Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 23 października 2025 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Transakcje podlegające opodatkowaniu VAT – Artykuł 2 ust. 1 lit. c) – Świadczenie usług dokonywane odpłatnie – Artykuł 9 ust. 1 – Podatnik – Pomoc prawna udzielona przez adwokata nieodpłatnie stronie postępowania sądowego – Zapłata wynagrodzenia tego adwokata przez przegrywającą stronę przeciwną

W sprawie C-744/23 [Zlakov] [i]

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Sofiyski rayonen sad (sąd rejonowy w Sofii, Bułgaria) postanowieniem z dnia 29 listopada 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 1 grudnia 2023 r., w postępowaniu:

T.P.T.

przeciwko

„Financial Bulgaria” EOOD,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: F. Biltgen, prezes izby, T. von Danwitz, wiceprezes Trybunału, pełniący obowiązki sędziego pierwszej izby, I. Ziemele, A. Kumin (sprawozdawca) i S. Gervasoni, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu „Financial Bulgaria” EOOD – P. Damyanov oraz M. Kozhuharova,

– w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej – M. Herold oraz G. Koleva, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: bułgarski.

[i] Niniejszej sprawie została nadana fikcyjna nazwa. Nie odpowiada ona rzeczywistej nazwie ani rzeczywistemu nazwisku żadnej ze stron postępowania.

po zapoznaniu się z opinią rzeczniczki generalnej na posiedzeniu w dniu 8 maja 2025 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. c), art. 24 ust. 1, art. 26 ust. 1 lit. b), art. 28 oraz 75 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między T.P.T. a „Financial Bulgaria" EOOD w przedmiocie wniosku złożonego przez adwokata T.P.T., dotyczącego zapłaty na jego rzecz przez Financial Bulgaria, oprócz należnego mu wynagrodzenia, podatku od wartości dodanej (VAT) obliczonego od kwoty tego wynagrodzenia.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT stanowi, że opodatkowaniu VAT podlega „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze".

4 Artykuł 9 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy przewiduje:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności".

5 Artykuł 24 ust. 1 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów".

6 Artykuł 26 ust. 1 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. Za odpłatne świadczenie usług uznaje się każdą z następujących czynności:

[…]

b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na prywatny użytek jego lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa".

7 Zgodnie z art. 28 dyrektywy VAT:

„W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi".

8 Artykuł 75 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„W odniesieniu do świadczenia usług, o których mowa w art. 26, w przypadku gdy towary stanowiące część majątku przedsiębiorstwa używane są do celów prywatnych lub usługi są świadczone nieodpłatnie, podstawę opodatkowania stanowi całkowita kwota wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie tych usług".

Prawo bułgarskie

9 Zakon za advokaturata (ustawa o adwokaturze), w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych rozpatrywanych w postępowaniu głównym (zwana dalej „ZA"), przewiduje w art. 38:

„(1) Adwokat lub adwokat z Unii Europejskiej może udzielać nieodpłatnie pomocy adwokackiej i doradztwa […]:

[…]

2. osobom mającym trudności materialne;

[…]

(2) W przypadkach, o których mowa w ust. 1, jeżeli w danym postępowaniu strona pozwana zostaje obciążona kosztami, adwokat lub adwokat z Unii […] ma prawo do wynagrodzenia adwokata. Sąd ustala wynagrodzenie na poziomie nie niższym niż przewidziany w rozporządzeniu, o którym mowa w art. 36 ust. 2, i nakazuje zapłatę wynagrodzenia drugiej stronie postępowania".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

10 T.P.T. wytoczył powództwo cywilne przeciwko Financial Bulgaria o stwierdzenie nieważności umowy poręczenia zawartej między nimi w ramach kredytu konsumenckiego. W tym celu T.P.T. był reprezentowany przez adwokata działającego w ramach jednoosobowej spółki adwokackiej na podstawie zawartej z nim umowy. Ta pomoc prawna była mu udzielana nieodpłatnie, w trybie art. 38 ust. 1 pkt 2 ZA.

11 Ponieważ żądanie T.P.T. zostało uwzględnione, Sofiyski rayonen sad (sąd rejonowy w Sofii, Bułgaria), który jest sądem odsyłającym, orzeczeniem z dnia 3 sierpnia 2023 r. zasądził od Financial Bulgaria kwotę 400 lewów bułgarskich (BGN) na rzecz adwokata T.P.T. zgodnie z art. 38 ust. 2 ZA, jednak bez uwzględnienia VAT.

