

62016CC0308

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2017. július 4. (1)

C?308/16. sz. ügy

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

kontra

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

(a Naczelny S?d Administracyjny [legfels?bb közigazgatási bíróság, Lengyelország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – Adózás – Közös hozzáadottértékadó?rendszer – Az épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek értékesítésére vonatkozó mentesség – A 2006/112/EK irányelv – A 135. cikk (1) bekezdésének j) pontja – A 12. cikk (1) bekezdésének a) pontja és (2) bekezdése – Az »els? használatbavétel« fogalma – Az »átalakítás« fogalma”

1.

A Naczelny S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a 2006/112/EK irányelv (2) értelmezésével kapcsolatban terjeszt el? el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet, az épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek értékesítését terhel? hozzáadottérték?adót (h?a) illet?en. (3)

2.

A 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontja héamentességet biztosít az említett ingatlanok értékesítése tekintetében, a „12. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említettek kivételével”. F?szabály szerint tehát valamely épület „els? használatbavételét megelő? értékesítés” héaköteles, és nem héamentes, mivel a két hivatkozott rendelkezés közül az utóbbi erre az esetre vonatkozik. Nem kell ellenben megfizetni a héát, ha ugyanazon épület ezt követ? értékesítésér?l van szó.

3.

A fent leírt adókötelezettség és adómentesség m?ködése azonban módosulhat, mert a tagállamoknak, a 2006/112 irányelv 12. cikkének (2) bekezdése alapján, két lehet?ségük van: i. „megállapíthatják az (1) bekezdés a) pontjában említett kritérium alkalmazásának feltételeit az átalakított épületekre”; és ii. bizonyos esetekben „alkalmazhatnak az els? használatbavételt?l eltér? követelményt is”.

4.

A kérdést el?terjeszt? bíróság röviden azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv szóban forgó részét a saját jogrendjébe átültet? lengyel jogszabály (az „els? használatbavétel” fogalmát

és az „ingatlanok átalakításának” fogalmát tekintve is) megfelel-e az említett irányelvnek.

I. Jogi háttér

A. Az uniós jog

A 2006/112 irányelv

5.

A 2. cikk (1) bekezdése szerint:

„(1) A hía hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak:

a)

egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

[...]”.

6.

Az 9. cikk (1) bekezdése értelmében:

„(1) »Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermel?ipari és mez?gazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenérték? tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min?sül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ? hasznosítása.”

7.

A 12. cikknek megfelel?en:

„(1) A tagállamok adóalanynak tekinthetnek bármely olyan személyt, aki a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében meghatározott ügyletek valamelyikét eseti jelleggel folytatja és különösen a következ? ügyletek valamelyikét végzi:

a)

épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek els? használatbavétele el?tti értékesítése;

b)

építési telkek értékesítése.

(2) Az (1) bekezdés a) pontjának alkalmazásában »épület« minden, a földhöz rögzített vagy a földön létesített építmény.

A tagállamok megállapíthatják az (1) bekezdés a) pontjában említett kritérium alkalmazásának feltételeit az átalakított épületekre és a hozzátartozó telekre vonatkozóan.

A tagállamok alkalmazhatnak az első használatbavételtől eltérő követelményt is, mint pl.: az épület befejezése és az első értékesítés időpontja közötti időtartamot, illetve az első használatbavétel és a rákövetkező értékesítés közötti időpont [helyesen: értékesítés időpontja] közötti időtartamot, feltéve hogy ezen időtartamok az öt, illetve két évet nem haladják meg.

[...].”

8.

Az 14. cikk így rendelkezik:

„1. »Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése [helyesen: átruházása], amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

[...]”

9.

A 135. cikk (1) bekezdése így szól:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

j)

épület vagy épületrész, és a hozzá tartozó telek értékesítése, a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említettek kivételével;

[...]”.

B. A lengyel jog

Ustawa o podatku od towarów i usług (az árukat és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény)
(4)

10.

A 2. cikk 14. pontja meghatározza, hogy:

„»Első használatbavétel«: épületek, építmények vagy azok részeinek az első vevő vagy az első használó részére – adóköteles tevékenységek végzése útján – használatra azt követően történő átadása, hogy ezen épületeket, építményeket vagy azok részeit:

a)

felépítették, vagy

b)

korszerűsítették, ha a jövedelemadóra vonatkozó rendelkezések értelmében vett korszerűsítésre fordított költség a kezdőérték legalább 30%-ának felelt meg.”

11.

A 43. cikk (1) bekezdése szerint:

„Adómentes:

[...]

10)

az épületek, építmények vagy azok részeinek értékesítése, kivéve, ha

a)

az értékesítésre az első használatbavétel keretében vagy az első használatbavétel előtt kerül sor,

b)

az épület, építmény vagy annak részeinek első használatbavétele és értékesítése között kevesebb mint 2 év telt el;

[...]”.

II. A jogvita tényállása és az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdés

12.

A Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (a továbbiakban: Kozuba) (5)2005. szeptember 17-én tkeemeléssel határozott. Ugyanezen a napon az egyik tag vagyoni hozzájárulásként a társaság rendelkezésére bocsátott egy lakóépületet (nyaraló), amelyet 1992-ben építettek.

13.

2006-ban az említett lakóépületet korszerűsítették és „mintaházként” a Kozuba által végzett gazdasági tevékenység igényeihez igazították. Az átalakítás költsége az épület kezdőértékének 55%-a volt. (6)

14.

2007. július 31-én az épületet felvették a Kozuba tárgyi eszközeinek nyilvántartásába („mintaház”), amely állapot 2009. január 15-ig állt fent. E napon az épületet kivezette a tárgyi eszközök nyilvántartásából, mivel harmadik személynek eladták.

15.

