



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

1. august 2025*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 98 – medlemsstaternes mulighed for at anvende en nedsat momssats på visse leveringer af varer og tjenesteydelser – national lovgivning, der anvender den kombinerede nomenklatur til at fastsætte, hvad en varekategori, som er undergivet en nedsat afgiftssats, dækker – forordning (EØF) nr. 2658/87 – kombineret nomenklatur – toldpositioner – pos. 4902 – omfang – begrebet »tidsskrifter« – hæfter, der indeholder tal-sudoku-spil, og som offentliggøres periodisk – fravær af tekst, der hovedsageligt består af alfabetiske tegn«

I sag C-375/24,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Berlin-Brandenburg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Berlin-Brandenburg, Tyskland) ved afgørelse af 18. april 2024, indgået til Domstolen den 27. maj 2024, i sagen

Keesing Deutschland GmbH

mod

Finanzamt für Körperschaften II,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, N. Jääskinen, og dommerne A. Arabadjiev (refererende dommer) og M. Condinanzi,

generaladvokat: M. Szpunar

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Keesing Deutschland GmbH ved Rechtsanwalt C. Höink,

* Processprog: tysk.

- den tyske regering ved J. Möller og N. Scheffel, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved M. Björkland, A. Demeneix og B.-R. Killmann, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af toldposition 4902 i den kombinerede nomenklatur, der er indeholdt i bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif (EFT 1987, L 256, s. 1), i den affattelse, som følger af Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) 2018/1602 af 11. oktober 2018 (EUT 2018, L 273, s. 1) (herefter »KN«), samt ligebehandlingsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Keesing Deutschland GmbH og Finanzamt für Körperschaften II (skatteforvaltningen for virksomheder II, Tyskland) (herefter »Finanzamt«) vedrørende fastsættelsen af den merværdiafgiftssats (moms), der skal anvendes på levering af hæfter, der indeholder tal-sudoku-spil.

Retsforskrifter

Folkeretten

- 3 Det harmoniserede varebeskrivelses- og varenomenklatursystem (herefter »HS«) blev udarbejdet af Toldsamarbejdsrådet, nu Verdenstoldorganisationen (WCO), som blev oprettet ved konventionen om oprettelse af Toldsamarbejdsrådet, undertegnet i Bruxelles den 15. december 1950. HS blev oprettet ved den internationale konvention om det harmoniserede varebeskrivelses- og varenomenklatursystem, der blev undertegnet i Bruxelles den 14. juni 1983 (United Nations Treaty Series, bind 1503, s. 4, nr. 25910 (1988)), og som sammen med ændringsprotokollen hertil af 24. juni 1986 blev godkendt på Det Europæiske Økonomiske Fællesskabs vegne ved Rådets afgørelse 87/369/EØF af 7. april 1987 (EFT 1987, L 198, s. 1) (herefter »HS-konventionen«). De forklarende bemærkninger til HS udarbejdes af Verdenstoldorganisationen i overensstemmelse med denne konventions bestemmelser.
- 4 I henhold til HS-konventionens artikel 2 udgør tillægget til konventionen, som indeholder HS, en integrerende del af nævnte konvention, og enhver henvisning til denne gælder ligeledes tillægget.
- 5 I henhold til samme konventions artikel 3, stk. 1, litra a), forpligter hver af de kontraherende parter sig bl.a. til at drage omsorg for, at dens toldnomenklatur og statistiske nomenklatur er i overensstemmelse med HS, for det første ved at anvende samtlige positioner og underpositioner i HS, uden tilføjelser eller ændringer, samt de dertil knyttede numeriske koder, for det andet ved at

anvende de almindelige tarifieringsbestemmelser vedrørende HS samt alle bestemmelser til de forskellige afsnit, kapitler og underpositioner og til ikke at ændre omfanget heraf og for det tredje ved at følge nummerordenen i HS.

- 6 I HS-konventionens sidste afsnit præciseres, at disse tekster i den franske og den engelske udgave af denne konvention har samme gyldighed.
- 7 De almindelige bemærkninger i de forklarende bemærkninger til kapitel 49 i HS har følgende ordlyd:

»Dette kapitel omfatter – bortset fra nedennævnte få undtagelser – alle varer, hvis væsentlige karakter og anvendelse bestemmes af, at de er udstyret med påtryk og illustrationer.

[...]

