



## ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ

Άμεση φορολογία, φορολογικός συντονισμός, οικονομική ανάλυση και αξιολόγηση

Νομικές υποθέσεις — άμεση φορολογία

### **Βεβαίωση παραλαβής και πληροφορίες πριν από την αρχειοθέτηση πολλαπλών καταγγελιών για εικαζόμενη παραβίαση από την Ισπανία των κανόνων της ΕΕ για την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων**

#### **Αριθμός πρωτοκόλλου: CHAP(2021)1080**

Το 2021, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έλαβε μεγάλο αριθμό καταγγελιών σχετικά με το ισπανικό φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται σε εισοδήματα προερχόμενα από την εκμίσθωση ακινήτων από φορολογούμενους μη μόνιμους κατοίκους τρίτων χωρών (δηλαδή πρόσωπα που φορολογούνται σε χώρες εκτός των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ)). Οι καταγγελίες που ελήφθησαν υποστηρίζουν ότι το εν λόγω φορολογικό καθεστώς παραβιάζει την ελευθερία κινήσεων κεφαλαίων (άρθρο 63 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΣΛΕΕ), για τους ακόλουθους λόγους:

- Οι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής από τρίτες χώρες δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης των δαπανών που συνδέονται με το εισόδημα και πραγματοποιούνται για την εκμίσθωση των ακινήτων τους στην Ισπανία, ενώ οι φορολογούμενοι που κατοικούν στην Ισπανία ή σε άλλα κράτη μέλη της ΕΕ έχουν το δικαίωμα έκπτωσης των εν λόγω δαπανών.
- Υπόκεινται σε φορολογικό συντελεστή 24 %, ενώ οι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής από τα κράτη μέλη της ΕΕ υπόκεινται σε φορολογικό συντελεστή 19 %.
- Τέλος, υποχρεούνται να δηλώνουν το εισόδημα αυτό κάθε τρίμηνο και να υποβάλλουν φορολογικό έντυπο ανά ακίνητο.

Η Επιτροπή έχει καταχωρίσει τις καταγγελίες αυτές με αριθμό πρωτοκόλλου CHAP (2021)1080. Δεδομένου του πολύ μεγάλου αριθμού καταγγελιών που έχει λάβει σχετικά με το θέμα αυτό και με στόχο την ταχεία ανταπόκριση και την ενημέρωση των εμπλεκομένων, καθώς και του ευρύτερου ενδεχομένως ενδιαφέροντος του κοινού για το ζήτημα που έχουν θέσει οι καταγγέλλοντες, η Επιτροπή δημοσιεύει την παρούσα ανακοίνωση στον δικτυακό τόπο Eurogora, προκειμένου να επιβεβαιώσει την παραλαβή των επιστολών και να ενημερώσει τους αποστολείς σχετικά με τα αποτελέσματα της εξέτασής τους από τις υπηρεσίες της Επιτροπής.

Εξ ορισμού, οι υπηρεσίες της Επιτροπής χειρίζονται τις καταγγελίες με εμπιστευτικό τρόπο. Μόνο στην περίπτωση που καταγγέλλων επιλέξει στο έντυπο της καταγγελίας τη μη εμπιστευτική μεταχείρισή της, οι υπηρεσίες της Επιτροπής θα μπορούν να αποκαλύψουν στις αρχές του κράτους μέλους κατά του οποίου στρέφεται η καταγγελία την ταυτότητα και οποιαδήποτε από τις πληροφορίες που υπέβαλε ο εν λόγω καταγγέλλων. Η αποκάλυψη της ταυτότητας καταγγέλλοντος από τις υπηρεσίες της Επιτροπής μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να είναι απαραίτητη για την διεκπεραίωση της καταγγελίας.

Υπάρχει [ειδική δήλωση περί απορρήτου](#) σχετικά με τη διεκπεραίωση των καταγγελιών.

Η Επιτροπή αξιολόγησε τις πολλαπλές καταγγελίες υπό το πρίσμα του εφαρμοστέου δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και σύμφωνα με τους κανόνες και τις προτεραιότητες επιβολής που καθορίζονται στην [Ανακοίνωση της Επιτροπής «Δίκαιο της ΕΕ: Καλύτερη εφαρμογή για καλύτερα αποτελέσματα»](#).

