



Αρ. Φακ.: Κ.Π. 18
Αρ. Φαξ.: 367965
Αρ. Τηλ.: 306365

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ
ΥΠΗΡΕΣΙΑ Φ.Π.Α.
1471 ΛΕΥΚΩΣΙΑ

20 Μαρτίου 1997

Ερμηνευτική Εγκύκλιος 37

Όλους του λειτουργούς,

Δαπάνες που δεν παρέχουν δικαίωμα προς πίστωση: εργασίες σε ακίνητη ιδιοκτησία

Σύμφωνα με το άρθρο 25(13)(α) του Ν.246/90 δεν παρέχεται δικαίωμα πίστωσης του φόρου με το οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες που αφορούν εργασίες σε ακίνητη ιδιοκτησία.

Ακίνητη Ιδιοκτησία

Ο όρος «ακίνητη ιδιοκτησία» ερμηνεύεται στον περί Ακινήτου Ιδιοκτησίας (Διακατοχή, Εγγραφή και Εκτίμησης) Νόμο (Κεφ. 224) και περιλαμβάνει:

- (α) Τη γη (land), δηλ. τμήμα του εδάφους όπως π.χ. χωράφια, αγρούς, άγονες εκτάσεις, οικόπεδα, μεταλλεία, ορυχεία κλπ.
- (β) Οικοδομές (buildings) δηλ. Κτίρια, αποπερατωμένα ή ημιτελή, και μέρη κτιρίων. Η έννοια των κτιρίων είναι ευρύτερη και περιλαμβάνει τα κάθε φύσεως κτίσματα, όπως μονοκατοικίες, πολυκατοικίες, γραφεία, αποθήκες, εργοστάσια, διαμερίσματα κλπ.
- (γ) Άλλα κατασκευάσματα (other erections). Εδώ κατατάσσονται τα βιομηχανοστάσια, όπως π.χ. οι εγκαταστάσεις ψύξης (ψυκτικοί θάλαμοι), τα ελαιοτριβεία, τα σιλό (τεράστιες αποθήκες σιτηρών με μηχανικές εγκαταστάσεις για τη γρήγορη φόρτωση και εκφόρτωση) και άλλες παρόμοιες εγκαταστάσεις. Επίσης εδώ κατατάσσονται και άλλα κατασκευάσματα μόνιμα και στερεά συνδεδεμένα με τη γη, όπως π.χ. οι μεγάλες δεξαμενές πετρελαιοειδών της περιοχής του διυλιστηρίου στη Λάρνακα, τα θερμοκήπια κλπ. Θερμοκήπια που απλώς επικάθονται στη γη θεωρούνται κινητά αγαθά.
- (δ) Οικοδομήματα (structures). Εδώ κατατάσσονται τα βοηθητικά κτίρια, όπως π.χ. το γκαράζ ή το πλυσταριό ενός σπιτιού, οι στάβλοι ή άλλα υποστατικά μιας έπαυλης κλπ, είτε είναι συνδεδεμένα με το κυρίως κτίριο είτε έχουν ανεγερθεί στην αυλή του.
- (ε) Προσαρτήματα (fixtures). Εκ πρώτης όψεως οποιαδήποτε ενσώματα αγαθά είναι μόνιμα και στερεά συνδεδεμένα (affixed) με τη γη ή με κτίριο ή με οικοδόμημα, θεωρούνται προσαρτήματα. Κατά κανόνα αποτελούν μέρος της ακίνητης ιδιοκτησίας και μεταβιβάζονται μαζί της. Όμως, ο μισθωτής μπορεί να προσθέσει προσαρτήματα στην ακίνητη ιδιοκτησία (tenant's fixtures) και να διατηρήσει το δικαίωμα να τα αφαιρέσει κατά τη λήξη της μίσθωσης. Από το γεγονός της σύνδεσης ενός αντικειμένου με την ακίνητη ιδιοκτησία το μόνο που προκύπτει είναι ένα τεκμήριο ότι