Hvor betegnelsen »trykte« anvendes i dette kapitel, skal herved ikke alene forstås de almindelige former for håndtrykning ([f.eks.] håndtrykte stik og tryk, bortset fra originaleksemplarer) eller maskintrykning (typografi, offset, litografi, fotogravure osv.), men også varer fremstillet ved duplikering, edb-udskrivning, mønsterpresning, mønsterprægning, fotografering, fotokopiering, varmekopiering eller maskinskrivning (jf. bestemmelse 2 til kapitlet). Der tages ikke hensyn til de anvendte skrifttegn og lignende, hvormed trykningen er udført ([f.eks.] bogstaver (fra ethvert alfabet), tal, stenografitegn, morse- eller andre kodetegn, blindskrift, noder, billeder og diagrammer). Betegnelsen »trykte« omfatter derimod ikke farvetrykning, dekorationstrykning eller trykning med et regelmæssigt tilbagevendende mønster.

[...]«

- 8 Den forklarende bemærkning til pos. 4902 i HS er sålydende:

»Aviser og tidsskrifter under denne position kendetegnes ved, at de er periodiske publikationer, der udgives under samme titel i daterede (eventuelt blot ved anførsel af årstid, [f.eks.] »Forår 1986«) og ofte nummererede eksemplarer. De kan bestå af løse ark eller være hæftede, men hvis de er kartonnerede eller indbundne, hører de under pos 49.01. Samlinger, som fremkommer i et fælles omslag, også hæftede, hører ligeledes under pos 49.01. De heromhandlede publikationer indeholder som hovedregel læsestof, eventuelt med mange illustrationer, men kan også i overvejende grad bestå af billeder eller illustrationer. De kan også indeholde reklamer.

[...]«

EU-retten

KN-kode

- 9 Således som det fremgår af artikel 1, stk. 1, i forordning nr. 2658/87, regulerer den af Europa-Kommissionen etablerede KN tarifiering af de varer, der indføres i Den Europæiske Union.
- 10 I henhold til artikel 1, stk. 2, og artikel 3, stk. 1, i forordning nr. 2658/87 omfatter KN positionerne og de sekscifrede underpositioner i HS, idet kun det syvende og ottende ciffer udgør underpositioner, der er specifikke for KN.

- 11 I henhold til forordningens artikel 12, stk. 1, vedtager Kommissionen hvert år en forordning indeholdende en fuldstændig udgave af KN sammen med todsatserne, jf. artikel 1, således som det følger af de foranstaltninger, der er vedtaget af Rådet for Den Europæiske Union eller Kommissionen. Nævnte forordning offentliggøres i *Den Europæiske Unions Tidende* senest den 31. oktober, og den anvendes fra den 1. januar det følgende år.
- 12 Det fremgår af de sagsakter, som Domstolen råder over, at den affattelse af KN, der finder anvendelse i hovedsagen, er den, der følger af gennemførelsesforordning 2018/1602.
- 13 De almindelige tarifieringsbestemmelser vedrørende KN, som er indeholdt i del I, afsnit I, afsnit A, i bilag I til denne gennemførelsesforordning, fastsætter følgende:

»Tarifieringen af varer i [KN] sker efter følgende regler:

1. Overskrifter til afsnit, kapitler og underkapitler tjener alene til orientering; tarifieringen skal ske med hjemmel i positionsteksterne og de til afsnit og kapitler knyttede bestemmelser samt, for så vidt det ikke strider mod de nævnte tekster og bestemmelser, efter nedenstående regler.

[...]«

- 14 KN's anden del med overskriften »Toldtariffen« indeholder afsnit X med overskriften »Papirmasse af træ eller andre celluloseholdige materialer; genbrugspapir og -pap (affald); papir og pap samt varer deraf«, som indeholder kapitel 49 med overskriften »Bøger, aviser, billeder og andre tryksager; håndskrevne eller maskinskrrevne arbejder samt tegninger«.
- 15 Toldtariffen i nævnte kapitel 49 i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, indeholdt følgende positioner:

»KN-kode	Varebeskrivelse	Bunden todsats (%)	Supplerende enhed
1	2	3	4
4901	Trykte bøger, brochurer og lignende tryksager, også som enkelte ark		
4901 10 00	– Som enkeltark, også sammenfoldede	fri	–
	– I andre tilfælde		
4901 91 00	– – Ordbøger og leksika, også i hæfter	fri	–
4901 99 00	– – Andre varer:	fri	–
4902	Aviser og tidsskrifter, også illustrerede eller med indhold af reklamer		
4902 10 00	– Udgivet mindst 4 gange ugentlig	fri	–
4902 90 00	– I andre tilfælde	fri	–
4903 00 00	Børnebilledbøger samt tegne- eller malebøger til børn	fri	–