Μετά από εξέταση των ισχυρισμών των καταγγελλόντων, η Επιτροπή **δεν μπόρεσε να διαπιστώσει παραβίαση της νομοθεσίας της ΕΕ**, για τους ακόλουθους λόγους.

*Γενικές παρατηρήσεις σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 63 και 64 ΣΛΕΕ*

Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ επεκτείνει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων σε τρίτες χώρες, με αποτέλεσμα οι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής από τρίτες χώρες να μπορούν να ισχυριστούν ότι τυγχάνουν της ίδιας μεταχείρισης με τους φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής των κρατών μελών της ΕΕ που βρίσκονται σε αντικειμενικά συγκρίσιμες καταστάσεις. Ωστόσο, το άρθρο 64 ΣΛΕΕ επιτρέπει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν τους περιορισμούς που εφαρμόζονται στους φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής από τρίτες χώρες, που ίσχυαν στις 31 Δεκεμβρίου 1993.

Επομένως, το ζήτημα είναι αν το επίμαχο φορολογικό καθεστώς υφίστατο ήδη το 1993.

Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ)<sup>1</sup> έχει επίσης αποφανθεί, όσον αφορά τις τροποποιήσεις της νομοθεσίας που ίσχυαν το 1993 και για τους σκοπούς του άρθρου 64 της ΣΛΕΕ, ότι *συγκεκριμένα, θα τύχει της παρεκκλίσεως διάταξη που κατ' ουσίαν ταυτίζεται με την προηγούμενη ή απλώς περιορίζει ή εξαλείφει προβλεπόμενο από την προγενέστερη νομοθεσία εμπόδιο στην άσκηση των δικαιωμάτων και ελευθεριών που καθιερώνει το δίκαιο της Ένωσης*.

Κατά συνέπεια, η Επιτροπή εξέτασε αν η ισχύουσα σήμερα νομοθεσία ταυτίζεται κατ' ουσίαν με τη νομοθεσία που ίσχυε στις 31 Δεκεμβρίου 1993 – ή αν οι τυχόν μεταγενέστερες τροποποιήσεις της περιορίστηκαν στη μείωση ή στην εξάλειψη των εμποδίων στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Στην περίπτωση αυτή, η νομοθεσία θα ενέπιπτε στην παρέκκλιση του άρθρου 64 της ΣΛΕΕ.

*Περιορισμός της δυνατότητας έκπτωσης των εξόδων εκμίσθωσης ακινήτων*

Το πρώτο ζήτημα που τέθηκε στις πολλαπλές καταγγελίες αφορά τον υπολογισμό της βάσης επιβολής του φόρου που αντιστοιχεί στην εκμίσθωση ακινήτου. Το Real Decreto Legislativo 5/2004, της 5ης Μαρτίου, με το οποίο εγκρίθηκε η τροποποίηση του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος για τους κατοίκους αλλοδαπής (IRNR), άρθρο 24.1, ορίζει ότι η φορολογική βάση είναι το ακαθάριστο ποσό του εισπραχθέντος εισοδήματος, χωρίς να εκπίπτει κανένα κόστος. Το ενοποιημένο κείμενο της εν λόγω νομοθεσίας στα ισπανικά είναι διαθέσιμο [εδώ](#).

---

<sup>1</sup> Απόφαση του Δικαστηρίου της 10ης Απριλίου 2014, υπόθεση C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, σκέψη 48, και απόφαση του Δικαστηρίου της 20ής Σεπτεμβρίου 2018, υπόθεση C-685/16, EV, σκέψη 75.

Στις 31 Δεκεμβρίου 1993, η ισχύουσα νομοθεσία ήταν ο νόμος 18/1991, της 6ης Ιουνίου, περί φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων. Το άρθρο 18 του νόμου αυτού προέβλεπε ότι η φορολογική βάση των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν στην Ισπανία ήταν το ακαθάριστο ποσό που εισπράχθηκε, χωρίς να εκπίπτει κανένα κόστος. Το κείμενο του νόμου στα ισπανικά είναι διαθέσιμο [εδώ](#).