A Kozuba szerint az ingatlan újjáépítését követően történő értékesítése héaköteles tényállást valósított meg. Ugyanakkor használt épületről volt szó, így értékesítése adómentes volt, ezért a héabevallásban azt nem tüntették fel.

16.

A Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (a pénzügyi ellenőrzési hatóság igazgatója, Lengyelország)

2013. április 12-ii határozatával a Kozubával szemben megállapította a 2009. els? negyedévére fizetend? héát, amelyben az adóalapot megnövelte az épület eladási árával.

17.

Az adóhatóság szerint, összefoglalva: a) a héatörvény 43. cikke (1) bekezdésének 10. pontja csak akkor biztosít adómentességet, ha az épületek átruházására az „els? használatbavételt” követ?en kerül sor; és b) a héatörvény 2. cikkének 14. pontja megállapítja, hogy az „els? használatbavételt” adóköteles tevékenységnek kell megel?znie. Ezért, bár az épületet a társaság saját tevékenységeinek szentelték 2007. július 31-én, ezen id?pontban nem került sor az „els? használatbavételre”, mivel a használatbavétele nem párosult adóköteles tevékenységek végzésével. E kritérium alapján az „els? használatbavételre” az értékesítésekor, azaz 2009. január 15-én került sor.

18.

2013. május 17-én a Kozuba megtámadta a korábbi határozatot, amelyet 2013. július 30-án a Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (a varsói adóhivatal elnöke, Lengyelország) helybenhagyott.

19.

A Kozuba e határozat ellen keresetet indított a Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie (varsói vajdaság közigazgatási bíróság, Lengyelország) el?tt, amely az ügy érdemét illet?en a 2014. május 22-ii ítéletével azt elutasította. (7)

20.

A társaság ismét jogorvoslati kérelemmel élt, ezúttal a Naczelny S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság) el?tt, amely bíróság kétséget támaszt azzal kapcsolatban, hogy az „els? használatbavétel” feltételének, amint azt a héatörvény 2. cikkének 14. pontja el?írja, adóköteles tevékenységhez kell-e kapcsolódnia, vagy ellenkez?leg, e fogalom az épület tényleges elfoglalásához kapcsolódik, függetlenül attól, hogy azt megel?zte-e ilyen adóköteles tevékenység. Az els? esetben megfigyelhet? a nemzeti szabály 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontjával való összeegyeztethet?ségének esetleges hiánya, mivel az adómentességhez való jogot meg nem engedett módon korlátozza.

21.

A kérdést el?terjeszt? bíróság abból indul ki, hogy a 2006/112 irányelv idézett 135. cikke (1) bekezdése j) pontjának szövege, amely a 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjára hivatkozik, a mentességet az „els? használatbavétel” fogalmához kapcsolja, de azt nem határozza meg.

22.

A héatörvény 2. cikkének 14. pontja szerint nincs szó „els? használatbavételr?l”, ha az épületek építése vagy felújítása saját célt szolgál, és azokat a fejleszt? használja. Mivel nem kerül sor az épület értékesítésére adóköteles tevékenység útján, a mentesség alkalmazhatatlanná válik a héatörvény 43. cikke (1) bekezdése 10. pontjának értelmében. Ez történhet például, ha a tényleges használatbavétel?l számított tíz év elteltével értékesítik az ingatlant. Mindennek eredményeképpen az adófizetési kötelezettséget (azaz a mentesség hiányát) nemcsak az „új”, hanem a „régii” épületekre is alkalmazzák, ha ez utóbbiakat maga az adóalany építi vagy újítja fel saját használatra.

23.

A kérdést elterjesztő bíróságnak továbbá kétsége van afelől, hogy a héatörvény 2. cikke 14. pontjának b) pontja, amely szerint az épületek átalakítása esetén az első használatbavétel feltétele, hogy az átalakításra fordított költség a kezdőérték legalább 30%-a legyen, megfelel a 2006/112 irányelvnek.

24.

A kérdést elterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a szabály lehetővé teszi a héa megállapítását (mentesség nélkül) mindazon esetben, amelyben ilyen jellegű építési munkákat végeznek és a felújított épületet átruházzák. Véleménye szerint a lengyel jog nem pontosítja, hogy mely időponttól és milyen hosszú időszak alapján kell kiszámítani a (kezdőérték legalább 30%-ának megfelelő mértékű) költség összegét az „első használatbavétel” megállapíthatóságához.

25.

Következésképpen a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti elő:

„Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.) 135. cikke (1) bekezdésének j) pontját, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás (a 2004. március 11-i Ustawa o podatku od towarów i usług [az árukat és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény; Dz. U. 54. szám, 535. alszám; módosításokkal; a továbbiakban: héatörvény] 43. cikke (1) bekezdésének 10. pontja), amely szerint az épületek, építmények vagy azok részeinek értékesítése mentes a héa alól, kivéve, ha

a)

az értékesítésre az első használatbavétel keretében vagy az első használatbavétel előtt kerül sor,

b)

az épület, építmény vagy annak részeinek első használatbavétele és értékesítése között kevesebb mint 2 év telt el,

amennyiben a héatörvény 2. cikkének 14. pontja úgy határozza meg az első használatbavétel fogalmát, hogy az az épületek, építmények vagy azok részeinek az első vevő vagy az első használó részére – adóköteles tevékenységek végzése útján – használatra azt követően történő átadását jelenti, hogy ezen épületeket, építményeket vagy azok részeit

a)

felépítették, vagy

b)

korszerűsítették, ha a jövedelemadóra vonatkozó rendelkezések értelmében vett korszerűsítésre fordított költség a kezdőérték legalább 30%-ának felelt meg?

III. A Bíróság előtti eljárás

26.

Az elzetes döntéshozatal iránti kérelmet 2016. május 30-án vette nyilvántartásba a Bíróság Hivatala.

