Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 23. oktobra 2025 *

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Transakcije, ki so predmet DDV – Člen 2(1)(c) – Opravljanje storitev za plačilo – Člen 9(1) – Davčni zavezanec – Brezplačna pravna pomoč, ki jo odvetnik zagotovi stranki v sodnem postopku – Plačilo nagrade tega odvetnika s strani poražene nasprotne stranke“

V zadevi C-744/23, [Zlakov] [i],

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Sofiyski rayonen sad (okrožno sodišče v Sofiji, Bolgarija) z odločbo z dne 29. novembra 2023, ki je na Sodišče prispela 1. decembra 2023, v postopku

T. P. T.

proti

„Financial Bulgaria“ EOOD,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi F. Biltgen, predsednik senata, T. von Danwitz, podpredsednik Sodišča v funkciji sodnika prvega senata, I. Ziemele, sodnica, A. Kumin (poročevalec) in S. Gervasoni, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za „Financial Bulgaria“ EOOD P. Damyanov in M. Kozhuharova,

– za poljsko vlado B. Majczyna, agent,

– za Evropsko komisijo M. Herold in G. Koleva, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 8. maja 2025

* Jezik postopka: bolgarščina.

[i] Ime te zadeve je izmišljeno. Ne ustreza resničnemu imenu nobene od strank v postopku.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2(1)(c), člena 24(1), člena 26(1)(b), člena 28 in člena 75 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med T. P. T. in družbo „Financial Bulgaria“ EOOD v zvezi s predlogom odvetnika T. P. T., naj mu družba Financial Bulgaria poleg nagrade plača davek na dodano vrednost (DDV), izračunan od zneska te nagrade.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1)(c) Direktive o DDV določa, da so predmet DDV „storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

4 Člen 9(1), prvi pododstavek, te direktive določa:

„‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.“

5 Člen 24(1) navedene direktive določa:

„‚Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.“

6 Člen 26(1) iste direktive določa:

„Vsaka od naslednjih transakcij se šteje za opravljanje storitev za plačilo:

[…]

(b) opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.“

7 Člen 28 Direktive o DDV določa:

„Kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.“

8 Člen 75 te direktive določa:

„Pri opravljanju storitev iz člena 26, ki vključujejo uporabo blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo in pri storitvah, ki se opravijo brezplačno, davčno osnovo sestavljajo celotni stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve.“

Bolgarsko pravo

9 Zakon za advokaturata (zakon o odvetništvu), kakor je veljal v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: ZA), v členu 38 določa:

„1. Odvetnik ali odvetnik iz države članice Evropske unije lahko zagotovi brezplačno pravno pomoč in podporo […]:

[…]

(2) osebam v finančnih težavah;

[…]

2. Če je bilo v primerih iz odstavka 1 nasprotni stranki naloženo plačilo stroškov, je odvetnik ali odvetnik iz države članice […] [U]nije upravičen do odvetniške nagrade. Sodišče določi nagrado najmanj v višini, določeni z uredbo iz člena 36(2) [ZA], in nasprotni stranki naloži njeno plačilo.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

10 T. P. T. je proti družbi Financial Bulgaria vložil civilno tožbo, s katero je predlagal, naj se ugotovi, da je poroštvena pogodba, sklenjena med njima v okviru potrošniškega kredita, nična. V ta namen je T. P. T. pred sodiščem zastopal odvetnik, ki je deloval v okviru enoosebne odvetniške družbe na podlagi pogodbe, sklenjene z njim. Ta pravna pomoč mu je bila v skladu s členom 38(1), točka 2, ZA zagotovljena brezplačno.

11 Ker je T. P. T. uspel, je Sofiyski rayonen sad (okrožno sodišče v Sofiji, Bolgarija), ki je predložitveno sodišče, z odločbo z dne 3. avgusta 2023 družbi Financial Bulgaria naložilo, naj odvetniku T. P. T. v skladu s členom 38(2) ZA plača 400 bolgarskih levov (BGN), vendar ni vključilo DDV.

12 Odvetnik T. P. T. je 13. oktobra 2023 pri predložitvenem sodišču vložil predlog za spremembo odločbe z dne 3. avgusta 2023, da bi se mu poleg njegove nagrade prisodil še DDV, izračunan od zneska 400 BGN, ki znaša 80 BGN.

13 Družba Financial Bulgaria je temu predlogu nasprotovala in trdila, da ni treba prisoditi DDV od odvetniške nagrade, ker je bila pravna pomoč T. P. T. zagotovljena brezplačno.

14 Predložitveno sodišče navaja, da je odvetnik T. P. T. registriran v skladu z bolgarskim zakonom o davku na dodano vrednost in da če ta odvetnik svoje storitve opravlja na podlagi pogodbe, v kateri je določeno plačilo, ki ga mora plačati njegova stranka, bi morala biti odvetniška nagrada obdavčena z DDV.

15 Po mnenju tega sodišča bi bilo treba pojasniti, ali velja enako, kadar odvetnik stranko pred sodiščem zastopa brezplačno in kadar pristojno sodišče nasprotni stranki, ki je pravdo izgubila, naloži, naj neposredno temu odvetniku plača protivrednost, ki bi jo ta dobil, če bi bila ta storitev opravljena za nagrado. Predložitveno sodišče se zlasti sprašuje, ali je treba v takih okoliščinah odvetnika šteti za davčnega zavezanca in ali zagotavljanje pravne pomoči pomeni opravljanje storitev za plačilo oziroma brezplačno opravljanje storitev, ki ga je treba obravnavati kot opravljanje storitev za plačilo.

16 V teh okoliščinah je Sofiyski Rayonen sad (okrožno sodišče v Sofiji) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba pojem ‚storitve' v smislu člena 2(1)[(c)], člena 24(1), člena 26(1)(b) in člena 28 Direktive o DDV razlagati tako, da zajemajo naslednje:
(1) brezplačno (*pro bono*) opravljanje pravnih storitev s strani odvetnika stranke v sodnem postopku[;]
(2) odvetnik (enoosebna odvetniška družba), ki je opravil brezplačne (*pro bono*) pravne storitve za stranko, ki je v postopku uspela, pri čemer je odvetniku (enoosebni odvetniški družbi) sodišče prisodilo nagrado, ki bi jo prejel, če bi bila nagrada dogovorjena v pogodbi o pravnem varstvu in pomoči v pravnih zadevah?

2. Ali je treba pojem ‚opravljanje storitev, ki jih […] opravi brezplačno' v smislu člena 26(1)(b) Direktive o DDV razlagati tako, da pomeni naslednje:
(1) brezplačno (*pro bono*) opravljanje pravnih storitev s strani odvetnika stranke v sodnem postopku[;]
(2) odvetnik (enoosebna odvetniška družba), ki je opravil brezplačne (*pro bono*) pravne storitve za stranko, ki je v postopku uspela, pri čemer je odvetniku (enoosebni odvetniški družbi) sodišče prisodilo nagrado, ki bi jo prejel, če bi bila nagrada dogovorjena v pogodbi o pravnem varstvu in pomoči v pravnih zadevah?

3. Ali je treba pojem ‚opravljanje storitev za plačilo' v smislu člena 2(1)[(c)], člena 24(1) in člena 26(1)(b) Direktive o DDV razlagati tako, da pomeni brezplačno (*pro bono*) opravljanje pravne storitve s strani odvetnika za stranko, ki je zmagala v pravdi, pri čemer se odvetniku prisodi nagrada, ki bi jo prejel, če bi bila nagrada dogovorjena s pogodbo o pravnem varstvu in pomoči v pravnih zadevah[?]

4. Ali je treba člena 28 in 75 Direktive o DDV razlagati tako, da se pod pojem ‚davčni zavezanec' šteje:
(1) odvetnik (enoosebna odvetniška družba), ki je za stranko v sodnem postopku brezplačno (*pro bono*) opravil pravne storitve[;]
(2) odvetnik (enoosebna odvetniška družba), ki je opravil brezplačne (*pro bono*) pravne storitve za stranko, ki je v postopku uspela, pri čemer je odvetniku (enoosebni odvetniški družbi) sodišče prisodilo nagrado, ki bi jo prejel, če bi bila nagrada dogovorjena v pogodbi o pravnem varstvu in pomoči v pravnih zadevah?"

Vprašanja za predhodno odločanje

17 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je v okviru sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, uvedenega s členom 267 PDEU, naloga Sodišča dati nacionalnemu sodišču koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča. V ta namen sme Sodišče po potrebi preoblikovati vprašanja, ki so mu bila predložena. V zvezi s tem mora iz vseh elementov, ki jih je predložilo nacionalno sodišče, in zlasti iz obrazložitve predložitvene odločbe, razbrati elemente prava Unije, ki jih je treba razložiti ob upoštevanju predmeta spora (glej v tem smislu sodbi z dne 13. decembra 1984, Haug-Adrion, 251/83, EU:C:1984:397, točka 9, in z dne 30. aprila 2024, M. N. (EncroChat), C-670/22, EU:C:2024:372, točka 78).

18 V obravnavanem primeru je treba ob upoštevanju dejanskega okvira, kot je predstavljen v predložitveni odločbi, postavljena vprašanja razumeti tako, da se z njimi Sodišče poziva, naj ugotovi, ali je treba določbe člena 2(1)(c), člena 24(1), člena 26(1)(b), člena 28 in člena 75 Direktive o DDV razlagati tako, da zastopanje stranke pred sodiščem s strani odvetnika pomeni opravljanje storitev za plačilo ali brezplačno opravljanje storitev, ki ga je treba obravnavati kot opravljanje storitev za plačilo, v okoliščinah, v katerih se ta storitev opravlja brezplačno, vendar zakonodaja zadevne države članice določa, da se nasprotni stranki, če se ji naloži plačilo stroškov, naloži tudi, naj temu odvetniku plača nagrado, katere višino določa ta zakonodaja.

19 Za odgovor na tako preoblikovano vprašanje je treba opozoriti, da so v skladu s členom 2(1)(c) Direktive o DDV predmet DDV storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

20 V zvezi s tem člen 9(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV določa, da je „davčni zavezanec“ vsaka oseba, ki neodvisno opravlja ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat navedene dejavnosti. Poleg tega v skladu s členom 24(1) te direktive „opravljanje storitev“ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.

21 V obravnavanem primeru je treba, kot je generalna pravobranilka v bistvu navedla v točkah 33 in 34 sklepnih predlogov, odvetnika T. P. T., ki je registriran v skladu z bolgarskim zakonom o davku na dodano vrednost, šteti za davčnega zavezanca v smislu člena 9(1) Direktive o DDV, ne da bi bilo v tem okviru upoštevno dejstvo, da mu je bila odvetniška nagrada dodeljena za osebo, ki ji je brezplačno zagotovil pravno pomoč in ki je v postopku uspela.

22 Poleg tega je treba navesti, da zastopanje stranke po odvetniku pomeni opravljanje storitev v smislu člena 24(1) Direktive o DDV.

23 V zvezi z vprašanjem, ali storitev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, pomeni opravljanje storitev „za plačilo“, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se za opredelitev opravljanja storitev kot transakcije „za plačilo“ v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV zahteva le obstoj neposredne zveze med to storitvijo in plačilom, ki ga davčni zavezanec dejansko prejme. Taka neposredna zveza je podana, če med izvajalcem in prejemnikom obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (sodba z dne 21. decembra 2023, Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (DDV– Član upravnega odbora), C-288/22, EU:C:2023:1024, točka 33 in navedena sodna praksa).

24 Neposredna zveza med storitvijo in plačilom pa je prekinjena, če se plačilo dodeli povsem brezplačno in naključno, tako da njegovega zneska praktično ni mogoče določiti, ali kadar je njegov znesek glede na okoliščine, v katerih je bil določen, težko izmerljiv ali negotov (sodba z dne 21. decembra 2023, Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (DDV– Član upravnega odbora), C-288/22, EU:C:2023:1024, točka 36 in navedena sodna praksa).

25 V obravnavanem primeru je na eni strani iz predložitvene odločbe razvidno, da med T. P. T. in njegovim odvetnikom obstaja pogodba, katere predmet je zagotavljanje brezplačne pravne pomoči v skladu s členom 38(1), točka 2, ZA. Na drugi strani, ker je T. P. T. v zadevnem sodnem postopku uspel, je bilo nasprotni stranki v skladu s členom 38(2) ZA naloženo, naj temu odvetniku plača odvetniško nagrado, katere znesek je bil določen v skladu z zakonsko določenimi navodili glede na najnižje zneske odvetniške nagrade.

26 Zato se obstoj neposredne zveze med pravno pomočjo, ki jo zagotavlja odvetnik T. P. T., in odvetniško nagrado, ki mu je bila plačana, uresničuje tako s pogodbo kot z zakonom.

27 V tem okviru ni upoštevno dejstvo, da nagrade odvetnika ne prejme stranka, ki ji je bila zagotovljena pravna pomoč, ampak nasprotna stranka, torej tretja oseba. Za to, da bi bilo mogoče šteti, da se storitev opravlja „za plačilo“ v smislu Direktive o DDV, namreč ni nujno, da se protidajatev za to storitev prejme neposredno od prejemnika navedene storitve (sodba z dne 21. decembra 2023, Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (DDV– Član upravnega odbora), C-288/22, EU:C:2023:1024, točka 40 in navedena sodna praksa).

28 Poleg tega ugotovitve iz točke 26 te sodbe ne omaje negotovost v zvezi s plačilom odvetniške nagrade zaradi neobstoja jamstva glede uspeha sodnega postopka in posledično glede naložitve plačila te nagrade nasprotni stranki.

29 Čeprav je namreč res, da iz sodne prakse Sodišča, natančneje iz sodb z dne 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točka 19), in z dne 10. novembra 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, točka 29), izhaja, da lahko negotovost obstoja plačila prekine neposredno zvezo med storitvijo, opravljeno za prejemnika, in morebitnim prejetim plačilom, pa položaj iz postopka v glavni stvari in položaja, ki sta podlaga za zadevi, v katerih sta bili izdani ti sodbi, niso primerljivi.

30 Tako se je sodba z dne 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), nanašala na uličnega glasbenika, ki je od mimoidočih prejemal prostovoljna plačila. V zvezi s tem je Sodišče v točkah 16 in 17 te sodbe menilo, da ti prihodki niso plačilo za storitev, opravljeno za mimoidoče, ker, prvič, med strankami ni bilo nobenega sporazuma, saj so mimoidoči dajali prostovoljna plačila, katerih znesek so določili po lastni volji, in drugič, ker ni bilo nobene nujne zveze med glasbeno predstavo in opravljenimi plačili.

31 Sodba z dne 10. novembra 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), se je med drugim nanašala na vprašanje, ali to, da davčni zavezanec organizatorju konjske dirke da na voljo konja za sodelovanje tega konja na tej dirki, pomeni opravljanje storitev za plačilo.

32 V zvezi s tem je Sodišče v točkah 35 in 37 te sodbe razsodilo, da tako dajanje na voljo načeloma ne more biti dejansko plačilo za storitev, ki jo opravi organizator dirke in s katero se navedenemu lastniku omogoči, da njegov konj teče na dirki, ker je ta storitev plačana, ker lastnik konja plača vpisnino in pravico do sodelovanja, ki odražata dejansko protivrednost sodelovanja na dirki, in da je kakršna koli korist, ki bi jo lastnik konja lahko imel od tega deleža zaradi povečanja vrednosti konja ali publicitete, ki jo ima zaradi tega sodelovanja, težko določljiva in negotova. Poleg tega nagrada, ki je morebiti prejeta zaradi uvrstitve konja na dirki, prav tako ne more pomeniti dejanskega plačila za dajanje konja na voljo, saj plačilo nagrade ni posledica tega, da lastnik da konja na voljo organizatorju konjske dirke, ampak je posledica dosege določenega rezultata na dirki.

33 Čeprav je v postopku v glavni stvari plačilo odvetniške nagrade odvisno od tveganja glede na izid postopka, ta nagrada pomeni dejansko plačilo za storitev zastopanja stranke v sodnem postopku.

34 V delu, v katerem se predložitveno sodišče poleg tega sklicuje na člen 26(1)(b), člen 28 in člen 75 Direktive o DDV, zadostuje navesti, da se nobena od teh določb ne uporablja za storitev, kakršna je obravnavana.

35 Ob upoštevanju vseh zgornjih preudarkov je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 2(1)(c) Direktive o DDV razlagati tako, da zastopanje stranke pred sodiščem s strani odvetnika v okoliščinah, v katerih se ta storitev opravlja brezplačno, vendar zakonodaja zadevne države članice določa, da se nasprotni stranki, če se ji naloži plačilo stroškov, naloži tudi, naj temu odvetniku plača nagrado, katere višino določa ta zakonodaja, pomeni opravljanje storitev za plačilo v smislu te določbe.

Stroški

36 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 2(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

je treba razlagati tako, da

zastopanje stranke pred sodiščem s strani odvetnika v okoliščinah, v katerih se ta storitev opravlja brezplačno, vendar zakonodaja zadevne države članice določa, da se nasprotni stranki, če se ji naloži plačilo stroškov, naloži tudi, naj temu odvetniku plača nagrado, katere višino določa ta zakonodaja, pomeni opravljanje storitev za plačilo v smislu te določbe.

Podpisi