



EVROPSKA KOMISIJA

GENERALNI DIREKTORAT
OBDAVČENJE IN CARINSKA UNIJA

Neposredno obdavčenje, davčno usklajevanje, gospodarska analiza in ocenjevanje
Pravne zadeve – neposredno obdavčenje

Potrdilo o prejemu in informacije pred zaključkom skupinske pritožbe zaradi domnevne kršitve pravil EU o prostem pretoku kapitala s strani Španije

Referenčna številka: CHAP(2021) 1080

Evropska komisija je leta 2021 prejela številne pritožbe v zvezi s špansko davčno ureditvijo, ki se uporablja za dohodke od oddajanja nepremičnin v najem s strani davčnih zavezancev nerezidentov iz tretjih držav (tj. osebe, ki so davčni rezidenti v državah, ki niso države članice Evropske unije (EU)). V prejetih pritožbah je navedeno, da ta davčna ureditev krši prosti pretok kapitala (člen 63 Pogodbe o delovanju Evropske unije, v nadaljnjem besedilu: PDEU) iz naslednjih razlogov:

- Davčni zavezanci nerezidenti iz tretjih držav ne morejo odbiti stroškov, ki so povezani z dohodki in so jim nastali zaradi oddajanja njihovih nepremičnin v najem v Španiji, medtem ko imajo davčni zavezanci, ki so rezidenti Španije ali drugih držav članic EU, pravico do odbitka takih stroškov.
- Za davčne zavezance nerezidente iz tretjih držav velja 24-odstotna davčna stopnja, medtem ko za davčne zavezance nerezidente iz držav članic EU velja 19-odstotna davčna stopnja.
- Nazadnje morajo te dohodke prijaviti vsake tri mesece in predložiti davčni obrazec za vsako nepremičnino posebej.

Komisija je te pritožbe evidentirala pod referenčno številko CHAP(2021) 1080. Glede na zelo veliko število pritožb, ki jih je v zvezi s tem prejela, se želi Komisija hitro odzvati in obvestiti osebe, ki jih to zadeva, obenem pa upoštevati morebitno širše zanimanje javnosti za vprašanje, ki so ga izpostavili pritožniki. Zato to obvestilo objavlja na svojem spletišču Europa, da bi potrdila prejem dopisov in pošiljatelje obvestila o rezultatih preučitve dopisov, ki so jo opravile službe Komisije.

Službe Komisije pritožbe privzeto obravnavajo zaupno. Samo če pritožnik v obrazcu za pritožbo izbere nezaupno obravnavo, lahko službe Komisije organom države članice, proti kateri je bila vložena pritožba, razkrijejo njegovo identiteto in vse informacije, ki jih je predložil. Razkritje identitete pritožnika s strani služb Komisije je lahko v nekaterih primerih nujno zaradi obravnave pritožbe.

V zvezi z obravnavo pritožb se uporablja [posebna izjava o varstvu osebnih podatkov](#).

Komisija je skupinsko pritožbo obravnavala glede na veljavno pravo Evropske unije in v skladu s pravili in prednostnimi nalogami izvrševanja iz [sporočila Komisije „Pravo EU: z boljšo uporabo do boljših rezultatov“¹](#).

¹ C(2016) 8600.

Po preučitvi trditev pritožnikov Komisija **ni odkrila nobene kršitve zakonodaje EU** iz spodaj navedenih razlogov.

Splošne opombe o uporabi členov 63 in 64 PDEU

Člen 63 PDEU razširja prosti pretok kapitala na tretje države, tako da lahko davčni zavezanci nerezidenti iz tretjih držav zahtevajo enako obravnavo kot davčni zavezanci nerezidenti iz držav članic EU v objektivno primerljivih položajih. Vendar člen 64 PDEU državam članicam dovoljuje, da za davčne zavezance nerezidente iz tretjih držav uporabljajo omejitve, ki so veljale 31. decembra 1993.

Zato je treba ugotoviti, ali je zadevna davčna ureditev obstajala že leta 1993.

Tudi Sodišče Evropske unije (v nadaljevanju: Sodišče) je v zvezi s spremembami zakonodaje, ki je veljala leta 1993, in za namene člena 64 PDEU razsodilo, da za „določbo, ki je v bistvu enaka kot v prejšnji zakonodaji ali ki samo zmanjšuje ali odstranjuje oviro za izvrševanje pravic in svoboščin po pravu Unije, ki je bila določena v prejšnji zakonodaji, namreč odstopanje velja“².

Zato je Komisija preučila, ali je danes veljavna zakonodaja v bistvu enaka zakonodaji, ki je veljala 31. decembra 1993, oziroma ali so morebitne poznejše spremembe te zakonodaje samo zmanjšale ali odstranile ovire za prosti pretok kapitala. Če bi bilo tako, bi za navedeno zakonodajo veljalo odstopanje iz člena 64 PDEU.

Omejitev odbitnosti stroškov, povezanih z oddajanjem nepremičnin v najem

Prvo vprašanje, izpostavljeno v skupinski pritožbi, se nanaša na izračun davčne osnove za oddajanje nepremičnin v najem. Real Decreto Legislativo št. 5/2004 z dne 5. marca, s katerim je bila odobrena prenovitev zakona o davku na dohodek nerezidentov (v nadaljnjem besedilu: IRNR), v členu 24(1) določa, da je davčna osnova bruto znesek prejetih dohodkov brez odbitka kakršnih koli stroškov. Prečiščeno besedilo te zakonodaje v španskem jeziku je na voljo [tukaj](#).

