Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

23 de outubro de 2025 *

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Operações sujeitas a IVA — Artigo 2.º, n.º 1, alínea c) — Prestações de serviços efetuadas a título oneroso — Artigo 9.º, n.º 1 — Sujeito passivo — Assistência judiciária prestada gratuitamente por um advogado a uma parte num processo judicial — Pagamento dos honorários deste advogado pela parte contrária vencida»

No processo C-744/23 [Zlakov] [i],

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Sofiyski Rayonen sad (Tribunal de Primeira Instância de Sófia, Bulgária), por Decisão de 29 de novembro de 2023, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 1 de dezembro de 2023, no processo

T.P.T.

contra

«Financial Bulgaria» EOOD,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: F. Biltgen, presidente de secção, T. von Danwitz, vice-presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de juiz da Primeira Secção, I. Ziemele, A. Kumin (relator) e S. Gervasoni, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

considerando as observações apresentadas:

– em representação da «Financial Bulgaria» EOOD, por P. Damyanov e M. Kozhuharova,

– em representação do Governo Polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,

* Língua do processo: búlgaro.

[i] O nome do presente processo é um nome fictício. Não corresponde ao nome verdadeiro de nenhuma das partes no processo.

– em representação da Comissão Europeia, por M. Herold e G. Koleva, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 8 de maio de 2025,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do artigo 24.º, n.º 1, do artigo 26.º, n.º 1, alínea b), do artigo 28.º e do artigo 75.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1; a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe T.P.T. à «Financial Bulgaria» EOOD a respeito de um pedido formulado pelo advogado de T.P.T. e que se destina a que a Financial Bulgaria lhe pague, além dos seus honorários, o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) calculado sobre o montante destes honorários.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA enuncia que estão sujeitas ao IVA «as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4 O artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, desta diretiva prevê:

«Entende-se por "sujeito passivo" qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.»

5 O artigo 24.º, n.º 1, da referida diretiva dispõe:

«Entende-se por "prestação de serviços" qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.»

6 O artigo 26.º, n.º 1, da mesma diretiva enuncia:

«São assimiladas a prestações de serviços efetuadas a título oneroso as seguintes operações:

[…]

b) A prestação de serviços a título gratuito efetuada pelo sujeito passivo, para uso próprio ou do seu pessoal ou, em geral, para fins alheios à empresa.»

7 Nos termos do artigo 28.º da diretiva IVA:

«Quando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão.»

8 O artigo 75.º desta diretiva tem a seguinte redação:

«Nas prestações de serviços que consistam na utilização de um bem afeto à empresa para uso privado e às prestações de serviços efetuadas a título gratuito, referidas no artigo 26.º, o valor tributável é constituído pelo montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços.»

Direito búlgaro

9 A Zakon za advokaturata (Lei relativa ao Exercício da Advocacia), na redação em vigor à data dos factos em causa no processo principal (a seguir «ZA»), prevê, no seu artigo 38.º:

«(1) O advogado ou o advogado de um Estado-Membro da União Europeia pode prestar assistência judiciária e assessoria gratuitas […]:

[…]

2. a pessoas com dificuldades económicas;

[…]

(2) Se, no processo em causa e nos casos referidos no n.º 1, a parte contrária tiver sido condenada a suportar as despesas, o advogado ou o advogado de um Estado-Membro da União […] tem direito a honorários de advogado. O órgão jurisdicional fixa os honorários pelo menos no montante previsto no Regulamento referido no artigo 36.º, n.º 2, condenando a outra parte no respetivo pagamento.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

10 T.P.T. propôs uma ação cível contra a Financial Bulgaria pedindo a declaração de nulidade de um contrato de fiança celebrado entre eles no âmbito de um crédito ao consumo. Para esse efeito, T.P.T. foi representado em tribunal por um advogado, atuando no âmbito de uma sociedade de advogados unipessoal, com base num contrato celebrado com o mesmo. Essa assistência judiciária foi-lhe prestada gratuitamente, em conformidade com o artigo 38.º, n.º 1, ponto 2, da ZA.

11 Tendo T.P.T. obtido ganho de causa, o Sofiyski rayonen sad (Tribunal de Primeira Instância de Sófia, Bulgária), que é o órgão jurisdicional de reenvio, condenou, por Decisão de 3 de agosto de 2023, a Financial Bulgaria a pagar o montante de 400 levs búlgaros (BGN) ao advogado de T.P.T, em conformidade com o artigo 38.º, n.º 2, da ZA, sem, no entanto, aí incluir o IVA.