4904 00 00	Noder, håndskrevne eller trykte, også indbundne eller illustrerede	fri	–
4905	Landkort, søkort og lignende kort af enhver art (herunder atlas, vægkort samt topografiske kort og glober), trykte		
[...]			
4906 00 00	Bygnings- og maskintegninger samt andre tegninger til industrielle, kommercielle, topografiske eller lignende formål, fremstillet i hånden (originale); håndskrevne tekster; fotografiske reproduktioner på lysfølsomt papir samt karbonkopier af ovennævnte varer	fri	–
4907 00	Umakulerede frimærker, stempelmærker og lignende mærker, der er gangbare eller bliver gangbare i det land, hvor de har eller vil få en godkendt pålydende værdi; stempelpapir; pengesedler; checks; aktier, obligationer og lignende værdipapirer		
[...]			
4908	Overføringsbilleder af enhver art:		
[...]			
4909 00 00	Postkort, trykte eller illustrerede; trykte kort med lykønskninger eller personlige meddelelser, også illustrerede, med eller uden konvolutter eller påsat udstyr	fri	–
4910 00 00	Kalendere af enhver art, trykte, herunder kalenderblokke	fri	–
4911	Andre tryksager, herunder trykte billeder og fotografier		
4911 10	– Reklametryksager, varekataloger og lignende varer		
4911 10 10	– – Varekataloger	fri	–
4911 10 90	– – Andre varer:	fri	–
	– I andre tilfælde		
4911 91 00	– – Billeder, tegninger og fotografier	fri	–
4911 99 00	– – Andre varer:	fri	–

Direktiv 2006/112/EF

- 16 Artikel 98 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2018/1713 af 6. november 2018 (EUT 2018, L 286, s. 20) (herefter »momsdirektivet«), bestemmer:

»1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.

2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III. De nedsatte satser finder ikke anvendelse på elektronisk leverede ydelser, bortset fra dem, der er omfattet af bilag III, nr. 6).

3. Ved anvendelse af de nedsatte satser i henhold til stk. 1 kan medlemsstaterne, hvor det drejer sig om varekategorier, anvende [KN] til at fastsætte, hvad den pågældende kategori præcist dækker.«

- 17 Nr. 6) i bilag 2 til momsdirektivet har følgende ordlyd:

»[l]evering, herunder udlån på biblioteker, af bøger, aviser og tidsskrifter, enten på fysiske medier eller leveret elektronisk eller begge dele (herunder brochurer, foldere og lignende tryksager, billed-, tegne- eller malebøger til børn, trykt eller håndskreven musik, geografiske og hydrografiske kort eller tilsvarende), bortset fra publikationer, der udelukkende eller hovedsagelig er reklame, og bortset fra materiale, der udelukkende eller hovedsagelig består af videoindhold eller hørbar musik«.

Tysk ret

- 18 Artikel 12, stk. 2, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »UStG«), bestemmer:

»Momssatsen nedsættes til 7% for følgende transaktioner:

1. levering, indførsel og erhvervelse inden for Fællesskabet af de i bilag 2 nævnte varer med undtagelse af de i nr. 49), litra f), nr. 53) og 54) nævnte varer;

19 Bilag 2 til UStG har følgende ordlyd:

»Løbenummer	Varebeskrivelse	Toldtarif (kapitel, position, underposition)
[...]		
49	Bøger, aviser og andre grafiske produkter med undtagelse af produkter, for hvilke der som lagringsmedier, der udgør en risiko for mindreårige, er fastsat begrænsninger eller oplysningsforpligtelser i henhold til § 15, stk. 1-3 og 6, i [Jugendschutzgesetz (lov om beskyttelse af mindreårige)] i den gældende affattelse, samt publikationer, der hovedsagelig tjener reklameformål (inklusive rejsereklamer), herunder	
	[...]	[...]
	b) aviser og tidsskrifter, også illustrerede eller med indhold af reklamer (med undtagelse af reklametidsskrifter, annonceaviser og lignende, som hovedsagelig indeholder reklamer),	position 4902
	[...]	[...]
	d) noder, håndskrevne eller trykte, også med illustrationer, samt indbundne	position 4904 00 00
	[...]	
[...]«		