12 W dniu 13 października 2023 r. adwokat T.P.T. złożył do sądu odsyłającego wniosek o zmianę orzeczenia z dnia 3 sierpnia 2023 r. w celu zasądzenia, oprócz należnego mu wynagrodzenia, VAT obliczonego od kwoty 400 BGN, wynoszącego 80 BGN.

13 Financial Bulgaria zakwestionowała to żądanie, podnosząc, że nie należy zasądzić VAT od wynagrodzenia adwokata, ponieważ pomoc prawna została udzielona T.P.T. nieodpłatnie.

14 Sąd odsyłający stwierdza, że adwokat T.P.T. jest zarejestrowany zgodnie z bułgarską ustawą o podatku od wartości dodanej i że jeżeli adwokat ten świadczy usługi na podstawie umowy przewidującej wynagrodzenie należne od jego klienta, to wynagrodzenie adwokata powinno podlegać VAT.

15 Zdaniem tego sądu należy wyjaśnić, czy to samo dotyczy sytuacji, w której reprezentowanie klienta przed sądem przez adwokata jest zapewniane nieodpłatnie, a właściwy sąd nakazuje stronie przeciwnej przegrywającej sprawę zapłatę bezpośrednio na rzecz tego adwokata równowartości tego, co otrzymałby on, gdyby usługa ta została wykonana w zamian za wynagrodzenie. W szczególności sąd odsyłający zastanawia się, czy w takich okolicznościach adwokata należy uznać za podatnika i czy udzielanie pomocy prawnej stanowi odpłatne świadczenie usług, czy też nieodpłatne świadczenie usług, które należy uznać za odpłatne świadczenie usług.

16 W tych okolicznościach Sofiyski rayonen sad (sąd rejonowy w Sofii) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy »świadczenie usług« w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. [c)], art. 24 ust. 1, art. 26 ust. 1 lit. b) i art. 28 [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że to świadczenie usług obejmuje:
   1. udzielenie stronie postępowania sądowego nieodpłatnej pomocy prawnej (pro bono) przez adwokata;
   2. udzielenie nieodpłatnej pomocy prawnej (pro bono) przez adwokata stronie, która wygrała sprawę, przy czym na rzecz tego adwokata zasądzono wynagrodzenie, które otrzymałby, jeśli uzgodniono by wynagrodzenie na podstawie umowy o świadczenie pomocy prawnej?

2) Czy »nieodpłatne świadczenie usług« w rozumieniu art. 26 ust. 1 lit. b) [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że stanowi ono:
   1. udzielenie stronie postępowania sądowego nieodpłatnej pomocy prawnej (pro bono) przez adwokata;
   2. udzielenie nieodpłatnej pomocy prawnej (pro bono) przez adwokata stronie, która wygrała sprawę, przy czym na rzecz tego adwokata zasądzono wynagrodzenie, które otrzymałby, jeśli uzgodniono by wynagrodzenie na podstawie umowy o świadczenie pomocy prawnej?

3) Czy »odpłatne świadczenie usług« w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. [c)], art. 24 ust. 1 i art. 26 ust. 1 lit. b) [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że stanowi ono nieodpłatną pomoc prawną (pro bono) udzieloną przez adwokata na rzecz strony, która wygrała sprawę, przy czym na rzecz tego adwokata zasądzono wynagrodzenie, które otrzymałby, gdyby uzgodniono wynagrodzenie w ramach umowy o świadczenie pomocy prawnej?

4) Czy pojęcie »podatnika« w rozumieniu art. 28 i 75 [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że jest on:
   1. adwokatem (w jednoosobowej spółce adwokackiej), który udzielił stronie postępowania sądowego nieodpłatnej pomocy prawnej (pro bono);
   2. adwokatem (w jednoosobowej spółce adwokackiej), który udzielił nieodpłatnej pomocy prawnej (pro bono) stronie, która wygrała sprawę, przy czym na rzecz tego adwokata (jednoosobowej spółki adwokackiej) zasądza się wynagrodzenie, które otrzymałby, gdyby uzgodniono wynagrodzenie na podstawie umowy o świadczenie pomocy prawnej?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

17 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. Mając to na uwadze, Trybunał powinien w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu pytania. W tym względzie do Trybunału należy wyprowadzenie z całości informacji przedstawionych przez sąd krajowy, a w szczególności z uzasadnienia postanowienia odsyłającego, elementów prawa Unii, które wymagają wykładni w świetle przedmiotu sporu [zob. podobnie wyroki: z dnia 13 grudnia 1984 r., Haug-Adrion, 251/83, EU:C:1984:397, pkt 9; z dnia 30 kwietnia 2024 r., M.N. (EncroChat), C-670/22, EU:C:2024:372, pkt 78].

