Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

23. října 2025 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Plnění podléhající DPH – Článek 2 odst. 1 písm. c) – Poskytnutí služby za úplatu – Článek 9 odst. 1 – Osoba povinná k dani – Právní služby poskytované bezplatně advokátem účastníkovi soudního řízení – Úhrada odměny tohoto advokáta neúspěšnou protistranou“

Ve věci C-744/23 [Zlakov] [i],

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Okresního soudu v Sofii (Sofijski rajonen sad, Bulharsko) ze dne 29. listopadu 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 1. prosince 2023, v řízení

T. P. T.

proti

Financial Bulgaria EOOD,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení: F. Biltgen, předseda senátu, T. von Danwitz, místopředseda Soudního dvora vykonávající funkci soudce prvního senátu, I. Ziemele, A. Kumin (zpravodaj) a S. Gervasoni, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

– za Financial Bulgaria EOOD: P. Damjanov a M. Kožucharova,

– za polskou vládu: B. Majczyna, jako zmocněnec,

– za Evropskou komisi: M. Herold a G. Koleva, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: bulharština.

[i] Název projednávané věci je fiktivní. Neodpovídá skutečnému jménu žádné ze zúčastněných stran.

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 8. května 2025,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 24 odst. 1, čl. 26 odst. 1 písm. b) a článků 28 a 75 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi T. P. T. a společností Financial Bulgaria EOOD ve věci žádosti advokáta T. P. T., aby mu uvedená společnost zaplatila vedle jeho odměny i daň z přidané hodnoty (DPH) vypočtenou z výše této odměny.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH uvádí, že předmětem DPH je „poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Článek 9 odst. 1 první pododstavec této směrnice stanoví:

„ ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.“

5 Článek 24 odst. 1 téže směrnice uvádí:

„ ‚Poskytnutím služby‘ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.“

6 Článek 26 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Za poskytnutí služby za úplatu se považují tato plnění:

[…]

b) bezúplatné poskytnutí služby osobou povinnou k dani pro její soukromou potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání.“

7 Podle článku 28 směrnice o DPH platí následující:

„Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama.“

8 Článek 75 této směrnice zní takto:

„Při poskytnutí služby spočívajícím v použití zboží, které tvoří součást obchodního majetku, pro soukromou potřebu nebo při bezúplatném poskytnutí služby uvedeném v článku 26 je základem daně výše celkových nákladů osoby povinné k dani na toto poskytnutí služby.“

Bulharské právo

9 zákon o advokacii (zakon za advokaturata) ve znění účinném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení (dále jen „ZA“) v článku 38 stanoví:

„1) [Tuzemský a]dvokát nebo advokát z členského státu Evropské unie může poskytovat bezplatnou právní pomoc a zastupování […]:

[…]

2. osobám v hmotné nouzi[…]

[…]

2) Byla-li v případech uvedených v odstavci 1 protistraně uložena náhrada nákladů, má [tuzemský] advokát nebo advokát z členského státu Evropské unie nárok na odměnu. Soud ji stanoví alespoň ve výši určené nařízením podle čl. 36 odst. 2 [ZA] a uloží protistraně, aby ji zaplatila.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

10 T. P. T. podal občanskoprávní žalobu na společnost Financial Bulgaria, kterou se domáhal určení neplatnosti dohody o ručení uzavřené mezi nimi v souvislosti se spotřebitelským úvěrem. Přitom se T. P. T. nechal zastupovat advokátem, který je jediným společníkem advokátní společnosti, na základě s ním uzavřené smlouvy. Toto zastupování mu bylo poskytováno bezplatně v souladu s čl. 38 odst. 1 bodem 2 ZA.

11 Vzhledem k tomu, že T. P. T. měl ve věci úspěch, Okresní soud v Sofii (Sofijski rajonen sad, Bulharsko), který je předkládajícím soudem, uložil v souladu s čl. 38 odst. 2 ZA rozhodnutím ze dne 3. srpna 2023 společnosti Financial Bulgaria povinnost zaplatit advokátovi T. P. T. částku 400 bulharských leva (BGN), v níž však nebyla zahrnuta DPH.

