, dans le cas où elle est condamnée aux dépens, est également condamnée à verser à cet avocat des honoraires dont cette législation encadre le montant.

19 Afin de répondre à la question ainsi reformulée, il convient de rappeler que, conformément à l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, sont soumises à la TVA les prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel.

20 À cet égard, l'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA prévoit qu'est considéré comme « assujetti » quiconque accomplit, de façon indépendante, une activité économique, quels que soient les buts et les résultats de ladite activité. En outre, conformément à l'article 24, paragraphe 1, de cette directive, est considérée comme « prestation de services » toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens.

21 En l'occurrence, ainsi que M[me] l'avocate générale l'a relevé, en substance, aux points 33 et 34 de ses conclusions, l'avocat de T.P.T., qui est enregistré conformément à la loi bulgare relative à la taxe sur la valeur ajoutée, doit être considéré comme étant un assujetti, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, sans que soit pertinent, dans ce contexte, le fait que les honoraires d'avocat lui ont été accordés pour une personne à laquelle il a fourni gratuitement une assistance judiciaire et qui a obtenu gain de cause.

22 En outre, il y a lieu de relever que la représentation en justice d'un client par un avocat constitue une prestation de services, au sens de l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA.

23 S'agissant du point de savoir si une prestation telle que celle en cause au principal constitue une prestation de services effectuée « à titre onéreux », il est de jurisprudence constante que la qualification d'une prestation de services d'opération « à titre onéreux », au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, suppose uniquement l'existence d'un lien direct entre cette prestation et une contrepartie réellement reçue par l'assujetti. Un tel lien direct est établi lorsqu'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire [arrêt du 21 décembre 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (TVA – Membre d'un conseil d'administration), C-288/22, EU:C:2023:1024, point 33 ainsi que jurisprudence citée].

24 En revanche, le lien direct entre la prestation et la contrepartie est rompu lorsque la rétribution est accordée de manière purement gracieuse et aléatoire de sorte que son montant est pratiquement impossible à déterminer ou lorsque son montant est difficilement quantifiable ou incertain au regard des circonstances entourant sa détermination [arrêt du 21 décembre 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (TVA – Membre d'un conseil d'administration), C-288/22, EU:C:2023:1024, point 36 ainsi que jurisprudence citée].

25 En l'occurrence, d'une part, il ressort de la décision de renvoi qu'il existe entre T.P.T. et son avocat un contrat ayant pour objet la fourniture d'une assistance judiciaire gratuite, conformément à l'article 38, paragraphe 1, point 2, du ZA. D'autre part, dès lors que T.P.T. a obtenu gain de cause dans la procédure judiciaire concernée, la partie adverse a été condamnée, conformément à l'article 38, paragraphe 2, du ZA, à verser à cet avocat des honoraires d'avocat dont le montant a été fixé selon les indications prévues par la loi, par référence aux montants minimaux des honoraires d'avocat.

26 Par conséquent, l'existence d'un lien direct entre l'assistance judiciaire fournie par l'avocat de T.P.T. et les honoraires d'avocat qui lui ont été versés est matérialisée à la fois par un contrat et par la loi.

27 Est dénué de pertinence, dans ce contexte, le fait que les honoraires d'avocat sont obtenus non pas de la partie à laquelle l'assistance judiciaire a été fournie, mais de la partie adverse et donc d'un tiers. En effet, pour qu'une prestation de services puisse être considérée comme étant effectuée « à titre onéreux », au sens de la directive TVA, il n'est pas nécessaire que la contrepartie de cette prestation soit obtenue directement de la part du destinataire de celle-ci [arrêt du 21 décembre 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (TVA – Membre d'un conseil d'administration), C-288/22, EU:C:2023:1024, point 40 ainsi que jurisprudence citée].

28 En outre, la considération formulée au point 26 du présent arrêt n'est pas remise en cause par l'incertitude concernant le paiement des honoraires d'avocat en raison de l'absence de garantie quant au succès de la procédure judiciaire et, par conséquent, quant à la condamnation de la partie adverse à verser ces honoraires.

