

ENERĢLADVOKĀTA JANA MAZAKA [JÁN MAZÁK] SECINĀJUMI,

sniegti 2007. gada 29. martā (1)

Lieta C-97/06

Navicon SA

pret

Administración del Estado

(Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Spānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Pievienots vārtības nodoklis – Jāras kuģu fraktsšanas atbrīvojums no nodokļa

1. Divi jautājumi, par kuriem tiek lūgts sniegt prejudiciālu nolēmumu, attiecas uz 15. panta 5. punkta interpretāciju Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienots vārtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (2), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvu 92/111/EEK (3) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

2. Šie jautājumi radās tiesvedībā starp sabiedrību *Navicon* (turpmāk tekstā – “*Navicon*”) un kompetento Spānijas nodokļu iestādi attiecībā uz pārvāzēšanas atteikumu atbrīvot no pievienots vārtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) darbības, kas saistītas ar kuģa daļēju fraktsšanu konteineru transportam. Šajā sakarā ir jāatzīmē, ka Spānijas likumdošana, ar kuru tiek ieviesta Sestā direktīva, paredz, ka no PVN atbrīvo tikai pilnīgu fraktsšanu.

3. Tādēļ Tiesai tiek lūgts interpretēt fraktsšanas jēdzienu Sestās direktīvas 15. panta 5. punktā un it sevišķi noskaidrot, vai šis jēdziens nozīmē tikai visa kuģa fraktsšanu (“pilnīga” fraktsšana), vai arī kuģa daļas fraktsšanu (“daļēja” fraktsšana).

I – Atbilstošs tiesību normas

A – *Kopienas likumdošana*

4. Sestās direktīvas 15. pants noteic:

“Atbrīvojums eksportam un lūdzīgiem darījumiem, kā arī starptautiskajam transportam

Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļa nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu:

[..]

4. Pre?u pieg?di ku?u degvielas uzpildei un apg?dei ar p?rtiku:

a) ku?iem, kurus izmanto ku?ošanai atkl?t? j?r? un kuri p?rvad? pasažierus par atl?dz?bu vai kurus izmanto komercdarb?bai, r?pnieciskai darb?bai vai zvejniec?bai;

b) ku?iem, kurus izmanto gl?bšanas vai pal?dz?bas darbiem uz j?ras vai kurus izmanto piekrastes zvejai, p?d?j? gad?jum? iz?emot ku?u apg?des kr?jumus; [..].

5. Š? panta 4. punkta a) un b) apakšpunkt? min?to j?ras ku?u pieg?di, p?rveidošanu, remontu, tehnisko apkopi, frakt?šanu un ?ri, k? ar? šajos ku?os ieb?v?t? vai lietot? apr?kojuma, ieskaitot zvejas apr?kojumu pieg?di, ?ri, remontu un tehnisko apkopi. [..]”

B – Valsts likumdošana

5. 1992. gada 28. decembra Likuma Nr. 37 par pievienot?s v?rt?bas nodokli 22. panta 1. punkts nosaka:

“Atbr?vojumi eksportam piel?dzin?tiem dar?jumiem

No nodok?a atbr?vo š?dus dar?jumus saska?? ar noteikumos min?tajiem nosac?jumiem un apst?k?iem:

1. Turpm?k uzskait?to ku?u pieg?di, b?v?šanu, p?rveidošanu, remontu, tehnisko apkopi, piln?go frakt?šanu un ?ri:

1) ku?i, kurus izmanto ku?ošanai atkl?t? j?r? un kuri tiek izmantoti starptautiskiem j?ras p?rvad?jumiem, veicot uz??m?jdarb?bu, p?rvad?jot preces vai pasažierus par atl?dz?bu, tai skait? t?risma pakalpojumiem, r?pnieciskai darb?bai vai zvejniec?bai. [..]”

II – Fakti, proced?ra un prejudici?lie jaut?jumi

6. *Navicon* un sabiedr?ba *Compañía Transatlántica Española SA* nosl?dza da??jas frakt?šanas l?gumu, saska?? ar kuru pirm? sabiedr?ba otrajai apmai?? pret maks?jumu nodrošin?ja plat?bas da?u uz saviem ku?iem, lai transport?tu konteinerus starp daž?d?m ost?m Ib?rijas pussal? un teritoriju, kas neietilpa pievienot?s v?rt?bas nodok?a piem?rošanas jom? (Kan?riju sal?m).

7. *Navicon* attiec?gajos r??inos neiek??va pievienot?s v?rt?bas nodokli, jo t? uzskat?ja, ka min?tais dar?jums bija atbr?vots no PVN. Kompetent? Sp?nijas nodok?u iest?de kori??ja saska?? ar frakt?šanas l?gumu samaks?t?s summas, iek?aujot taj?s PVN, jo t? uzskat?ja, ka min?tais atbr?vojums nav piem?rojams attiec?b? uz da??ju frakt?šanu, nevis piln?gu frakt?šanu.

8. *Navicon* šo korekciju apstr?d?ja *Madrides Tribunal Económico Administrativo* (Re?ion?l? un administrat?v? tiesa), bet t?s pras?ba tika noraid?ta. T? p?rs?dz?ja šo l?mumu *Tribunal Superior de Justicia de Madrid* (Madrides Augst?k? tiesa), kura nol?ma aptur?t tiesved?bu un iesniegt Eiropas Kopien? Tiesai l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu par š?diem jaut?jumiem:

“1) Vai j?dziens “frakt?šana”, uz kuru attiecas atbr?vojums no nodok?a, kas paredz?ts Sest?s direkt?vas 15. panta 5. punkt?, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas noz?m? tikai visas ku?a plat?bas frakt?šanu (piln?ga frakt?šana) vai ar? ku?a plat?bas da?as vai procentu?la daudzuma frakt?šanu (da??ja frakt?šana)?

2) Vai valsts ties?bu akts, kas pie?auj atbr?vot no nodok?a vien?gi piln?gu frakt?šanu, ir

pretrun? Sestajai direkt?vai?”

III – Galvenie Ties? iesniegtie argumenti

9. *Grie?ijas un Sp?nijas vald?bas* uzskata, ka “frakt?šanas” j?dziens Sest?s direkt?vas 15. panta 5. punkt? noz?m? tikai visas ku?a plat?bas frakt?šanu, un attiec?gi konstat?, ka attiec?gais valsts ties?bu akts atbilst šai direkt?vai. Sestaj? direkt?v? paredz?tie atbr?vojumi ir j?interpret? šauri, jo tie ir iz??mums no visp?r?j? principa, saska?? ar kuru ar PVN apliek jebk?du pakalpojumu, ko par atl?dz?bu sniedz nodok?a maks?t?js.

10. *Be??ijas vald?ba* un *Komisija* apgalvo, ka frakt?šanas j?dziens noz?m? gan piln?gu, gan ar? da??ju frakt?šanu.

11. *Saska?? ar Be??ijas vald?bas* argumentu, Sest?s direkt?vas 15. panta 5. punkta m?r?is ir no nodok?a atbr?vot noteiktu ku?u, it seviš?i 4. punkta a) un b) apakšpunkt? min?to j?ras ku?u, frakt?šanu, bet neatbr?vot noteiktus frakt?šanas veidus. Katr? zi?? saska?? ar Tiesas judikat?ru, ja Kopien? ties?bu norma var tikt interpret?ta atš?ir?gos veidos, tad priekšroka j?dod interpret?cijai, kura nodrošina attiec?go ties?bu normu efektivit?ti. Tom?r pašreiz?j? liet? t?da frakt?šanas j?dziena interpret?cija, kas ir ierobežota ar piln?gu frakt?šanu, apdraud Sest?s direkt?vas 15. panta 5. punkta efektivit?ti, jo, viena un t? paša veida ku?im veicot vienu un to pašu maršrutu, da??jas frakt?šanas rezult?t? b?tu j?maks? PVN, bet piln?ga frakt?šana no š? nodok?a b?tu atbr?vota.

12. *Komisija* vispirms nor?da, ka Tiesa ir konsekventi atzinusi, ka Sest?s direkt?vas 15. panta pirmais teikums ne?auj dal?bvalst?m ietekm?t Sestaj? direkt?v? defin?to š?s direkt?vas materi?lo piem?rošanas jomu. Turkl?t uz treš?m valst?m eksport?t?m prec?m br?d?, kad t?s atst?j Kopienas teritoriju, ir j?b?t piln?gi br?v?m no nodok?iem, kas noz?m?, ka frakt?šanas pakalpojumus nevar aplik? ar nodokli, neatkar?gi no t?, vai tiek veikta piln?ga vai da??ja frakt?šana. Visbeidzot, ja frakt?šanas j?dziens tiktu attiecin?ts tikai uz piln?gu frakt?šanu, tas noz?m?tu, ka ties?bas uz atbr?vošanu b?tu atkar?gas no ku?a izm?riem, jo l?dz?gs kravas apjoms tiktu vai netiktu atbr?vots no nodok?a atkar?b? no attiec?g? ku?a izm?ra.

13. Tom?r *Komisija* ar? izvirza argumentu, kas var?tu atbalst?t viedokli, ka *Sp?nijas* likumdošana atbilst Kopien? ties?b?m. P?c analo?ijas var?tu teikt, ka da??ju frakt?šanu vajadz?tu uzskat?t par pre?u p?rvad?šanu, kas l?dz ar to atbilst Sest?s direkt?vas 15. panta 13. punktam (4), kas *inter alia* paredz atbr?vojumu attiec?b? uz eksport?tu pre?u transporta pakalpojumiem. Tom?r *Komisija* uzskata, ka šo argumentu b?tu j?noraida. Pirmk?rt, Sest?s direkt?vas teksts pre?u p?rvad?šanu un frakt?šanu pak?auj atš?ir?giem ties?bu rež?miem un, otrk?rt, šie divi l?gumu veidi ir ?oti atš?ir?gi.

14. *Komisija* nor?da, ka valsts tiesai, ?emot v?r? starp pus?m nosl?gt? l?guma tekstu un pamatojoties uz sniegt? pakalpojuma raksturu un saturu, ir j?izlemj, vai attiec?gais l?gums izpilda nosac?jumus, lai to var?tu uzskat?t par frakt?šanas l?gumu Sest?s direkt?vas 15. panta 5. punkta izpratn?.

IV – Juridiskais v?rt?jums

15. *Saska?? ar Sest?s direkt?vas 15. panta 5. punktu* j?ras ku?u frakt?šana ir atbr?vota no PVN. Š? ties?bu norma prec?z?k nedefin? frakt?šanas j?dzienu.

16. Praks? frakt?šana var attiekties uz visu ku?i, kur? gad?jum? š? darb?ba tiek d?v?ta par “piln?gu” frakt?šanu, vai tikai uz ku?a da?u, kur? gad?jum? t? tiek saukta par “da??ju” frakt?šanu.

17. No dalībvalstu, kuras ir iesaistījušās šajā lietā, iesniegtajiem apsvērumiem izriet, ka fraktšanas jēdziens nav ticis interpretēts vienādā veidā visā Kopienā, par ko liecina dažu dalībvalstu, tai skaitā Spānijas, no kuras ir ticis iesniegts pašreizējais lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu, piemērošanas likumdošana, kas ierobežo fraktšanas jēdzienu ar "pilnīgu" fraktšanu, kamēr citu valstu, kā, piemēram, Beļģijas, likumdošana, šādiem piemēriem plašāku interpretāciju, saskaņā ar kuru no nodokļa tiek atbrīvota jebkura veida fraktšana, neatkarīgi no tā vai tā ir "pilnīga" vai "daļēja". Līdz ar to rodas jautājums par fraktšanas jēdziena piemērošanas jomu atbrīvojuma no PVN kontekstā saskaņā ar Sestās direktīvas 15. panta 5. punktu.

18. Tiesa ir konsekventi secinājusi, ka atbrīvojumi no PVN ir jāinterpretē šauri, jo tie ir izņēmumi no vispārējā principa, ka PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko par atlīdzību sniedz nodokļa maksātājs (5). Tiesa šo principu ir atkārtojusi *inter alia* interpretējot attiecībā uz jēras kuģiem piemērojamos atbrīvojumus no nodokļa (6).

19. Tomēr šis šaurās interpretācijas princips nevar 15. pantam piešķirt citu nozīmi kā vien to, kas skaidri izriet no tā teksta (7).

20. Nekas minētajā punktā vai citur Sestās direktīvas tekstā neliek domāt, ka terminu "fraktšana" varētu ierobežot, to attiecinot tikai uz "pilnīgu" fraktšanu. Šādi, ka atšķirībā no tā, kas Sestajā direktīvā ir noteikts attiecībā uz atbrīvojumu šīs direktīvas 15. panta 4. punktā (8), dalībvalstis nevar ierobežot direktīvas 15. panta 5. punkta minēto atbrīvojumu, kamēr nav stājušies spēkā Kopienas fiskālie noteikumi, kuros precīzā šā atbrīvojuma piemērošanas jomu. Tādēļ tas, ka termina "fraktšana" nozīme Sestajā direktīvā paredzēto atbrīvojumu no PVN kontekstā tiek ierobežota uz "pilnīgu fraktšanu", šādiem pārsniedz rēķinājamā brīvību, kas dalībvalstīm piešķirta attiecībā uz šīs direktīvas ieviešanu valsts tiesībās. Principā par PVN piemērošanas jomas definīciju ir atbildīgs Kopienas likumdevējs, un lai PVN piemērošanas jomas sašaurināšana, it sevišķi saskaņā ar valsts piemērošanas likumdošanu, atbilstu Sestās direktīvas prasībām, šādu ierobežojumu ir jāvar atrast Sestās direktīvas tekstā, mērķi un/vai vispārējā sistēmā.

21. Šajā sakarā ir arī jāapšaubā, vai tāda šaura pieeja, kādu ir ievēmis Spānijas likumdevējs, varētu atbilst Sestās direktīvas sistēmai un mērķim. Šajā sakarā ir jāatzīmē arī, ka atbrīvojumi no nodokļa ir autonomi Kopienas tiesību jēdzieni, kas ir jāaplūko ar Sesto direktīvu izveidotās kopējās PVN sistēmas kontekstā (9).

22. Kā ir norādījušas Beļģijas valdība un Komisija, ja Sestās direktīvas 15. panta 5. punkta izmantotais vārds "fraktšana" tiktu interpretēts tādējādi, ka tas attiecas vienīgi uz pilnīgu fraktšanu, tad rastos būtiskas nekonsekvences attiecībā uz attiecsmi pret fraktšanas darbību attiecībā uz PVN. Saskaņā ar šādu pieeju tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa saistītas ar fraktšanas darbību būtību atkarīgās no kura lieluma, jo no nodokļa tiktu atbrīvota vienošanās par noteikta daudzuma kravas pārvadāšanu mazākā kuģī, jo tiktu izmantota pilna šā kuģa kravas ietilpība un tā tādēļ tiktu uzskatīta par pilnīgu fraktšanu, kamēr tā pašā kravas daudzuma pārvadāšana lielākā kuģī izmantotu tikai daļu no šā kuģa kopējās kravas ietilpības un tā tādēļ tiktu uzskatīta par tikai daļēju šā kuģa fraktšanu. Šādas nekonsekvences apdraudtu Sestās direktīvas 15. panta 5. punkta efektivitāti.

23. Turklāt, ja no nodokļa netiktu atbrīvota vienošanās par jēras kuģu "daļēju" fraktšanu, tad tā rezultātā no nodokļa netiktu atbrīvotas dažu eksportu preču transporta izmaksas, tas ir, to preču, kuras tiek eksportētas, izmantojot daļēju fraktšanu. Ir skaidrs, ka šāds izņēmums būtu pretrunā galamērķa valsts principam, saskaņā ar kuru preces ir jāaplūk ar nodokļiem valstī, kur tās patērētas gala patērētājs. No šā principa it sevišķi izriet, ka preces, kuras ir iecerētas eksportam ārpus Kopienas, ir jāatbrīvo no visiem nodokļiem, tai skaitā arī no nodokļiem par izmaksām, kas

saistītas ar to transportāšanu ārpus Kopienas, jo šādas izmaksas tiks iekārtas eksportēto preču cenā.