31. decembra 1993 je veljal zakon št. 18/1991 z dne 6. junija o dohodnini. V členu 18 tega zakona je bilo določeno, da je davčna osnova davčnih zavezancev nerezidentov za dohodke, ustvarjene v Španiji, bruto prejeti znesek brez odbitka kakršnih koli stroškov. Besedilo tega zakona v španskem jeziku je na voljo [tukaj](#).

Zato je danes veljavna zakonodaja v bistvu enaka zakonodaji, ki je veljala 31. decembra 1993, Španija pa jo lahko v skladu s členom 64 PDEU še naprej uporablja, tudi če pomeni omejevanje prostega pretoka kapitala.

V skladu s členom 24(6)(1.^a)(a) IRNR lahko davčni zavezanci nerezidenti iz držav članic EU, za katere se odstopanje iz člena 64 PDEU ne uporablja, pri izračunu svoje davčne osnove odbijejo stroške, povezane z oddajanjem nepremičnin v najem.

Davčna stopnja, ki se uporablja

² Sodba Sodišča z dne 10. aprila 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C- 190/12, točka 48, in sodba Sodišča z dne 20. septembra 2018, EV, C-685/16, točka 75.

Drugo vprašanje, izpostavljeno v skupinski pritožbi, je davčna stopnja, ki se uporablja za te dohodke davčnih zavezancev nerezidentov iz tretjih držav. Ta je v členu 25(1)(a) IRNR določena na 24 %. V tem primeru bi bilo omejevanje prostega pretoka kapitala posledica drugačne davčne stopnje, ki se uporablja za davčne zavezance rezidente. Zakon št. 35/2006 z dne 28. novembra o dohodnini določa najnižjo davčno stopnjo za davčne zavezance rezidente na podlagi davčne lestvice na 19 % (člena 63 in 65).

Zakon št. 18/1991 je 31. decembra 1993 določal naslednji davčni stopnji:

- za davčne zavezance nerezidente 25 % (člen 19(1)(a));
- za davčne zavezance rezidente pa je bila najnižja davčna stopnja na podlagi davčne lestvice 20 % (člen 74).

Iz tega je razvidno, da je razlika v obravnavi davčnih zavezancev rezidentov in davčnih zavezancev nerezidentov v bistvu enaka tisti, ki je obstajala 31. decembra 1993. Razlika med davčnima stopnjama je največ 5 odstotnih točk v primerih, v katerih se za davčne zavezance rezidente uporablja najnižja davčna stopnja. Kot je bilo že navedeno, se člen 64 PDEU uporablja tudi, če so se pravila spremenila, vendar je zakonodaja v bistvu enaka tisti, ki je veljala 31. decembra 1993. Zato lahko Španija ta pravila uporablja, tudi če pomenijo omejevanje prostega pretoka kapitala.

Trenutna davčna stopnja, ki se uporablja za davčne zavezance nerezidente iz držav članic EU (razen Španije), za katere ne velja odstopanje iz člena 64 PDEU, je v skladu s členom 25(1)(a) IRNR 19 %. Ta torej ustreza najnižji stopnji, ki se uporablja za davčne zavezance rezidente, in je nižja od stopnje, ki se uporablja za davčne zavezance nerezidente iz tretjih držav (24 %).

Obveznosti vložitve davčne napovedi

Tretje vprašanje, izpostavljeno v skupinski pritožbi, se nanaša na obveznost vložitve davčne napovedi za dohodke od oddajanja nepremičnin v najem vsake tri mesece namesto enkrat na leto, kot velja za davčne rezidente Španije (in drugih držav članic EU). V skladu s členom 5(c) Odloka EHA/3316/2010 z dne 17. decembra morajo davčni zavezanci nerezidenti, ki imajo dohodke od oddajanja nepremičnin v najem, vložiti napoved vsake tri mesece za vsako nepremičnino posebej.

Obveznost vložitve napovedi je bila 31. decembra 1993 določena v Odloku z dne 31. januarja 1992, ki je v španskem jeziku na voljo [tukaj](#).

V skladu s četrtem členom tega odloka je bilo treba davčno napoved vložiti vsak mesec. Če je napoved vložil davčni zastopnik ali osebe, ki so bile solidarno odgovorne za plačilo davka, se je napoved lahko vložila vsake tri mesece. Nasprotno pa davčni zavezanci rezidenti vložijo letno davčno napoved po koncu davčnega leta v obdobjih, ki jih je ministrstvo za finance odobrilo v členu 8 Odloka HAC/248/2021 z dne 16. marca, ki je v španskem jeziku na voljo [tukaj](#).

Ponovno je razlika v obravnavi davčnih zavezancev rezidentov in davčnih zavezancev nerezidentov v bistvu enaka ali pa se je celo zmanjšala. Kot je bilo že navedeno, se odstopanje iz člena 64 PDEU uporablja tudi, če so se pravila spremenila, vendar je (i) zakonodaja v bistvu enaka tisti, ki je veljala 31. decembra 1993, ali (ii) pa je zmanjšala obstoječo omejitev. Zato lahko Španija ta pravila uporablja, tudi če pomenijo omejevanje prostega pretoka kapitala.

Zaključek

Glede na navedeno je Komisija sklenila, da pravo EU ni bilo kršeno, zato se lahko skupinska pritožba CHAP(2021) 1080 zaključi.

Če ima kateri koli pritožnik v tej zadevi nove informacije, ki kažejo na to, da je Španija kršila pravo Unije, in niso zajete v tej oceni, so pozvani, da nam te nove informacije pošljejo v štirih tednih od datuma objave tega obvestila. Te informacije lahko pošljete na e-naslov taxud-unit-d3@ec.europa.eu.

Če v tem štiritedenskem roku ne prejmemo novih informacij ali če nove informacije ne vodijo do drugačnega zaključka, lahko Komisija zadevo zaključi.