29 En effet, s'il est vrai qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, et plus spécifiquement des arrêts du 3 mars 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, point 19), et du 10 novembre 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, point 29), que le caractère incertain de l'existence même d'une rétribution est de nature à rompre le lien direct entre le service fourni au bénéficiaire et la rétribution le cas échéant reçue, il n'en reste pas moins que la situation en cause au principal et les situations à l'origine des affaires ayant donné lieu à ces arrêts ne sont pas comparables.

30 Ainsi, l'arrêt du 3 mars 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), concernait un musicien qui se produisait sur la voie publique et qui recevait des oboles des passants. À cet égard, la Cour a considéré, aux points 16 et 17 de cet arrêt, que ces recettes ne constituaient pas la contrepartie d'un service rendu aux passants dès lors que, d'une part, il n'existait aucune convention entre les parties, les passants versant à titre volontaire une obole dont ils déterminaient le montant à leur gré, et que, d'autre part, il n'existait aucun lien nécessaire entre la prestation musicale et les versements auxquels elle donnait lieu.

31 L'arrêt du 10 novembre 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), portait quant à lui, entre autres, sur la question de savoir si la mise à disposition d'un cheval par un assujetti à l'organisateur d'une course hippique aux fins de la participation de ce cheval à cette course constituait une prestation de services à titre onéreux.

32 À cet égard, la Cour a jugé, aux points 35 et 37 de cet arrêt, que, en principe, une telle mise à disposition ne peut trouver de contrepartie effective dans le service fourni par l'organisateur de la course et consistant à permettre audit propriétaire de faire courir son cheval dans la course, dès lors que ce service est rémunéré du fait du paiement, par le propriétaire du cheval, des droits d'inscription et de participation reflétant la contre-valeur effective de la participation à la course, et que tout bénéfice pouvant éventuellement être tiré de cette participation par le propriétaire du cheval grâce à l'augmentation de la valeur du cheval ou à la publicité que lui confère cette participation est difficilement quantifiable et incertain. En outre, le prix le cas échéant remporté du fait du classement du cheval à l'arrivée de la course ne peut non plus constituer la contrepartie effective de la mise à disposition du cheval puisque c'est non pas cette mise à disposition par le propriétaire du cheval à l'organisateur de la course hippique qui, en tant que telle, donne lieu au versement d'un prix, mais l'obtention d'un certain résultat à l'issue de la course.

33 Or, si, dans l'affaire au principal, le paiement des honoraires de l'avocat est soumis à un aléa en fonction du résultat du procès, ceux-ci représentent, en revanche, la contrepartie effective de la prestation consistant dans la représentation du client en justice.

34 Pour autant que la juridiction de renvoi se réfère, par ailleurs, à l'article 26, paragraphe 1, sous b), à l'article 28 et à l'article 75 de la directive TVA, il suffit de relever qu'aucune de ces dispositions ne trouve à s'appliquer à une prestation telle que celle en cause.

35 Compte tenu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions posées que l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que constitue une prestation de services à titre onéreux, au sens de cette disposition, la représentation en justice d'une partie par un avocat, dans des circonstances où cette prestation est fournie gratuitement, mais où la législation de l'État membre concerné prévoit que la partie adverse, dans le cas où elle est condamnée aux dépens, est également condamnée à verser à cet avocat des honoraires dont cette législation encadre le montant.

## Sur les dépens

36 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit :

**L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée,**

**doit être interprété en ce sens que :**

**constitue une prestation de services à titre onéreux, au sens de cette disposition, la représentation en justice d'une partie par un avocat, dans des circonstances où cette prestation est fournie gratuitement, mais où la législation de l'État membre concerné prévoit que la partie adverse, dans le cas où elle est condamnée aux dépens, est également condamnée à verser à cet avocat des honoraires dont cette législation encadre le montant.**

Signatures