Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 23. októbra 2025*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Transakcie podliehajúce DPH – Článok 2 ods. 1 písm. c) – Poskytovanie služieb za protihodnotu – Článok 9 ods. 1 – Zdaniteľná osoba – Bezplatné poskytnutie právnych služieb advokátom účastníkovi súdneho konania – Úhrada odmeny advokáta protistranou, ktorá nemala v spore úspech“

Vo veci C-744/23 [Zlakov] [i],

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Sofijski rajonen săd (Okresný súd Sofia, Bulharsko) z 29. novembra 2023 a doručený Súdnemu dvoru 1. decembra 2023, ktorý súvisí s konaním:

T.P.T.

proti

„Financial Bulgaria“ EOOD,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory F. Biltgen, podpredseda Súdneho dvora T. von Danwitz, vykonávajúci funkciu sudcu prvej komory, sudcovia I. Ziemele, A. Kumin (spravodajca), a S. Gervasoni,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– „Financial Bulgaria“ EOOD, v zastúpení: P. Damianov a M. Kožucharova,

– poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,

– Európska komisia, v zastúpení: M. Herold a G. Koleva, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: bulharčina.

[i] Názov tejto veci je fiktívny. Nezodpovedá skutočnému menu ani názvu žiadneho z účastníkov konania.

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní z 8. mája 2025,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1 písm. c), článku 24 ods. 1, článku 26 ods. 1 písm. b) a článkov 28 a 75 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1; ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi T.P.T. a spoločnosťou „Financial Bulgaria“ EOOD vo veci návrhu, ktorý podal advokát T.P.T. a ktorým sa domáhal, aby mu uvedená spoločnosť zaplatila okrem odmeny aj daň z pridanej hodnoty (DPH) vypočítanú z tejto odmeny.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH stanovuje, že „poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“, podlieha DPH.

4 Článok 9 ods. 1 prvý pododsek tejto smernice stanovuje:

„‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.“

5 Článok 24 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„‚Poskytovaním služieb‘ je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.“

6 Článok 26 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Za poskytovanie služieb za protihodnotu sa považujú tieto transakcie:

…

b) poskytovanie služieb, ktoré bezodplatne uskutočňuje zdaniteľná osoba na svoju osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania.“

7 Podľa článku 28 smernice o DPH:

„Ak sa zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, podieľa na poskytovaní služieb, predpokladá sa, že sama uvedené služby prijala aj poskytla.“

8 Článok 75 tejto smernice znie takto:

„Ak v prípade poskytovania služieb v zmysle článku 26 je tovar, ktorý je súčasťou majetku podniku, použitý na súkromné účely, alebo sú služby poskytované bezodplatne, základ dane tvorí výška nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou v súvislosti s poskytovaním týchto služieb.“

Bulharské právo

9 Zakon za advokaturata (zákon o advokácii), v znení účinnom v čase skutkových okolností vo veci samej (ďalej len „ZA“), v článku 38 stanovuje:

„1. Advokát alebo advokát členského štátu Európskej únie smie právnu pomoc a právne služby poskytnúť bezodplatne…:

…

(2) osobám, ktoré majú ekonomické ťažkosti;

…

2. Ak bola v prípadoch uvedených v odseku 1 druhému účastníkovi konania uložená povinnosť nahradiť trovy konania, advokát alebo advokát členského štátu Európskej únie má nárok na odmenu advokáta. Súd určí odmenu minimálne vo výške upravenej nariadením podľa článku 36 ods. 2 a druhému účastníkovi konania uloží povinnosť ju zaplatiť.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

10 T.P.T. podal občianskoprávnu žalobu proti spoločnosti Financial Bulgaria, ktorou sa domáhal určenia neplatnosti zmluvy o ručení uzavretej medzi nimi v rámci spotrebiteľského úveru. Na tento účel sa T.P.T. nechal zastupovať v súdnom konaní advokátom konajúcim v rámci advokátskej spoločnosti s jediným spoločníkom na základe zmluvy, ktorú s ním uzavrel. Táto právna pomoc mu bola poskytnutá bezplatne v súlade s článkom 38 ods. 1 bodom 2 ZA.

11 Keďže T.P.T. mal vo veci úspech, Sofijski rajonen săd (Okresný súd Sofia, Bulharsko), ktorý je predkladajúcim vnútroštátnym súdom, rozhodnutím z 3. augusta 2023 uložil spoločnosti Financial Bulgaria povinnosť zaplatiť advokátovi T.P.T. sumu 400 bulharských levov (BGN) v súlade s článkom 38 ods. 2 ZA, avšak bez zahrnutia DPH.

12 Dňa 13. októbra 2023 advokát T.P.T. podal na predkladajúci vnútroštátny súd návrh na zmenu rozhodnutia z 3. augusta 2023 s cieľom priznať mu okrem jeho odmeny aj zaplatenie DPH vypočítanej zo sumy 400 BGN, ktorá predstavuje 80 BGN.

13 Spoločnosť Financial Bulgaria nesúhlasila s týmto návrhom, pričom tvrdila, že nebolo potrebné priznať zaplatenie DPH z odmeny advokáta, pretože právna pomoc bola T.P.T. poskytnutá bezplatne.

14 Predkladajúci vnútroštátny súd uvádza, že advokát T.P.T. je zaregistrovaný v súlade s bulharským zákonom o dani z pridanej hodnoty a že ak tento advokát poskytuje svoje služby na základe zmluvy stanovujúcej odmenu, ktorú má zaplatiť jeho klient, odmena advokáta by preto mala podliehať DPH.

15 Podľa uvedeného súdu je potrebné objasniť, či to isté platí v prípade, ak sa zastupovanie klienta na súde jeho advokátom poskytuje bezplatne a príslušný súd uloží protistrane, ktorá nemala vo veci úspech, povinnosť zaplatiť priamo tomuto advokátovi ekvivalent toho, čo by tento advokát získal, ak by sa táto služba poskytla za odmenu. Predkladajúci vnútroštátny súd sa konkrétne pýta, či sa za takýchto okolností musí advokát považovať za zdaniteľnú osobu a či poskytnutie právnej pomoci predstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu, alebo dokonca či bezplatné poskytovanie služieb treba považovať za poskytovanie služieb za protihodnotu.

16 Za týchto podmienok Sofijski rajonen săd (Okresný súd Sofia) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa pojem ‚poskytovanie služieb‘ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. [c)], článku 24 ods. 1, článku 26 ods. 1 písm. b) a článku 28 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že zahŕňa:
   (1) poskytovanie bezodplatných právnych služieb advokátom (*pro bono*) účastníkovi konania v súdnom konaní[,]
   (2) poskytovanie bezodplatných právnych služieb advokátom (*pro bono*) účastníkovi konania, ktorý mal vo veci úspech, pričom advokátovi je súdnou cestou priznaná odmena, ktorú by dostal, ak by odmena bola dohodnutá v rámci zmluvy o právnej pomoci?

2. Má sa pojem ‚[bezodplatné] poskytovanie služieb‘ v zmysle článku 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že predstavuje:
   (1) poskytovanie bezodplatných právnych služieb advokátom (*pro bono*) účastníkovi konania v súdnom konaní[,]
   (2) poskytovanie bezodplatných právnych služieb advokátom (*pro bono*) účastníkovi konania, ktorý mal vo veci úspech, pričom advokátovi je súdnou cestou priznaná odmena, ktorú by dostal, ak by odmena bola dohodnutá v rámci zmluvy o právnej pomoci [?]

3. Má sa pojem ‚[poskytovanie] služieb za protihodnotu‘ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. [c)], článku 24 ods. 1 a článku 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že zahŕňa poskytovanie bezodplatnej služby advokátom (*pro bono*) účastníkovi konania, ktorý mal vo veci úspech, pričom advokátovi sa súdnou cestou prizná odmena, ktorú by dostal, ak by odmena bola dohodnutá v rámci zmluvy o právnej pomoci?

4. Má sa pojem ‚zdaniteľná osoba‘ v zmysle článku 28 a článku 75 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že sa ním rozumie:
   (1) advokát (advokátska spoločnosť s jediným spoločníkom), ktorý účastníkovi konania v súdnom konaní poskytol bezodplatné právne služby (*pro bono*)[,]
   (2) advokát (advokátska spoločnosť s jediným spoločníkom), ktorý poskytol bezodplatné právne služby (*pro bono*) účastníkovi konania, ktorý mal vo veci úspech, pričom advokátovi (advokátskej spoločnosti s jediným spoločníkom) bola súdnou cestou priznaná odmena, ktorú by dostal, ak by odmena bola dohodnutá v zmluve o právnej ochrane a pomoci v právnych veciach [?]“

O prejudiciálnych otázkach

17 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora v rámci spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom zakotvenej v článku 267 ZFEÚ prislúcha Súdnemu dvoru poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, ktorá mu umožní rozhodnúť o spore, ktorý prejednáva. Z tohto hľadiska je Súdny dvor povinný v prípade potreby preformulovať otázky, ktoré mu boli položené. V tejto súvislosti mu prináleží, aby zo všetkých informácií, ktoré poskytol vnútroštátny súd, a najmä z odôvodnenia rozhodnutia vnútroštátneho súdu, vybral tie ustanovenia práva Únie, ktoré si so zreteľom na predmet sporu vyžadujú výklad [pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. decembra 1984, Haug-Adrion, 251/83, EU:C:1984:397, bod 9, a z 30. apríla 2024, M. N. (EncroChat), C-670/22, EU:C:2024:372, bod 78].

18 V prejednávanej veci treba vzhľadom na skutkový rámec uvedený v návrhu na začatie prejudiciálneho konania chápať položené otázky tak, že sa nimi žiada, aby Súdny dvor, aby určil, či sa majú ustanovenia článku 2 ods. 1 písm. c), článku 24 ods. 1, článku 26 ods. 1 písm. b), článku 28 a článku 75 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb za protihodnotu alebo bezplatné poskytovanie služieb predstavujú v prípade zastupovania účastníka konania advokátom na súde poskytovanie služieb za protihodnotu, za okolností, keď je táto služba poskytovaná bezodplatne, ale právna úprava dotknutého členského štátu stanovuje, že protistrana v prípade, že je povinná nahradiť trovy konania, je tiež povinná zaplatiť tomuto advokátovi odmenu, ktorej výšku upravuje táto právna úprava.

19 Na účely odpovede na takto preformulovanú otázku treba pripomenúť, že podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, podlieha DPH poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

20 V tejto súvislosti článok 9 ods. 1 prvý pododsek smernice o DPH stanovuje, že za „zdaniteľnú osobu“ sa považuje každá osoba, ktorá nezávisle vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. Okrem toho podľa článku 24 ods. 1 tejto smernice sa za „poskytovanie služieb“ považuje každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.

21 V prejednávanej veci, ako v podstate uviedla generálna advokátka v bodoch 33 a 34 svojich návrhov, sa musí advokát T.P.T., ktorý je zaregistrovaný v súlade s bulharským zákonom o dani z pridanej hodnoty, považovať za zdaniteľnú osobu v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH, pričom v tejto súvislosti nie je relevantná skutočnosť, že odmena advokáta mu bola poskytnutá za osobu, ktorej bezplatne poskytol právnu pomoc a ktorá mala vo veci úspech.

22 Okrem toho treba uviesť, že zastupovanie klienta advokátom v súdnom konaní predstavuje poskytovanie služieb v zmysle článku 24 ods. 1 smernice o DPH.

23 Pokiaľ ide o otázku, či služba, o akú ide vo veci samej, predstavuje poskytovanie služieb „za protihodnotu“, z ustálenej judikatúry vyplýva, že kvalifikácia poskytovania služieb ako transakcie „za protihodnotu“ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH predpokladá len existenciu priamej súvislosti medzi týmto poskytovaním a protihodnotou, ktorú zdaniteľná osoba skutočne získala. Takáto priama súvislosť je preukázaná vtedy, ak medzi poskytovateľom služieb a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi [pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. decembra 2023, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA (DPH – Člen predstavenstva), C-288/22, EU:C:2023:1024, bod 33, ako aj citovanú judikatúru].

24 Naopak, priama súvislosť medzi plnením a protihodnotou je prerušená, ak sa odmena poskytuje čisto dobrovoľne a náhodne, takže jej výšku je prakticky nemožné určiť, alebo ak je jej výška ťažko kvantifikovateľná alebo neistá vzhľadom na okolnosti súvisiace s jej určením [rozsudok z 21. decembra 2023, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (DPH – Člen predstavenstva), C-288/22, EU:C:2023:1024, bod 36, ako aj citovaná judikatúra)].

25 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania na jednej strane vyplýva, že medzi T.P.T. a jeho advokátom existuje zmluva o poskytnutí bezplatnej právnej pomoci v súlade s článkom 38 ods. 1 bodom 2 ZA. Na druhej strane vzhľadom na to, že T.P.T. mal úspech v dotknutom súdnom konaní, bola protistrane v súlade s článkom 38 ods. 2 ZA uložená povinnosť zaplatiť tomuto advokátovi odmenu advokáta, ktorej výška bola stanovená podľa zákonom stanovených údajov s odkazom na minimálnu výšku odmeny advokáta.

26 V dôsledku toho je existencia priamej súvislosti medzi právnou pomocou poskytnutou advokátom T.P.T. a odmenou advokáta, ktorá mu bola vyplatená, vyjadrená tak zmluvou, ako aj zákonom.

27 V tejto súvislosti je irelevantná skutočnosť, že odmena advokáta nie je získaná od účastníka konania, ktorému bola poskytnutá právna pomoc, ale od protistrany, a teda od tretej osoby. Na to, aby sa poskytovanie služieb mohlo považovať za uskutočnené „za protihodnotu" v zmysle smernice o DPH, totiž nie je nevyhnutné, aby protihodnota za toto plnenie bola získaná priamo od jej príjemcu [rozsudok z 21. decembra 2023, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (DPH – Člen predstavenstva), C-288/22, EU:C:2023:1024, bod 40, ako aj citovaná judikatúra)].

28 Okrem toho úvaha uvedená v bode 26 tohto rozsudku nie je spochybnená neistotou týkajúcou sa zaplatenia odmeny advokáta z dôvodu neexistencie záruky, pokiaľ ide o úspech súdneho konania, a v dôsledku toho, pokiaľ ide o uloženie povinnosti protistrane zaplatiť túto odmeny.

29 Hoci je pravda, že z judikatúry Súdneho dvora, a konkrétne z rozsudkov z 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 19), a z 10. novembra 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, bod 29), vyplýva, že neistá povaha samotnej existencie odmeny môže prerušiť priamu súvislosť medzi službou poskytnutou príjemcovi a prípadne prijatou odmenou, nič to nemení na tom, že situácia, o ktorú ide vo veci samej, a situácie, ktoré viedli k vydaniu týchto rozsudkov, nie sú porovnateľné.

30 Rozsudok z 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), sa tak týkal hudobníka, ktorý vystupoval na verejnej komunikácii a ktorý prijímal milodary okoloidúcich. V tejto súvislosti sa Súdny dvor v bodoch 16 a 17 tohto rozsudku domnieval, že tieto príjmy nepredstavovali protihodnotu za službu poskytnutú okoloidúcim, keďže na jednej strane neexistovala žiadna dohoda medzi zmluvnými stranami, okoloidúci dobrovoľne platili milodary, ktorých výšku si určili podľa vlastného uváženia, a jednak neexistovala nevyhnutná súvislosť medzi hudobným vystúpením a platbami, ktoré z neho vyplývali.

31 Rozsudok z 10. novembra 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), sa týkal okrem iného otázky, či poskytnutie koňa zdaniteľnou osobou usporiadateľovi konských dostihov na účely účasti tohto koňa na dostihoch predstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu.

32 V tejto súvislosti Súdny dvor v bodoch 35 a 37 tohto rozsudku rozhodol, že skutočnou protihodnotou za toto poskytnutie koňa v zásade nemôže byť služba poskytnutá usporiadateľom dostihov spočívajúca v tom, že je tomuto majiteľovi umožnená účasť jeho koňa na dostihoch,

keďže za túto službu platí majiteľ koňa platbu v podobe poplatku za prihlásenie a štartovného, ktoré sú skutočnou protihodnotou za účasť na dostihoch, a že prípadný prospech majiteľa koňa získaný z tejto účasti vďaka zvýšenej hodnote koňa alebo z reklamy, ktorú táto účasť prináša, je ťažko kvalifikovateľný a neistý. Okrem toho ani cena, ktorú prípadne získa za konečné umiestnenie koňa v dostihoch, nemôže byť skutočnou protihodnotou za poskytnutie koňa, pretože táto cena sa nevypláca za samotné poskytnutie koňa jeho majiteľom usporiadateľovi dostihov, ale za dosiahnutie určitého výsledku na dostihoch.

33 Hoci vo veci samej zaplatenie odmeny advokáta závisí na neistom výsledku konania, táto odmena naopak predstavuje skutočnú protihodnotu za plnenie spočívajúce v zastupovaní klienta na súde.

34 Pokiaľ predkladajúci vnútroštátny súd okrem iného odkazuje na článok 26 ods. 1 písm. b), článok 28 a článok 75 smernice o DPH, stačí uviesť, že žiadne z týchto ustanovení sa neuplatňuje na plnenie, o aké ide v prejednávanej veci.

35 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že zastupovanie účastníka konania na súde advokátom za okolností, keď sa táto služba poskytuje bezodplatne, ale právna úprava dotknutého členského štátu stanovuje, že protistrana v prípade, že jej je uložená povinnosť nahradiť trovy konania, je povinná zaplatiť tomuto advokátovi aj odmenu, ktorej výšku upravuje táto právna úprava, predstavuje poskytnutie služby za protihodnotu v zmysle tohto ustanovenia.

O trovách

36 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

sa má vykladať v tom zmysle, že:

že zastupovanie účastníka konania na súde advokátom za okolností, keď sa táto služba poskytuje bezodplatne, ale právna úprava dotknutého členského štátu stanovuje, že protistrana v prípade, že jej je uložená povinnosť nahradiť trovy konania, je povinná zaplatiť tomuto advokátovi aj odmenu, ktorej výšku upravuje táto právna úprava, predstavuje poskytnutie služby za protihodnotu v zmysle tohto ustanovenia.

Podpisy