HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

23 octombrie 2025 *

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Operațiuni supuse TVA-ului – Articolul 2 alineatul (1) litera (c) – Prestări de servicii efectuate cu titlu oneros – Articolul 9 alineatul (1) – Persoană impozabilă – Asistență juridică oferită gratuit de un avocat unei părți în cadrul unei proceduri jurisdicționale – Plata onorariilor acestui avocat de către partea adversă care a căzut în pretenții”

În cauza C-744/23 [Zlakov] [i],

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Sofiyski rayonen sad (Tribunalul de Raion din Sofia, Bulgaria), prin decizia din 29 noiembrie 2023, primită de Curte la 1 decembrie 2023, în procedura

T.P.T.

împotriva

„Financial Bulgaria” EOOD,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul F. Biltgen, președinte de cameră, domnul T. von Danwitz, vicepreședintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei întâi, doamna I. Ziemele și domnii A. Kumin (raportor) și S. Gervasoni, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru „Financial Bulgaria” EOOD, de P. Damyanov și M. Kozhuharova;

– pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;

– pentru Comisia Europeană, de M. Herold și G. Koleva, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: bulgara.

[i] Numele prezentei cauze este un nume fictiv. El nu corespunde numelui real al niciuneia dintre părțile la procedură.

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 8 mai 2025,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (c), a articolului 24 alineatul (1), a articolului 26 alineatul (1) litera (b), a articolului 28 și a articolului 75 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între T.P.T., pe de o parte, și „Financial Bulgaria” EOOD, pe de altă parte, cu privire la o cerere introdusă de avocatul lui T.P.T. prin care solicită ca Financial Bulgaria să îi plătească, pe lângă onorariile sale, și taxa pe valoarea adăugată (TVA) aferentă cuantumului acestor onorarii.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA prevede că este supusă TVA-ului „prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

4 Articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din această directivă prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.”

5 Articolul 24 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.”

6 Articolul 26 alineatul (1) din aceeași directivă prevede:

„Fiecare dintre următoarele tranzacții este considerată o prestare de servicii efectuată cu plată:

[…]

(b) prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora, sau, mai general, în alte scopuri decât cele de activitate.”

7 Conform articolului 28 din Directiva TVA:

„Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”

8 Articolul 75 din această directivă are următorul cuprins:

„Pentru prestarea de servicii, prevăzută la articolul 26, atunci când bunurile care fac parte din activele unei activități economice sunt utilizate în scopuri personale sau serviciile sunt efectuate cu titlu gratuit, baza de impozitare este reprezentată de costul complet al persoanei impozabile pentru prestarea serviciilor.”

Dreptul bulgar

9 Zakon za advokaturata (Legea privind profesia de avocat), astfel cum era în vigoare la data faptelor în discuție în litigiul principal (denumită în continuare „ZA”), prevede la articolul 38:

„(1) Un avocat sau un avocat dintr-un stat membru al Uniunii Europene poate acorda în mod gratuit un ajutor și asistență juridice […]:

[…]

2. unor persoane care se confruntă cu dificultăți materiale;

[…]

(2) Dacă, în cazurile prevăzute la alineatul (1), cealaltă parte a fost obligată la plata cheltuielilor de judecată, avocatul sau avocatul dintr-un stat membru al Uniunii […] are dreptul la un onorariu. Instanța stabilește onorariul care nu poate fi inferior celui prevăzut în regulamentul vizat la articolul 36 alineatul (2) și obligă cealaltă parte la plata acestuia.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

10 T.P.T. a introdus o acțiune civilă împotriva Financial Bulgaria pentru a se constata nulitatea unui contract de fidejusiune încheiat între ei în cadrul unui credit de consum. În acest scop, T.P.T. a fost reprezentat în justiție de un avocat, care acționa în cadrul unei societăți civile profesionale de avocați cu asociat unic, în baza unui contract încheiat cu acesta. Această asistență juridică i-a fost furnizată gratuit, în conformitate cu articolul 38 alineatul (1) punctul 2 din ZA.

11 Întrucât T.P.T. a obținut câștig de cauză, Sofiyski rayonen sad (Tribunalul de Raion din Sofia, Bulgaria), care este instanța de trimitere, a obligat Financial Bulgaria, printr-o decizie din 3 august 2023, la plata sumei de 400 de leva bulgărești (BGN) avocatului lui T.P.T., în conformitate cu articolul 38 alineatul (2) din ZA, fără însă a include în această sumă TVA-ul.