27.

A lengyel kormány és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be. Úgy tekintették, hogy a tárgyalás megtartása mellzhet?.

IV. A felek észrevételeinek összefoglalása

28.

A lengyel kormány szerint a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontja nem határozza meg az „els? használatbavétel” fogalmát, és olyan fogalom meghatározásokra sem hivatkozik, amelyeket a tagállamok jogszabályai adhatnak. Az uniós jog olyan önálló fogalmáról van tehát szó, amelyet egységesen kell értelmezni, hogy a héarendszer alkalmazásának tagállamonkénti eltérését elkerüljék. (8)

29.

A rendelkezés értelmezése során figyelembe kell venni a háttérül szolgáló összefüggéseket, a 2006/112 irányelv rendszerét és kitzött céljait, különös tekintettel az adómentesség céljára. Bár a Bíróság szerint a mentességeket, mint az adókötelezettség általános szabályának felfüggesztését, szigorúan kell értelmezni, (9) e hermeneutikai kritérium nem teszi lehetővé a mentesség joghatásainak gyengítését.

30.

A lengyel kormány szemszögéb?l valamely épület építése vagy alapvet? felújítása olyan hozzáadott értéket hordoz, amely után éppen a héaköteles ügylet megvalósításának adott id?pontjában kell adót kivetni. (10) Véleménye szerint, függetlenül attól, hogy az épületet épített? vagy átalakító személy mennyi ideig használta azt saját célra, a hozzáadott értéket a szerz? fél részére történ? értékesítés id?pontjában kell megadóztatni.

31.

A lengyel kormány azt állítja, hogy ha nem került sor az épület értékesítésére (adóköteles ügylet), akár új építés? vagy felújított épületr?l legyen szó, mindenképpen a 2006/112 irányelv szerinti „új épületnek” tekintend?. Az „els? használatbavételnek” az egyszer? tényleges használatbavétellel való összekapcsolása gyengíti az irányelv vezérl? elveit és megnyitja az utat a mentességgel való visszaélésben megnyilvánuló csalások el?tt.

32.

Azon lehet?séggel kapcsolatban, miszerint a tagállamok az „els? használatbavételre” vonatkozó feltételekt?l eltér? feltételeket alkalmazzanak, a lengyel kormány a 2006/112 irányelv 12. cikkének (2) bekezdése szerinti két esetre összpontosít. Ha a tagállam „az »els? használatbavétel« és a rákövetkez? értékesítés közötti id?pont [helyesen: értékesítés id?pontja] közötti id?tartamot” veszi figyelembe, nemcsak az „els? használatbavétel” keretében történ? eredeti értékesítést, hanem a két éven belül történ? újabb értékesítést is meg kell adóztatnia. Ellenkez? esetben az „els? használatbavétel” keretében történ? eredeti értékesítés adómentes lenne, az ezen „els?

használatbavételt” követ? két éven belül történ? újabb értékesítés pedig már nem lenne az.

33.

Annak eshet?ségét illet?en, hogy az „els? használatbavételre” az ingatlan felújítását követ?en kerül sor, a lengyel kormány hangsúlyozza, hogy e jogosultságot a Bíróság elismeri. (11) Véleménye szerint a bels? szabályok nem lépik túl a 2006/112 irányelv 12. cikkének (2) bekezdése által biztosított értékelési kereteket, mivel a lengyel jogalkotó által rögzített költségszint jelent?s hozzáadott értéket képvisel az átalakítás keretében.

34.

A Bizottság szerint, bár a mentességeket szigorúan kell értelmezni, ez nem foszthatja meg magát a mentességet ennek következményeit?l. A jelen ügyben a nemzeti szabályozás azt eredményezheti, hogy a „régí” épületek a héa hatálya alá tartoznak, ez pedig sértené a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontja szerinti célt és logikát.

35.

Mivel az „els? használatbavétel” fogalmának meghatározása hiányzik a 2006/112 irányelvb?l, a Bizottság úgy véli, hogy azt a szokásos értelmében véve kell érteni, amely pusztán az épület egyszer? használatát jelenti. Nem követelhet? meg tehát, hogy e használatot adóköteles ügylet el?zze meg. A lengyel jog által bevezetett e feltétel olyan korlátozáshoz vezet, amely nem egyeztethet? össze a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdése j) pontjának és a 12. cikkének együttes értelmezésével.

36.

Az ingatlanok átalakítását illet?en a Bizottság kiemeli, hogy a 2006/112 irányelv 12. cikkének (2) bekezdése (második albekezdése) lehet?vé teszi a tagállamok számára az „els? használatbavétel” jelentésének meghatározását az említett ügyletekkel kapcsolatban, ahogy azt a Bíróság a Gemeente 's-Hertogenbosch ítéletben is meger?sítette. (12)

37.

A Bizottság véleménye szerint az „átalakítás” fennállását ahhoz kötni, hogy a költségek az épület kezd?értékének 30%-át meghaladják, éppen e kritérium szerinti értelmezésnek min?sül. Az átépítési folyamatnak olyan szint?nek kell lenni, hogy az eredménye egy új épülettel legyen egyenérték?, és ezért az „els? használatbavétel” fogalmát nem csak az eredeti építkezésre, hanem az ingatlan minden egyes „átalakítására” is alkalmazni kell.

38.

A Bizottság azonban nincs meggy?z?dve arról, hogy az „átalakítás” lengyel jogban meghatározott fogalma összeegyeztethet? a 2006/112 irányelvvel. Véleménye szerint átalakítani a jelent?s módosítások és nem egyszer? felújítási vagy karbantartási munkák végzését jelenti, amelyet a jogszabály az említett fogalmon belül elfogadni látszik.

V. Elemzés

39.

