Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

23. listopada 2025. *

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Transakcije koje podliježu PDV-u – Članak 2. stavak 1. točka (c) – Isporuka usluga uz naknadu – Članak 9. stavak 1. – Porezni obveznik – Pravne usluge koje besplatno pruža odvjetnik stranci u sudskom postupku – Plaćanje nagrade za rad tog odvjetnika od strane protivne stranke koja je izgubila spor”

U predmetu C-744/23 [Zlakov] [i],

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Sofijski rajonen sad (Općinski sud u Sofiji, Bugarska), odlukom od 29. studenoga 2023., koju je Sud zaprimio 1. prosinca 2023., u postupku

T.P. T.

protiv

„Financial Bulgaria” EOOD,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: F. Biltgen, predsjednik vijeća, T. von Danwitz, potpredsjednik Suda, u svojstvu suca prvog vijeća, I. Ziemele, A. Kumin (izvjestitelj) i S. Gervasoni, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za „Financial Bulgaria” EOOD, P. Damyanov i M. Kozhuharova,

– za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, M. Herold i G. Koleva, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: bugarski

[i] Naziv ovog predmeta je izmišljen. On ne odgovara stvarnom imenu nijedne stranke u postupku.

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 8. svibnja 2025.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. točke (c), članka 24. stavka 1., članka 26. stavka 1. točke (b), članka 28. i članka 75. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe T. P. T. i društva „Financial Bulgaria” EOOD u vezi sa zahtjevom odvjetnika osobe T. P. T. da mu društvo Financial Bulgaria uz njegovu nagradu za rad plati porez na dodanu vrijednost (PDV) izračunan na temelju iznosa te nagrade.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u određuje se da PDV-u podliježe „isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

4 Člankom 9. stavkom 1. prvim podstavkom te direktive predviđa se:

„‚Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.”

5 Članak 24. stavak 1. navedene direktive određuje:

„‚Isporuka usluga’ znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.”

6 U članku 26. stavku 1. iste direktive navodi se:

„Svaka od sljedećih transakcija smatra se isporukom usluga uz naknadu:

[…]

(b) isporuka usluga koju besplatno obavlja porezni obveznik za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih namještenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera.”

7 U skladu s člankom 28. Direktive o PDV-u:

„Kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime ali za drugu osobu sudjeluje u isporuci usluga, smatrat će se da je sam primio i isporučio te usluge.”

8 Članak 75. te direktive glasi kako slijedi:

„U pogledu isporuke usluga, u skladu s člankom 26., kad se roba koja čini dio imovine određenog poslovanja koristi za privatne svrhe ili se usluge pružaju besplatno, oporezivi iznos je puni trošak pružanja usluga za poreznog obveznika.”

Bugarsko pravo

9 Zakon za advokaturata (Zakon o odvjetništvu), kako je bio na snazi u vrijeme nastanka činjenica o kojima je riječ u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: ZA), u članku 38. predviđa:

„1. Odvjetnik ili odvjetnik iz države članice Europske unije može pružiti besplatnu pravnu pomoć i pravne usluge […]:

[…]

2. osobama s financijskim poteškoćama;

[…]

(2) Ako je u slučajevima iz stavka 1. u postupku o kojem je riječ drugoj strani naloženo snošenje troškova, odvjetnik ili odvjetnik iz [U]nije […] ima pravo na nagradu za rad odvjetnika. Sud će odrediti nagradu u iznosu koji nije manji od onog predviđenog pravilnikom iz članka 36. stavka 2. i naložiti drugoj strani da je plati.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

10 Osoba T. P. T. podnijela je građanskopravnu tužbu protiv društva Financial Bulgaria radi utvrđenja ništetnosti ugovora o jamstvu koji su oni sklopili u okviru potrošačkog kredita. U tu svrhu osobu T. P. T. pred sudom je zastupao odvjetnik, djelujući u okviru jednočlanog odvjetničkog društva, na temelju ugovora sklopljenog s njom. Te su joj pravne usluge pružene besplatno, u skladu s člankom 38. stavkom 1. točkom 2. ZA-a.

11 Nakon što je osoba T. P. T. uspjela u postupku, Sofijski rajonen sad (Općinski sud u Sofiji, Bugarska), sud koji je uputio zahtjev, odlukom od 3. kolovoza 2023. naložio je društvu Financial Bulgaria da plati iznos od 400 bugarskih leva (BGN) odvjetniku osobe T. P. T., u skladu s člankom 38. stavkom 2. ZA-a, a da pritom ipak nije uključio PDV.