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 20 I 2019 markedsførte Keesing Deutschland opgavehæfter med titlen »Sudoku-Varianten Spezial«. Der er tale om trykte sammenhæftede produkter af papir, som hver indeholder ca. 100 sider, der holdes sammen af en hæfteklamme. Hvert hæfte indeholder et forord, juridiske meddelelser, en forklaring af sudoku-reglerne, 88 sudoku-spil, hvor visse tal i rækken fra 1-9 allerede er indskrevet i et krydsordsmønster, og hvor de øvrige tal skal indføres i en bestemt rækkefølge, idet løsningerne til disse og en reklame er trykt på sidste side. På titelbladet er der anført et udgavenummer, en angivelse af udgivelseshyppigheden, nemlig hver ottende uge, og udgivelsesdatoen for hvert opgavehæfte.
- 21 Keesing Deutschland anvendte i sin omsætningsangivelse den nedsatte momssats på 7%, der er fastsat i UStG's artikel 12, stk. 2, nr. 1), sammenholdt med nr. 49), litra b), i bilag 2 til denne lov, på de beløb, der blev genereret ved salget af disse hæfter, idet selskabet fandt, at de nævnte hæfter henhører under pos. 4902 i KN.

- 22 Finanzamt afslog at anvende denne momssats, idet det fandt, at normalsatsen skulle anvendes med den begrundelse, at de i hovedsagen omhandlede opgavehæfter skulle tariferes i pos. 4911 i KN, eftersom de ikke indeholdt en »kvalificeret tekst« og følgelig ikke henhørte under begrebet »Druckschrift« (»tidsskrifter«), som anvendes i den tyske version af pos. 4902 i KN.
- 23 Keesing Deutschland anlagde herefter sag til prøvelse af Finanzamts afgørelse ved Finanzgericht Berlin-Brandenburg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Berlin-Brandenburg, Tyskland), som er den forelæggende ret, idet selskabet gjorde gældende, at disse hæfter skulle tariferes i pos. 4902 i KN. Ifølge den forelæggende ret indebærer begrebet »periodische Druckschriften« (»tidsskrifter«), der anvendes i den tyske version af pos. 4902 i KN, ikke nødvendigvis, at der skal være tale om bogstavrækkefølger. Det fremgår af den engelske og den franske sprogversion af denne position, at det med henblik på tarifieringen af de pågældende varer i den nævnte position kun kræves, at der foreligger en tryksag, der publiceres periodisk. Den tyske version af samme position, som kræver, at der foreligger Schrift (tekst), indeholder en oversættelsesfejl. I øvrigt indeholder de i hovedsagen omhandlede opgavehæfter grafik med et system bestående af forskellige numre. Talskrift bør imidlertid ligeledes anses for en Schrift (tekst), eftersom de i lighed med bogstavrækkefølger anvender et system af grafiske tegn, som anvendes med henblik på menneskelig kommunikation.
- 24 Den forelæggende ret har anført, at den tyske lovgiver har gennemført den i momsdirektivets artikel 98, stk. 3, fastsatte mulighed for at henvise til KN med henblik på at fastsætte, hvad de varekategorier, på hvilke medlemsstaterne anvender de nedsatte momssatser, præcist dækker, og således anvende en momssats på 7% på bl.a. leveringer af »periodische Druckschriften« (»tidsskrifter«) henhørende under pos. 4902 i KN. I henhold til national retspraksis afhænger spørgsmålet om anvendelsen af den nedsatte sats på leveringen af visse kategorier af varer således udelukkende af tarifieringen af disse varer i positionerne eller underpositionerne i KN.
- 25 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at de i hovedsagen omhandlede opgavehæfter opfylder de betingelser, der er fastsat i den forklarende bemærkning til pos. 4902 i HS, navnlig kravet om periodisk publicering. Det eneste spørgsmål, der er afgørende for afgørelsen af den tvist, der er indbragt for denne ret, er derfor, om det med henblik på tarifiering af goder under denne position kræves, at tidsskrifter som omhandlet i bilag 2 til UStG i det væsentlige skal indeholde en tekst bestående af bogstavrækkefølger.
- 26 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at dette spørgsmål skal besvares benægtende. Den forelæggende ret har i denne henseende præciseret, at udtrykket »Druckschrift«, der anvendes i den tyske version af pos. 4902 i KN, betyder »trykt skriftligt værk«. Bestanddelen »Schrift«, der betegner »helheden af de grafiske tegn, som udgør et lukket system, og hvormed det talte sprog fastholdes og gøres læsbart« eller »et system af grafiske tegn med henblik på læsbar fremstilling af talt, skrevet eller trykt tekst«, omfatter ikke blot bogstaver, men også tal.
- 27 Denne fortolkning understøttes dels af den engelske og den franske sprogversion af pos. 4902 i KN, som ikke indeholder nogen angivelse af eventuelle typografiske krav til det skriftlige værk, der er omfattet af denne position, dels af det formål, der forfølges med bilag III til momsdirektivet, som er at nedbringe omkostningerne ved visse varer, der anses for særligt nødvendige, navnlig bøger, aviser og tidsskrifter, som fremmer EU-borgernes dannelse gennem læsning med henblik på at lette den endelige forbrugers adgang til disse varer. Opgavehæfter som de i hovedsagen omhandlede bør være omfattet af dette formål, eftersom de bl.a. styrker koncentrationsevnen, træner tålmodighed og udholdenhed og kan anvendes som en ordforrådsøvelse i forbindelse med undervisning i fremmedsprog eller i givet fald musik.