A 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontja héamentességet biztosít az épületek vagy épületrészek, és a hozzájuk tartozó telkek értékesítése esetére, (13) „a 12. cikk (1)

bekezdésének a) pontjában említettek kivételével”. Mivel ez utóbbi rendelkezés az „első használatbavétel el?tti értékesítésre” hivatkozik, ugyanazon épület egymást követ? átruházásai tekintetében a héamentességet biztosítani kell.

40.

A kérdést el?terjeszt? bíróságnak két szempontból is kétségei vannak. Egyfel?l az „első használatbavétel” lengyel jogban meghatározott fogalmát illet?en, amely indokolatlanul korlátozza a mentesség tényleges érvényesülését. Mivel a héatörvény e fogalmat „adóköteles tevékenységek végzéséhez” köti, megtörténhet, hogy az új épületet a tulajdonosa vagy a fejleszt?je anélkül használja vagy (foglalja el), hogy ez adóköteles tevékenység végzésével járna. Ennek következményeként, ha a fejleszt? azt évekkel kés?bb átruházza, a mentesség nem alkalmazható és az értékesítés héaköteles lesz, annak ellenére, hogy már nem új épületr?l van szó.

41.

Másfel?l a kérdést el?terjeszt? bíróság azt kérdezi, hogy nem sérül?e a 2006/112 irányelv 12. cikke tekintettel az épületek átalakításának héatörvényben rögzített meghatározására (amely akadályát képezi a mentesség épületek kés?bbi értékesítése esetén történ? igénybevételenek).

A. Az „első használatbavétel” fogalmáról

42.

„Termékértékesítés” alatt a 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése alapján „a birtokba vehet? dolog átengedését kell érteni, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”. A Bíróság ítélezési gyakorlata megállapította, hogy „a hatodik irányelv (14) 5. cikkének (1) bekezdése szerinti »termékértékesítés«?fogalom nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban el?írt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezzen, mintha azok tulajdonosa lenne”. (15)

43.

A 2006/112 irányelv a gazdasági tevékenységek végzése során olyan általános kritériumként veszi figyelembe a szakmaiságot és a szokásos jelleget, amely héalanyiságot biztosít a tevékenységeket végz?knek [9. cikk (1) bekezdése]. E kritériumot ugyanakkor az ingatlanügyletekkel kapcsolatban kiterjesztették, mivel az irányelv lehet?vé teszi, hogy a tagállamok, a 12. cikk (1) bekezdésnek a) pontja szerint, olyan személyeket is adóalanyak tekintsenek, akik eseti jelleggel végeznek ilyen jelleg? tevékenységet.

44.

Következésképpen egy átlagos ingatlanfejleszt? adóalanynak min?sül a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének alkalmazásában. Az eseti ingatlanfejleszt? ugyanazon irányelv 12. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében min?sül adóalanynak, feltéve hogy a tagállam a felhatalmazással élve kib?vítette a személyi hatályt. Amennyiben ez nem így van, az eseti ingatlanfejleszt? által végzett értékesítés nem adóköteles.

45.

A 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontja szerinti mentesség a 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjában meghatározott tényállásra hivatkozik. Ennek eredményeképpen a hivatkozás alapján az épületértékesítések héamentesek, az irányelv 12. cikke (1) bekezdésének

a) pontjában foglalt értékesítéseket kivéve. E kivétel attól függetlenül fennáll, hogy a tagállam használta-e, vagy sem, azon jogosultságát, hogy az eseti ingatlanfejlesztőkre is kivetí a héát.

46.

A 135. cikk (1) bekezdésének j) pontját és a 12. cikk (1) bekezdésének a) pontját az ügylet tárgyának figyelembevételével kell egybevetni. Azaz tekintettel kell lenni arra, hogy az épület értékesítése az első használatbavétel előtt vagy után történik. Ez alapján, bár az állam az adóalanyiságot nem terjesztette ki az eseti ingatlanfejlesztőre, azt követően, hogy az irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti adóalany által az első használatbavétel után az értékesítés megtörténik, a későbbi értékesítések általában adómentesek.

47.

A mentesség súlypontja az átruházandó épületek újdonságának hiányán (16) nyugszik. Az épületek (amelyek már nem „újak”, hanem „használtak”) második és azt követő értékesítése nem adóköteles, amely összhangban van a héarendszerrel. A Bíróság is ezt erősítette meg a 2001. október 4-i Goed Wonen ítéletben annak megállapításával, hogy nincs helye adó kivetésének „az új épületeknek a végső fogyasztó részére történő első értékesítését követő értékesítések esetén”, és hogy ezen értékesítés „a termelési folyamat végét jelzi”. (17)

48.

Ezen adó logikája egyébként a hozzáadott érték megteremtésével járó gazdasági tevékenységek megadóztatása. Az ingatlanok esetén a hozzáadott érték benne rejlik az új épület építésében, amelynek első értékesítése, éppen amiatt, hogy a „termelési folyamat végét” jelzi, héafizetési kötelezettséget keletkeztet.

49.

Nem lenne indokolt ugyanazon épületnek minden egyes későbbi értékesítése esetén, ugyanazon jogcímen történő újbóli megadóztatása. (18) A hatodik irányelv javaslatában, a Bizottság előkészítő munkája megállapítja, hogy „az új és a régi épületek közötti különbségtétel nehézségeinek megoldása érdekében került bevezetésre az első használatbavétel fogalma azon időpont meghatározásához, amikor az épület elhagyja a termelési folyamatot és fogyasztási cikké válik, azaz amikor az épületet a tulajdonosa vagy valamely bérlő elkezd használni”. (19)

50.