12 Odvjetnik osobe T. P. T. podnio je 13. listopada 2023. zahtjev sudu koji je uputio zahtjev za preinaku odluke od 3. kolovoza 2023. kako bi mu se, uz njegovu nagradu za rad, dosudio PDV obračunan na iznos od 400 bugarskih leva, koji iznosi 80 bugarskih leva.

13 Društvo Financial Bulgaria usprotivilo se tom zahtjevu ističući da ne treba dosuditi PDV na nagradu za rad odvjetnika jer su pravne usluge osobi T. P. T. pružene besplatno.

14 Sud koji je uputio zahtjev navodi da je odvjetnik osobe T. P. T. registriran u skladu s bugarskim Zakonom o porezu na dodanu vrijednost i da, ako taj odvjetnik pruža svoje usluge na temelju ugovora kojim se predviđa naknada koju treba platiti njegova stranka, na nagradu za rad odvjetnika stoga se treba primjenjivati PDV.

15 Prema mišljenju tog suda, valja pojasniti vrijedi li isto i kada je zastupanje stranke pred sudom od strane njezina odvjetnika besplatno i kada nadležni sud naloži protivnoj stranci koja ne uspije u postupku da izravno tom odvjetniku plati ekvivalent onog što bi dobio da je ta usluga pružena u zamjenu za nagradu za rad. Konkretno, sud koji je uputio zahtjev pita se treba li u takvim okolnostima odvjetnika smatrati poreznim obveznikom i predstavlja li pružanje pravnih usluga isporuku usluga uz naknadu ili čak besplatnu isporuku usluga koju treba izjednačiti s isporukom usluga uz naknadu.

16 U tim je okolnostima Sofijski rajonen sad (Općinski sud u Sofiji) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 2. stavak 1. točku (c), članak 24. stavak 1., članak 26. stavak 1. točku (b) i članak 28. Direktive o PDV-u tumačiti na način da pojam ‚isporuka usluga', koji se u njima spominje, obuhvaća:
   1. isporuku pravnih usluga koje odvjetnik besplatno (*pro bono*) pruža stranci u sudskom postupku;
   2. isporuku pravnih usluga koje je odvjetnik besplatno (*pro bono*) pružio stranci koja je uspjela u sporu, a odvjetniku se dosudi nagrada koju bi primio da je bila predviđena ugovorom o pravnoj zaštiti i pomoći u sudskim postupcima?

2. Treba li članak 26. stavak 1. točku (b) Direktive o PDV-u tumačiti na način da ‚isporuka usluga koja [se] besplatno obavlja' obuhvaća sljedeće:
   1. isporuku pravnih usluga koje odvjetnik besplatno (*pro bono*) pruža stranci u sudskom postupku;
   2. isporuku pravnih usluga koje je odvjetnik besplatno (*pro bono*) pružio stranci koja je uspjela u sporu, a odvjetniku se dosudi nagrada koju bi primio da je bila predviđena ugovorom o pravnoj zaštiti i pomoći u sudskim postupcima?

3. Treba li članak 2. stavak 1. točku (c), članak 24. stavak 1. i članak 26. stavak 1. točku (b) Direktive o PDV-u tumačiti na način da pojam ‚[isporuka] usluga uz naknadu' obuhvaća isporuku pravnih usluga koje je odvjetnik besplatno (*pro bono*) pružio stranci koja je uspjela u sporu, a odvjetniku se dosudi nagrada koju bi primio da je bila predviđena ugovorom o pravnoj zaštiti i pomoći u sudskim postupcima?

4. Treba li članke 28. i 75. Direktive o PDV-u tumačiti na način da pojam ‚porezni obveznik' obuhvaća sljedeće:
   1. odvjetnik (jednočlano odvjetničko društvo) koji je stranci u sudskom postupku besplatno (*pro bono*) pružao pravne usluge;
   2. odvjetnik (jednočlano odvjetničko društvo) koji je stranci koja je uspjela u sporu besplatno (*pro bono*) pružao pravne usluge, a odvjetniku (jednočlanom odvjetničkom društvu) dosudi se nagrada koju bi primio da je bila predviđena ugovorom o pravnoj zaštiti i pomoći u sudskim postupcima?"

O prethodnim pitanjima

17 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, u okviru suradnje između nacionalnih sudova i Suda ustanovljene u članku 267. UFEU-a, na Sudu je da nacionalnom sudu pruži koristan odgovor koji će mu omogućiti da donese odluku u postupku koji se pred njim vodi. U tom smislu, Sud će, prema potrebi, preoblikovati pitanja koja su mu postavljena. U tom pogledu on može iz

svih podataka koje mu je dostavio nacionalni sud, a osobito iz obrazloženja odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, izvesti dijelove prava Unije koje valja tumačiti uzimajući u obzir predmet spora (vidjeti u tom smislu presude od 13. prosinca 1984., Haug-Adrion, 251/83, EU:C:1984:397, t. 9., i od 30. travnja 2024., M. N. (EncroChat), C-670/22, EU:C:2024:372, t. 78.).

