JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JÁN MAZÁK

29 päivänä maaliskuuta 2007 [1]

1. Esitetyt kaksi ennakkoratkaisukysymystä koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, [2] sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY [3] (jäljempänä kuudes direktiivi), 15 artiklan 5 alakohdan tulkintaa.

2. Kysymykset on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Navicon-yhtiö (jäljempänä Navicon) ja toimivaltainen Espanjan veroviranomainen ja jossa on kyse siitä, että kyseinen veroviranomainen on evännyt arvonlisäverovapautuksen toimilta, jotka koskevat merialuksen osittaisrahtausta konttien kuljettamiseksi. Tässä yhteydessä on huomattava, että Espanjan lainsäädännössä, jolla kuudes direktiivi pannaan täytäntöön, säädetään ainoastaan kokonaisrahtauksen verovapautuksesta.

3. Yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään siten tulkitsemaan kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa käytettyä rahtauksen käsitettä ja erityisesti lausumaan siitä, sovelletaanko kyseistä käsitettä ainoastaan koko aluksen rahtaukseen (jäljempänä kokonaisrahtaus) vai myös sen osan rahtaukseen (jäljempänä osittaisrahtaus).

I Asian kannalta merkityksellinen lainsäädäntö

A *Yhteisön lainsäädäntö*

4. Kuudennen direktiivin 15 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Yhteisön ulkopuolelle suoritettujen vientitoimien ja niihin verrattavien liiketoimien sekä kansainvälisten kuljetusten vapautukset

Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä,

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.
2 – EYVL L 145, s. 1.
3 – EYVL L 384, s. 47.

joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

4. tavaroiden luovutukset seuraavanlaisten vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten:

a) avomeriliikenteeseen käytettävät vesialukset, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen;

b) meripelastus- ja avustusalukset sekä rannikkokalastusalukset, lukuun ottamatta jälkimmäisten varastojen täydennystä; – –

5. edellä 4 alakohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen merialusten luovutus, muutostyö, korjaus, huolto, [rahtaus] ja vuokraus sekä näihin merialuksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen – mukaan lukien kalastusvarusteiden – luovutus, vuokraus, korjaus ja huolto; – –"

B *Kansallinen lainsäädäntö*

5. Arvonlisäverolain nro 37, joka annettiin 28.12.1992, 22 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Vientiä vastaavien liiketoimien vapautukset

Seuraavat liiketoimet vapautetaan arvonlisäverosta asetuksissa vahvistettavin edellytyksin:

1 Jäljempänä määriteltyjen alusten luovutus, rakennus, muutostyö, korjaus, huolto, kokonaisrahtaus ja vuokraus:

1) Avomerialukset, joita käytetään kansainvälisessä merenkulussa sellaisen liiketoiminnan harjoittamiseen, johon

kuuluu tavaroiden tai matkustajien vastikkeellinen kuljettaminen, mukaan lukien turistireitit, tai teollisuus- tai kalastustoiminnan harjoittaminen liiketoimintana. – –"

II Tosiseikat, oikeudenkäyntimenettely ja ennakkoratkaisukysymykset

6. Navicon ja Compañía Transatlántica Española S.A. -niminen yhtiö tekivät osittaisrahtauksesta sopimuksen, jossa ensiksi mainittu antoi korvausta vastaan jälkimmäisen käyttöön osan alustensa lastitilasta, jotta tämä voisi kuljettaa kontteja Iberian niemimaan eri satamien ja arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle kuuluvan alueen (Kanariansaaret) välillä.

7. Navicon ei maininnut laskuissaan arvonlisäveron määrää, koska sen mielestä kyseinen liiketoimi oli vapautettu arvonlisäverosta. Espanjan toimivaltainen veroviranomainen kantoi rahtaussopimuksen mukaisesti maksetuista määristä arvonlisäveroa, koska se katsoi, ettei vapautusta sovelleta, kun kyseessä on osittais- eikä kokonaisrahtaus.

8. Navicon riitautti veron kantamisen Tribunal Económico Administrativo Regional de Madridissa mutta menestyksettä. Se valitti tästä päätöksestä Tribunal Superior de Justicia de Madridiin, joka on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja pyytää Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraavista kysymyksistä:

"1) Onko kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa säädetyssä verovapautuksessa esiintyvää ilmausta 'rahtaus' tulkittava siten, että siihen sisältyy vain aluksen koko lastitilan rahtaus (kokonaisrahtaus), vai sisältyykö siihen myös rahtaus, joka koskee osaa tai prosenttiosuutta aluksen lastitilasta (osittaisrahtaus)?

