TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2025 m. spalio 23 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – PVM apmokestinami sandoriai – 2 straipsnio 1 dalies c punktas – Paslaugų teikimas už atlygį – 9 straipsnio 1 dalis – Apmokestinamasis asmuo – Advokato nemokamai teikiama teisinė pagalba šaliai teismo procese – Pralaimėjusios priešingos šalies mokamas šio advokato honoraras“

Byloje C-744/23 (*Zlakov*)[i]

dėl *Sofiyski rayonen sad* (Sofijos apylinkės teismas, Bulgarija) 2023 m. lapkričio 29 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2023 m. gruodžio 1 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

T.P.T.

prieš

„Financial Bulgaria“ EOOD

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas F. Biltgen, pirmosios kolegijos teisėjo pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotojas T. von Danwitz, teisėjai I. Ziemele, A. Kumin (pranešėjas) ir S. Gervasoni,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *„Financial Bulgaria“ EOOD*, atstovaujamos P. Damyanov ir M. Kozhuharova,

– Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,

– Europos Komisijos, atstovaujamos M. Herold ir G. Koleva,

* Proceso kalba: bulgarų.

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

susipažinęs su 2025 m. gegužės 8 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies c punkto, 24 straipsnio 1 dalies, 26 straipsnio 1 dalies b punkto, 28 ir 75 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant T.P.T. ir *„Financial Bulgaria" EOOD* ginčą dėl T.P.T. advokato pateikto prašymo priteisti jam iš *Financial Bulgaria* ne tik honorarą, bet ir nuo jo sumos apskaičiuotą pridėtinės vertės mokestį (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte nurodyta, kad PVM objektas yra „paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks".

4 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta:

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

5 Minėtos direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Paslaugų teikimas" – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas."

6 Tos pačios direktyvos 26 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„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."

7 PVM direktyvos 28 straipsnis suformuluotas taip:

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

8 Šios direktyvos 75 straipsnis išdėstytas taip:

„Teikiant 26 straipsnyje nurodytas paslaugas, kai veiklai skirto turto dalį sudarančios prekės yra sunaudojamos privatiems poreikiams tenkinti arba paslaugos teikiamos neatlygintinai, apmokestinamoji vertė yra visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas.“

Bulgarijos teisė

9 Klostantis pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms galiojusiame *Zakon za advokaturata* (Advokatūros įstatymas, toliau – ZA) 38 straipsnyje buvo numatyta:

„1. Advokatas arba Europos Sąjungos valstybės narės advokatas gali nemokamai teikti teisinę pagalbą ir teisines paslaugas <…>:

<…>

2) asmenims, turintiems finansinių sunkumų;

<…>

2. 1 dalyje nurodytais atvejais, jei nagrinėjamoje byloje iš priešingos šalies priteisiamos bylinėjimosi išlaidos, advokatas arba <…> Sąjungos valstybės narės advokatas turi teisę gauti advokato honorarą. Teismas nustato honoraro dydį, kuris negali būti mažesnis nei numatytasis 36 straipsnio 2 dalyje nurodytame nutarime, ir priteisia jį iš kitos šalies.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

10 T.P.T. pareiškė civilinį ieškinį *Financial Bulgaria*, prašydamas pripažinti negaliojančia jų sudarytą laidavimo sutartį, susijusią su vartojimo kreditu. Šiuo tikslu T.P.T. teisme atstovavo advokatas, veikiantis kaip vienasmenė advokato kontora, pagal su juo sudarytą sutartį. Ši teisinė pagalba buvo suteikta nemokamai pagal ZA 38 straipsnio 1 dalies 2 punktą.

11 Kadangi T.P.T. laimėjo bylą, *Sofiyski rayonen sad* (Sofijos apylinkės teismas, Bulgarija), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, 2023 m. rugpjūčio 3 d. sprendimu pagal ZA 38 straipsnio 2 dalį iš *Financial Bulgaria* priteisė T.P.T. advokatui 400 Bulgarijos levų (BGN) sumą, tačiau PVM į ją nebuvo įtrauktas.