12 Dne 13. října 2023 podal advokát T. P. T. k předkládajícímu soudu návrh na změnu rozhodnutí ze dne 3. srpna 2023, tak aby mu byla kromě jeho odměn přiznána úhrada DPH vypočítané z částky 400 BGN, která činí 80 BGN.

13 Financial Bulgaria s tímto návrhem nesouhlasila a tvrdila, že není namístě navýšit odměnu advokáta o DPH, jelikož zastupování bylo T. P. T. poskytováno bezplatně.

14 Předkládající soud uvádí, že advokát T. P. T. je registrován na základě bulharského zákona o dani z přidané hodnoty, a že pokud poskytuje své služby na základě smlouvy stanovující, že klient mu má zaplatit odměnu, musí tato odměna podléhat DPH.

15 Podle uvedeného soudu je třeba vyjasnit, zda je tomu tak i v případě, kdy je zastupování klienta před soudem jeho advokátem poskytováno bezplatně a příslušný soud uloží protistraně, která ve sporu neuspěla, aby tomuto advokátovi přímo zaplatila ekvivalent toho, co by získal, kdyby tuto službu poskytoval za odměnu. Předkládající soud se zejména zabývá tím, zda za takových okolností musí být advokát považován za osobu povinnou k dani a poskytnutí právní pomoci představuje poskytnutí služby za úplatu, popřípadě bezúplatné poskytnutí služby, které je třeba považovat za její poskytnutí za úplatu.

16 Za těchto podmínek se Okresní soud v Sofii (Sofijski rajonen sad) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být pojem ‚poskytnutí služby' ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. [c)], čl. 24 odst. 1, čl. 26 odst. 1 písm. b) a článku 28 směrnice [o DPH] vykládán tak, že zahrnuje:
   1. poskytování bezplatné právní pomoci (*pro bono*) účastníkovi soudního řízení advokátem,
   2. poskytování bezplatné právní pomoci (*pro bono*) advokátem účastníkovi řízení, který měl ve sporu úspěch, pokud je advokátovi soudem přiznána odměna, kterou by obdržel, pokud by byla v rámci smlouvy o poskytnutí právní ochrany a pomoci v právních záležitostech odměna sjednána[?]

2) Musí být pojem ‚bezúplatné poskytnutí služby' ve smyslu čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že se jím rozumí:
   1. poskytování bezplatné právní pomoci (*pro bono*) účastníkovi soudního řízení advokátem,
   2. poskytování bezplatné právní pomoci (*pro bono*) advokátem účastníkovi řízení, který měl ve sporu úspěch, pokud je advokátovi soudem přiznána odměna, kterou by obdržel, pokud by byla v rámci smlouvy o poskytnutí právní ochrany a pomoci v právních záležitostech odměna sjednána[?]

3) Musí být pojem ‚poskytnutí služby za úplatu' ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. [c)], čl. 24 odst. 1 a čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že se jím rozumí poskytování bezplatných právních služeb (*pro bono*) advokátem účastníkovi řízení, který měl ve sporu úspěch, pokud je advokátovi soudem přiznána odměna, kterou by obdržel, pokud by byla v rámci smlouvy o poskytnutí právní ochrany a pomoci v právních záležitostech odměna sjednána[?]

4) Musí být pojem ‚osoba povinná k dani' ve smyslu článků 28 a 75 směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že se jím rozumí:
   1. advokát (jednočlenná advokátní společnost), který poskytl účastníkovi soudního řízení bezplatné právní služby (*pro bono*)[,]
   2. advokát (jednočlenná advokátní společnost), který poskytl bezplatné právní služby (*pro bono*) účastníkovi řízení, který měl ve sporu úspěch, pokud je advokátovi (společnosti) soudem přiznána odměna, kterou by obdržel, pokud by byla v rámci smlouvy o poskytnutí právní ochrany a pomoci v právních záležitostech odměna sjednána[?]"

K předběžným otázkám

17 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. Z pohledu této logiky je na Soudním dvoru, aby případně přeformuloval

otázky, které jsou mu položeny. V tomto ohledu mu přísluší, aby ze všech poznatků předložených vnitrostátním soudem, zejména pak z odůvodnění předkládacího rozhodnutí, vytěžil ty prvky unijního práva, které je s přihlédnutím k předmětu sporu třeba vyložit [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. prosince 1984, Haug-Adrion, 251/83, EU:C:1984:397, bod 9, a ze dne 30. dubna 2024, M. N. (EncroChat), C-670/22, EU:C:2024:372, bod 78].