2) Onko kansallinen laki, jonka mukaan ainoastaan kokonaisrahtaus on vapautettu verosta, ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa?"

III Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt keskeiset lausumat

9. *Kreikan ja Espanjan hallitukset* katsovat, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa käytetty rahtauksen käsite kos-

kee ainoastaan aluksen koko lastitilan rahtausta, ja ne päättelevät tästä, että kansallinen lainsäädäntö on direktiivin mukainen. Kuudennessa direktiivissä säädettyjä vapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.

10. *Belgian hallitus* ja *komissio* väittävät, että rahtauksen käsite koskee sekä osittais- että kokonaisrahtausta.

11. *Belgian hallituksen* mukaan kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa on tarkoitus säätää tiettyjen alusten, erityisesti kyseisen artiklan 4 alakohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen merialusten, rahtauksen verovapautuksesta eikä tietynlaisen rahtauksen verovapautuksesta. Yhteisöjen tuomioistuin katsoo joka tapauksessa oikeuskäytännössään, että kun yhteisön oikeuden säännöstä tai määräystä voidaan tulkita eri tavoin, on suosittava tulkintaa, jolla varmistetaan säännösten tai määräysten tehokkuus. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa kuitenkin sellainen tulkinta, jonka mukaan rahtauksen käsite koskee vain kokonaisrahtausta, vaarantaa kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdan tehokkuuden, koska saman reitin ja samanlaisen aluksen osalta osittaisrahtaus johtaisi arvonlisäveron maksamiseen, kun kokonaisrahtaus puolestaan vapautettaisiin verosta.

12. *Komissio* väittää ensinnäkin, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 15 artiklan ensimmäisessä virkkeessä ei anneta jäsenvaltioille mahdollisuutta vaikuttaa kuudennen direktiivin aineelliseen soveltamisalaan, sellaisena kuin se tässä direktiivissä määritellään. Lisäksi kolmansiin maihin vietävien tavaroiden on oltava verovapaita, kun ne viedään yhteisön alueelta, mikä edellyttää, että rahtauspalveluja ei veroteta, olipa kyse osittais- tai kokonaisrahtauksesta. Lopuksi komissio katsoo, että jos rahtauksen käsite koskisi vain kokonaisrahtausta, oikeus verovapautukseen riippuisi aluksen koosta, koska samanlainen rahtimäärä vapautettaisiin tai jätettäisiin vapauttamatta verosta kyseessä olevan aluksen koon mukaan.

13. Komissio kuitenkin mainitsee myös argumentin, joka voisi tukea näkemystä, jonka mukaan Espanjan lainsäädäntö on yhteisön oikeuden mukainen. Analogisesti voitaisiin sanoa, että osittaisrahtausta olisi pidettävä tavaroiden kuljetuksena, jolloin siihen olisi sovellettava kuudennen direktiivin 15 artiklan 13 alakohtaa, [4] jossa säädetään muun muassa maastavietäviä tavaroita kos-

4 – Kuudennen direktiivin 15 artiklan 13 alakohdassa säädetään seuraavaa:
"Palvelujen suoritukset, mukaan lukien kuljetukset ja liitännäiset liiketoimet, mutta lukuun ottamatta 13 artiklan mukaisesti verosta vapautettuja palvelujen suorituksia, jotka liittyvät välittömästi tavaroiden vientiin tai sellaisten tavaroiden maahantuontiin, joihin sovelletaan 7 artiklan 3 kohdassa tai 16 artiklan 1 kohdan A alakohdassa säädettyjä toimenpiteitä".

kevien kuljetuspalvelujen verovapautuksesta. Komissio kuitenkin katsoo, ettei tällaista argumenttia pidä hyväksyä. Ensinnäkin kuudennen direktiivin sanamuodon mukaan tavaroiden rahtaukseen ja niiden kuljetukseen sovelletaan eri oikeudellisia järjestelmiä, ja toiseksi kyseiset kaksi sopimustyyppiä ovat keskenään hyvin erilaisia.

14. Komissio toteaa, että kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää sopimuspuolten välisen sopimuksen sanamuodon perusteella ja suoritettavan palvelun luonteen ja sisällön perusteella, täyttääkö kyseessä oleva sopimus kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdan soveltamisen kannalta rahtaussopimuksen edellytykset.

