



EVROPSKÁ KOMISE

GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ

PRO DANĚ A CELNÍ UNII

Přímé daně, daňová koordinace, hospodářské analýzy a hodnocení

Právní záležitosti – přímé daně

Potvrzení o přijetí a informace o předběžném uzavření hromadné stížnosti týkající se údajného porušení pravidel EU o volném pohybu kapitálu ze strany Španělska

Referenční číslo: CHAP(2021)1080

V roce 2021 obdržela Evropská komise velký počet stížností týkajících se španělského režimu daně z příjmů z pronájmu nemovitostí daňovými poplatníky-nerezidenty ze třetích zemí (tj. osobami, které jsou daňovými rezidenty v jiných zemích než v členských státech Evropské unie (EU)). Ve stížnostech se uvádí, že tento daňový režim porušuje zásadu volného pohybu kapitálu (článek 63 Smlouvy o fungování Evropské unie, SFEU), a to z následujících důvodů:

- daňoví poplatníci-nerezidenti ze třetích zemí si nemohou odečíst výdaje spojené s příjmy a vzniklé v souvislosti s pronájmem svých nemovitostí ve Španělsku, zatímco daňoví poplatníci-rezidenti ze Španělska nebo z jiného členského státu EU mají na odpočet těchto nákladů nárok,
- na daňové poplatníky-nerezidenty ze třetích zemí se vztahuje sazba daně ve výši 24 %, zatímco na daňové poplatníky-nerezidenty z členských států EU se vztahuje sazba daně ve výši 19 %,
- navíc jsou daňoví poplatníci-nerezidenti ze třetích zemí povinni přiznávat tento příjem čtvrtletně a podávat daňové přiznání za každou nemovitost.

Komise tyto stížnosti zaevidovala pod referenčním číslem CHAP(2021)1080. Vzhledem k velmi vysokému počtu stížností, které v této věci obdržela, Komise s cílem rychle odpovědět a informovat zúčastněné strany a s přihlédnutím k potenciálně širšímu veřejnému zájmu o otázky, na něž stěžovatelé upozornili, zveřejňuje toto oznámení na svých internetových stránkách Europa, a potvrzuje tím přijetí zmíněných dopisů a informuje odesílatele o výsledcích jejich přezkoumání provedeném útvaru Komise.

Útvary Komise se stížnostmi standardně zacházejí jako s důvěrnými údaji. Útvary Komise mohou informace o totožnosti stěžovatele nebo další informace, které jí sdělil, poskytnout orgánům členského státu, na něž byla podána stížnost, pouze v případě, že se stěžovatel rozhodne pro nedůvěrné zacházení a uvede to ve formuláři stížnosti. V některých případech může být pro vyřízení stížnosti zapotřebí, aby útvary Komise totožnost stěžovatele uvedly.

Na vyřizování stížností se vztahuje [zvláštní prohlášení o ochraně soukromí](#).

Komise hromadnou stížnost posoudila s ohledem na použitelné právní předpisy Evropské unie a v souladu s pravidly a prioritami v oblasti prosazování práva stanovenými ve [Sdělení Komise „Právo EU: lepší výsledky díky lepšímu uplatňování“](#).

Po přezkoumání tvrzení stěžovatelů Komise **nezjistila žádné porušení právních předpisů EU**, a to z níže uvedených důvodů.

Obecné poznámky k použití článků 63 a 64 SFEU

Článek 63 SFEU rozšiřuje volný pohyb kapitálu na třetí země s tím účinkem, že daňoví poplatníci-nerezidenti ze třetích zemí mohou v objektivně srovnatelných situacích požadovat stejné zacházení jako daňoví poplatníci-nerezidenti z členských států EU. Článek 64 SFEU však členským státům umožňuje uplatňovat omezení vztahující se na daňové poplatníky-nerezidenty ze třetích zemí, která existovala ke dni 31. prosince 1993.