18 W niniejszej sprawie, biorąc pod uwagę stan faktyczny przedstawiony w postanowieniu odsyłającym, zadane pytania należy rozumieć jako wymagające od Trybunału ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c), art. 24 ust. 1, art. 26 ust. 1 lit. b), art. 28 i 75 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że odpłatne świadczenie usług lub nieodpłatne świadczenie usług, które należy uznać za odpłatne świadczenie usług, stanowi reprezentowanie strony przed sądem przez adwokata w okolicznościach, w których usługa ta jest świadczona nieodpłatnie, ale gdy ustawodawstwo danego państwa członkowskiego przewiduje, że strona przeciwna, w przypadku obciążenia jej kosztami, zostaje również zobowiązana do zapłaty na rzecz tego adwokata wynagrodzenia, którego wysokość określa to ustawodawstwo.

19 W celu udzielenia odpowiedzi na to przeformułowane pytanie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

20 W tym względzie art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT przewiduje, że „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Ponadto, zgodnie z art. 24 ust. 1 tej dyrektywy, „świadczenie usług” oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów.

21 W niniejszej sprawie, jak zauważyła w istocie rzeczniczka generalna w pkt 33 i 34 opinii, adwokata T.P.T., który został zarejestrowany zgodnie z bułgarską ustawą o podatku od wartości dodanej, należy uznać za podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, przy czym nie ma w tym kontekście znaczenia okoliczność, że wynagrodzenie adwokata zostało mu przyznane za osobę, której udzielił on nieodpłatnej pomocy prawnej i która wygrała sprawę.

22 Ponadto należy zauważyć, że reprezentowanie klienta przed sądem przez adwokata stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT.

23 Co się tyczy kwestii, czy świadczenie takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowi „odpłatne” świadczenie usług, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zakwalifikowanie świadczenia usług jako transakcji „odpłatnej” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT zakłada jedynie istnienie bezpośredniego związku między tym świadczeniem a wynagrodzeniem rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi

rzeczywistą równowartość usługi świadczonej usługobiorcy [wyrok z dnia 21 grudnia 2023 r., Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (VAT – Członek zarządu), C-288/22, EU:C:2023:1024, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo].

24 Natomiast bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem a świadczeniem wzajemnym zostaje przerwany, gdy wynagrodzenie jest przyznawane w sposób całkowicie dobrowolny i nieprzewidywalny, tak że jego wysokość jest praktycznie niemożliwa do ustalenia lub gdy jego wysokość jest trudna do zmierzenia lub niepewna w świetle okoliczności związanych z jej ustaleniem [wyrok z dnia 21 grudnia 2023 r., Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (VAT – Członek zarządu), C-288/22, EU:C:2023:1024, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo].

25 W niniejszej sprawie, po pierwsze, z postanowienia odsyłającego wynika, że między T.P.T. a jego adwokatem istnieje umowa, której przedmiotem jest nieodpłatne udzielanie pomocy prawnej, zgodnie z art. 38 ust. 1 pkt 2 ZA. Po drugie, ponieważ T.P.T. wygrał sprawę w odnośnym postępowaniu sądowym, zgodnie z art. 38 ust. 2 ZA od strony przeciwnej zasądzone zostało wynagrodzenie na rzecz adwokata, którego wysokość została określona zgodnie z ustawą poprzez odniesienie do minimalnej wysokości wynagrodzenia adwokata.

26 W rezultacie istnienie bezpośredniego związku między pomocą prawną udzieloną przez adwokata T.P.T. a wypłaconym adwokatowi wynagrodzeniem wyraża się jednocześnie w drodze umowy i mocą ustawy.

27 W tym kontekście nie ma znaczenia okoliczność, że wynagrodzenie adwokata jest uzyskiwane nie od strony, której udzielono pomocy prawnej, lecz od strony przeciwnej, a zatem od osoby trzeciej. Aby bowiem można było uznać, iż świadczenie usług jest dokonywane „odpłatnie" w rozumieniu dyrektywy VAT, nie jest konieczne, aby świadczenie wzajemne za tę usługę zostało otrzymane bezpośrednio od jej odbiorcy [wyrok z dnia 21 grudnia 2023 r., Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (VAT – Członek zarządu), C-288/22, EU:C:2023:1024, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo].