18 V projednávané věci je s ohledem na skutkový rámec popsaný v předkládacím rozhodnutí třeba položené otázky chápat tak, že vyzývají Soudní dvůr, aby určil, zda ustanovení čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 24 odst. 1, čl. 26 odst. 1 písm. b) a článků 28 a 75 směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že zastupování účastníka řízení před soudem advokátem v situaci, kdy je tato služba poskytována bezplatně, ale právní předpisy dotyčného členského státu stanoví, že je-li protistraně uložena náhrada nákladů řízení, uloží se jí rovněž, aby zaplatila tomuto advokátovi odměnu, jejíž výše je upravena těmito předpisy, představuje poskytnutí služby za úplatu nebo bezúplatné poskytnutí služby, které je třeba považovat za její poskytnutí za úplatu.

19 Pro účely odpovědi na takto přeformulovanou otázku je třeba připomenout, že podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH je předmětem této daně poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

20 V tomto ohledu čl. 9 odst. 1 první pododstavec směrnice o DPH stanoví, že „osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel a výsledky této činnosti. Mimoto podle čl. 24 odst. 1 uvedené směrnice se „poskytnutím služby“ rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.

21 Jak v projednávané věci v podstatě uvedla generální advokátka v bodech 33 a 34 svého stanoviska, advokát T. P. T., který je registrován na základě bulharského zákona o dani z přidané hodnoty, musí být považován za osobu povinnou k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, aniž je v této souvislosti relevantní, že mu byla přiznána odměna za osobu, které bezplatně poskytl zastupování v řízení před soudem, v němž měla tato osoba úspěch.

22 Mimoto je třeba uvést, že zastupování klienta advokátem před soudem představuje poskytnutí služby ve smyslu čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH.

23 Pokud jde o to, zda takové plnění, jako je plnění dotčené ve věci v původním řízení, představuje poskytnutí služby „za úplatu“, z ustálené judikatury vyplývá, že kvalifikace poskytnutí služeb jako plnění „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH předpokládá pouze existenci přímého vztahu mezi tímto plněním a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani. Takový přímý vztah existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečné protiplnění za službu poskytnutou příjemci [rozsudek ze dne 21. prosince 2023, Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (DPH – Člen představenstva), C-288/22, EU:C:2023:1024, bod 33 a citovaná judikatura].

24 Naproti tomu přímý vztah mezi plněním a protiplněním je přerušen, pokud je odměna poskytnuta zcela blahosklonně a nahodile, takže její výši prakticky nelze určit, nebo je-li její výše obtížně kvantifikovatelná nebo nejistá s ohledem na okolnosti jejího stanovení [rozsudek ze dne 21. prosince 2023, Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (DPH – Člen představenstva), C-288/22, EU:C:2023:1024, bod 36 a citovaná judikatura].

25 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že mezi T. P. T. a jeho advokátem existuje smlouva, jejímž předmětem je poskytnutí bezplatného právního zastupování podle čl. 38 odst. 1 bodu 2 ZA. A dále vzhledem k tomu, že T. P. T. měl v dotčeném soudním řízení úspěch, bylo protistraně v souladu s čl. 38 odst. 2 ZA uloženo, aby tomuto advokátovi zaplatila odměnu, jejíž výše byla stanovena na základě zákona, který odkazuje na minimální výši odměn advokáta.

26 Existence přímého vztahu mezi zastupováním T. P. T. před soudem poskytnutým advokátem a odměnou, která mu byla vyplacena, je tudíž konkretizována jak smlouvou, tak zákonem.

27 V této souvislosti je irelevantní, že odměna je vyplacena nikoliv účastníkem, který byl v řízení zastupován, nýbrž protistranou, tedy třetí osobou. K tomu, aby mohlo být poskytnutí služby považováno za uskutečněné „za úplatu“ ve smyslu směrnice o DPH, není nezbytné, aby protiplnění za tuto službu bylo získáno přímo od jejího příjemce [rozsudek ze dne 21. prosince 2023, Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (DPH – Člen představenstva), C-288/22, EU:C:2023:1024, bod 40 a citovaná judikatura].