Otázkou tedy je, zda předmětný daňový režim existoval již v roce 1993.

Soudní dvůr Evropské unie (SDEU)¹ rovněž rozhodl, pokud jde o změny právních předpisů platných v roce 1993 a pro účely článku 64 SFEU, že *na ustanovení, které je svou podstatou totožné s předchozími právními předpisy nebo které se omezuje na to, aby zmenšilo nebo zrušilo překážku výkonu unijních práv a svobod stanovenou v předchozích právních předpisech, se odchylka vztahuje.*

Komise tudíž zkoumala, zda jsou v současnosti platné právní předpisy svou podstatou totožné s právními předpisy platnými ke dni 31. prosince 1993, nebo zda se jejich případné pozdější změny omezují na to, aby zmenšily nebo zrušily překážky volného pohybu kapitálu. Pokud by tomu tak bylo, vztahovala by se na tyto právní předpisy odchylka podle článku 64 SFEU.

Omezení odpočitatelnosti nákladů spojených s pronájmem nemovitostí

První otázka, na niž hromadná stížnost poukázala, se týká výpočtu základu daně z pronájmu nemovitostí. *Real Decreto Legislativo 5/2004* ze dne 5. března, kterým se schvaluje přepracované znění zákona o dani z příjmů pro nerezidenty, ve svém čl. 24 odst. 1 stanoví, že základem daně je hrubá částka obdržených příjmů bez odečtu jakýchkoli nákladů. Konsolidované znění tohoto právního předpisu ve španělštině je k dispozici [zde](#).

Platným právním předpisem ke dni 31. prosince 1993 byl zákon 18/1991 ze dne 6. června o dani z příjmu fyzických osob. V článku 18 tohoto zákona bylo stanoveno, že základem daně pro daňové poplatníky-nerezidenty u příjmů vzniklých ve Španělsku je hrubá částka obdržených příjmů bez odečtu jakýchkoli nákladů. Znění tohoto zákona ve španělštině je k dispozici [zde](#).

V současnosti platný právní předpis je tudíž svou podstatou totožný s právní úpravou ke dni 31. prosince 1993, a Španělsko ho tak může i nadále uplatňovat, přestože může představovat omezení volného pohybu kapitálu podle článku 64 SFEU.

Daňoví poplatníci-nerezidenti z členských států EU, na něž se odchylka stanovená v článku 64 SFEU nevztahuje, mohou od svého základu daně odečíst výdaje spojené s pronájmem nemovitostí podle čl. 24 odst. 6^{1a} písm. a) zákona o dani z příjmů pro nerezidenty.

Použitelná sazba daně

¹ Rozsudek Soudního dvora ze dne 10. dubna 2014 ve věci C- 190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, bod 48 a rozsudek Soudního dvora ze dne 20. září 2018 ve věci C- 685/16, EV, bod 75.

Druhou otázkou, na niž stěžovatelé upozorňují, je sazba daně z těchto příjmů vztahující se na daňové poplatníky-nerezidenty ze třetích zemí. Ta je v čl. 25 odst. 1 písm. a) zákona o dani z příjmů pro nerezidenty stanovena na 24 %. V tomto případě by daně omezení vyplývalo z rozdílné sazby daně vztahující se na daňové poplatníky-rezidenty. Zákon 35/2006 ze dne 28. listopadu o dani z příjmu fyzických osob stanoví na základě daňového sazebníku vztahujícího se na daňové poplatníky-rezidenty minimální sazbu daně na 19 % (články 63 a 65).

Ke dni 31. prosince 1993 byly podle zákona 18/1991 platné následující sazby daně:

- pro daňové poplatníky-nerezidenty 25 % (čl. 19 odst. 1 písm. a)),
- pro daňové poplatníky-rezidenty činila minimální sazba daně v daňovém sazebníku 20 % (článek 74).