A 2006/112 irányelv 12. cikkének (2) bekezdése megértí, hogy az épület újdonsága a héafizetési kötelezettséget meghatározó alapvető jellemző, mivel felhatalmazza a tagállamokat az (1) bekezdés a) pontja szerinti kritérium alkalmazási feltételeinek meghatározására (az első használatbavétel előtti értékesítés) az ingatlanok átalakítása tekintetében. Ezáltal az irányelv utat nyit ahhoz, hogy ne csak az „új” épületek értékesítését, hanem a „használt vagy régi” épületek értékesítését is megadóztassák, de csak akkor, ha utóbbiak olyan átalakításon mentek keresztül, amely tényleg az új épületekkel teszi azokat egyenértékűvé. Ebből a szempontból az ingatlan átalakítására irányuló tevékenység ugyanolyan gazdasági funkcióval bír (érték hozzáadása), mint annak idején az eredeti építése.

51.

A héatörvényben rejlt? nehézség, amely kapcsán az alapügyben eljáró bíróság aggodalma is felmerül, hogy az els? használatbavétel fogalmát adóköteles tevékenység végzéséhez köti. Kizárja tehát azon használatbavételt, amely során semmilyen héaköteles ügyletre nem kerül sor.

52.

E nemzeti szabály alapján, ha a tulajdonos vagy az ingatlanfejleszt? saját szükségleteire használja az épületet bizonyos id?szakon keresztül – ahogy a jelen ügyben történt –, kés?bbi értékesítése nem adómentes, mivel az említett használat nem felel meg az „els? használatbavételként” történ? min?sítéshez szükséges feltételeknek. Csökken?e a mentesség hatálya, ahogy azt a közös héarendszerben megállapították, e kritérium folytán?

53.

A 2006/112 irányelv nem határozza meg, mit kell érteni az „els? használatbavétel” alatt. Egyetértek a lengyel kormánnyal és a Bizottsággal abban, hogy az uniós jog önálló fogalmáról van szó, amely egységes értelmezést igényel. Ezt azonban nem absztrakt módon kell elképzelni, hanem az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát képez? jogvita egyedi feltételeit figyelembe véve.

54.

A fogalomnak azonban legalább két értelmezési iránya is kizárható. Az els?, az ingatlanok használatbavételének jogalap nélküli, pusztán fizikai ténye (jogtalan használatbavétel). A második az említett fogalomba a nyilvánvalóan fiktív használatbavételt, vagy csalárd módon csak az adómentesség el?nyeinek kihasználására irányuló szándékkal megvalósított használatbavételt sorolná, de anélkül, hogy valódi eseti ügyletekr?l lenne szó. Véleményem szerint egyik értelmezési vonal sem bírhatna olyan joghatással, hogy az említett (jogtalan vagy feltételezett) használatbavételeket követ? kés?bbi értékesítés héafizetési kötelezettség alóli mentességet keletkeztessen.

55.

A széls?séges elméleteket figyelmen kívül hagyva tehát a héatörvény 2. és 43. cikkének a kérdést el?terjeszt? bíróság leírása szerinti értelmezése esetén (azaz az „els? használatbavételnek” mindenképpen egy héamegállapítást eredményez? tevékenységhez kell kapcsolódnia) úgy vélem, hogy a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) pontjában el?írt mentesség terjedelme túlzottan korlátozott.

56.

Ugyanis az els? használatbavétel során el?fordulhat olyan eset, amelyben (el?zetesen vagy a szóban forgó használatbavétellel egyidej?leg) nem végeztek adóköteles tevékenységet. Ezek között szerepel például az ingatlan lakhatás céljára történ? bérbeadásából következ? használatbavétel, (20) amely alapvet?en héamentes ügylet. (21)

57.

Az elzates döntéshozatal iránti kérelmet megalapozó esetben az ingatlanfejlesztő az ingatlant saját kereskedelmi szükségleteire vette használatba (azaz m ködtette) több mint két éven keresztül, és azt követően ruházta át harmadik személyre. A lengyel adóhatóság szervei a saját szükségleteket szolgáló ilyen használatbavételt nem minősítik első használatbavételnek egyszerűen azért, mert nem került sor adóköteles tevékenységre.

58.

Ezen feltevés (miszerint a saját szükségleteket szolgáló használat nem héaköteles tevékenység) legalábbis vitatható, hogy ha figyelembe vesszük a Bíróság által a 2014. szeptember 10-i Gemeente 's-Hertogenbosch ítéletben (22) a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdése a) pontjának hatályára vonatkozóan az ingatlanügyletekkel kapcsolatban adott pontosításokat. E rendelkezés (és a 2006/112 irányelvben foglalt megfelel?je) (23) lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy ellenszolgáltatás ellenében teljesített héaköteles értékesítésnek minősítsék az adóalany által bizonyos termékek saját vállalkozása céljaira történő felhasználását meghatározott feltételekkel.

59.

Az említett ítéletben a Bíróság kimondta, hogy „ha valamely település olyan ingatlant vesz használatba, amelyet saját telkére építtetett, és amelyet a vállalkozásának a tevékenységéhez [...] használ, az ilyen helyzetet a hatodik irányelv 5. cikke (7) bekezdésének a) pontja alá tartozónak kell tekinteni, amennyiben a [...] tagállam élt az e rendelkezésben biztosított lehetőséggel”. (24)

60.

Az imént általam kiemelt körülménytől függetlenül kétségtelen, hogy nem mindegyik első használatbavételt kell a 2006/112 irányelv értelmében vett ingatlanértékesítésnek (azaz a rendelkezési jog harmadik személy részére történő átruházásának) megelznie, és nem is kell adóköteles tevékenység eredményének lennie, ha ez utóbbi fogalom alatt a nem adómentes ügyleteket kell érteni.

61.

Konkrétan, az épületnek az ingatlanfejlesztő által, saját szükségletei céljából, két évet meghaladóan történő tényleges használatbavétele (ahogy a jelen ügyben történik) akár adóköteles tevékenységnek tekintik, (25) akár nem, első értékesítéshez hasonlítható, amely alapján, ha az ingatlant később eladják, az átruházás mentesül a hía alól.

62.

Kétségtelen, hogy a mentességeket, a héaköteles tényállást megvalósító ügyletek megadóztatására vonatkozó f?szabály alóli kivételként, szigorúan kell értelmezni, de azzal a feltétellel, hogy az említett értelmezés nem eredményezheti azt, hogy e mentességeket megfosztják a joghatásaiktól. (26)

63.

A jelen ügyben, mivel a lengyel jogalkotó a 2006/112 irányelv 12. cikkének (2) bekezdése által nyújtott modell alapján alakította ki a mentességet, figyelembe kellett vennie az említett rendelkezésben megállapított korlátokat. Vagy a feltétel nélküli első használatbavételre vonatkozó kritériumot választja, a már említett értelemben, vagy úgy dönt, hogy alternatív kritériumként elfogadja, az első használatbavétel és a rákövetkező értékesítés közötti időpont [helyesen: értékesítés időpontja] közötti időtartamot, feltéve hogy ezen időtartam [...] a két évet nem haladja[a]

meg” (az említett rendelkezés harmadik bekezdése). A héatörvény 43. cikknek 10. pontja magában foglalja mindkét lehetőséget.

64.

E két eset mindegyikében, ismétlem, az „első használatbavétel” kifejezésnek önálló létjogosultsága van, nem függ adóköteles tevékenység elzetes megvalósításától. Valamely épületnek (akár új építés, akár átalakított, ahogy az a továbbiakban elemzésre kerül) a tulajdonosa által megszakítás nélkül, legalább két éven át történő használata első értékesítésnek minősül, későbbi értékesítése pedig héamentes.

B. Az ingatlanok átalakításáról

65.

A 2006/112 irányelv 12. cikke (2) bekezdésének harmadik albekezdése lehetővé teszi, hogy a tagállamok állapítsák meg az (1) bekezdés a) pontjában említett kritérium alkalmazásának feltételeit az átalakított épületekre.

66.

Annak lehetősége, hogy a (foglalkozású vagy eseti) ingatlanfejlesztő héaalany legyen tehát, nem korlátozódik kizárólag az újjépítés épületekre, hanem az átalakításra kerülő régiekre is vonatkozik. A 2006/112 irányelv 12. cikkének (2) bekezdése tartalmazza mindkét esetet. Az első albekezdésben az épület fogalmára „minden, a földhöz rögzített vagy a földön létesített építményként”, a következő albekezdésben pedig mint az „átalakított épületekre és a hozzátartozó telekre” hivatkozik.

67.

Szinte ösztönösen gondolhatjuk azt, hogy ebben a szöveggörnyezetben az ingatlanok átalakításának említése, az épületek átalakítása helyett, ezekre és a hozzátartozó telekre együtt kívánt hivatkozni. A rendelkezés megfogalmazása azonban azonnal ezen elgondolás kizárásához vezet, mivel az ingatlanokkal együtt „a hozzátartozó telekre” is utal, amely alapján a telek kizárásával csak az azon emelt építmény marad. Azaz éppen az épületek.

68.

Az épület fogalma, a 2003. január 16-i Maierhofer ítélet (27) szerint, magában foglalja a földhöz rögzített vagy a földön létesített építményeket is (akkor is, ha azok nehezen szétszerelhetők és áthelyezhetők, elregyártott elemekből vannak). Az említett fogalomnak, a Bíróság szerint, nem feltétlenül kell változnia attól függően, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (3) bekezdésének a) pontjában [jelenleg a 2006/112 irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontja] foglalt értékesítésről van-e szó, amely rendelkezés az épületekre utal, vagy a 13. cikk B részének b) pontjában [jelenleg a 135. cikk (1) bekezdésének l) pontja] elírt adómentes ügyletről, amely pont az ingatlanokat említi. (28)

69.

Mivel kétségtelen tehát, hogy a jelen ügyben értékesített épület ingatlan volt, és azon a kezdőérték 55 %-át elérő összeg átalakítást végeztek, az egyetlen tisztázandó kérdés, hogy az átalakítás héatörvény szerinti fogalma megfelel-e a 2006/112 irányelvnek.

70.

A nehézségek azért merülnek fel, mert a 2006/112 irányelv nem magyarázza meg, hogy mit kell érteni „átalakítás” alatt. A Bíróság 2012. július 12-i J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard ítélete (29) adhat némi magyarázatot. Bár az említett jogvita körülményei eltérnek a jelen ügy körülményeitől, aszerint az „átalakítás” fogalma a régi épületek többé-kevésbé teljes vagy elrehabilitált felújítási ügyleteihez köthet. (30)

71.

Amint azt korábban elrebeszéltem, az ingatlanok értékesítésére vonatkozó hűfizetési kötelezettség logikája hozzáadott értéket megtestesít? építési munka útján végzett gazdasági tevékenységet feltételez.

72.

Az új építés? épületek esetén a telekben indulnak ki, amelyet közm?vesíteni kell abból a célból, hogy a (jöv?beni) épület megfeleljen a lakhatási és funkcionális használat feltételeinek. A továbbiakban a közm?vesített telekre kell az épületet emelni. A közm?vesítetlen telektől a lakóépületig vezet? folyamat nyilvánvalóan a fizikai valóság alapvet? megváltozását idézi el? és ugyanilyen mérték? hozzáadott értéket keletkeztet.

73.

A 2006/112 irányelv azonban nyitott szemlélet?, és elfogadja, hogy ennek az építési folyamatnak, amelynek keretében az értéknövekedésre sor került, a joghatásai kiterjednek a már használt épületekre. Konkrétan a 2006/112 irányelv 12. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy „az (1) bekezdés a) pontjában említett kritérium” (új épületek értékesítése) átalakított épületekre történ? alkalmazásának feltételeit részletesen meghatározzák.

74.

A tagállamok tehát jogosultak az átalakításokat az épületek első értékesítésének min?síteni. Mivel a 2006/112 irányelv nem határozza meg az „átalakítás” fogalmát, a tagállamok feladata pontosítani, hogy az mikor és milyen feltételek mellett valósul meg. Úgy vélem, hogy a 2006/112 irányelv 12. cikke (2) bekezdésének második albekezdésében rejl? egyetlen korlát, hogy az ingatlanépítés fogalmán kívül es? ügyletek ne tartozzanak átalakítási tevékenységek közé.

75.

Lengyelországban a hőtvény szerint épületátalakításról akkor van szó, ha a korszer?sítésre fordított költség a kezd?érték legalább 30%-ának felelt meg. Alapvet?en úgy vélem, hogy e szabály, amelynek megalkotása a tagállam hatáskörébe tartozik, nem lépi át az általam hivatkozott hallgatóságos korlátokat. Bizonyos, az említett arányt (a kezd?érték szinte egyharmadát) elér? felújítási munkák jelent?snek min?síthet?ek, mivel e munkák révén az épület tekintetében megvalósuló beruházás is jelent?s. Az így átalakított ingatlanhoz értéktöbbletet adnak, amely a (jöv?beni) hőmegállapítás logikus feltétele, ha az kés?bb értékesítés tárgyát képezi.

76.

A nemzeti adóhatóságok (vagy a határozataikat felülvizsgáló bíróság) feladata minden esetben megállapítani, hogy az építési munkák költsége olyan munkákból ered-e, amelyek valódi

átalakítást, felújítást, korszerűsítést vagy ehhez hasonló műveleteket (azaz tényleges átalakítást) jelentenek, nem pedig egyszeri karbantartási és állagmegóvási vagy pusztán díszítő munkákat. (31)

77.

A kérdést elterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy e tekintetben a héatörvény nem állapítja meg, hogy mely időponttól és milyen hosszú időszakon keresztül alkalmazandó az a rendelkezés, amely ugyanazon épület egymást követő értékesítéseinek megadóztatását teszi lehetővé a kezdőérték 30 %-át meghaladó összeg egyes átalakítást követően.

78.

Nekem azonban nem tűnik úgy, hogy e hallgatás a nemzeti szabályozást összeegyeztethetlenné tenné a 2006/112 irányelv 12. cikke (2) bekezdése második albekezdésével. Semmi nem gátolja, hogy valamely épületen hasznos élettartama folyamán olyan jelentős átalakításokat végezzenek, amelyek növelik az eredeti értékét és legalább részben egyenértékűek annak (át)építésével. A későbbi korszerűsítéseket követő értékesítések megadóztathatók a már említett feltételek szerint, feltéve hogy minden egyes átalakítás megfelel az ahhoz szükséges feltételeknek, hogy jelentős százalékban egyenértékűnek tekintsék egy új épület építésével.

79.

Mindenesetre a mennyiségi megfontolások a jelen ügyben szinte feleslegesek annak ismeretében, hogy a Kozuba tulajdonát képező lakóépületnek a cég igényeihez való igazítási munkái a kezdőérték 55 %-ának feleltek meg, ami megmutatja e munkák nagyságát. (32) Ha ezenkívül a tárgya alapján (33) minőségi szempontból az átalakítási munkák korábban felvázolt kategóriájába sorolhatók, nehezen tagadható, hogy ezekkel valójában a lakás (át)építése valósult meg, amely lehetővé teszi a háfizetési kötelezettség elírására a későbbi átruházás tekintetében.

VI. Véggöveztetések

80.

A fent kifejtettek értelmében a Naczelný Súd Administracyjny (közigazgatási bíróság, Lengyelország) számára a következő választ javaslom adni:

„A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló 2006/112/EK irányelv 12. cikke (1) bekezdésének a) pontjával és a (2) bekezdésével együttesen értelmezett 135. cikke (1) bekezdésének j) pontját úgy kell értelmezni, hogy:

1.

azzal ellentétes, hogy az épületek, építmények vagy ezek részei »első használatbavételének« feltétlenül háköteles tevékenységek végzéséhez kell kötnie,

2.

az nem képezi akadályát annak, hogy valamely tagállam, amennyiben építési elemeket érintő alapvető korszerűsítésekről van szó, a háamentesség szempontjából megállapítsa, hogy azok akkor tekinthetők az épület átalakításának, ha az e korszerűsítésre fordított költségek legalább a kezdőérték 30%-át elérték.”

(1) Eredeti nyelv: spanyol.

(2) A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o., helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.).

(3) Mivel az eredeti jogvita kizárólag egy épületr?l szól, és nem annak részeir?l, illetve a hozzátartozó telekr?l, a továbbiakban csak az épületekre alkalmazandó héarendszerre hivatkozom.

(4) A 2004. március 11?i Ustawa o podatku od towarów i us?ug (az árukat és szolgáltatásokat terhel? adóról szóló törvény; Dz. U. 54. szám, 535. alszám, módosításokkal, a továbbiakban: héatörvény).

(5) Kozuba a Poltrex vállalkozás neve 2009?t?l. Annak ellenére, hogy a tényállás bizonyos része a névváltozás el?tt történt, Kozubaként hivatkozom a társaságra.

(6) Az el?zetes döntéshozatalra utaló végzés (3. pont) szerint az átalakítás abban állt, hogy kicserélték a tet?t, lefestették a falakat, kicserélték az ajtókat és ablakokat, új padlót tettek le, az els? emeletre lépcs?t, a nappaliba pedig egy kandallót építettek.

(7) A bíróság azonban pusztán alaki okok miatt megsemmisítette a határozatot.