το αντικείμενο έπαυσε να είναι κινητό αγαθό και αποτελεί πλέον μέρος της ακίνητης ιδιοκτησίας. Το τεκμήριο αυτό είναι μαχητό και μπορεί να ανατραπεί αν αποδειχθεί ότι δεν πληρούνται οι πιο κάτω προϋποθέσεις σε σχέση με το βαθμό και τον αντικειμενικό σκοπό της προσάρτησης:

- i. Βαθμός της προσάρτησης. Ο γενικός κανόνας είναι ότι το αντικείμενο πρέπει να είναι πραγματικά συνδεδεμένο με την ακίνητη ιδιοκτησία για να θεωρηθεί προσάρτημα. Εκ πρώτης όψεως αντικείμενα που απλώς επικάθονται σε ακίνητη ιδιοκτησία, δεν θεωρούνται προσαρτήματα. Για παράδειγμα, βιομηχανικά μηχανήματα δεν θεωρούνται προσαρτήματα, έστω και αν είναι στερεωμένα στο πάτωμα του εργοστασίου.
- ii. Αντικειμενικός σκοπός της προσάρτησης. Αν το αντικείμενο το ίδιο είναι εντελώς άσχετο με τη χρήση της ακίνητης ιδιοκτησίας και έχει συνδεθεί (annexed, attached) μόνο και μόνο για να χρησιμοποιείται καλύτερα ως κινητό αγαθό, τότε δεν θεωρείται προσάρτημα (π.χ. ζωγραφικοί πίνακες, ρολόγια τοίχου, ηλεκτρικοί λαμπτήρες κλπ). Αν το αντικείμενο έχει συνδεθεί για την καλύτερη και ευκολότερη χρήση της γης, του κτιρίου, του κατασκευάσματος ή του οικοδομήματος, τότε θεωρείται προσάρτημα. Τα προσαρτήματα μπορεί να είναι:
 - άμεσα συνδεδεμένα (π.χ. μπάνια, νιπτήρες, ηλεκτρικές και υδραυλικές εγκαταστάσεις κλπ)
 - έμμεσα συνδεδεμένα (π.χ. πόρτες, παράθυρα κλπ)
 - πλασματικά συνδεδεμένα (π.χ. κλειδιά πόρτας, κάλυμμα φρεατίου, σχάρα οχετού, ράφια εντοιχισμένων ερμαριών κλπ).

Το Παράρτημα Α της παρούσας εγκυκλίου περιλαμβάνει παραδείγματα αντικειμένων που θεωρούνται προσαρτήματα ακίνητης ιδιοκτησίας, ενώ το Παράρτημα Β περιλαμβάνει παραδείγματα αντικειμένων που θεωρούνται κινητά αγαθά.

Εργασίες σε ακίνητη ιδιοκτησία

Ο όρος «εργασίες σε ακίνητη ιδιοκτησία» ερμηνεύεται στο άρθρο 6(3)(ε) του Ν.246/90 και περιλαμβάνει:

- (α) Εκσκαφές και κατεδαφίσεις.
- (β) Κατασκευές οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών έργων γενικά.
- (γ) Συμπληρώσεις, επεκτάσεις και διαρρυθμίσεις των πιο πάνω έργων.
- (δ) Επισκευές περιλαμβανομένης και της συνηθισμένης συντήρησης, των πιο πάνω έργων (π.χ. βάψιμο τοίχων, επιδιορθώσεις ηλεκτρικών και υδραυλικών εγκαταστάσεων, κεντρικών εγκαταστάσεων κλιματισμού, ανελκυστήρων κλπ).

Το Παράρτημα Γ περιλαμβάνει παραδείγματα υπηρεσιών που δεν θεωρούνται εργασίες σε ακίνητη ιδιοκτησία.