28 Ponadto stwierdzenia zawartego w pkt 26 niniejszego wyroku nie podważa brak pewności dotyczący zapłaty wynagrodzenia adwokata ze względu na brak gwarancji co do powodzenia postępowania sądowego, a w konsekwencji – co do zasądzenia od strony przeciwnej tego wynagrodzenia.

29 O ile bowiem prawdą jest, że z orzecznictwa Trybunału, a w szczególności z wyroków z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 19), i z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 29), wynika, że niepewny charakter samego istnienia wynagrodzenia może przerwać bezpośredni związek między usługą świadczoną usługobiorcy a ewentualnie otrzymanym wynagrodzeniem, o tyle sytuacja rozpatrywana w postępowaniu głównym i sytuacje leżące u podstaw spraw, które doprowadziły do wydania tych wyroków, nie są porównywalne.

30 I tak, wyrok z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), dotyczył muzyka, który występował na drodze publicznej i który otrzymywał datki od przechodniów. W tym względzie Trybunał uznał w pkt 16 i 17 tego wyroku, że przychody te nie stanowią wynagrodzenia za usługę świadczoną przechodniom, ponieważ, po pierwsze, nie istnieje żadna umowa między stronami,

a przechodnie wpłacali dobrowolne datki, których wysokość ustalali według własnego uznania, a po drugie, nie istnieje żaden niezbędny związek pomiędzy występem muzycznym a zapłatą za ten występ.

31 Wyrok z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), dotyczył natomiast między innymi kwestii, czy udostępnienie konia przez podatnika organizatorowi wyścigu konnego do celów udziału tego konia w wyścigu stanowiło odpłatne świadczenie usług.

32 W tym względzie Trybunał orzekł w pkt 35 i 37 tego wyroku, że co do zasady takie udostępnienie nie może znaleźć rzeczywistej zapłaty w świadczonej przez organizatora wyścigu usłudze polegającej na umożliwieniu temu właścicielowi wystawienia konia w wyścigu, ponieważ usługa ta zostaje wynagrodzona ze względu na zapłatę przez właściciela konia kosztów rejestracji i wpisowego odzwierciedlających faktyczną równowartość udziału w wyścigu, a wszelkie korzyści, jakie mógłby ewentualnie osiągnąć właściciel konia z tego udziału dzięki wzrostowi wartości konia lub dzięki reklamie wynikającej z tego udziału, są trudne do zmierzenia i niepewne. Ponadto ewentualna nagroda uzyskana za miejsce zajęte przez konia na koniec wyścigu również nie może stanowić rzeczywistej zapłaty za udostępnienie konia, ponieważ to nie udostępnienie konia przez właściciela organizatorowi wyścigów konnych jako takie skutkuje wypłatą nagrody, lecz uzyskanie określonego rezultatu w wyniku wyścigu.

33 Tymczasem o ile w sprawie w postępowaniu głównym wypłata wynagrodzenia adwokata jest uzależniona od ryzyka związanego z wynikiem postępowania, o tyle wynagrodzenie to stanowi rzeczywistą zapłatę za usługę polegającą na reprezentowaniu klienta przed sądem.

34 W zakresie, w jakim sąd odsyłający powołuje się ponadto na art. 26 ust. 1 lit. b), art. 28 i 75 dyrektywy VAT, wystarczy zauważyć, że żaden z tych przepisów nie ma zastosowania do świadczenia takiego jak rozpatrywane w niniejszej sprawie.

35 W świetle ogółu powyższych rozważań odpowiedź na zadane pytania powinna brzmieć tak, iż art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że odpłatne świadczenie usług w rozumieniu tego przepisu stanowi reprezentowanie strony przed sądem przez adwokata w okolicznościach, w których usługa ta jest świadczona nieodpłatnie, ale gdy ustawodawstwo danego państwa członkowskiego przewiduje, że strona przeciwna, w przypadku obciążenia jej kosztami, zostaje również zobowiązana do zapłaty na rzecz tego adwokata wynagrodzenia, którego wysokość określa to ustawodawstwo.

W przedmiocie kosztów

36 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że:

odpłatne świadczenie usług w rozumieniu tego przepisu stanowi reprezentowanie strony przed sądem przez adwokata w okolicznościach, w których usługa ta jest świadczona nieodpłatnie, ale gdy ustawodawstwo danego państwa członkowskiego przewiduje, że strona przeciwna, w przypadku obciążenia jej kosztami, zostaje również zobowiązana do zapłaty na rzecz tego adwokata wynagrodzenia, którego wysokość określa to ustawodawstwo.

Podpisy