



KOMISJA EUROPEJSKA

DYREKCJA GENERALNA

DS. PODATKÓW I UNII CELNEJ

Podatki Bezpośrednie, Koordynacja Podatkowa, Analiza Ekonomiczna i Ocena

Zagadnienia prawne – Opodatkowanie Bezpośrednie

Potwierdzenie odbioru i informacja o wstępnym zamknięciu zbiorowej skargi dotyczącej domniemanego naruszenia przez Hiszpanię przepisów UE dotyczących swobodnego przepływu kapitału

Numer referencyjny: CHAP(2021)1080

W 2021 r. Komisja Europejska otrzymała wiele skarg dotyczących hiszpańskiego systemu podatkowego mającego zastosowanie do dochodów pochodzących z wynajmu nieruchomości przez niebędących rezydentami podatników z państw trzecich (tj. osób będących rezydentami do celów podatkowych w państwach innych niż państwa członkowskie Unii Europejskiej (UE)). W otrzymanych skargach stwierdzono, że ten system podatkowy narusza swobodę przepływu kapitału (art. 63 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, TFUE) z następujących powodów:

- Niebędący rezydentami podatnicy z państw trzecich nie mogą odliczać kosztów uzyskania przychodu poniesionych w związku z najmem nieruchomości w Hiszpanii, podczas gdy podatnicy będący rezydentami w Hiszpanii lub w innych państwach członkowskich UE mają prawo do odliczenia takich kosztów.
- Ci ostatni podlegają stawce podatkowej wynoszącej 24 %, podczas gdy niebędący rezydentami podatnicy z państw członkowskich UE podlegają stawce podatkowej w wysokości 19 %.
- Ponadto są oni zobowiązani do deklarowania tego dochodu w każdym kwartale i składania oddzielnego formularza podatkowego w odniesieniu do każdej nieruchomości.

Komisja zarejestrowała otrzymane skargi pod numerem CHAP (2021)1080. Ze względu na bardzo dużą liczbę otrzymanych skarg w tej sprawie, w celu udzielenia szybkiej odpowiedzi i poinformowania zainteresowanych stron, a także biorąc pod uwagę potencjalnie szerszy interes publiczny dotyczący kwestii poruszonych przez skarżących, Komisja publikuje niniejsze zawiadomienie na swojej stronie internetowej Europa, potwierdza otrzymanie pism i informuje nadawców o wynikach analizy tych pism przeprowadzonej przez służby Komisji.

Służby Komisji domyślnie traktują skargi w sposób poufny. Wyłącznie w przypadku, gdy skarżący wybrał w formularzu skargi opcję jej jawnego rozpatrywania, służby Komisji mogą ujawnić organom państwa członkowskiego, przeciwko któremu skierowana jest skarga, zarówno tożsamość skarżącego, jak i wszelkie uzyskane od niego informacje. Ujawnienie przez służby Komisji tożsamości skarżącego może w pewnych okolicznościach okazać się niezbędne do nadania skardze dalszego biegu.

Do rozpatrywania skarg ma zastosowanie [oświadczenie o ochronie prywatności](#).

Komisja dokonała oceny skargi zbiorowej w świetle obowiązującego prawa Unii Europejskiej i zgodnie z przepisami oraz z priorytetami w zakresie egzekwowania prawa

określonymi w [komunikacie Komisji „Prawo Unii: lepsze wyniki dzięki lepszemu stosowaniu”](#).

Po zbadaniu zarzutów przedstawionych przez skarżących Komisja **nie stwierdziła żadnego naruszenia przepisów UE** z powodów wymienionych poniżej.

Uwagi ogólne dotyczące stosowania art. 63 i 64 TFUE

W art. 63 TFUE rozszerzono swobodę przepływu kapitału na państwa trzecie, co oznacza, że niebędący rezydentami podatnicy z państw trzecich mogą domagać się takiego samego traktowania jak niebędący rezydentami podatnicy z państw członkowskich UE w obiektywnie porównywalnych sytuacjach. W art. 64 TFUE zezwolono jednak państwom członkowskim na stosowanie ograniczeń mających zastosowanie do niebędących rezydentami podatników z państw trzecich, które obowiązywały w dniu 31 grudnia 1993 r.

W związku z tym powstaje pytanie, czy omawiany system podatkowy istniał już w 1993 r.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE)¹ orzekł również, w odniesieniu do zmian w przepisach obowiązujących w 1993 r. i na potrzeby art. 64 TFUE, że „[p]rzepis, który co do istoty jest taki sam jak przepis poprzednio obowiązujący lub który ogranicza się do zmniejszenia lub zniesienia ograniczenia w wykonywaniu praw i swobód ustanowionych przez prawo Unii, która znajdowała się w przepisach poprzednio obowiązujących, należy bowiem do zakresu odstępstw”.

W związku z tym Komisja zbadła, czy obowiązujące obecnie przepisy są co do istoty identyczne z przepisami obowiązującymi w dniu 31 grudnia 1993 r., czy też późniejsze zmiany w nich, o ile miały miejsce, ograniczały się do zmniejszenia lub zniesienia ograniczeń w swobodnym przepływie kapitału. Gdyby tak było, przepisy te byłyby objęte odstępstwem przewidzianym w art. 64 TFUE.

Ograniczenie możliwości odliczenia kosztów związanych z wynajmem nieruchomości

Pierwsza kwestia podniesiona w skardze zbiorowej dotyczy obliczenia podstawy opodatkowania w odniesieniu do wynajmu nieruchomości. Królewski dekret z mocą ustawy 5/2004 (Real Decreto Legislativo 5/2004) z dnia 5 marca, zatwierdzający przekształcenie ustawy o podatku dochodowym od osób niebędących rezydentami (IRNR), art. 24 ust. 1, stanowi, że podstawą opodatkowania jest kwota brutto uzyskanego dochodu, bez odliczania kosztów. Tekst skonsolidowany tych aktów w języku hiszpańskim jest dostępny [tutaj](#).

¹ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 10 kwietnia 2014 r. w sprawie C- 190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, pkt 48, oraz wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 20 września 2018 r. w sprawie C- 685/16, EV, pkt 75.

W dniu 31 grudnia 1993 r. obowiązywała ustawa 18/1991 z dnia 6 czerwca o podatku dochodowym od osób fizycznych. Artykuł 18 tej ustawy stanowił, że podstawą opodatkowania dochodów uzyskanych w Hiszpanii przez podatników niebędących rezydentami jest otrzymana kwota brutto bez odliczania kosztów. Tekst tej ustawy w języku hiszpańskim jest dostępny [tutaj](#).

W związku z tym obowiązujące obecnie przepisy są co do istoty identyczne z przepisami obowiązującymi w dniu 31 grudnia 1993 r., a Hiszpania może nadal je stosować, nawet jeśli mogą one stanowić ograniczenie swobodnego przepływu kapitału zgodnie z art. 64 TFUE.

Niebędący rezydentami podatnicy z państw członkowskich UE, do których nie ma zastosowania odstępstwo określone w art. 64 TFUE, mogą, przy obliczaniu swojej podstawy opodatkowania, odliczyć wydatki związane z wynajmem nieruchomości, zgodnie z art. 24 ust. 6 pkt 1^a lit. a) IRNR.

Zastosowana stawka podatkowa

Drugą podniesioną kwestią jest stawka podatkowa od tych dochodów mająca zastosowanie do niebędących rezydentami podatników z państw trzecich. Stawka ta została ustalona w wysokości 24 % w art. 25 ust. 1 lit. a) IRNR. W tym przypadku ograniczenie wynikałoby z różnicy w stawce podatkowej mającej zastosowanie do podatników będących rezydentami. W ustawie 35/2006 z dnia 28 listopada o podatku dochodowym od osób fizycznych określono minimalną stawkę podatku wynikającą z systemu podatkowego mającego zastosowanie do podatników będących rezydentami w wysokości 19 % (art. 63 i 65).

W dniu 31 grudnia 1993 r. ustawą 18/1991 ustalono następujące stawki podatkowe:

- w przypadku podatników niebędących rezydentami – 25 % (art. 19 ust. 1 lit. a));
- w przypadku podatników będących rezydentami minimalna stawka podatkowa wynosiła 20 % (art. 74).

Jak widać, różnica w traktowaniu pomiędzy podatnikami będącymi rezydentami a podatnikami niebędącymi rezydentami jest co do istoty taka sama jak w dniu 31 grudnia 1993 r. Różnica między stawkami podatkowymi wynosi najwyżej 5 punktów procentowych w sytuacjach, w których dla podatników będących rezydentami stosuje się najniższą stawkę podatkową. Jak wspomniano powyżej, art. 64 TFUE ma zastosowanie również w przypadku, gdy przepisy zostały zmienione, ale są co do istoty identyczne z przepisami obowiązującymi w dniu 31 grudnia 1993 r. W związku z tym Hiszpania może stosować te przepisy, nawet jeśli mogą one stanowić ograniczenie swobodnego przepływu kapitału.

Obecna stawka podatkowa mająca zastosowanie do niebędących rezydentami podatników z państw członkowskich UE innych niż Hiszpania, do których nie ma zastosowania odstępstwo określone w art. 64 TFUE, wynosi – zgodnie z art. 25 ust. 1 lit. a) IRNR – 19 %. Stawka ta odpowiada zatem minimalnej stawce mającej zastosowanie do podatników będących rezydentami i jest niższa niż stawka mająca zastosowanie do niebędących rezydentami podatników z państw trzecich (24 %).

Obowiązki w zakresie składania deklaracji

Trzecia kwestia poruszona w skardze zbiorowej dotyczy obowiązku składania deklaracji podatkowych w odniesieniu do dochodów uzyskanych z wynajmu nieruchomości co trzy miesiące, a nie co roku, jak w przypadku rezydentów podatkowych z Hiszpanii (i innych państwach członkowskich UE). W art. 5 lit. c) rozporządzenia EHA/3316/2010 z dnia 17 grudnia zobowiązano podatników niebędących rezydentami, którzy uzyskują dochody z wynajmu nieruchomości, do składania deklaracji co trzy miesiące w odniesieniu do każdej nieruchomości.

W dniu 31 grudnia 1993 r. obowiązek złożenia deklaracji wynikał z rozporządzenia z dnia 31 stycznia 1992 r., dostępnym w języku hiszpańskim [tutaj](#).

Zgodnie z pkt 4 tego rozporządzenia deklaracja podatkowa musiała być składana co miesiąc. W przypadku gdy deklaracja była składana przez przedstawiciela podatkowego lub przez osoby wspólnie zobowiązane do zapłaty podatku, deklarację można było składać kwartalnie (co trzy miesiące). Natomiast podatnicy będący rezydentami składają deklarację roczną po zakończeniu roku podatkowego, w okresach zatwierdzonych przez ministerstwo finansów w rozporządzeniu HAC/248/2021 z dnia 16 marca, art. 8, dostępnym w języku hiszpańskim [tutaj](#).

Również w tym przypadku różnica w traktowaniu pomiędzy podatnikami będącymi rezydentami a podatnikami niebędącymi rezydentami była co do istoty identyczna, a nawet mogła ulec zmniejszeniu. Jak wspomniano powyżej, odstępstwo przewidziane w art. 64 TFUE ma zastosowanie również w przypadku, gdy przepisy zostały zmienione, ale (i) są co do istoty identyczne z przepisami obowiązującymi w dniu 31 grudnia 1993 r. lub (ii) wynika z nich zmniejszenie istniejącego ograniczenia. W związku z tym Hiszpania może stosować te przepisy, nawet jeśli mogą one stanowić ograniczenie swobodnego przepływu kapitału.

Wniosek

W związku z powyższym Komisja stwierdziła, że nie doszło do naruszenia prawa Unii i w związku z tym skarga zbiorowa CHAP (2021)1080 może zostać zamknięta.

Wszyscy skarżący w przedmiotowej sprawie posiadający dodatkowe informacje sugerujące, że Hiszpania dopuściła się naruszenia prawa Unii nieuwzględnionego w powyższej ocenie, proszeni są o przekazanie tych informacji w terminie czterech tygodni od daty niniejszego zawiadomienia na stronie internetowej. Informacje można przesyłać na następujący adres: taxud-unit-d3@ec.europa.eu

Jeżeli nie otrzymamy takich nowych informacji w okresie czterech tygodni lub jeżeli nowe informacje nie doprowadzą do innych wniosków, Komisja może zamknąć sprawę.