IV Oikeudellinen arviointi

15. Kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdan mukaan merialusten rahtaus on vapautettu arvonlisäverosta. Säännöksessä ei määritellä tarkemmin rahtauksen käsitettä.

16. Käytännössä rahtaus voi koskea koko alusta, jolloin toimea kutsutaan kokonaisrahtaukseksi, tai se voi koskea vain osaa aluksesta, jolloin kyseessä on osittaisrahtaus.

17. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa huomautuksia esittäneiden jäsenvaltioiden lausumista ilmenee, että rahtauksen käsitettä ei ole tulkittu yhdenmukaisesti koko yhteisössä, mistä on osoituksena joidenkin jäsenvaltioiden, mukaan lukien Espanjan, josta nyt käsiteltävänä oleva ennakkoratkaisupyyntö on peräisin, lainsäädäntö, jolla kuudes direktiivi pannaan täytäntöön ja jossa rahtauksen käsite rajoitetaan koskemaan kokonaisrahtausta, kun taas muissa kansallisissa lainsäädännöissä, kuten Belgian lainsäädännössä, omaksutaan laajempi tulkinta, jonka mukaan verovapautus koskee kaikenlaista rahtausta, olipa kyseessä kokonais- tai osittaisrahtaus. Kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdan mukaisen arvonlisäverovapautuksen yhteydessä on siis selvitettävä, mikä on rahtauksen käsitteen soveltamisala.

18. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverovapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisävero on perittävä jokaisesta palvelusta, jonka verovelvollinen suorittaa vastiketta vastaan. [5] Yhteisöjen tuo-

5 – Ks. esim. asia C-382/02, Cimber Air, tuomio 16.9.2004 (Kok. 2004, s. I-8379, 25 kohta).

mioistuin on toistanut tämän periaatteen muun muassa tulkitessaan merialuksiin sovellettavia vapautuksia. [6]

19. Tästä suppeaa tulkintaa koskevasta periaatteesta ei kuitenkaan voi seurata, että kyseistä 15 artiklaa tulkittaisiin sen sanamuodosta selvästi poikkeavalla tavalla. [7]

20. Kyseessä olevasta säännöksestä tai muusta kuudennen direktiivin sanamuodosta ei löydy mitään perustetta sille, että rahtauksen käsite rajoitettaisiin koskemaan vain kokonaisrahtausta. On niin, että toisin kuin kuudennessa direktiivissä säädetään sen 15 artiklan 4 alakohdan mukaisesta vapautuksesta, [8] jäsenvaltiot eivät voi rajoittaa direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa säädettyä vapautusta niiden yhteisön verosäännösten voimaantuloon saakka, joissa täsmennetään kyseisen vapautuksen soveltamisala. Rahtauksen käsitteen rajoittaminen kuudennen direktiivin mukaisten arvonlisäverovapautusten yhteydessä koskemaan vain kokonaisrahtausta näyttää siis ylittävän sen harkintavallan, joka jäsenvaltioilla on, kun ne saattavat kyseisen direktiivin osaksi kansallista oikeutta. Arvonlisäveron soveltamisalan määrittäminen nimittäin kuuluu lähtökohtaisesti yhteisön lainsäätäjälle, ja arvonlisäveron soveltamisalan rajoittaminen, erityisesti kansallisella täytäntöönpanolainsäädännöllä, voi olla yhteensoveltuva kuudennen direktiivin kanssa vain, mikäli rajoitus perustuu kuudennen direktiivin sanamuotoon, tarkoitukseen ja/tai sen yleiseen järjestelmään.

21. Tämän osalta on myös kyseenalaista, voidaanko Espanjan lainsäädännössä omaksutun kaltainen suppea tulkinta sovittaa yhteen kuudennen direktiivin järjestelmän ja tavoitteen kanssa. Tässä yhteydessä on myös huomattava, että verovapautukset ovat itsenäisiä yhteisön oikeuden käsitteitä, joita on tarkasteltava kuudennella direktiivillä perustetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleisessä asiayhteydessä. [9]