12 La 13 octombrie 2023, avocatul lui T.P.T. a introdus o cerere la instanța de trimitere având ca obiect modificarea deciziei din 3 august 2023 pentru a-i fi acordată, în plus față de onorariile sale, plata TVA-ului aferent sumei de 400 BGN, care se ridică la 80 BGN.

13 Financial Bulgaria s-a opus acestei cereri, arătând că nu era necesar să se acorde plata TVA-ului aferent onorariilor avocațiale, întrucât asistența judiciară îi fusese furnizată gratuit lui T.P.T.

14 Instanța de trimitere arată că avocatul lui T.P.T. este înregistrat în conformitate cu Legea bulgară privind taxa pe valoarea adăugată și că, în cazul în care acest avocat își prestează serviciile în temeiul unui contract care prevede o remunerație care trebuie plătită de clientul său, onorariile avocațiale ar trebui, prin urmare, să fie supuse TVA-ului.

15 Potrivit acestei instanțe, ar trebui să se clarifice dacă situația este aceeași atunci când reprezentarea în justiție a clientului de către avocatul său este furnizată gratuit, iar instanța competentă obligă partea adversă care cade în pretenții să plătească direct aceluiași avocat echivalentul a ceea ce acesta ar fi obținut dacă prestația respectivă ar fi fost efectuată în schimbul unor onorarii. În special, instanța de trimitere ridică problema dacă, în astfel de împrejurări, avocatul trebuie considerat o persoană impozabilă și dacă furnizarea asistenței judiciare constituie o prestare de servicii cu titlu oneros sau chiar o prestare de servicii cu titlu gratuit care trebuie asimilată unei prestări de servicii cu titlu oneros.

16 În aceste condiții, Sofiyski rayonen sad (Tribunalul de Raion din Sofia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 2 alineatul (1) litera [(c)], articolul 24 alineatul (1), articolul 26 alineatul (1) litera (b) și articolul 28 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că noțiunea de «prestare de servicii» prevăzută la aceste articole cuprinde:
   1. furnizarea de asistență juridică gratuită (*pro bono*) de către un avocat în beneficiul unei părți în cadrul unei proceduri jurisdicționale[;]
   2. furnizarea de asistență juridică gratuită (*pro bono*) de către un avocat în beneficiul unei părți căreia i s-a dat câștig de cauză, în condițiile în care instanța acordă avocatului onorariul pe care acesta l-ar fi primit dacă s-ar fi convenit un onorariu în cadrul unui contract de asistență juridică [?]

2) Articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că sintagma «prestarea gratuită de servicii» include:
   1. furnizarea de asistență juridică gratuită (*pro bono*) de către un avocat în beneficiul unei părți în cadrul unei proceduri jurisdicționale[;]
   2. furnizarea de asistență juridică gratuită (*pro bono*) de către un avocat în beneficiul unei părți căreia i s-a dat câștig de cauză, în condițiile în care instanța acordă avocatului onorariul pe care acesta l-ar fi primit dacă s-ar fi convenit un onorariu în cadrul unui contract de asistență juridică [?]

3) Articolul 2 alineatul (1) litera [(c)], articolul 24 alineatul (1) și articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că noțiunea «prestare de servicii efectuată cu titlu oneros» vizează furnizarea de asistență juridică gratuită (*pro bono*) de către un avocat în favoarea unei părți căreia i s-a dat câștig de cauză, în condițiile în care instanța acordă avocatului onorariul pe care acesta l-ar fi primit dacă s-ar fi convenit un onorariu în cadrul unui contract de asistență juridică [?]

4) Articolele 28 și 75 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că noțiunea de «persoană impozabilă» include:
   1. un avocat (o societate civilă profesională de avocați cu asociat unic) care a furnizat asistență juridică gratuită (*pro bono*) în favoarea unei părți în cadrul unei proceduri jurisdicționale[;]

2. un avocat (o societate civilă profesională de avocați cu asociat unic) care a furnizat asistență juridică gratuită (*pro bono*) în favoarea unei părți căreia i s-a dat câștig de cauză, în condițiile în care instanța acordă avocatului (societății civile profesionale de avocați cu asociat unic) onorariul pe care acesta l-ar fi primit dacă s-ar fi convenit un onorariu în cadrul unui contract de asistență juridică[?]"

Cu privire la întrebările preliminare

17 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite prin articolul 267 TFUE, este de competența acesteia din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebările care îi sunt adresate. În această privință, Curții îi revine sarcina de a extrage din ansamblul elementelor furnizate de instanța națională și în special din motivarea deciziei de trimitere elementele de drept al Uniunii care necesită o interpretare, având în vedere obiectul litigiului [a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 decembrie 1984, Haug-Adrion, 251/83, EU:C:1984:397, punctul 9, și Hotărârea din 30 aprilie 2024, M. N. (EncroChat), C-670/22, EU:C:2024:372, punctul 78].

18 În speță, ținând seama de cadrul factual, astfel cum este prezentat în decizia de trimitere, întrebările adresate trebuie înțelese în sensul că invită Curtea să stabilească dacă dispozițiile articolului 2 alineatul (1) litera (c), ale articolului 24 alineatul (1), ale articolului 26 alineatul (1) litera (b), ale articolului 28 și ale articolului 75 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că reprezentarea în justiție a unei părți de către un avocat constituie o prestare de servicii cu titlu oneros sau o prestare de servicii cu titlu gratuit care trebuie asimilată unei prestări de servicii cu titlu oneros, în condițiile în care această prestație este furnizată gratuit, dar în care legislația statului membru în cauză prevede că partea adversă, în cazul în care este obligată la plata cheltuielilor de judecată, este de asemenea obligată la plata către acest avocat a unor onorarii al căror cuantum este stabilit de această legislație.

19 Pentru a răspunde la întrebarea astfel reformulată, trebuie amintit că, în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, este supusă TVA-ului prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

20 În această privință, articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA prevede că „persoană impozabilă" înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară o activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective. În plus, conform articolului 24 alineatul (1) din această directivă, „prestare de servicii" înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.

21 În speță, astfel cum a arătat în esență doamna avocată generală la punctele 33 și 34 din concluzii, avocatul lui T.P.T., care este înregistrat în conformitate cu Legea bulgară privind taxa pe valoarea adăugată, trebuie considerat o persoană impozabilă, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, fără a fi relevant, în acest context, faptul că onorariile avocațiale i-au fost acordate pentru o persoană căreia i-a furnizat gratuit asistență juridică și care a obținut câștig de cauză.

22 În plus, este necesar să se arate că reprezentarea în justiție a unui client de către un avocat constituie o prestare de servicii în sensul articolului 24 alineatul (1) din Directiva TVA.

23 În ceea ce privește aspectul dacă o prestație precum cea în discuție în litigiul principal constituie o prestare de servicii efectuată „cu titlu oneros”, există o jurisprudență constantă potrivit căreia calificarea unei prestări de servicii drept operațiune „cu titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA presupune numai existența unei legături directe între această prestare și o contrapartidă primită în mod real de persoana impozabilă. O asemenea legătură directă este stabilită atunci când între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, retribuția primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului [Hotărârea din 21 decembrie 2023, Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (TVA – Membru al unui consiliu de administrație), C-288/22, EU:C:2023:1024, punctul 33, precum și jurisprudența citată].

24 În schimb, legătura directă dintre prestație și contrapartidă este ruptă atunci când retribuția este acordată într-un mod pur gratuit și aleatoriu, astfel încât cuantumul său este practic imposibil de determinat sau atunci când cuantumul său este dificil de cuantificat sau incert în raport cu împrejurările în care are loc determinarea sa [Hotărârea din 21 decembrie 2023, Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (TVA – Membru al unui consiliu de administrație), C-288/22, EU:C:2023:1024, punctul 36, precum și jurisprudența citată].

25 În speță, pe de o parte, reiese din decizia de trimitere că între T.P.T. și avocatul său există un contract care are ca obiect furnizarea unei asistențe juridice gratuite, conform articolului 38 alineatul (1) punctul 2 din ZA. Pe de altă parte, din moment ce T.P.T. a obținut câștig de cauză în procedura judiciară în cauză, partea adversă a fost obligată, în conformitate cu articolul 38 alineatul (2) din ZA, să îi plătească acestui avocat onorarii avocațiale al căror cuantum a fost stabilit potrivit indicațiilor prevăzute de lege, prin raportare la cuantumurile minime ale onorariilor avocațiale.

26 În consecință, existența unei legături directe între asistența judiciară acordată de avocatul lui T.P.T. și onorariile avocațiale care i-au fost plătite se materializează atât printr-un contract, cât și prin lege.