Ως εκ τούτου, η ισχύουσα σήμερα νομοθεσία ταυτίζεται κατ' ουσίαν με τη νομοθεσία που ίσχυε την 31η Δεκεμβρίου 1993, και η Ισπανία μπορεί να συνεχίσει να τις εφαρμόζει, ακόμη και αν ενδέχεται να περιορίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων σύμφωνα με το άρθρο 64 της ΣΛΕΕ.

Οι φορολογούμενοι κάτοικοι αλλοδαπής από τα κράτη μέλη της ΕΕ, στους οποίους δεν εφαρμόζεται η παρέκκλιση του άρθρου 64 της ΣΛΕΕ, έχουν, κατά τον υπολογισμό της φορολογικής βάσης τους, δικαίωμα έκπτωσης των δαπανών που συνδέονται με την εκμίσθωση ακινήτου, σύμφωνα με το άρθρο 24.6 1<sup>α</sup>) του IRNR.

#### *Εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής*

Το δεύτερο ζήτημα που τέθηκε είναι ο φορολογικός συντελεστής που εφαρμόζεται σε φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής από τρίτες χώρες για το εν λόγω εισόδημα. Το ποσοστό αυτό καθορίζεται στο 24 % στο άρθρο 25.1 α) του IRNR. Στην περίπτωση αυτή, ο περιορισμός θα προέκυπτε από τη διαφορά του φορολογικού συντελεστή που ισχύει για τους φορολογούμενους κατοίκους ημεδαπής. Ο νόμος 35/2006, της 28ης Νοεμβρίου, σχετικά με τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων ορίζει τον ελάχιστο φορολογικό συντελεστή ο οποίος προκύπτει από τον φορολογικό πίνακα που ισχύει για τους φορολογούμενους κατοίκους ημεδαπής σε 19 % (άρθρα 63 και 65).

Στις 31 Δεκεμβρίου 1993, ο νόμος 18/1991 καθόρισε τους ακόλουθους φορολογικούς συντελεστές:

- για τους φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής, 25 % (άρθρο 19.1α)·
- για τους φορολογούμενους κατοίκους ημεδαπής, ο ελάχιστος φορολογικός συντελεστής του φορολογικού πίνακα ήταν 20 % (άρθρο 74).

Όπως μπορεί να δούμε, η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής ταυτίζεται κατ' ουσίαν με εκείνη που ίσχυε στις 31 Δεκεμβρίου 1993. Η διαφορά μεταξύ των φορολογικών συντελεστών είναι το πολύ 5 ποσοστιαίες μονάδες σε περιπτώσεις στις οποίες, για τους φορολογούμενους κατοίκους ημεδαπής, εφαρμόζεται ο χαμηλότερος φορολογικός συντελεστής. Όπως προαναφέρθηκε, το άρθρο 64 της ΣΛΕΕ εφαρμόζεται επίσης στην περίπτωση κατά την οποία οι κανόνες τροποποιήθηκαν, αλλά η νομοθεσία ταυτίζεται κατ' ουσίαν με εκείνη που ίσχυε στις 31 Δεκεμβρίου 1993. Κατά συνέπεια, η Ισπανία μπορεί να εφαρμόσει τους κανόνες αυτούς ακόμη και αν αυτοί ενδέχεται να συνιστούν περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

Ο ισχύων φορολογικός συντελεστής που εφαρμόζεται σε φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής από κράτη μέλη της ΕΕ εκτός της Ισπανίας, για τους οποίους δεν ισχύει η παρέκκλιση που προβλέπεται στο άρθρο 64 της ΣΛΕΕ, είναι — σύμφωνα με το άρθρο 25.1 α) του IRNR — 19 %. Συνεπώς, ο συντελεστής αυτός αντιστοιχεί στον ελάχιστο συντελεστή που ισχύει για τους φορολογούμενους κατοίκους ημεδαπής και είναι χαμηλότερος από αυτόν που ισχύει για τους φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής από τρίτες χώρες (24 %).