28 Mimoto úvaha uvedená v bodě 26 tohoto rozsudku není zpochybněna nejistou úhradou odměny advokáta z důvodu neexistence záruky úspěchu v soudním řízení, a tedy i toho, že bude protistraně uložena povinnosti zaplatit tuto odměnu.

29 I když je pravda, že z judikatury Soudního dvora, a konkrétně z rozsudků ze dne 3. března 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 19), a ze dne 10. listopadu 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, bod 29), vyplývá, že nejistota ohledně samotné existence odměny může přerušit přímý vztah mezi službou poskytnutou příjemci a případně obdrženou odměnou, nic to nemění na tom, že situace v původním řízení a situace ve věcech, v nichž byly vydány uvedené rozsudky, nejsou srovnatelné.

30 Například rozsudek ze dne 3. března 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), se týkal pouličního hudebníka, kterému kolemjdoucí dávali drobné. V tomto ohledu měl Soudní dvůr v bodech 16 a 17 uvedeného rozsudku za to, že tyto příjmy nepředstavují protiplnění za službu poskytovanou kolemjdoucím, jelikož mezi těmito stranami neexistovala žádná smlouva, neboť kolemjdoucí poskytovali drobné obnosy, jejíž výši sami určovali, dobrovolně a dále mezi hudebním vystoupením a platbami za něj neexistoval jakýkoliv nezbytný vztah.

31 Rozsudek ze dne 10. listopadu 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), se zase týkal mimo jiné toho, zda poskytnutí koně k účasti na dostihu jeho pořadateli osobou povinnou k dani dostihu představuje poskytnutí služby za úplatu.

32 V tomto ohledu Soudní dvůr v bodech 35 a 37 uvedeného rozsudku rozhodl, že skutečným protiplněním za takové poskytnutí v zásadě nemůže být služba poskytnutá pořadatelem spočívající v tom, že je tomuto majiteli umožněna účast jeho koně v dostihu, jelikož za tuto službu odvádí majitel koně platbu v podobě poplatku za přihlášení a startovného, jež odrážejí skutečnou protihodnotu za účast v dostihu, a případný prospěch majitele z této účasti prostřednictvím zvýšení hodnoty koně nebo reklamy, kterou tato účast přináší, je stěží kvantifikovatelný a nejistý. Mimoto případně získaná cena za konečné umístění rovněž nemůže být skutečným protiplněním za poskytnutí koně, jelikož tato cena se vyplácí nikoliv za samotné poskytnutí koně majitelem pořadateli dostihu, nýbrž za dosažení určitého výsledku v dostihu.

33 Ve věci v původním řízení přitom úhrada odměny advokáta sice závisí na nejistém výsledku řízení, tato odměna však představuje skutečnou protihodnotu za službu spočívající v zastupování klienta před soudem.

34 Pokud předkládající soud nadto odkazuje na čl. 26 odst. 1 písm. b) a články 28 a 75 směrnice o DPH, postačuje uvést, že žádné z těchto ustanovení se na takové plnění, jako je dotčená služba, nepoužije.

35 S ohledem na všechny předcházející úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán tak, že zastupování účastníka řízení před soudem advokátem v situaci, kdy je tato služba poskytována bezplatně, ale právní předpisy dotyčného členského státu stanoví, že je-li protistraně uložena náhrada nákladů řízení, uloží se jí rovněž, aby zaplatila tomuto advokátovi odměnu, jejíž výše je upravena těmito předpisy, představuje poskytnutí služby za úplatu ve smyslu uvedeného ustanovení.

K nákladům řízení

36 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

musí být vykládán tak, že

zastupování účastníka řízení před soudem advokátem v situaci, kdy je tato služba poskytována bezplatně, ale právní předpisy dotyčného členského státu stanoví, že je-li protistraně uložena náhrada nákladů řízení, uloží se jí rovněž, aby zaplatila tomuto advokátovi odměnu, jejíž výše je upravena těmito předpisy, představuje poskytnutí služby za úplatu ve smyslu uvedeného ustanovení.

Podpisy