Εργολάβοι

Ο κανόνας είναι ότι ο ιδιοκτήτης ή άλλος κάτοχος της ακίνητης ιδιοκτησίας δεν δικαιούται να πιστωθεί το φόρο που καταβάλλει για τις αγορές αγαθών και υπηρεσιών και τις αμοιβές εργολάβων που αφορούν την εκτέλεση εργασιών στην ακίνητη ιδιοκτησία.

Όμως οι εργολάβοι, δηλ. εκείνοι που αναλαμβάνουν την εκτέλεση εργασιών σε ακίνητη ιδιοκτησία με μίσθωση έργου, δικαιούνται να πιστωθούν το φόρο που καταβάλλουν για αγορά υλικών ή για τις υπηρεσίες των υπεργολάβων. Για σκοπούς Φ.Π.Α. ο όρος «εργολάβος» είναι ευρύς και καλύπτει και πρόσωπα των οποίων η επιχειρηματική δραστηριότητα δεν ρυθμίζεται από τον περί Εγγραφής και Ελέγχου Εργοληπτών Οικοδομικών και Τεχνικών Έργων Νόμο.

Σε περίπτωση που εργολήπτης εκτελεί εργασίες σε ακίνητη ιδιοκτησία που του ανήκει ή την κατέχει άλλως πως (δηλ. όχι με μίσθωση έργου), δεν δικαιούται να πιστωθεί το φόρο εισροών. Όμως, αν οι εργασίες αφορούν εξαιρούμενη παράδοση/παροχή (π.χ. πώληση ή μίσθωση της ακίνητης ιδιοκτησίας), ο εργολήπτης έχει τη δυνατότητα να επικαλεστεί τον κανόνα de minimis (καν.5 της Κ.Δ.Π.207/91) και, αν δικαιούται να πιστωθεί ολόκληρο το φόρο εισροών. Αν οι εργασίες αφορούν την ανέγερση ή επισκευή ιδιόκτητων γραφείων ή άλλων υποστατικών, που χρησιμοποιούνται από τον ίδιο τον εργολήπτη για τους σκοπούς της επιχείρησής του, τότε δεν εφαρμόζεται ο κανόνας de minimis και δεν μπορεί να πιστωθεί το σχετικό φόρο εισροών.

Κατάργηση

Οι εγκύκλιοι Α.23, Α.35, Α.36, Α.41, Α.55, Α.111, Α.121, Α.126, Α.127, Α.166, Α.214, Α.244, Α.249, Α.286 και Α.336 αποσύρονται και αντικαθίστανται με την παρούσα.

(Μ.Μιλτιάδου)
για Έφορο Φ.Π.Α.

Κοιν.: Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Κύπρου
Τ.Θ. 4935
1355 Λευκωσία
: Παγκύπριο Σύνδεσμο Εγκεκριμένων Λογιστών Αμερικής
Τ.Θ. 4501
1300 Λευκωσία
: Γενικό Ελεγκτή
: Γενικό Διευθυντή Υπουργείου Οικονομικών

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α

Παραδείγματα αντικειμένων που θεωρούνται προσαρτήματα ακίνητης ιδιοκτησίας, για την αγορά των οποίων δεν παρέχεται δικαίωμα προς πίστωση.