12 A 13 de outubro de 2023, o advogado de T.P.T. apresentou, no órgão jurisdicional de reenvio, um pedido de modificação da Decisão de 3 de agosto de 2023, para que lhe fosse outorgado, além dos seus honorários, o pagamento do IVA calculado sobre o montante de 400 BGN, que ascende a 80 BGN.

13 A Financial Bulgaria opôs-se a este pedido alegando não haver motivo para conceder o pagamento do IVA sobre os honorários do advogado, uma vez que a assistência judiciária foi prestada gratuitamente a T.P.T.

14 O órgão jurisdicional de reenvio indica que o advogado de T.P.T. está registado em conformidade com a lei búlgara relativa ao imposto sobre o valor acrescentado e que, se esse advogado prestar os seus serviços com base num contrato que preveja uma remuneração a pagar pelo seu cliente, os honorários do advogado devem, então, ser sujeitos a IVA.

15 Segundo esse órgão jurisdicional, é necessário esclarecer se o mesmo acontece quando a representação do cliente em juízo pelo seu advogado é prestada gratuitamente e o órgão jurisdicional competente condena a parte contrária vencida a pagar, diretamente a esse advogado, o equivalente ao que este teria recebido se o serviço tivesse sido prestado mediante o pagamento de honorários. Em particular, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se se, nessas circunstâncias, o advogado deve ser considerado sujeito passivo e se a prestação de assistência judiciária constitui uma prestação de serviços a título oneroso ou, mesmo, uma prestação de serviços a título gratuito que deva ser equiparada a uma prestação de serviços a título oneroso.

16 Nestas condições, o Sofiyski rayonen sad (Tribunal de Primeira Instância de Sófia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o conceito de "prestações de serviços", na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea [c)], do artigo 24.º, n.º 1, do artigo 26.º, n.º 1, alínea b), e do artigo 28.º da [Diretiva IVA], ser interpretado no sentido de que inclui:
   1. a prestação de serviços jurídicos efetuada a título gratuito (*pro bono*) por um advogado a uma parte num processo judicial?
   2. a prestação de serviços jurídicos a título gratuito (*pro bono*) por um advogado efetuada a uma parte que obteve ganho de causa, quando tenham sido atribuídos pelo tribunal a esse advogado os honorários que este teria recebido se tivessem sido acordados honorários no âmbito de um contrato de proteção jurídica e de assistência judiciária[?]

2) Deve a "prestação de serviços efetuada a título gratuito", na aceção do artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da [Diretiva IVA], ser interpretada no sentido de que compreende:
   1. a prestação de serviços jurídicos efetuada a título gratuito (*pro bono*) por um advogado a uma parte num processo judicial?
   2. a prestação de serviços jurídicos a título gratuito (*pro bono*) por um advogado efetuada a uma parte que obteve ganho de causa, quando tenham sido atribuídos pelo tribunal a esse advogado os honorários que este teria recebido se tivessem sido acordados honorários no âmbito de um contrato de proteção jurídica e de assistência judiciária[?]

3) Deve o conceito de "prestação de serviço efetuada a título oneroso", na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea [c)], do artigo 24.º, n.º 1, e do artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da [Diretiva IVA], ser interpretado no sentido de que inclui a prestação de um serviço jurídico a título gratuito (*pro bono*) por um advogado efetuada a uma parte que obteve ganho de causa, quando tenham sido atribuídos pelo tribunal a esse advogado os honorários que este teria recebido se tivessem sido acordados honorários no âmbito de um contrato de proteção jurídica e de assistência judiciária[?]

4) Deve o conceito de "sujeito passivo", na aceção do artigo 28.º e do artigo 75.º da [Diretiva IVA], ser interpretado no sentido de que abrange:
   1. um advogado (uma sociedade de advogados unipessoal) que efetuou a prestação de serviços jurídicos a título gratuito (*pro bono*) a uma parte num processo judicial[?]

2. um advogado (uma sociedade de advogados unipessoal) que efetuou a prestação de serviços jurídicos a título gratuito (*pro bono*) a uma parte que obteve ganho de causa, quando tenham sido atribuídos pelo tribunal a esse advogado (a sociedade de advogados unipessoal) os honorários que este teria recebido se tivessem sido acordados honorários no âmbito de um contrato de proteção jurídica e de assistência judiciária[?]»