(8) A 2013. január 17?iBG? Leasing ítéletet idézi (C?224/11, EU:C:2013:15), 56. pont.

(9) 2004. november 18?iTemco Europe ítélet (C?284/03, EU:C:2004:730), 18. pont.

(10) Jacobs f?tanácsnok Blasi ügyre vonatkozó indítványára utal (C?346/95, EU:C:1997:432), 15. pont, annak hangsúlyozása végett, hogy az újíépítés? ingatlanok átruházása, a használt ingatlanok átruházástól eltér?en, olyan termelési folyamat befejezését jelenti, amely igazolja a héafizetési kötelezettséget.

(11) 2012. július 12?iJ. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard ítélet (C?326/11, EU:C:2012:461), 36. pont.

(12) 2014. szeptember 10?iGemeente 's?Hertogenbosch ítélet (C?92/13, EU:C:2014:2188), 36. pont.

(13) Innent?l kezdve, az egyszer?ség kedvéért, csak az épületek értékesítésére hivatkozom, mivel a jogvita kizárólag egy ilyen ügyletr?l szól.

(14) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.). A megfogalmazása megegyezik a 2006/112 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének szövegével.

(15) 2015. október 22?iPPUH Stehcemp ítélet (C?277/14, EU:C:2015:719), 44. pont, amely az 1990. február 8?iShipping and Forwarding Enterprise Safe ítéletre (C?320/88, EU:C:1990:61), 7. pont és a 2013. november 21?iDixons Retail ítéletre hivatkozik (C?494/12, EU:C:2013:758), 20. pont.

(16) 2012. július 12?iJ. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard ítélet (C?326/11, EU:C:2012:461), 21. pont, sokatmondó azon megállapítása, hogy „[...] héamentesség a régi

épületek értékesítésére alkalmazandó”.

(17) C?326/99, EU:C:2001:506, 52. pont.

(18) Lásd: Jacobs f?tanácsnok Blasi ügyre vonatkozó indítványa (C?346/95, EU:C:1997:432), 15. pont, amelyre a kérdést el?terjeszt? bíróság is hivatkozik.

(19) Hatodik irányelvre vonatkozó javaslat (COM(73) 950 végleges), amelyet 1973. június 20?án ismertettek a Tanács el?tt (Európai Közösségek Hivatalos Lapja, 11/73. sz. kiegészítés, 9. o.).

(20) Lásd többek között: 2001. október 4?iGoed Wonen ítélet (C?326/99, EU:C:2001:506), 52. pont. A Bíróság ítélezési gyakorlata elfogadta, hogy az ingatlan?bérbeadás fogalma nemcsak a terület bérbeadását, hanem épületek vagy azok részeinek bérbeadását is magában foglalja (1998. február 12?iBlasi?ítélet, C?346/95, EU:C:1998:51; 2001. október 9?iCantor Fitzgerald International ítélet, C?108/99, EU:C:2001:526; 2001. október 9?iMirror Group ítélet, C?409/98, EU:C:2001:524); 1993. december 15?iLubbock Fine ítélet, C?63/92, EU:C:1993:929).

(21) Bár néhány tagállamban héaköteles lehet. A 2000. február 3?iAmengual Far?ítéletben (C?12/98, EU:C:2000:62), 10. pont, a Bíróság kimondta, hogy „a hatodik irányelv 13. cikke B részének b) pontjából és az említett cikk szövegkörnyezetéb?l következ?en, a hivatkozott rendelkezés lehet?vé teszi a tagállamok számára egyéb esetek kizárását az ingatlan?bérbeadás tekintetében megállapított mentesség hatálya alól (lásd e tekintetben: 1993. december 15?iLubbock Fine ítélet, C?63/92, [EU:C:1993:929], 13. pont)”.

(22) C?92/13, EU:C:2014:2188.

(23) A 2006/112 irányelv 18. cikkének a) pontja.

(24) 2014. szeptember 10?iGemeente 's?Hertogenbosch ítélet (C?92/13, EU:C:2014:2188), 33. pont.

(25) A 2014. szeptember 10?iGemeente 's?Hertogenbosch ítéletnek megfelel?en (C?92/13, EU:C:2014:2188).

(26) 2013. január 17?iBG? Leasing ítélet (C?224/11, EU:C:2013:15), 56. pont; 2013. február 21?iŽamberk?ítélet (C?18/12, EU:C:2013:95), 19. pont.

(27) C?315/00, EU:C:2003:23, 25. és 26. pont.

(28) Uo., 34. pont.

(29) C?326/11, EU:C:2012:461.

(30) Az említett ügy építés alatt álló kereskedelmi célokat szolgáló épületr?l szól, amelyet részben elkezdtek bontani, de az értékesítés id?pontjában részben használatban volt, mivel a kereskedelmi áruház a nyilvánosság számára elérhet? volt, és legalább egy bolt nyitva volt. Egy másik hasonló eset a 2009. november 19?iDon Bosco Onroerend Goed ítélet (C?461/08, EU:C:2009:722), amely olyan épületekre vonatkozik, amelyeket bontási és újraépítési céllal értékesítettek (valójában az értékesítés napján kezdték a bontást). A Bíróság ebben az ítéletben úgy foglalt állást, hogy az építést figyelmen kívül kell hagyni, és hogy valójában beépítetlen telkek értékesítésér?l volt szó.

(31) Jelent?s átalakításnak tekinthet?ek például az alapozást, a szerkezetet, a tet?t és az épület stabilitásával vagy ellenállóképességével kapcsolatos elemeket érint? munkákból és egyéb

hasznló, valamint az elzésekhez kapcsolódó munkákból eredő átalakítások.

(32) Az elzetes döntéshozatalra utaló végzés 15. pontja.

(33) Lásd a 31. lábjegyzetet.