18 U ovom slučaju, uzimajući u obzir činjenični okvir kako je prikazan u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, postavljena pitanja valja shvatiti na način da se njima Sud poziva da utvrdi treba li odredbe članka 2. stavka 1. točke (c), članka 24. stavka 1., članka 26. stavka 1. točke (b), članka 28. i članka 75. Direktive o PDV-u tumačiti na način da odvjetničko zastupanje stranke pred sudom, u okolnostima u kojima je ta usluga pružena besplatno, ali zakonodavstvo dotične države članice predviđa da se protivnoj stranci, u slučaju da joj se naloži snošenje troškova, također nalaže da tom odvjetniku isplati nagradu za rad čija je visina utvrđena tim zakonodavstvom, predstavlja isporuku usluga uz naknadu ili besplatnu isporuku usluga koju treba smatrati isporukom usluga uz naknadu.

19 Kako bi se odgovorilo na tako preoblikovano pitanje, treba podsjetiti na to da u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u, PDV-u podliježe isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.

20 U tom pogledu članak 9. stavak 1. prvi podstavak Direktive o PDV-u predviđa da se „poreznim obveznikom” smatra svaka osoba koja samostalno obavlja gospodarsku djelatnost, bez obzira na njezinu svrhu ili rezultate. Usto, u skladu s člankom 24. stavkom 1. te direktive, „isporuka usluga” znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.

21 U ovom slučaju, kao što je to nezavisna odvjetnica u biti istaknula u točkama 33. i 34. svojeg mišljenja, odvjetnika osobe T. P. T., koji je registriran u skladu s bugarskim Zakonom o porezu na dodanu vrijednost, treba smatrati poreznim obveznikom u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u a da u tom kontekstu nije relevantna činjenica da mu je nagrada za rad odvjetnika dosuđena za osobu kojoj je besplatno pružio pravne usluge i koja je uspjela u postupku.

22 Usto, valja istaknuti da zastupanje klijenta pred sudom od strane odvjetnika predstavlja isporuku usluga u smislu članka 24. stavka 1. Direktive o PDV-u.

23 Kad je riječ o pitanju predstavlja li isporuka poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku isporuku usluga „uz naknadu”, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da kvalifikacija isporuke usluga kao transakcije „uz naknadu” u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u pretpostavlja samo postojanje izravne veze između te isporuke i stvarno primljene protučinidbe poreznog obveznika. Takva izravna veza uspostavljena je kada između pružatelja i korisnika usluge postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju je primio pružatelj usluge čini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (presuda od 21. prosinca 2023., Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (PDV – Član upravnog odbora), C-288/22, EU:C:2023:1024, t. 33. i navedena sudska praksa).

24 S druge strane, izravna veza između usluge i protučinidbe prekida se kada je naknada u potpunosti dobrovoljna i nasumična, tako da je njezin iznos praktički nemoguće odrediti ili kada je njezin iznos teško utvrditi ili je neizvjestan s obzirom na okolnosti njegova određivanja (presuda od 21. prosinca 2023., Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (PDV – Član upravnog odbora), C-288/22, EU:C:2023:1024, t. 36. i navedena sudska praksa).

25 U ovom slučaju, s jedne strane, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da između osobe T. P. T. i njezina odvjetnika postoji ugovor o pružanju besplatnih pravnih usluga, u skladu s člankom 38. stavkom 1. točkom 2. ZA-a. S druge strane, s obzirom na to da je osoba T. P. T. uspjela u predmetnom sudskom postupku, protivnoj je stranci, u skladu s člankom 38. stavkom 2. ZA-a, naloženo da tom odvjetniku isplati nagradu za rad odvjetnika čiji je iznos određen u skladu sa zakonom predviđenim odredbama, u odnosu na najniži dopušteni iznos nagrada za rad odvjetnika.

26 Slijedom toga, postojanje izravne veze između pravnih usluga koje je pružio odvjetnik osobe T. P. T. i nagrade za rad odvjetnika koja mu je isplaćena konkretizirano je ugovorom i zakonom.

27 U tom kontekstu nije relevantna činjenica da se nagrada za rad odvjetnika ne dobiva od stranke kojoj su pravne usluge pružene, nego od protivne stranke, odnosno od treće osobe. Naime, kako bi se moglo smatrati da je isporuka usluga izvršena „uz naknadu” u smislu Direktive o PDV-u, nije nužno da se naknada za tu uslugu dobiva izravno od njezina primatelja (presuda od 21. prosinca 2023., Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (PDV – Član upravnog odbora), C-288/22, EU:C:2023:1024, t. 40. i navedena sudska praksa).