22. Kuten Belgian hallitus ja komissio ovat todenneet, kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa käytetyn rahtauksen käsitteen tulkitseminen siten, että se koskee vain kokonaisrahtausta, johtaisi vakaviin epäjohdonmukaisuuksiin rahtaustoimien arvonlisäverotuksessa. Tällaisessa lähestymistavassa oikeus saada rahtaustoimen osalta verovapautus riippuisi aluksen koosta, koska saman rahtimäärän kuljetusta koskeva rahtaustoimi vapautettaisiin verosta pienen aluksen osalta, sillä tällaisessa aluksessa käytettäisiin sen koko lastitilaa, ja siten kyse olisi kokonais-

6 – Ks. asia C-185/89, Velker International Oil Company, tuomio 26.6.1990 (Kok. 1990, s. I-2561, 19 kohta) ja yhdistetyt asiat C-181/04–C-183/04, Elmeka, tuomio 14.9.2006 (Kok. 2006, s. I-8167, 15 kohta).

7 – Ks. tämän osalta edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Cimber Air, tuomion 29 kohta.

8 – Kyseisen 15 artiklan 4 alakohdan toisessa virkkeessä säädetään seuraavaa: "Komissio tekee neuvostolle viipymättä ehdotukset yhteisön verosäännöksiksi, joissa määrätään tämän vapautuksen sekä 5–9 alakohdassa säädettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden käytännön soveltamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt. Näiden säännösten voimaantuloon saakka jäsenvaltiot voivat rajoittaa tässä alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaa."

9 – Ks. erityisesti asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3017, 21 kohta); asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002 (Kok. 2002, s. I-6833, 25 kohta); edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Cimber Air, tuomion 23 kohta ja edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Elmeka, tuomion 20 kohta.

rahtauksesta, kun taas isommassa aluksessa sama rahtimäärä veisi vain osan aluksen koko lastitilasta, jolloin tämä katsottaisiin aluksen osittaisrahtaukseksi. Tällaiset epäjohdonmukaisuudet vaarantaisivat kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdan tehokkuuden.

23. Lisäksi on huomattava, että jos verovapautus ei koskisi merialusten osittaisrahtauksesta tehtyä sopimusta, tämä johtaisi tilanteisiin, joissa joidenkin maastavietävien tavaroiden, nimittäin osittaisrahtauksen välityksellä maasta vietävien tavaroiden, kuljetuskustannuksia ei vapautettaisi verosta. Tällainen tulos olisi selvästi vastoin määränpäämaan periaatetta, jonka mukaan tavarat on verotettava maassa, jossa ne kulutetaan. Tästä periaatteesta seuraa erityisesti, että yhteisön ulkopuolelle vietäväksi tarkoitetut tavarat on vapautettava verosta, mukaan lukien vero, joka koskee tavaroiden kuljettamisesta yhteisön ulkopuolelle aiheutuvia kustannuksia, koska tällaiset kustannukset sisällytetään maastavietävien tavaroiden hintaan.

24. Sellainen argumentti on mahdollinen, että osittaisrahtauksen jättäminen kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa säädetyn, merialusten rahtausta koskevan verovapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle ei välttämättä uhkaa määränpäämaan periaatetta. Tämän periaatteen noudattaminen nimittäin voidaan turvata niiden tavaroiden osalta, jotka viedään maasta osittaisrahtauksen välityksellä, soveltamalla kuudennen direktiivin 15 artiklan 13 alakohtaa, jossa säädetään muun muassa maastavietävien tavaroiden kuljetuksen verovapautuksesta, mikäli tällaiset tavarat täyttävät kyseisessä säännöksessä asetetut edellytykset. Kuten komissio on huomauttanut, on kuitenkin kyseenalaista, voisiko tällainen kyseisen artiklan soveltaminen olla sopusoinnussa kuudennen direktiivin järjestelmän ja logiikan kanssa.

25. Ensinnäkin on niin, että rahtaussopimus ja tavaroiden kuljetusta koskeva sopimus poikkeavat tarkoituksensa ja oikeudellisen järjestelmänsä osalta melkoisesti toisistaan. Kun alus – tai sen osa, kun kyseessä on osittaisrahtaus – on rahtaus- ja vuokrasopimuksen kohteena, se annetaan käyttöön tiettyyn tarkoitukseen, esimerkiksi kuljetukseen, kun taas tavaroiden kuljetusta koskeva sopimus on sopimus, jossa kuljettaja sitoutuu toimittamaan tavarat tiettyyn määränpäähän. Asia voidaan ilmaista toisin siten, että kun rahtaus- tai vuokrasopimukset koskevat itse kuljetusvälinettä, kuljetussopimus koskee kuljetusvälineellä kuljetettavia tavaroita. Tästä seuraa, että kun rahtaajalla ja vuokralleantajalla on oikeus valvoa sopimuksen kohteena olevan aluksen – tai sen osan, mikäli kyseessä on osittaisrahtaus – käyttöä, niiden tavaroiden omistajalla, jotka kuljete-