## *Υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων*

Το τρίτο ζήτημα που τέθηκε στην πολλαπλή καταγγελία αφορά την υποχρέωση υποβολής φορολογικών δηλώσεων για εισόδημα που προέρχεται από εκμίσθωση ακινήτων κάθε τρεις μήνες, και όχι ετησίως όπως οι φορολογούμενοι κάτοικοι της Ισπανίας (και άλλων κρατών μελών της ΕΕ). Το διάταγμα ΕΗΑ/3316/2010 της 17ης Δεκεμβρίου, άρθρο 5 ε) υποχρεώνει τους φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής που αντλούν εισόδημα από την εκμίσθωση ακινήτου να υποβάλλουν τη δήλωση κάθε τρεις μήνες για κάθε ακίνητο.

Στις 31 Δεκεμβρίου 1993, η υποχρέωση υποβολής δηλώσεως θεσπίστηκε με τα διάταγμα της 31ης Ιανουαρίου 1992, το οποίο είναι διαθέσιμο στα ισπανικά [εδώ](#).

Σύμφωνα με το τέταρτο σημείο του εν λόγω διατάγματος, η φορολογική δήλωση έπρεπε να υποβάλλεται σε μηνιαία βάση. Στην περίπτωση που η δήλωση υποβλήθηκε από τον φορολογικό αντιπρόσωπο ή από συνυπόχρεους για την καταβολή του φόρου, η δήλωση μπορούσε να υποβάλλεται σε τριμηνιαία βάση (ανά τρίμηνο). Αντιθέτως, οι φορολογούμενοι κάτοικοι ημεδαπής υποβάλλουν ετήσια δήλωση μετά το τέλος του φορολογικού έτους, κατά τις περιόδους που εγκρίθηκαν από το Υπουργείο Οικονομικών με το διάταγμα ΗΑΚ/248/2021, της 16ης Μαρτίου, άρθρο 8, διαθέσιμο στα ισπανικά [εδώ](#).

Και πάλι, η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής ταυτίζεται κατ' ουσίαν ή μπορεί ακόμη και να έχει μειωθεί. Όπως προαναφέρθηκε, η παρέκκλιση που προβλέπεται στο άρθρο 64 ΣΛΕΕ εφαρμόζεται επίσης στην περίπτωση που οι κανόνες έχουν τροποποιηθεί, αλλά (i) η νομοθεσία είναι κατ' ουσίαν πανομοιότυπη με εκείνη που ίσχυε την 31 Δεκεμβρίου 1993 ή (ii) συνεπάγεται μείωση του υφιστάμενου περιορισμού. Κατά συνέπεια, η Ισπανία μπορεί να εφαρμόσει τους κανόνες αυτούς ακόμη και αν αυτοί ενδέχεται να συνιστούν περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

## *Συμπέρασμα*

Με βάση τα ανωτέρω, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν έχει παραβιαστεί το δίκαιο της ΕΕ και, ως εκ τούτου, η πολλαπλή καταγγελία CHAP (2021) 1080 μπορεί να περατωθεί.

Ωστόσο, εάν κάποιος από τους καταγγέλλοντες στην παρούσα υπόθεση διαθέτει νέες πληροφορίες που υποδηλώνουν ότι η Ισπανία έχει διαπράξει παράβαση του δικαιού της Ένωσης η οποία δεν καλύπτεται από την ανωτέρω αξιολόγηση, καλούνται να μας διαβιβάσουν τις νέες αυτές πληροφορίες εντός τεσσάρων εβδομάδων από την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας ανακοίνωσης. Οι πληροφορίες αυτές μπορούν να σταλούν στη διεύθυνση [taxud-unit-d3@ec.europa.eu](mailto:taxud-unit-d3@ec.europa.eu)

Εάν δεν ληφθούν νέες πληροφορίες εντός τεσσάρων εβδομάδων ή εάν οι νέες πληροφορίες δεν οδηγήσουν σε διαφορετικό συμπέρασμα, η Επιτροπή μπορεί να θέσει την υπόθεση στο αρχείο.