28 Osim toga, zaključak iznesen u točki 26. ove presude nije doveden u pitanje neizvjesnošću u pogledu plaćanja nagrade za rad odvjetnika zbog nepostojanja jamstva u pogledu uspjeha u sudskom postupku i, slijedom toga, u pogledu toga da se protivnoj stranci naloži plaćanje te nagrade.

29 Naime, iako je točno da iz sudske prakse Suda, a osobito iz presuda od 3. ožujka 1994., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, t. 19.) i od 10. studenoga 2016., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, t. 29.), proizlazi da neizvjesnost samog postojanja naknade može prekinuti izravnu vezu između usluge pružene korisniku i eventualne primljene naknade, situacija o kojoj je riječ u glavnom postupku i situacije koje su dovele do predmeta u kojima su donesene te presude ipak nisu usporedive.

30 Tako se presuda od 3. ožujka 1994., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80) odnosila na uličnog svirača koji je primao donacije od prolaznika. U tom pogledu, Sud je u točkama 16. i 17. te presude smatrao da ti prihodi ne predstavljaju protučinidbu za uslugu pruženu prolaznicima s obzirom na to da, s jedne strane, ne postoji nikakav sporazum između stranaka, prolaznici dobrovoljno ostavljaju donacije čiji je iznos određen prema njihovoj volji, i da, s druge strane, ne postoji nikakva nužna veza između glazbene usluge i plaćanja do kojih je došlo.

31 Presuda od 10. studenoga 2016., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855) odnosila se pak, među ostalim, na pitanje je li činjenica da je porezni obveznik organizatoru utrke konjâ stavio na raspolaganje konja radi sudjelovanja tog konja u toj utrci predstavljala isporuku usluga uz naknadu.

32 U tom pogledu, Sud je u točkama 35. i 37. te presude presudio da, u načelu, takvo stavljanje na raspolaganje ne može imati stvarnu protučinidbu u usluzi koju pruža organizator utrke, a koja se sastoji od toga da se navedenom vlasniku omogući da njegov konj sudjeluje u utrci, s obzirom na to da je za tu uslugu vlasnik konja platio naknade za upis i sudjelovanje koje odražavaju stvarnu protuvrijednost sudjelovanja u utrci, i da je svaka korist koju vlasnik konja eventualno može ostvariti od tog sudjelovanja zahvaljujući povećanju vrijednosti konja ili promidžbi koju mu je donijelo to sudjelovanje teško mjerljiva i neizvjesna. Usto, ni eventualno osvojena nagrada zbog postignutog plasmana konja u utrci ne može predstavljati stvarnu protučinidbu za stavljanje

konja na raspolaganje jer to što vlasnik stavi svojeg konja na raspolaganje organizatoru utrke konjâ ne dovodi samo po sebi do plaćanja novčane nagrade, već do toga dovodi postizanje određenog rezultata u toj utrci.

33 Međutim, iako je u glavnom predmetu plaćanje nagrade za rad odvjetnika podložno neizvjesnosti s obzirom na ishod postupka, ona, s druge strane, predstavlja stvarnu protučinidbu za činidbu koja se sastoji od zastupanja stranke pred sudom.

34 U pogledu dijela u kojem se sud koji je uputio zahtjev osim toga poziva na članak 26. stavak 1. točku (b), članak 28. i članak 75. Direktive o PDV-u, dovoljno je istaknuti da se nijedna od tih odredbi ne primjenjuje na uslugu poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku.

35 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da odvjetničko zastupanje stranke pred sudom, u okolnostima u kojima je ta usluga pružena besplatno, ali zakonodavstvo dotične države članice predviđa da se protivnoj stranci, u slučaju da joj se naloži snošenje troškova, također nalaže da tom odvjetniku isplati nagradu za rad čija je visina utvrđena tim zakonodavstvom, predstavlja isporuku usluga uz naknadu u smislu te odredbe.

Troškovi

36 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

treba tumačiti na način da:

odvjetničko zastupanje stranke pred sudom, u okolnostima u kojima je ta usluga pružena besplatno, ali zakonodavstvo dotične države članice predviđa da se protivnoj stranci, u slučaju da joj se naloži snošenje troškova, također nalaže da tom odvjetniku isplati nagradu za rad čija je visina utvrđena tim zakonodavstvom, predstavlja isporuku usluga uz naknadu u smislu te odredbe.

Potpisi