Quanto às questões prejudiciais

17 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, no âmbito da cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça instituída pelo artigo 267.º TFUE, cabe a este dar ao juiz nacional uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido. Nesta ótica, incumbe ao Tribunal de Justiça, se necessário, reformular as questões que lhe são submetidas. A este respeito, cabe ao Tribunal de Justiça extrair do conjunto dos elementos fornecidos pelo órgão jurisdicional nacional, designadamente da fundamentação da decisão de reenvio, os elementos do direito da União que requerem uma interpretação, tendo em conta o objeto do litígio [v., neste sentido, Acórdãos de 13 de dezembro de 1984, Haug-Adrion, 251/83, EU:C:1984:397, n.º 9, e de 30 de abril de 2024, M.N. (EncroChat), C-670/22, EU:C:2024:372, n.º 78].

18 No caso em apreço, tendo em conta o quadro factual tal como apresentado na decisão de reenvio, as questões colocadas devem ser entendidas como convidando o Tribunal de Justiça a determinar se as disposições do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do artigo 24.º, n.º 1, do artigo 26.º, n.º 1, alínea b), do artigo 28.º e do artigo 75.º da Diretiva IVA devem ser interpretadas no sentido de que constitui uma prestação de serviços a título oneroso ou uma prestação de serviços a título gratuito que deve ser equiparada a uma prestação de serviços a título oneroso a representação em juízo de uma parte por um advogado, nas circunstâncias em que essa prestação é fornecida gratuitamente, mas em que a legislação do Estado-Membro em causa prevê que a parte contrária, caso seja condenada nas despesas, é também condenada a pagar a esse advogado honorários cujo montante é enquadrado por essa legislação.

19 Para responder à questão assim reformulada, importa recordar que, conforme disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, estão sujeitas ao IVA as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

20 A este respeito, o artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA prevê que se entende por «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma atividade económica, seja qual for o fim e o resultado da referida atividade. Além disso, em conformidade com o artigo 24.º, n.º 1, desta diretiva, entende-se por «prestação de serviços» qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.

21 No caso em apreço, como salientou a advogada-geral, em substância, nos n.ºs 33 e 34 das suas conclusões, o advogado de T.P.T., que está registado em conformidade com a Lei búlgara do Imposto sobre o Valor Acrescentado, deve ser considerado sujeito passivo, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, sem que, neste contexto, seja relevante que os honorários de advogado lhe tenham sido atribuídos em virtude de uma pessoa a quem prestou gratuitamente assistência judiciária e que teve ganho de causa.

22 Além disso, há que salientar que a representação em juízo de um cliente por um advogado constitui uma prestação de serviços, na aceção do artigo 24.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

23 Quanto a saber se uma prestação como a que está em causa no processo principal constitui uma prestação de serviços efetuada «a título oneroso», é jurisprudência constante que a qualificação de uma prestação de serviços de operação «a título oneroso», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, pressupõe unicamente a existência de um nexo direto entre essa prestação e uma contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo. Tal nexo direto é demonstrado quando exista entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica no quadro da qual exista uma troca de prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço prestado ao beneficiário [Acórdão de 21 de dezembro de 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (IVA — Membro de um conselho de administração), C-288/22, EU:C:2023:1024, n.º 33 e jurisprudência referida].

24 Em contrapartida, há uma quebra do nexo direto entre a prestação e a contrapartida quando a retribuição é concedida de forma puramente voluntária e aleatória, de modo que o seu montante é praticamente impossível de determinar ou quando o seu montante é dificilmente quantificável ou incerto à luz das circunstâncias que rodeiam a sua determinação [Acórdão de 21 de dezembro de 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (IVA — Membro de um conselho de administração), C-288/22, EU:C:2023:1024, n.º 36 e jurisprudência referida].

25 No caso em apreço, por um lado, resulta da decisão de reenvio que existe um contrato entre T.P.T. e o seu advogado que tem por objeto o fornecimento de uma assistência judiciária gratuita, em conformidade com o artigo 38.º, n.º 1, ponto 2, da ZA. Por outro lado, uma vez que T.P.T. obteve ganho de causa no processo judicial em apreço, a parte contrária foi, em conformidade com o artigo 38.º, n.º 2, da ZA, condenada a pagar a esse advogado honorários de advogado cujo montante foi fixado de acordo com as indicações previstas na lei, tendo como referência os montantes mínimos de honorários de advogado.

26 Por conseguinte, a existência de um nexo direto entre a assistência judiciária prestada pelo advogado de T.P.T. e os honorários de advogado que lhe foram pagos é materializada tanto num contrato como na lei.

27 É irrelevante, neste contexto, o facto de os honorários do advogado provirem não da parte à qual a assistência judiciária foi prestada, mas da parte contrária e, portanto, de um terceiro. Com efeito, para se poder considerar que uma prestação de serviços foi efetuada «a título oneroso», na aceção da Diretiva IVA, não é necessário que a contrapartida dessa prestação seja obtida diretamente da parte do seu destinatário [Acórdão de 21 de dezembro de 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (IVA — Membro de um conselho de administração), C-288/22, EU:C:2023:1024, n.º 40 e jurisprudência referida].

28 Além disso, a consideração formulada no n.º 26 do presente acórdão não é posta em causa pela incerteza relativa ao pagamento dos honorários de advogado devido à ausência de garantia quanto ao sucesso do processo judicial e, por conseguinte, quanto à condenação da parte contrária no pagamento desses honorários.

29 Com efeito, embora seja verdade que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, e mais especificamente dos Acórdãos de 3 de março de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, n.º 19), e de 10 de novembro de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, n.º 29), que o caráter incerto da própria existência de uma retribuição é de molde a quebrar o nexo direto entre o serviço

prestado ao beneficiário e a retribuição eventualmente recebida, não deixa de ser verdade que a situação em apreço no processo principal e as situações na origem das causas que deram lugar a estes acórdãos não são comparáveis.

30 Assim, o Acórdão de 3 de março de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), dizia respeito a um músico que tocava na via pública e recebia contribuições dos passantes. A esse respeito, o Tribunal de Justiça considerou, nos n.os 16 e 17 desse acórdão, que essas receitas não constituíam a contrapartida de um serviço prestado aos passantes, uma vez que, por um lado, não existia nenhuma convenção entre as partes, dado que os passantes davam voluntariamente uma contribuição cujo montante determinavam da sua livre vontade, e que, por outro, não existia nenhum nexo necessário entre a prestação musical e os pagamentos a que ela dava lugar.

31 Por sua vez, o Acórdão de 10 de novembro de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), referia-se, entre outras, à questão de saber se a disponibilização de um cavalo por um sujeito passivo ao organizador de uma corrida hípica para que esse cavalo participasse nessa corrida constituía uma prestação de serviços a título oneroso.

32 A esse respeito, o Tribunal de Justiça decidiu, nos n.os 35 e 37 desse acórdão, que, em princípio, tal disponibilização não pode ter a sua contrapartida efetiva no serviço prestado pelo organizador da corrida, que consiste em permitir ao referido proprietário participar na corrida com o seu cavalo, uma vez que esse serviço é remunerado pelo pagamento, pelo proprietário do cavalo, de direitos de inscrição e de participação que refletem o contravalor efetivo da participação na corrida, e que qualquer benefício que o proprietário do cavalo pudesse eventualmente obter dessa participação graças ao aumento do valor do cavalo ou à publicidade conferida por essa participação é dificilmente quantificável e incerto. Além disso, o prémio eventualmente ganho com a classificação do cavalo na chegada à meta também não pode constituir contrapartida efetiva da disponibilização do cavalo, uma vez que não é essa disponibilização pelo proprietário do cavalo ao organizador da corrida hípica que, por si só, dá origem ao pagamento de um prémio, mas a obtenção de um determinado resultado no fim da corrida.

33 Ora, embora, no processo principal, o pagamento de honorários de advogado esteja submetido à aleatoriedade do resultado do julgamento, estes representam, por outro lado, a contrapartida efetiva da prestação que consiste na representação do cliente em juízo.

34 Na medida em que o órgão jurisdicional de reenvio se referia, para mais, ao artigo 26.º, n.º 1, alínea b), ao artigo 28.º e ao artigo 75.º da Diretiva IVA, basta salientar que nenhuma destas disposições é aplicável a uma prestação como a que está aqui em causa.

35 Atendendo ao conjunto das considerações anteriores, há que responder às questões submetidas que o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que constitui uma prestação de serviços a título oneroso, na aceção desta disposição, a representação em juízo de uma parte por um advogado, nas circunstâncias em que essa prestação é fornecida gratuitamente, mas em que a legislação do Estado-Membro em causa prevê que a parte contrária, no caso de ser condenada nas despesas, é também condenada a pagar a esse advogado honorários cujo montante é enquadrado por essa legislação.

Quanto às despesas

36 Revestindo o processo, quanto às partes no processo principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado,

deve ser interpretado no sentido de que:

constitui uma prestação de serviços a título oneroso, na aceção desta disposição, a representação em juízo de uma parte por um advogado, nas circunstâncias em que essa prestação é fornecida gratuitamente, mas em que a legislação do Estado-Membro em causa prevê que a parte contrária, no caso de ser condenada nas despesas, é também condenada a pagar a esse advogado os honorários cujo montante é enquadrado por essa legislação.

Assinaturas