Jak je zřejmé, rozdílné zacházení mezi daňovými poplatníky-rezidenty a daňovými poplatníky-nerezidenty je dnes svou podstatou totožné, jako bylo ke dni 31. prosince 1993. Rozdíl mezi oběma sazbami činí nejvýše 5 procentních bodů v situacích, kdy pro daňové poplatníky-rezidenty platí nejnižší sazba. Jak bylo uvedeno výše, článek 64 SFEU se použije rovněž v případě, kdy byla pravidla pozměněna, avšak právní předpisy jsou svou podstatou totožné s právní úpravou platnou ke dni 31. prosince 1993. Španělsko tudíž může tato pravidla použít, přestože mohou představovat omezení volného pohybu kapitálu.

Současná sazba daně vztahující se na daňové poplatníky-nerezidenty z členských států EU jiných než Španělska, na něž se odchylka stanovená v článku 64 SFEU nevztahuje, činí podle čl. 25 odst. 1 písm. a) zákona o dani z příjmů pro nerezidenty 19 %. Tato částka tedy odpovídá minimální sazbě vztahující se na daňové poplatníky-rezidenty a je nižší než sazba vztahující se na daňové poplatníky-nerezidenty ze třetích zemí (24 %).

Povinnost podávat přiznání k dani

Třetí otázka, na niž poukázala hromadná stížnost, se týká povinnosti předkládat přiznání k dani z příjmů plynoucích z pronájmu nemovitostí každé tři měsíce, a nikoli jednou ročně jako daňoví rezidenti Španělska (a dalších členských států EU). Podle čl. 5 písm. c) nařízení EHA/3316/2010 ze dne 17. prosince jsou daňoví poplatníci-nerezidenti, kterým plynou příjmy z pronájmu nemovitostí, povinni podávat přiznání každé tři měsíce za každou nemovitost.

Ke dni 31. prosince 1993 stanovovalo povinnost podávat přiznání k dani nařízení ze dne 31. ledna 1992, k dispozici ve španělštině [zde](#).

Podle bodu čtyři tohoto nařízení platila povinnost podávat daňové přiznání každý měsíc. V případě, kdy přiznání podával daňový zástupce nebo osoby společně povinné k platbě daně, bylo možné jej podávat čtvrtletně (jednou za tři měsíce). Naproti tomu daňoví poplatníci-rezidenti podávají po skončení daňového roku roční přiznání ve lhůtách, které schválilo ministerstvo financí v článku 8 nařízení HAC/248/2021 ze dne 16. března, k dispozici ve španělštině [zde](#).

I v tomto případě byl rozdíl v zacházení mezi daňovými poplatníky-rezidenty a daňovými poplatníky-nerezidenty svou podstatou totožný, nebo mohl být dokonce snížen. Jak bylo uvedeno výše, odchylka stanovená v článku 64 SFEU se použije rovněž v případě, kdy byla pravidla pozměněna, avšak i) právní předpisy jsou svou podstatou totožné s právní úpravou platnou ke dni 31. prosince 1993, nebo ii) odchylka znamená zmenšení stávajícího omezení. Španělsko tudíž může tato pravidla použít, přestože mohou představovat omezení volného pohybu kapitálu.

Závěr

S ohledem na výše uvedené skutečnosti dospěla Komise k závěru, že právo EU nebylo porušeno, a hromadná stížnost CHAP (2021)1080 může být tudíž uzavřena.

Pokud však kterýkoli ze stěžovatelů v této věci získá nové informace naznačující, že se Španělsko dopustilo porušení práva Unie, na něž se výše uvedené posouzení nevztahuje, vyzývá se, aby nám tyto nové informace zaslal do čtyř týdnů ode dne zveřejnění tohoto oznámení. Tyto informace zašlete na adresu taxud-unit-d3@ec.europa.eu

Pokud neobdržíme žádné takové nové informace v uvedené čtyřtýdenní lhůtě, nebo pokud tyto nové informace nepovedou k odlišnému závěru, může Komise věc uzavřít.