



## EURÓPSKA KOMISIA

GENERÁLNE RIADITELSTVO  
DANE A COLNÁ ÚNIA

Priame dane, daňová koordinácia, ekonomická analýza a hodnotenie  
Právne záležitosti – priame dane

### **Potvrdenie o prijatí a informácie o predbežnom uzavretí viacnásobnej sťažnosti týkajúcej sa údajného porušenia pravidiel EÚ o voľnom pohybe kapitálu zo strany Španielska**

#### **Referenčné číslo: CHAP(2021)1080**

V roku 2021 Európska komisia dostala veľký počet sťažností týkajúcich sa španielskeho daňového režimu, ktorý sa uplatňuje na príjmy plynúce z prenájmu nehnuteľností daňovníkmi-nerezidentmi z tretích krajín [t. j. osobami, ktoré sú daňovými rezidentmi v iných krajinách ako členské štáty Európskej únie (EÚ)]. V prijatých sťažnostiach sa tvrdí, že tento daňový režim je v rozpore s voľným pohybom kapitálu (článok 63 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, ZFEÚ), a to z týchto dôvodov:

- Daňovníci-nerezidenti z tretích krajín si nemôžu odpočítať výdavky spojené s príjmom a vynaložené v súvislosti s prenájomom ich nehnuteľností v Španielsku, zatiaľ čo daňovníci, ktorí sú rezidentmi v Španielsku alebo v iných členských štátoch EÚ, majú právo na odpočet takýchto nákladov.
- Daňovníci-nerezidenti z tretích krajín podliehajú daňovej sadzbe 24 %, zatiaľ čo daňovníci-nerezidenti z členských štátov EÚ podliehajú daňovej sadzbe 19 %.
- Navyše sú daňovníci-nerezidenti z tretích krajín povinní priznávať tento príjem každý štvrtý rok a predložiť daňové priznanie za každú nehnuteľnosť.

Komisia zaevidovala tieto sťažnosti pod referenčným číslom CHAP(2021)1080. Vzhľadom na veľmi veľký počet sťažností prijatých v tejto súvislosti a s cieľom rýchlo reagovať a informovať dotknuté strany, ako aj zohľadniť prípadný záujem širšej verejnosti o problém, ktorý nastolili sťažovatelia, Komisia uverejňuje toto oznámenie na svojom webovom sídle Europa, aby potvrdila prijatie listov a informovala odosielateľov o výsledkoch ich preskúmania útvarmi Komisie.

Útvary Komisie automaticky zaobchádzajú so sťažnosťami dôverným spôsobom. Iba v prípade, že sa sťažovateľ rozhodne pre podanie, ktoré nemá dôverný charakter, a uvedie to vo formulári sťažnosti, môžu útvary Komisie poskytnúť údaje o totožnosti a akékoľvek informácie, ktoré sťažovateľ predložil, orgánom členského štátu, proti ktorému je podaná sťažnosť. Zverejnenie totožnosti sťažovateľa útvarmi Komisie je v niektorých prípadoch pri vybavovaní sťažnosti nevyhnutné.

Na vybavovanie sťažností sa vzťahuje [osobitné vyhlásenie o ochrane osobných údajov](#).

Útvary Európskej komisie posúdili viacnásobnú sťažnosť na základe uplatniteľných právnych predpisov Európskej únie a v súlade s pravidlami a prioritami v oblasti presadzovania práva stanovenými v [Oznámení Komisie „Právo EÚ: Lepšie výsledky pomocou lepšieho uplatňovania práva“](#)<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> C(2016)8600.

Po preskúmaní tvrdení sťažovateľov Komisia **nezistila žiadne porušenie právnych predpisov EÚ**, a to z nasledujúcich dôvodov.

*Všeobecné poznámky týkajúce sa uplatňovania článkov 63 a 64 ZFEÚ*

Článok 63 ZFEÚ rozširuje voľný pohyb kapitálu na tretie krajiny, takže daňovníci-nerezidenti z tretích krajín môžu požadovať, aby sa s nimi zaobchádzalo rovnako ako s daňovníkmi-nerezidentmi z členských štátov EÚ v objektívne porovnateľných situáciách. Článok 64 ZFEÚ však členským štátom umožňuje uplatňovať obmedzenia uplatniteľné na daňovníkov-nerezidentov z tretích krajín, ktoré existovali k 31. decembru 1993.