12 2023 m. spalio 13 d. T.P.T. advokatas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme pateikė prašymą iš dalies pakeisti 2023 m. rugpjūčio 3 d. sprendimą, kad jam būtų priteistas ne tik honoraras, bet ir nuo 400 BGN sumos apskaičiuotas PVM, t. y. 80 BGN.

13 *Financial Bulgaria* prieštaravo tokiam prašymui ir teigė, kad nereikia priteisti PVM nuo advokato honoraro, nes teisinė pagalba T.P.T. buvo suteikta nemokamai.

14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad T.P.T. advokatas įregistruotas pagal Bulgarijos pridėtinės vertės mokesčio įstatymą, todėl, jeigu šis advokatas teikia paslaugas pagal sutartį, kurioje numatytas kliento mokėtinas atlygis, advokato honoraras turėtų būti apmokestinamas PVM.

15 Šio teismo teigimu, reikia išsiaiškinti, ar taip yra tuo atveju, jei advokatas nemokamai atstovauja klientui teisme ir kompetentingas teismas iš pralaimėjusios priešingos šalies priteisia tiesiogiai tam advokatui lygiavertę sumą, kurią jis būtų gavęs, jei ši paslauga būtų buvusi suteikta už honorarą. Konkrečiai kalbant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar tokiomis aplinkybėmis advokatas turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu ir ar teisinės pagalbos teikimas yra paslaugų teikimas už atlygį arba neatlygintinas paslaugų teikimas, prilygintinas paslaugų teikimui už atlygį.

16 Tokiomis aplinkybėmis *Sofiyski rayonen sad* (Sofijos apylinkės teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„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:
   1) advokato teikiama nemokama (*pro bono*) teisinė pagalba šaliai teismo procese;
   2) 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 pagalbos?

2. Ar „paslaugų teikimu neatlygintinai“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktą, laikoma:
   1) advokato teikiama nemokama (*pro bono*) teisinė pagalba šaliai teismo procese;
   2) 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 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 pagalbos?

4. Ar „apmokestinamuoju asmeniu“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 28 ir 75 straipsnius, laikomas:
   1) advokatas (vienasmenė advokatų kontora), kuris teikė nemokamą (*pro bono*) teisinę pagalbą šaliai teismo procese;
   2) advokatas (vienasmenė advokatų kontora), kuris teikė nemokamą (*pro bono*) teisinę pagalbą šaliai, laimėjusiai bylą, kai teismas advokatui (vienasmenei advokatų kontorai) priteisė honorarą, kurį jis būtų gavęs, jei dėl jo būtų sutarta sutartyje dėl teisinės pagalbos?“

Dėl prejudicinių klausimų

17 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją nacionaliniams teismams ir Teisingumo Teismui bendradarbiaujant, kaip numatyta SESV 267 straipsnyje, pastarasis teismas nacionaliniam teismui turi pateikti naudingą atsakymą, kuris leistų priimti sprendimą jo nagrinėjamoje byloje. Tokiu atveju Teisingumo Teismas prireikus turi performuluoti jam pateiktus klausimus. Šiuo aspektu Teisingumo Teismas turi iš visos nacionalinio teismo pateiktos informacijos ir, be kita ko, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuojamosios dalies, atrinkti Sąjungos teisės klausimus, aiškintinus atsižvelgiant į bylos dalyką

(šiuo klausimu žr. 1984 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Haug-Adrion*, 251/83, EU:C:1984:397, 9 punktą ir 2024 m. balandžio 30 d. Sprendimo *M. N. (EncroChat)*, C-670/22, EU:C:2024:372, 78 punktą).