27 În acest context, este lipsit de relevanță faptul că onorariile avocațiale nu sunt obținute de la partea căreia i-a fost acordată asistența juridică, ci de la partea adversă și, prin urmare, de la un terț. Astfel, pentru a se putea considera că o prestare de servicii este efectuată „cu titlu oneros” în sensul Directivei TVA, nu este necesar ca contrapartida prestării respective să fie obținută direct de la destinatarul acesteia [Hotărârea din 21 decembrie 2023, Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (TVA – Membru al unui consiliu de administrație), C-288/22, EU:C:2023:1024, punctul 40, precum și jurisprudența citată].

28 În plus, considerația formulată la punctul 26 din prezenta hotărâre nu este repusă în discuție de incertitudinea privind plata onorariilor avocațiale ca urmare a lipsei garanției în ceea ce privește succesul procedurii judiciare și, în consecință, în ceea ce privește obligarea părții adverse la plata acestor onorarii.

29 Astfel, deși este adevărat că din jurisprudența Curții și mai precis din Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 19), și din Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 29), reiese că caracterul incert al însești existențe unei

retribuții este de natură să rupă legătura directă dintre serviciul furnizat beneficiarului și plata eventual primită, nu este mai puțin adevărat că situația în discuție în litigiul principal și situațiile aflate la originea cauzelor în care s-au pronunțat acele hotărâri nu sunt comparabile.

30 Astfel, Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), privea un muzician stradal care primea bani de la trecători. În această privință, Curtea a considerat, la punctele 16 și 17 din acea hotărâre, că aceste venituri nu constituiau contrapartida unui serviciu prestat trecătorilor din moment ce, pe de o parte, nu exista niciun contract între părți, trecătorii făcând în mod voluntar o donație a cărei valoare o stabileau după bunul plac, și, pe de altă parte, nu exista nicio legătură necesară între prestația muzicală și plățile determinate de aceasta.

31 Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), privea, la rândul său, printre altele aspectul dacă punerea la dispoziția organizatorului unei curse hipice a unui cal de către o persoană impozabilă în scopul participării acestui cal la cursa respectivă constituia o prestare de servicii cu titlu oneros.

32 În această privință, Curtea a statuat, la punctele 35 și 37 din acea hotărâre, că, în principiu, o astfel de punere la dispoziție nu poate avea drept contraprestație efectivă serviciul furnizat de organizatorul cursei constând în permisiunea acordată proprietarului de a-și înscrie calul în cursă din moment ce acest serviciu este remunerat prin plata de către proprietarul calului a taxelor de înscriere și de participare ce reflectă contravaloarea efectivă a participării calului la cursă, iar orice eventual beneficiu pe care proprietarul calului l-ar putea obține din această participare datorită creșterii valorii calului sau datorită publicității pe care i-o oferă această participare este greu de cuantificat și incert. În plus, nici premiul eventual câștigat ca urmare a locului ocupat de cal la încheierea cursei nu poate constitui contraprestația efectivă a punerii la dispoziție a calului, întrucât nu această punere de către proprietarul calului la dispoziția organizatorului cursei hipice este cea care determină, în sine, acordarea unui premiu în bani, ci obținerea unui anumit rezultat la finalul cursei.

33 Or, deși, în cauza principală, plata onorariilor avocatului este supusă unui risc în funcție de rezultatul procesului, acestea reprezintă, în schimb, contraprestația efectivă a prestației care constă în reprezentarea în justiție a clientului.

34 În măsura în care instanța de trimitere se referă, pe de altă parte, la articolul 26 alineatul (1) litera (b), la articolul 28 și la articolul 75 din Directiva TVA, este suficient să se arate că niciuna dintre aceste dispoziții nu se aplică unei prestații precum cea în cauză.

35 Ținând seama de ansamblul considerațiilor care precedă, se impune ca la întrebările adresate să se răspundă că articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că constituie o prestare de servicii cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții, reprezentarea în justiție a unei părți de către un avocat în condițiile în care această prestație este furnizată gratuit, dar în care legislația statului membru în cauză prevede că partea adversă, în cazul în care este obligată la plata cheltuielilor de judecată, este de asemenea obligată la plata către acest avocat a unor onorarii al căror cuantum este stabilit de această legislație

Cu privire la cheltuielile de judecată

36 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretat în sensul că

constituie o prestare de servicii cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții, reprezentarea în justiție a unei părți de către un avocat în condițiile în care această prestație este furnizată gratuit, dar în care legislația statului membru în cauză prevede că partea adversă, în cazul în care este obligată la plata cheltuielilor de judecată, este de asemenea obligată la plata către acest avocat a unor onorarii al căror cuantum este stabilit de această legislație.

Semnături