taan aluksella tavaroiden kuljetusta koskevan sopimuksen mukaisesti, ei ole tällaista oikeutta vaan omistaja voi ainoastaan vaatia, että tavarat toimitetaan tiettyyn määränpäähän. Nämä erot näyttävät tukevan argumenttia, jonka mukaan kyseessä olevien järjestelmien olisi kuudennessa direktiivissä poiketta toisistaan.

26. Osittaisrahtauksen rinnastaminen tavaroiden kuljetukseen on myös omiaan kyseenalaistamaan sen, onko kokonaisrahtauksen erillinen verovapautus tarpeen. Jos osittaisrahtaus muistuttaisi tavaroiden kuljetusta siinä määrin, että nämä olisi rinnastettava toisiinsa huolimatta niitä koskevien sopimusten oikeudellisen luonteen huomattavista eroista, voitaisiin kysyä, onko rahtauksen erillinen verovapautus ollenkaan tarpeen vai pitäisikö se rinnastaa täysin tavaroiden kuljetukseen. Siksi osittaisrahtauksen rinnastaminen tavaroiden kuljetukseen olisi vaikea sovittaa yhteen kuudennen direktiivin sanamuodon kanssa.

27. Lopuksi on todettava, että koska nämä kaksi sopimustyyppiä selvästi poikkeavat oikeudelliselta luonteeltaan melkoisesti toisistaan, voidaan perustellusti olettaa, että yhteisön lainsäätäjä olisi kuudennessa direktiivissä ilmoittanut selvästi, jos sen tarkoituksena oli rajoittaa rahtauksen käsite koskemaan vain kokonaisrahtausta ja rinnastaa osittaisrahtaus tavaroiden kuljetukseen.

28. Edellä esitetystä seuraa, että kuudennen direktiivin mukaisten arvonlisäverovapautusten soveltamiseksi ei ole mitään pakottavaa syytä rinnastaa osittaisrahtausta tavaroiden kuljetukseen sen sijaan, että osittaisrahtauksen katsottaisiin kuuluvan kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa säädetyn, rahtausta koskevan verovapautuksen soveltamisalaan. [10]

29. Kaikista näistä syistä ensimmäiseen kysymykseen olisi annettava sellainen vastaus, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa säädetyssä verovapautuksessa esiintyvää ilmausta "rahtaus" on tulkittava siten, että siihen sisältyy sekä aluksen koko lastitilan rahtaus (kokonaisrahtaus) että rahtaus, joka koskee osaa tai prosenttiosuutta aluksen lastitilasta (osittaisrahtaus).

30. Edellä esitetystä seuraa myös, että toiseen kysymykseen olisi vastattava siten, että kansallinen laki, jonka mukaan ainoastaan kokonaisrahtaus on vapautettu verosta, on ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa.

10 – Sanotun jälkeen on lisättävä, että jotta kuudennen direktiivin asianmukainen soveltaminen voitaisiin varmistaa, mikään ei estä kansallista tuomioistuinta muuttamasta osittaisrahtausta koskevan sopimuksen luokittelua, jos se päätyy katsomaan, että tällainen sopimus on tietyssä asiassa ja kyseessä olevan sopimuksen sopimuslausekkeiden perusteella nimenomaan tavaroiden kuljetusta koskeva sopimus ja siksi virheellisesti luokiteltu rahtaussopimukseksi, jotta se täyttäisi rahtaustoimien verovapautusta koskevat edellytykset, sellaisina kuin niistä säädetään kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa.

V Ratkaisuehdotus

31. Ehdotan edellä esitetyn perusteella, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, joka annettiin 17.5.1977, 15 artiklan 5 alakohdassa säädetyssä verovapautuksessa esiintyvää ilmausta "rahtaus" on tulkittava siten, että siihen sisältyy sekä aluksen koko lastitilan rahtaus (kokonaisrahtaus) että rahtaus, joka koskee osaa tai prosenttiosuutta aluksen lastitilasta (osittaisrahtaus).

2) Kansallinen laki, jonka mukaan ainoastaan kokonaisrahtaus on vapautettu verosta, on ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa.