



EUROPSKA KOMISIJA

GLAVNA UPRAVA

ZA OPOREZIVANJE I CARINSKU UNIJU

Izravno oporezivanje, porezna koordinacija, gospodarska analiza i evaluacija

Pravni poslovi – izravno oporezivanje

Potvrda primitka i obavijest prije zaključenja višestruke pritužbe o navodnom kršenju pravila EU-a o slobodnom kretanju kapitala od strane Španjolske

Referentni broj: CHAP(2021)1080

Europska komisija je 2021. godine primila velik broj pritužbi u pogledu španjolskog poreznog režima koji se primjenjuje na dohodak ostvaren iznajmljivanjem nekretnina poreznih obveznika nerezidenata iz trećih zemalja (tj. osoba koje su porezni rezidenti u zemljama koje nisu države članice Europske unije (EU)). U pritužbama koje je primila tvrdi se da bi se tim poreznim režimom iz sljedećih razloga prekršila sloboda kretanja kapitala (članak 63. Ugovora o funkcioniranju Europske unije, UFEU):

- Porezni obveznici nerezidenti iz trećih zemalja ne mogu odbiti troškove povezane s dohotkom nastale iznajmljivanjem njihove nekretnine u Španjolskoj, a porezni obveznici koji su rezidenti Španjolske ili neke druge države članice imaju pravo na odbitak takvih troškova.
- Oni podliježu poreznoj stopi od 24 %, dok porezni obveznici nerezidenti iz država članica EU-a podliježu poreznoj stopi od 19 %.
- Konačno, obvezni su prijaviti taj dohodak jednom u tromjesečju i predati porezni obrazac za svaku nekretninu posebno.

Komisija je te pritužbe registrirala pod referentnim brojem CHAP(2021)1080. S obzirom na velik broj zaprimljenih pritužbi na tu temu i kako bismo brzo odgovorili i informirali sve zainteresirane osobe te uzimajući u obzir mogućnost da postoji širi javni interes za pitanja koja su istaknuli podnositelji pritužbi, Komisija objavljuje ovu obavijest na svojoj internetskoj stranici kako bi potvrdila primitak dopisa i obavijestila pošiljatelje o rezultatima provjere koju su provele službe Komisije.

Službe Komisije s pritužbama postupaju na povjerljiv način. Samo ako podnositelj pritužbe u obrascu pritužbe odabere obradu koja nije povjerljiva, službe Komisije mogu tijelima države članice protiv koje je podnositelj podnio pritužbu otkriti njegov identitet odnosno bilo koju informaciju koju je dostavio. Za potrebe obrade pritužbe službe Komisije u određenim će slučajevima morati otkriti identitet podnositelja.

Na rješavanje pritužbi primjenjuje se [posebna izjava o zaštiti osobnih podataka](#).

Komisija je procijenila višestruku pritužbu s obzirom na primjenjivo pravo Europske unije i u skladu s pravilima i prioritetima za izvršenje utvrđenima u [Komunikaciji Komisije „Pravo EU-a: boljom primjenom do boljih rezultata”](#)¹.

Nakon preispitivanja navoda podnositelja pritužbe Komisija **nije utvrdila nikakvo kršenje zakonodavstva EU-a** iz sljedećih razloga.

¹ C(2016)8600.

Opće napomene o primjeni članaka 63. i 64. UFEU-a

Člankom 63. UFEU-a slobodno kretanje kapitala proširuje se na treće zemlje, tako da porezni obveznici nerezidenti iz trećih zemalja mogu zahtijevati da se u objektivno sličnim situacijama prema njima postupa na isti način kao i prema poreznim obveznicima nerezidentima iz država članica EU-a. Međutim, člankom 64. UFEU-a državama članicama dopušteno je primijeniti ograničenja koja se odnose na porezne obveznike nerezidente iz trećih zemalja koja su postojala 31. prosinca 1993.

U skladu s time, postavlja se pitanje je li predmetni porezni režim već postojao 1993.

U pogledu izmjena zakonodavstva na snazi 1993. i za potrebe članka 64. UFEU-a Sud Europske unije² također smatra da „odredba koja je u suštini istovjetna ranijem zakonu ili koja se ograničava na smanjivanje ili uklanjanje prepreke za ostvarivanje prava i sloboda uspostavljenih pravom Unije koje se nalaze u ranijem zakonodavstvu pokrivena je iznimkom”.

Zbog toga je Komisija ispitala je li zakonodavstvo koje je danas na snazi u biti identično zakonodavstvu koje je bilo na snazi 31. prosinca 1993. ili jesu li njegove naknadne izmjene, ako ih je bilo, bile ograničene na smanjenje ili uklanjanje prepreka slobodnom kretanju kapitala. Ako bi to bio slučaj, to bi zakonodavstvo bilo obuhvaćeno odstupanjem iz članka 64. UFEU-a.

Ograničenje mogućnosti odbitka troškova povezanih s iznajmljivanjem nekretnine

Prvo pitanje istaknuto u višestrukoj pritužbi odnosi se na izračun porezne osnovice koja odgovara iznajmljivanju nekretnine. U skladu s člankom 24. stavkom 1. zakona Real Decreto Legislativo 5/2004 od 5. ožujka, kojim se odobrava preinaka zakona o porezu na dohodak nerezidenata (IRNR), utvrđuje se da je porezna osnovica bruto iznos primljenog dohotka bez odbijanja troškova. Pročišćeni tekst tog zakona na španjolskom jeziku dostupan je [ovdje](#).

Zakon 18/1991 od 6. lipnja o porezu na dohodak fizičkih osoba bio je na snazi 31. prosinca 1993. Člankom 18. tog zakona predviđeno je da je porezna osnovica poreznih obveznika nerezidenata za dohodak ostvaren u Španjolskoj primljen bruto iznos bez odbijanja ikakvih troškova. Tekst zakona na španjolskom jeziku dostupan je [ovdje](#).

Stoga je zakonodavstvo koje je danas na snazi u biti istovjetno zakonodavstvu koje je bilo na snazi 31. prosinca 1993. te ga Španjolska i dalje može primjenjivati, iako može ograničiti slobodno kretanje kapitala, u skladu s člankom 64. UFEU-a.

Porezni obveznici nerezidenti iz država članica EU-a na koje se ne primjenjuje odstupanje iz članka 64. UFEU-a mogu u skladu s člankom 24. stavkom 6. podstavkom 1. točkom (a) IRNR-a pri izračunu svoje porezne osnovice odbiti troškove povezane s iznajmljivanjem nekretnine.

Primjenjiva porezna stopa

² Presuda Suda od 10. travnja 2014., predmet C- 190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, točka 48., te presuda Suda od 20. rujna 2018., predmet C-685/16, EV, točka 75.

Drugo pitanje odnosi se na poreznu stopu na taj dohodak koja se primjenjuje na porezne obveznike nerezidente iz trećih zemalja. U skladu s člankom 25 stavkom 1. točkom (a) IRNR-a ona iznosi 24 %. U ovom slučaju ograničenje bi proizlazilo iz razlike u poreznoj stopi koja se primjenjuje na porezne obveznike rezidente. U skladu s člancima 63. i 65. Zakona 35/2006 od 28. studenoga o porezu na dohodak utvrđuje se najniža porezna stopa od 19 % koja proizlazi iz tablice oporezivanja i koja se primjenjuje na porezne obveznike rezidente.

Zakonom 18/1991 31. prosinca 1993. utvrđene su sljedeće porezne stope:

- za porezne obveznike nerezidente 25 % (članak 19. stavak prvi točka (a))
- za porezne obveznike rezidente najniža porezna stopa iz tablice oporezivanja iznosila je 20 % (članak 74.).

Kao što možemo vidjeti, razlika u postupanju prema poreznim obveznicima rezidentima i nerezidentima danas je u biti jednaka onoj koja je postojala 31. prosinca 1993. Razlika između poreznih stopa iznosi najviše 5 postotnih bodova u situacijama u kojima se za porezne obveznike rezidente primjenjuje najniža porezna stopa. Kako je prethodno navedeno, članak 64. UFEU-a primjenjuje se i u slučajevima kad su izmijenjena pravila, ali je zakonodavstvo u biti istovjetno onome od 31. prosinca 1993. Prema tome, Španjolska može primijeniti ta pravila čak i ako ona mogu ograničiti slobodno kretanje kapitala.

Trenutačna porezna stopa koja se primjenjuje na porezne obveznike nerezidente iz drugih država članica EU-a osim Španjolske, na koje se ne primjenjuje odstupanje iz članka 64. UFEU-a, u skladu člankom 25. stavkom 1. točkom (a) IRNR-a iznosi 19 %. To odgovara minimalnoj stopi koja se primjenjuje na porezne obveznike rezidente i niža je od one koja se primjenjuje na porezne obveznike nerezidente iz trećih zemalja (24 %).

Obveze podnošenja prijava

Treće pitanje istaknuto u višestrukoj pritužbi odnosi se na obvezu podnošenja prijava poreza na dohodak od iznajmljivanja nekretnine svaka tri mjeseca, a ne jednom godišnje kao što je to za porezne rezidente Španjolske (i drugih država članica EU-a). Člankom 5. točkom (c) Odluke EHA/3316/2010 od 17. prosinca od poreznih obveznika nerezidenata koji ostvaruju dohodak od iznajmljivanja nekretnine zahtijeva se da svaka tri mjeseca za svaku nekretninu podnesu prijavu poreza.

Dana 31. prosinca 1993. obveza podnošenja prijave utvrđena je Odlukom od 31. siječnja 1992., koja je [ovdje](#) dostupna na španjolskom jeziku.

U skladu s odjeljkom četiri te odluke, prijava poreza morala se podnijeti jednom mjesečno. U slučaju kad je prijavu podnio porezni zastupnik ili osobe solidarno odgovorne za plaćanje poreza, prijava se mogla podnijeti jednom u tromjesečju (svaka tri mjeseca). S druge strane, porezni obveznici rezidenti podnose godišnju prijavu nakon završetka porezne godine u razdobljima koja je Ministarstvo financija odobrilo u članku 8. Odluke HAC/248/2021 od 16. ožujka, koja je dostupna [ovdje](#) na španjolskom jeziku.

I u ovom je slučaju razlika u postupanju prema poreznih obveznicima rezidentima i nerezidentima u bitnome bila istovjetna ili je čak smanjena. Kako je prethodno navedeno, odstupanje iz članka 64. UFEU-a primjenjuje se i u slučaju kada su pravila izmijenjena, ali i. je zakonodavstvo u bitnim dijelovima jednako postojećem zakonodavstvu od 31. prosinca 1993. ili ii. podrazumijeva smanjenje postojećeg ograničenja. Prema tome, Španjolska može primijeniti ta pravila čak i ako ona mogu ograničiti slobodno kretanje kapitala.

Zaključak

S obzirom na prethodno navedeno, Komisija je zaključila da nije došlo do povrede prava Unije. Stoga se višestruka pritužba CHAP(2021)1080 može zaključiti.

Međutim, ako neki podnositelj pritužbe u okviru tog predmeta ima nove informacije koje upućuju na to da je Španjolska počinila povredu prava Unije na način koji nije obuhvaćen navedenom procjenom, može dostaviti te informacije u roku od četiri tjedna od datuma objave ove obavijesti. Informacije se mogu poslati na taxud-unit-d3@ec.europa.eu.

Ako u roku od tih četiri tjedna ne primimo nove informacije ili ako nove primljene informacije ne dovedu do drukčijeg zaključka, Komisija može zaključiti predmet.