24. Varētu apgalvot, ka tas, ka no Sestās direktīvas 15. panta 5. punkta atbrīvojuma attiecībā uz kuģu "fraktāšanu" piemērošanas jomas tiktu izslēgta "daļēja" fraktāšana, neapdraud galamērķa valsts principu. Šā principa piemērošanu faktiski var nodrošināt attiecībā uz precēm, kuras tiek eksportētas, izmantojot "daļēju" fraktāšanu, piemērojot Sestās direktīvas 15. panta 13. punktu, kas *inter alia* noteic, ka no nodokļa tiek atbrīvots eksporta preču transports, ja tiek izpildīti šajā punktā izklāstītie nosacījumi. Tomēr, kā ir norādījis Komisija, ir apšaubāmi, vai šāda šā panta piemērošana atbilstu Sestās direktīvas sistēmai un loģikai.

25. Vispirms, šīet, ka fraktāšanas līgumi un preču transporta līgumi ir samērā atšķirīgi, ņemot vērā to mērķi un to tiesību režīmu. Ja attiecībā uz kuģi – vai, daļējas fraktāšanas gadījumā, attiecībā uz kuģa daļu – tiek noslēgti līgumi par fraktāšanu un arī, tas tiek izmantots noteiktam mērķim, piemēram, transportam, bet līgumi par preču pārvadāšanu ir līgumi, saskaņā ar kuru pārvadātājs uzņemas pienākumu nogādāt preces noteiktā galapunktā. Citiem vārdiem sakot, līgumi par fraktāšanu vai arī attiecas uz transporta līdzekļi pašu par sevi, kamēr līgumi par pārvadāšanu attiecas uz kravu, kura tiek pārvadāta transporta līdzeklī. No tā izriet, ka fraktētājam un arī niekam ir tiesības uz to kuģa izmantošanu, par kuru ir ticis noslēgti līgumi, – vai par to daļas izmantošanu daļējas fraktāšanas gadījumā – bet to preču īpašniekam, kuras tiek pārvadātas kuģā saskaņā ar preču pārvadāšanas līgumu, šādu tiesību nav, bet tas tikai var sagaidīt, ka preces tiks nogādātas noteiktā galapunktā. Šīet, ka šīs atšķirības atbalsta argumentu, ka attiecīgajam režīmam saskaņā ar Sesto direktīvu būtu jābūt atšķirīgam.

26. Ja daļēja fraktāšana tiktu asimilēta ar preču pārvadāšanu, tad ir arī iespējams, ka rastos jautājums par to, vai ir nepieciešams atsevišķs atbrīvojums attiecībā uz pilnīgu fraktāšanu. Ja daļēja fraktāšana atgādina preču pārvadāšanu tik lielā mērā, lai tās tiktu asimilētas, kaut gan pastāv būtiskas līguma juridiskā rakstura atšķirības, var šaubīties, vai vispār būtu jāpastāv atsevišķam atbrīvojumam attiecībā uz fraktāšanu un vai to nevajadzētu vispārīgi asimilēt ar preču pārvadāšanu. Tādēļ ar Sestās direktīvas tekstu būtu grūti savietot daļējas fraktāšanas asimilāciju ar preču pārvadāšanu.

27. Visbeidzot, tā kā ir skaidrs, ka divu minēto līgumu veidu juridiskais raksturs ir samērā atšķirīgs, ir saprātīgi pieņemt, ka Kopienas likumdevējs Sestajā direktīvā būtu skaidri noteicis to, ja tas būtu iecerējis aprobežot fraktāšanas jēdzienu tikai ar pilnīgu fraktāšanu un asimilēt daļēju fraktāšanu ar preču pārvadāšanu.

28. No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka nav pārliecinoša iemesla attiecībā uz Sestajā direktīvā paredzēto atbrīvojumu no PVN piemērošanu asimilēt "daļēju" fraktāšanu ar preču pārvadāšanu tā vietā, lai uzskatītu, ka tā atbilst Sestās direktīvas 15. panta 5. punktā paredzētajam fraktāšanas atbrīvojumam (10).

29. Visu minēto iemeslu dēļ uz pirmo jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka jēdziens "fraktāšana", uz kuru attiecas atbrīvojums no nodokļa, kas paredzēts Sestās direktīvas 15. panta 5. punktā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nozīmē gan visas kuģa platības fraktāšanu (pilnīga fraktāšana), gan arī kuģa platības daļas vai procentuāla daudzuma fraktāšanu (daļēja fraktāšana).

30. No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet arī, ka uz otro jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka valsts tiesību akts, kas pieļauj atbrīvot no nodokļa vienīgi pilnīgu fraktāšanu, ir pretrunā Sestajai direktīvai.

31. Ēmot vēr? iepriekš min?to, es Tiesai iesaku uz iesniegtajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) j?dziens “fraktšana”, uz kuru attiecas atbr?vojums no nodokļa, kas paredzēts Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK 15. panta 5. punktā, ir j?interpretēt tādējādi, ka tas nozīm? gan visas kuļa platības fraktšanu (pilnīga fraktšana), gan arī kuļa platības daļas vai procentuāla daudzuma fraktšanu (daļēja fraktšana);

2) valsts tiesību akts, kas pieauj atbr?vot no nodokļa vienīgi pilnīgu fraktšanu, ir pretrunā Sestajai direktīvai.

1 – Oriģinālvaloda – angļu.

2 – OV L 145, 1. lpp.

3 – OV L 384, 47. lpp.

4 – Sestās direktīvas 15. panta 13. punkts nosaka:

“Pakalpojumu sniegšana, ieskaitot transporta pakalpojumus un palīgdarījumus, bet neskaitot to pakalpojumu sniegšanu, kuri atbr?voti saskaņā ar 13. pantu, ja t? ir tieši saistīta ar preču eksportu vai importu, uz ko attiecas 7. panta 3. punkta vai 16. panta 1. punkta A daļas noteikumi.”

5 – Skat., piemēram, 2004. gada 16. septembra spriedumu liet? C-382/02 *Cimber Air* (Krājums, I-8379. lpp., 25. punkts).

6 – Skat. 1990. gada 26. j?nija spriedumu liet? C-185/89 *Velker International Oil Company* (*Recueil*, I-2561. lpp., 19. punkts) un 2006. gada 14. septembra spriedumu apvienotajās lietās no C-181/04 līdz C-183/04 *Elmeka* (Krājums, I-8167. lpp., 15. punkts).

7 – Šajā sakarā skat. 5. zemsvētras piezīmē min?to spriedumu liet? *Cimber Air*, 29. punkts.

8 – 15. panta 4. punkta otrais teikums nosaka: “Komisija pēc iespējas drīz iesniedz Padomei priekšlikumus, lai pieņemtu Kopienas fiskālos noteikumus, kuros precizē, uz ko attiecināt un kā praktiski īstenot šo atbr?vojumu un 5. līdz 9. punktā paredzētos atbr?vojumus. Kamēr šie noteikumi nav stājušies spēkā, dalībvalstis var ierobežot šajā punktā minētā atbr?vojuma piemērošanu.”

9 – Skat. it īpaši 1997. gada 5. j?nija spriedumu liet? C-2/95 *SDC* (*Recueil*, I-3017. lpp., 21. punkts), 2002. gada 10. septembra spriedumu liet? C-141/00 *Kügler* (*Recueil*, I-6833. lpp., 25. punkts), 5. zemsvētras piezīmē min?to spriedumu liet? *Cimber Air*, 23. punkts, un 6. zemsvētras piezīmē min?to spriedumu apvienotajās lietās *Elmeka*, 20. punkts.

10 – Paturot to prātā, lai nodrošinātu Sestās direktīvas adekvātu piemērošanu, nekas neliedz valsts tiesai mainīt “daļējas” fraktšanas līguma klasifikāciju, ja t? secina, ka šis līgums attiecīgajā gadījumā, Ēmot vēr? t? tekstu, nebija nekas vairāk kā līgums par preču pārvadāšanu un līdz ar to tas bija nepareizi klasificēts kā “fraktšanas” līgums, lai tas atbilstu Sestās direktīvas 15. panta 5. punkta nosacījumiem par atbr?vojumu attiecībā uz fraktšanas darbībām.