- Δεξαμενές αποθήκευσης (ντεπόζιτα) πετρελαίου για κεντρική θέρμανση, νερού για ύδρευση, ή για παρόμοια χρήση.
- Κεντρικές εγκαταστάσεις κλιματισμού.
- Συσσωρευτές θερμότητας (storage heaters).
- Συσσκευές κλιματισμού (a/c split units), σχεδιασμένες για να στερεώνονται στους τοίχους του κτιρίου.
- Ανελκυστήρες πολυκατοικιών.
- Τζαμαρίες και πέργολες.
- Διαχωριστικά εσωτερικού χώρου στερεωμένα στο κτίριο.
- Κτισμένοι πάγκοι υποδοχής ξενοδοχείων ή ως μπαρ εστιατορίων και μπυραρίων.
- Πάγκοι και ράφια κουζίνας μόνιμα στερεωμένα στο κτίριο.
- Χαλιά συγκολλημένα στο πάτωμα (fitted carpets), όχι όμως αν απλώς είναι στερεωμένες οι άκρες τους στο πάτωμα.
- Πλακόστρωτα εξωτερικών χώρων.
- Επένδυση τοίχων με ξύλο, κεραμικά ή άλλα υλικά.
- Rolling shutters.
- Υπόγεια ντεπόζιτα σταθμών βενζίνης ή άλλων εγκαταστάσεων.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β

Παραδείγματα αντικειμένων που θεωρούνται κινητά αγαθά, για την αγορά των οποίων παρέχεται το δικαίωμα προς πίστωση

- Αγάλματα που μπορούν να μετακινηθούν.
- Προβολείς, πολυέλαιοι και γενικά τα φωτιστικά.
- Κουρτίνες, vertical blinds και venitian blinds.
- Ανιχνευτές καπνού και συστήματα συναγερμού.
- Τέντες, πτυσσόμενες ή μη.
- Διαφημιστικές πινακίδες όλων των ειδών.
- Αλεξικέραυνα.
- Έπιπλα, όπως ράφια και βιτρίνες υπεραγορών, μπαρ εστιατορίων κλπ, έστω και αν στερεώνονται στο πάτωμα.
- Κινητοί ψυκτικοί θάλαμοι.
- Κινητές συσκευές κλιματισμού.
- Εντοιχισμένες ηλεκτρικές συσκευές (π.χ. κουζίνες, ψυγεία, πλυντήρια, κλπ).
- Δοχεία αποθήκευσης (ντεπόζιτα ή μικρά σιλό) ζωοτροφών για φάρμες, τσιμέντου σε εργοτάξια, πετρελαίου για μηχανήματα εργοστασίου και για άλλες παρόμοιες χρήσεις.
- Μηχανήματα, όπως:
 - σύστημα υπερπίεσης θαλάμου Μπογιαντίσματος επίπλων για εξαερισμό
 - φούρνο τύπου τούνελ για την παραγωγή τούβλων (όχι όμως και η τσιμεντένια βάση με σωλήνες και ράγιες)
 - σύστημα εξαερισμού κουζίνας ξενοδοχείου
 - μηχανήματα φιλτραρίσματος νερού και αντλίες ενυδρείων και πισίνων
 - μηχανήματα επεξεργασίας λυμάτων σε βιολογικό σταθμό
 - κομπρεσόροι και άλλα μηχανήματα εγκαταστάσεων ψύξης
 - σπαστήρες αδρανών (αμμοχάλικων) και όλα τα μέρη τους, συμπεριλαμβανομένου και του σιλό
 - μηχανήματα παρασκευής έτοιμου σκυροδέματος και όλα τα μέρη τους.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ

Υπηρεσίες που δεν θεωρούνται εργασίες σε ακίνητη ιδιοκτησία, για τις οποίες παρέχεται το δικαίωμα προς πίστωση.

- Καθάρισμα κτιρίων και τζαμιών.
- Κλάδεμα δένδρων και γενικά περιποίηση κήπων (όχι όμως το όργανο χωραφιών).
- Υπηρεσίες αρχιτεκτόνων, πολιτικών μηχανικών, επιμετρητών ποσοτήτων και άλλων συμβούλων, περιλαμβανομένης και της επίβλεψης των κατασκευαστικών έργων.
- Έξοδα συντήρησης πισίνας (υπηρεσίες καθαρισμού, χημικά, φίλτρα κλπ).
- Επιδιορθώσεις επίπλων, εξοπλισμού και άλλων κινητών αγαθών.
- Μετακίνηση σκουπιδιών και λυμάτων.