



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

2. října 2025*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 2 odst. 1 písm. c) – Poskytování služeb za úplatu – Článek 24 odst. 1 – Poskytování služeb – Článek 26 odst. 1 písm. b) – Bezúplatné poskytnutí služby považované za poskytnutí služby za úplatu – Vymáhání pohledávky – Vymáhání pohledávky ve prospěch jiné osoby“

Ve věci C-535/24,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Správního soudu ve Velikom Tarnově (Administrativen sad Veliko Tarnovo, Bulharsko) ze dne 22. července 2024, došlým Soudnímu dvoru dne 6. srpna 2024, v řízení

„Svilosa“ AD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení: M. Gavalec, předseda senátu, Z. Csehi a F. Schalin (zpravodaj), soudci,

generální advokát: A. Rantos,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za „Svilosa“ AD: S. I. Iljeva a T. D. Tabakov, advokati,
- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo: B. Nikolov,
- za Evropskou komisi: M. Björkland a D. Drambozova, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: bulharština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 24 odst. 1 a čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností „Svilosa“ AD a ředitelem Ředitelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti sociálního zabezpečení“ ve Velikom Tarnově (Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo, Bulharsko) (dále jen „Direktor“) ve věci opravného daňového výměru týkajícího se daně z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH stanoví, že předmětem DPH je poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.
- 4 Článek 24 odst. 1 této směrnice stanoví:
„Poskytnutím služby“ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.“
- 5 Článek 26 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:
„Za poskytnutí služby za úplatu se považují tato plnění:
[...]
b) bezúplatné poskytnutí služby osobou povinnou k dani pro její soukromou potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání.“

Bulharské právo

ZDDS

- 6 Článek 8 zákona o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varchu dobavenata stojnost) (DV č. 97 ze dne 5. prosince 2017, dále jen „ZDDS“) stanoví, že „službou“ ve smyslu tohoto zákona je vše, co má hodnotu, ale nejedná se o zboží, peníze v oběhu ani cizí měnu, které se používají jako platební prostředek.

- 7 Podle čl. 9 odst. 1 ZDDS se za „poskytnutí služby“ považuje každé uskutečnění služby.
- 8 Článek 9 odst. 3 bod 2 ZDDS stanoví, že za poskytnutí služby za úplatu se považuje rovněž bezúplatné poskytnutí služby pro soukromou potřebu fyzické osoby povinné k dani, vlastníka, zaměstnance nebo pro jiné účely, než je samostatná ekonomická činnost osoby povinné k dani.

ZZD

- 9 Článek 60 odst. 1 zákona o závazkových a smluvních vztazích (Zakon za zadalženijata i dogovorite) (DV č. 275 ze dne 22. listopadu 1950, dále jen „ZZD“) stanoví, že každý, kdo obstará záležitost, o které ví, že se jedná o záležitost jiné osoby, aniž má k tomu pověření, je povinen ji obstarávat do doby, než ji může dotčená osoba sama převzít.
- 10 Článek 61 odst. 1 ZZD stanoví, že jestliže byla záležitost obstarána řádně a spravována v souladu s cizím zájmem, musí ten, jehož záležitost byla obstarána, splnit závazky, které byly jeho jménem sjednány, nahradit jednateli závazky, které na sebe vzal, a uhradit mu nezbytné a účelně vynaložené náklady s připočtením úroků ode dne, kdy tyto náklady vznikly.
- 11 Článek 61 odst. 2 ZZD uvádí, že jestliže byla záležitost obstarána i ve vlastním zájmu, odpovídá ten, jeho záležitost byla obstarána, pouze v rozsahu, v němž se obohatil.
- 12 Článek 134 odst. 1 ZZD stanoví, že věřitel může vykonávat majetková práva dlužníka, jestliže jeho nečinnost ohrožuje uspokojení nároku věřitele, ledaže se jedná o taková práva, jejichž výkon závisí pouze na osobním rozhodnutí dlužníka.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 13 Svilosa je obchodní společnost se sídlem v Bulharsku, která vykonává především holdingovou činnost. Dne 15. prosince 2022 byla u této společnosti provedena daňová kontrola týkající se zejména zdaňovacích období DPH od 1. prosince 2016 do 31. prosince 2020¹. V průběhu této kontroly bylo zjištěno, že společnost Svilosa odečetla DPH na vstupu týkající se plnění, jejichž předmětem byly právní služby poskytnuté advokátními kanceláři usazenými ve Spojených státech.
- 14 Cílem těchto právních služeb bylo vymáhání částek zaplacených v rámci úvěru poskytnutého společností Svilosa nadaci „Mir za teb, mir za men“ (dále jen „nadace“) za účelem organizace koncertu k získání finančních prostředků na podporu dětí trpících válkou. Částka úvěru nebyla vyplacena na účet nadace, ale byla přímo poskytnuta osobám a společností, které měly zajistit organizaci tohoto koncertu. Koncert se nakonec nekonal z důvodů, které nebylo možno přičítat nadaci, a společnost Svilosa tedy využila služeb advokátních kanceláří, aby podala žalobu na tyto různé osoby, které nedodržely své závazky.
- 15 Po provedení daňové kontroly vydalo Územní ředitelství Národní agentury pro veřejné příjmy ve Velikom Tarnově (Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prichodite – Veliko Tarnovo, Bulharsko) dne 9. listopadu 2023 opravný daňový výměr. Ředitel (Direktor) tento výměr potvrdil a rozhodl, že společnost Svilosa musí zaplatit DPH ve výši 517 976,16 bulharských leva (BGN) (přibližně 260 000 eur) spolu s úroky. V tomto ohledu měl ředitel za to, že nadace zmocnila práv-

¹ – „V průběhu řízení o této kontrole“ není gramaticky správně. Je lepší větu zjednodušit bez ztráty významu.

ního zástupce společnosti Svilosa, aby ji zastupoval při jednání s dotčenými advokátními kancelářemi, a že společnost Svilosa financovala služby těchto advokátních kancelářů, aniž jí za to nadace zaplatila odměnu. Společnost Svilosa tedy nadaci poskytovala služby bezúplatně.

- 16 Společnost Svilosa podala proti tomuto rozhodnutí žalobu ke Správnímu soudu ve Velikom Tarnově (Administrativen sad Veliko Tarnovo, Bulharsko), který je předkládajícím soudem. Tento soud je toho názoru, že plnou moc k zastupování nelze považovat za poskytování služeb. Kromě toho podle něj nadace nezmocnila k zastupování společnost Svilosa, ale fyzickou osobu. Rovněž poznamenává, že faktury za služby poskytnuté advokátními kancelářemi byly zaslány společnosti Svilosa a tato společnost rovněž nesla náklady na tyto služby. Kromě toho poznamenává, že financování a výběr těchto kancelářů zastupujících nadaci před soudy ve Spojených státech byly provedeny v jejím přímém zájmu, ale také v nepřímém zájmu společnosti Svilosa jakožto věřitele nadace. Konstatuje rovněž, že část částky dlužené nadací, kterou se podařilo vymoci v návaznosti na opatření přijatá advokátními kancelářemi, byla převedena přímo na účet společnosti Svilosa. Tuto částku smluvní strany úvěrové smlouvy považovaly za úmor úvěru.
- 17 S ohledem na tyto úvahy předkládající soud uvádí dvě možnosti právního posouzení projednávané věci z hlediska bulharského práva. Zaprvé by se mohlo jednat o nepřímou žalobu, která by věřiteli umožnila jednat za účelem vymáhání pohledávek svého dlužníka v případě jeho nečinnosti. Zadruhé by bylo možné konstatovat, že společnost Svilosa obstarala určitou záležitost na účet jiné osoby, aniž k tomu byla zmocněna, jakož i ve vlastním zájmu jakožto věřitel nadace.
- 18 Podle předkládajícího soudu je k existenci poskytnutí služby zapotřebí dvou vzájemných projevů vůle stran, které se ohledně sledovaných právních účinků shodují. V projednávaném případě není podle jeho názoru tato podmínka splněna. Předkládající soud si nicméně klade otázku ohledně výkladu relevantních pojmů směrnice o DPH.
- 19 Za těchto okolností se Správní soud ve Velikom Tarnově (Administrativen sad Veliko Tarnovo) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Zahrnuje pojem ‚poskytnutí služby‘ ve smyslu čl. 24 odst. 1 [směrnice o DPH] a pojem ‚bezúplatné poskytnutí služby‘ ve smyslu čl. 2[6] odst. 1 písm. b) této směrnice právní nebo faktická jednání bez příkazu či zmocnění osobou registrovanou pro účely společného systému DPH, jimiž je sledováno přímo vymození pohledávky ve prospěch jiné osoby a nepřímo vymáhání vlastní pohledávky vůči osobě, v [jejímž] přímém zájmu byla dotčená právní nebo faktická jednání učiněna?“

K předběžné otázce

- 20 Podle judikatury Soudního dvora platí, že v rámci spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem podle článku 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. Z tohoto hlediska je na Soudním dvoru, aby případně přeformuloval otázky, které jsou mu položeny. V tomto ohledu je třeba, aby Soudní dvůr ze všech poznatků předložených vnitrostátním soudem vytěžil ty prvky unijního práva, které je s přihlédnutím k předmětu sporu třeba vyložit [rozsudek ze dne 6. října 2021, A (Překračování hranic na rekreační lodi), C-35/20, EU:C:2021:813, bod 46 a citovaná judikatura].

- 21 Pokud jde v projednávané věci o žádost o výklad pojmu „poskytnutí služby“, je třeba konstatovat, že podle čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH se jím rozumí každé plnění, které není dodáním zboží. Nicméně vzhledem k tomu, že se předkládající soud táže na existenci požadavku vzájemných projevů vůle stran, aby bylo možné kvalifikovat plnění jako „poskytnutí služby“, je třeba mít za to, že svou otázkou se ve skutečnosti snaží získat výklad pojmu „poskytnutí služby za úplatu“ uvedeného v čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH. V souladu s posledně uvedeným ustanovením je předmětem DPH jen poskytnutí služby „za úplatu“ uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Kromě toho si předkládající soud přeje objasnit význam pojmu „bezplatné poskytnutí služby“ považované za poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.
- 22 Není tedy třeba provést výklad pojmu „poskytnutí služby“ uvedeného v čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH, ale je třeba vyložit pojem „poskytnutí služby za úplatu“ uvedený v čl. 2 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice a v čl. 26 odst. 1 písm. b) téže směrnice.
- 23 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že podstatou otázky tohoto soudu je, zda čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že jednání věřitele směřující k vymáhání jeho pohledávky v situaci, kdy takto jednal bez příkazu nebo zmocnění ze strany dlužníka, nespadá pod kvalifikaci „poskytnutí služby za úplatu“ nebo jej nelze za takové poskytnutí považovat ve smyslu těchto ustanovení.
- 24 Zprvée, pokud jde o pojem „poskytnutí služby za úplatu“, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že poskytnutí služby je uskutečněno „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, a je tedy zdanitelné pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění. V této souvislosti Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že pojem „poskytnutí služby za úplatu“ ve smyslu téhož ustanovení předpokládá existenci přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. října 2023, GIS, C-249/22, EU:C:2023:813, bod 33 a citovaná judikatura).
- 25 V projednávaném případě je nesporné, že společnost Svilosa poskytla nadaci úvěr na základě smlouvy o překlenovacím financování. Naproti tomu jednání společnosti Svilosa k vymáhání částek, které vyplatila třetím osobám v rámci uvedeného úvěru, nebylo předmětem žádné dohody nebo jiného právního vztahu s nadací, v jehož rámci by došlo k výměně vzájemných plnění týkajících se právě tohoto jednání. V každém případě se jeví, že společnost Svilosa neobdržela od nadace v souvislosti s uvedeným jednáním odměnu.
- 26 V této souvislosti je třeba dodat, že skutečnost, že společnost Svilosa mohla získat část své pohledávky vůči nadaci na základě řízení vedeného ve Spojených státech, je irelevantní. Jeví se totiž, že vyplacení takto vymožených částek nebylo nadací uskutečněno jako protiplnění za jednání společnosti Svilosa směřující k vymáhání pohledávky. Toto jednání tedy nelze považovat za poskytnutí služby za úplatu.
- 27 Konečně skutečnost, že výklad vnitrostátního občanského práva by mohl vést k jinému závěru, není určující. Je třeba připomenout, že směrnice o DPH zavádí společný systém DPH založený zejména na jednotné definici zdanitelných plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. června 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 39). Je tedy třeba aplikovat pojmy unijního práva bez ohledu na okolnost, že v takové situaci, jako je situace v původním řízení, by mohly mezi věřitelem a dlužníkem vzniknout mimosmluvní vztahy nebo jiné právní vztahy podle vnitrostátního občanského práva.

- 28 Jednání směřující k vymáhání pohledávky, které věřitel provedl u třetí osoby bez příkazu či zmocnění ze strany dlužníka, tak nelze kvalifikovat jako „poskytnutí služby za úplatu“ ve prospěch tohoto dlužníka ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.
- 29 Zadruhé z čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice vyplývá, že za poskytnutí služby za úplatu se považuje bezúplatné poskytnutí služby osobou povinnou k dani pro její soukromou potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecně řečeno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání. Cílem tohoto ustanovení je zajistit rovné zacházení s osobou povinnou k dani, která poskytuje služby pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců, a konečným spotřebitelem, který si opatřuje službu stejného typu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. listopadu 2022, GE Aircraft Engine Services, C-607/20, EU:C:2022:884, bod 25 a citovaná judikatura).
- 30 V tomto ohledu je třeba uvést, že jednání společnosti Svilosa směřovalo k vymáhání pohledávky, kterou má vůči nadaci. Jednání pro potřeby a v zájmu podniku přitom nelze považovat za jednání k jiným účelům než pro účely tohoto podniku. Je třeba uvést, že výhoda, kterou by nadace mohla získat na základě jednání společnosti Svilosa směřujícího k vymožení pohledávky a která spočívá v umoření části úvěru, je pouze nepřímým důsledkem dotčeného jednání směřujícího k vymáhání pohledávky.
- 31 S ohledem na výše uvedené skutečnosti a s výhradou ověření, která musí provést předkládající soud, nejsou podmínky pro použití čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH v projednávané věci splněny.
- 32 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že jednání věřitele směřující k vymožení jeho pohledávky v situaci, kdy takto jednal bez příkazu nebo zmocnění ze strany dlužníka, nespadá pod kvalifikaci „poskytnutí služby za úplatu“ nebo jej nelze za takové poskytnutí považovat ve smyslu těchto ustanovení.

K nákladům řízení

- 33 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

Článek 2 odst. 1 písm. c) a čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že jednání věřitele směřující k vymožení jeho pohledávky v situaci, kdy takto jednal bez příkazu nebo zmocnění ze strany dlužníka, nespadá pod kvalifikaci „poskytnutí služby za úplatu“ nebo jej nelze za takové poskytnutí považovat ve smyslu těchto ustanovení.

Podpisy