Preto vzniká otázka, či predmetný daňový režim existoval už v roku 1993.

Súdny dvor Európskej únie<sup>2</sup> v súvislosti so zmenami právnych predpisov platných v roku 1993 a na účely článku 64 ZFEÚ rozhodol, že: *Na ustanovenie, ktoré je vo svojej podstate zhodné so skoršou právnou úpravou alebo ktoré sa obmedzuje na zmiernenie alebo odstránenie prekážky výkonu práv a slobôd stanovených právom Únie, obsiahnuté v skoršej právnej úprave, sa totiž výnimka vzťahuje.*

Komisia preto skúmala, či je v súčasnosti platná právna úprava vo svojej podstate zhodná s právnou úpravou platnou k 31. decembru 1993, alebo či jej prípadné neskoršie zmeny boli obmedzené na zmiernenie alebo odstránenie prekážok voľného pohybu kapitálu. Ak by to tak bolo, na právnú úpravu by sa vzťahovala výnimka stanovená v článku 64 ZFEÚ.

*Obmedzenie odpočítateľnosti nákladov spojených s prenájmom nehnuteľnosti*

Prvou otázkou, ktorá sa rieši v rámci viacnásobnej sťažnosti, je otázka výpočtu základu dane zodpovedajúceho prenájmu nehnuteľnosti. V článku 24.1 legislatívneho dekrétu Real Decreto Legislativo 5/2004 z 5. marca, ktorým sa schvaľuje prepracovanie zákona o dani z príjmu nerezidentov (IRNR), sa stanovuje, že základom dane je hrubá suma prijatých príjmov bez odpočítania akýchkoľvek nákladov. Konsolidované znenie tejto legislatívy v španielčine je k dispozícii [tu](#).

K 31. decembru 1993 bol platnou právnou úpravou zákon č. 18/1991 zo 6. júna o dani z príjmu fyzických osôb. V článku 18 tohto zákona sa stanovovalo, že základom dane daňovníkov-nerezidentov v prípade príjmov získaných v Španielsku je hrubá suma prijatých príjmov bez odpočítania akýchkoľvek nákladov. Znenie zákona v španielčine je k dispozícii [tu](#).

V súčasnosti platná právna úprava je teda vo svojej podstate zhodná s právnou úpravou platnou k 31. decembru 1993 a Španielsko ju môže naďalej uplatňovať, aj keď môže predstavovať obmedzenie voľného pohybu kapitálu podľa článku 64 ZFEÚ.

Daňovníci-nerezidenti z členských štátov EÚ, na ktorých sa nevzťahuje výnimka stanovená v článku 64 ZFEÚ, môžu pri výpočte svojho základu dane odpočítať výdavky spojené s prenájmom nehnuteľnosti podľa článku 24.6 ods. 1 písm. a) IRNR.

<sup>2</sup> Rozsudok Súdneho dvora z 10. apríla 2014, vec C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, bod 48, a rozsudok Súdneho dvora z 20. septembra 2018, vec C-685/16, EV, bod 75.

## *Platná sadzba dane*

Druhou spornou otázkou je sadzba dane z týchto príjmov, ktorá sa uplatňuje na daňovníkov-nerezidentov z tretích krajín. V článku 25.1 písm. a) IRNR je stanovená vo výške 24 %. V tomto prípade by obmedzenie vyplývalo z rozdielnej daňovej sadzby uplatniteľnej na daňovníkov-rezidentov. V zákone č. 35/2006 z 28. novembra o dani z príjmu fyzických osôb sa minimálna sadzba dane vyplývajúca z daňového sadzobníka, ktorý sa uplatňuje na daňovníkov-rezidentov, stanovuje na úrovni 19 % (články 63 a 65).

K 31. decembru 1993 sa v zákone č. 18/1991 stanovovali tieto sadzby dane:

- pre daňovníkov-nerezidentov 25 % (článok 19.1 písm. a);
- pre daňovníkov-rezidentov bola minimálna daňová sadzba podľa daňového sadzobníka stanovená na úrovni 20 % (článok 74).

Ako možno vidieť, rozdiel v zaobchádzaní medzi daňovníkmi-rezidentmi a daňovníkmi-nerezidentmi je v súčasnosti vo svojej podstate zhodný s rozdielom v zaobchádzaní, ktorý existoval k 31. decembru 1993. Rozdiel medzi daňovými sadzbami je najviac 5 percentuálnych bodov v situáciách, keď sa na daňovníkov-rezidentov uplatňuje najnižšia sadzba dane. Ako už bolo uvedené, článok 64 ZFEÚ sa uplatňuje aj v prípade, keď boli pravidlá zmenené, ale právna úprava je vo svojej podstate zhodná s právnou úpravou existujúcou k 31. decembru 1993. Španielsko preto môže uplatňovať tieto pravidlá, aj keď môžu predstavovať obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

Súčasná sadzba dane uplatniteľná na daňovníkov-nerezidentov z členských štátov EÚ iných ako Španielsko, na ktorých sa neuplatňuje výnimka stanovená v článku 64 ZFEÚ, je podľa článku 25.1 písm. a) IRNR stanovená na úrovni 19 %. Zodpovedá teda minimálnej sadzbe uplatniteľnej na daňovníkov-rezidentov a je nižšia ako sadzba uplatniteľná na daňovníkov-nerezidentov z tretích krajín (24 %).

## *Povinnosť podávať daňové priznanie*

Tretou otázkou, ktorou sa zaoberá viacnásobná sťažnosť, je povinnosť podávať daňové priznania k príjmom pochádzajúcim z prenájmu nehnuteľnosti každé tri mesiace, a nie každoročne, ako je to v prípade daňových rezidentov Španielska (a iných členských štátov EÚ). Článok 5 písm. c) nariadenia EHA/3316/2010 zo 17. decembra ukladá daňovníkom-nerezidentom, ktorí poberajú príjmy z prenájmu nehnuteľnosti, povinnosť podávať každé tri mesiace daňové priznanie za každú nehnuteľnosť.

K 31. decembru 1993 sa povinnosť podávať daňové priznanie stanovovala v nariadení z 31. januára 1992, ktoré je k dispozícii v španielčine [tu](#).

Podľa štvrtého bodu tohto nariadenia sa daňové priznanie muselo podávať každý mesiac. V prípade, že daňové priznanie podával daňový zástupca alebo osoby, ktoré sú spoločne povinné platiť daň, daňové priznanie sa mohlo podávať na štvrtročnom základe (každé tri mesiace). Na rozdiel od toho daňovníci-rezidenti podávajú daňové priznanie každoročne po skončení daňového roka v obdobiach schválených ministerstvom financií v nariadení HAC/248/2021 zo 16. marca (v článku 8), ktoré je k dispozícii v španielčine [tu](#).

Rozdiel v zaobchádzaní medzi daňovníkmi-rezidentmi a daňovníkmi-nerezidentmi bol opäť vo svojej podstate zhodný alebo mohol byť dokonca zmiernený. Ako už bolo uvedené, výnimka stanovená v článku 64 ZFEÚ sa uplatňuje aj v prípade, keď boli pravidlá zmenené, ale i) právna úprava je vo svojej podstate zhodná s právnou úpravou existujúcou k 31. decembru 1993 alebo ii) znamená zmiernenie existujúceho obmedzenia. Španielsko preto môže uplatňovať tieto pravidlá, aj keď môžu predstavovať obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

### *Záver*

Vzhľadom na uvedené skutočnosti Komisia dospela k záveru, že nedošlo k porušeniu právnych predpisov EÚ, a preto sa viacnásobná sťažnosť CHAP (2021)1080 môže uzavrieť.

Ak má však niektorý zo sťažovateľov v tejto veci k dispozícii nové informácie, ktoré naznačujú, že Španielsko porušuje právo Únie, a tieto informácie nie sú predmetom predchádzajúceho posúdenia, vyzýva sa, aby tieto nové informácie zaslal do štyroch týždňov od dátumu uverejnenia tohto oznámenia. Tieto informácie je možné zaslať na adresu [taxud-unit-d3@ec.europa.eu](mailto:taxud-unit-d3@ec.europa.eu)

Ak nedostaneme žiadne takéto nové informácie v uvedenej štvortýždňovej lehote alebo ak nové získané informácie nepovedú k inému záveru, Komisia môže prípad uzavrieť.