18 Nagrinėjamu atveju, atsižvelgiant į nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytas faktines aplinkybes, pateiktus klausimus reikia suprasti taip, kad jais Teisingumo Teismo prašoma nustatyti, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkto, 24 straipsnio 1 dalies, 26 straipsnio 1 dalies b punkto, 28 ir 75 straipsnių nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad paslaugų teikimu už atlygį arba neatlygintinu paslaugų teikimu, prilygintinu paslaugų teikimui už atlygį, laikomas advokato atstovavimas šaliai teisme tokiomis aplinkybėmis, kai ši paslauga teikiama nemokamai, o atitinkamos valstybės narės teisės aktuose numatyta, kad iš priešingos šalies, iš kurios priteistos bylinėjimosi išlaidos, priteisiamas šiam advokatui ir honoraras, kurio dydis nustatomas pagal šiuos teisės aktus.

19 Siekiant atsakyti į šitaip performuluotą klausimą, primintina, kad pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą PVM objektas yra paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

20 Šiuo klausimu PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad „apmokestinamasis asmuo“ – tai asmuo, kuris savarankiškai vykdo ekonominę veiklą, kad ir koks tos veiklos tikslas ar rezultatas. Be to, pagal šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalį „paslaugų teikimas“ yra bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.

21 Nagrinėjamu atveju, kaip iš esmės pažymėta generalinės advokatės išvados 33 ir 34 punktuose, T.P.T. advokatas, įregistruotas pagal Bulgarijos pridėtinės vertės mokesčio įstatymą, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, ir šiomis aplinkybėmis nesvarbu, ar advokato honoraras jam buvo priteistas už bylą laimėjusį asmenį, kuriam jis nemokamai teikė teisinę pagalbą.

22 Be to, pažymėtina, kad advokato atstovavimas klientui teisme yra paslaugų teikimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalį.

23 Dėl klausimo, ar toks paslaugų teikimas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra paslaugų teikimas „už atlygį“, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, jog tam, kad paslaugų teikimą būtų galima kvalifikuoti kaip sandorį „už atlygį“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, reikia tik tiesioginio ryšio tarp šio paslaugų teikimo ir apmokestinamojo asmens realiai gauto atlygio. Toks tiesioginis ryšys nustatomas, jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiškai pasikeičiama prievolėmis, o paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą (2023 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (PVM – Valdybos narys)*, C-288/22, EU:C:2023:1024, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

24 Vis dėlto tiesioginis ryšys tarp paslaugos ir atlygio nutrūksta, jeigu atlygis suteikiamas visiškai nemokamai ir atsitiktinai, todėl jo dydžio praktiškai neįmanoma nustatyti, arba jeigu jo dydis yra sunkiai apskaičiuojamas ar neaiškus atsižvelgiant į jo nustatymo aplinkybes (2023 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (PVM – Valdybos narys)*, C-288/22, EU:C:2023:1024, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

25 Nagrinėjamu atveju, pirma, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad T.P.T. ir jo advokatas sudarė sutartį dėl nemokamos teisinės pagalbos teikimo pagal ZA 38 straipsnio 1 dalies 2 punktą. Antra, kadangi T.P.T. laimėjo atitinkamą bylą, pagal ZA 38 straipsnio 2 dalį iš priešingos šalies buvo priteistas šiam advokatui honoraras, kurio dydis nustatytas pagal įstatymo nuostatas, remiantis minimaliais advokato honoraro dydžiais.

26 Taigi tiesioginį ryšį tarp T.P.T. advokato suteiktos teisinės pagalbos ir jam sumokėto advokato honoraro patvirtina ir sutartis, ir įstatymas.

27 Šiomis aplinkybėmis neturi reikšmės tai, kad advokato honoraras gaunamas ne iš šalies, kuriai buvo suteikta teisinė pagalba, o iš priešingos šalies, taigi iš trečiosios šalies. Iš tiesų tam, kad paslaugų teikimą būtų galima laikyti atliktu „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, nebūtina, kad atlygis už šią paslaugą būtų gautas tiesiogiai iš jos gavėjo (2023 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (PVM – Valdybos narys)*, C-288/22, EU:C:2023:1024, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

28 Be to, šio sprendimo 26 punkte suformuluoto teiginio nepaneigia su advokato honoraro mokėjimu susiję neaiškumai, kylantys dėl to, kad nėra garantijos, jog byla bus laimėta ir šis honoraras bus priteistas iš priešingos šalies.

29 Iš tiesų, nors iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, konkrečiai – 1994 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 19 punktas) ir 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855, 29 punktas), matyti, kad abejonės dėl paties atlygio buvimo gali nutraukti tiesioginį ryšį tarp gavėjui suteiktos paslaugos ir atitinkamai gauto atlygio, pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija ir situacijos, nagrinėtos bylose, kuriose priimti tie sprendimai, nėra panašios.

30 1994 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80) susijęs su viešojoje vietoje grojusiu ir iš praeivių smulkių pinigų gavusiu muzikantu. Šiuo klausimu to sprendimo 16 ir 17 punktuose Teisingumo Teismas konstatavo, kad šios pajamos nėra atlygis už praeiviams suteiktą paslaugą, nes, pirma, šalys nebuvo sudariusios jokios sutarties, praeiviai savanoriškai duodavo smulkių pinigų ir savo nuožiūra nuspręsdavo, kiek jų duoti, ir, antra, nebuvo jokio būtino ryšio tarp muzikos atlikimo ir už tai gautų mokėjimų.

31 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendime *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855), be kita ko, nagrinėtas klausimas, ar apmokestinamojo asmens žirgo davimas žirgų lenktynių organizatoriui tam, kad šis žirgas dalyvautų šiose lenktynėse, yra paslaugų teikimas už atlygį.

32 Šiuo klausimu to sprendimo 35 ir 37 punktuose Teisingumo Teismas konstatavo, kad iš esmės toks davimas negali būti realus atlygis už lenktynių organizatoriaus paslaugą, kurią sudaro leidimas, suteikiamas žirgo savininkui tam, kad jo žirgas dalyvautų lenktynėse, nes ši paslauga atlyginama šiam savininkui sumokant registracijos ir dalyvio mokesčius, kurie atspindi realų atlygį už dalyvavimą lenktynėse, o bet kokia nauda, kurią žirgo savininkas galėtų gauti iš šio dalyvavimo dėl žirgo vertės padidėjimo arba reklamos, kurią jis gavo dėl šio dalyvavimo, yra sunkiai apskaičiuojama ir nebūtinai atsirandanti. Be to, atitinkamu atveju mokamas prizas užėmus žirgui tam tikrą vietą lenktynėse taip pat negali būti laikomas realiu atlygiu už žirgo davimą, nes prizas mokamas ne už tai, kad savininkas davė žirgą žirgų lenktynių organizatoriui, bet už tai, kad buvo pasiektas tam tikras rezultatas per lenktynes.

33 Nors pagrindinėje byloje advokato honoraro mokėjimas priklauso nuo atsitiktinumo, t. y. bylos baigties, šis honoraras yra realus atlygis už paslaugą, kurią sudaro atstovavimas klientui teisme.

34 Dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytų PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punkto, 28 ir 75 straipsnių pakanka pažymėti, kad nė viena iš šių nuostatų netaikoma tokiai paslaugai, kokia nagrinėjama šioje byloje.

35 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti: PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad paslaugų teikimu už atlygį, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, laikomas advokato atstovavimas šaliai teisme tokiomis aplinkybėmis, kai ši paslauga teikiama nemokamai, o atitinkamos valstybės narės teisės aktuose numatyta, kad iš priešingos šalies, iš kurios priteistos bylinėjimosi išlaidos, priteisiamas šiam advokatui ir honoraras, kurio dydis nustatomas pagal šiuos teisės aktus.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

36 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies c punktas

turi būti aiškinamas taip:

paslaugų teikimu už atlygį, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, laikomas advokato atstovavimas šaliai teisme tokiomis aplinkybėmis, kai ši paslauga teikiama nemokamai, o atitinkamos valstybės narės teisės aktuose numatyta, kad iš priešingos šalies, iš kurios priteistos bylinėjimosi išlaidos, priteisiamas šiam advokatui ir honoraras, kurio dydis nustatomas pagal šiuos teisės aktus.

Parašai.