- 28 Udtrykket »indeholder som hovedregel læsestof«, der er anvendt i den forklarende bemærkning til pos. 4902 i HS, antyder i øvrigt, at tilstedeværelsen af en tekst ikke nødvendigvis er en væsentlig egenskab ved de tryksager, der skal tariferes i denne position. Den omstændighed, at denne forklarende bemærkning ligeledes inkluderer tidsskrifter, der »i vidt omfang [kan] være påtrykt billeder«, eller har indhold af reklamer, i den nævnte position, gør det desuden muligt at behandle disse tryksager og tidsskrifter, der hovedsageligt indeholder tal, på samme måde.
- 29 Såfremt Domstolen måtte finde, at de opgavehæfter, som den skal træffe afgørelse om, ikke skal tariferes i pos. 4902 i KN, ønsker den forelæggende ret oplyst, om ligebehandlingsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet alligevel kræver, at den momssats på 7%, der er fastsat i UStG's artikel 12, stk. 2, nr. 1), sammenholdt med nr. 49), litra b), i bilag 2 til denne lov, skal anvendes på disse hæfter.
- 30 På denne baggrund har Finanzgericht Berlin-Brandenburg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Berlin-Brandenburg) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Forudsætter [pos.] 4902 i [KN] nødvendigvis, at en tryksag hovedsagelig består af bogstavrækkefølger, hvorfor såkaldte tal-sudokuer ikke kan henføres under denne position?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende:
- Indebærer ligebehandlingsprincippet og neutralitetsprincippet, at den nedsatte [moms]afgiftssats også skal anvendes på levering af opgavehæfter med tal-sudokuer, som ganske vist ikke kan henføres under [pos.] 4902 i KN, men som ud fra gennemsnitsforbrugers synsvinkel tjener eller opfylder samme formål som bogstav-sudokuer og krydsord, der entydigt skal tariferes i [pos.] 4902 i KN, samt symbol-sudokuer og node-sudokuer, som entydigt kan henføres under [pos.] 4904 i KN og dermed ligeledes er omfattet af den nedsatte afgiftssats?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 31 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om pos. 4902 i KN skal fortolkes således, at denne position omfatter varer, der beskrives som sammenhæftede papirhæfter, som hovedsageligt indeholder trykte sudoku-spil, hvori visse tal i serien fra 1-9 allerede er opført i et krydsordsmønster, idet de øvrige tal skal indføres i en bestemt rækkefølge, og som offentliggøres hver ottende uge.
- 32 Indledningsvis bemærkes, at ifølge momsdirektivets artikel 98, stk. 3, kan medlemsstaterne, når de anvender de nedsatte satser, hvor det drejer sig om kategorier af vareleveringer, anvende KN for at fastsætte, hvad den pågældende kategori præcist dækker. Anvendelsen af KN er imidlertid kun én blandt flere måder at fastsætte, hvad den pågældende kategori præcist dækker (dom af 22.4.2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

- 33 Forudsat at de transaktioner, hvorpå den nedsatte sats finder anvendelse, er omfattet af en af kategorierne i bilag III til momsdirektivet, og at princippet om afgiftsneutralitet overholdes, står det således den nationale lovgiver frit, når den i sin nationale lovgivning afgrænser de kategorier, hvorpå denne nedsatte sats påtænkes anvendt, at klassificere leveringer af varer og ydelser, der er omfattet af kategorierne i bilag III til momsdirektivet, efter den metode, som den anser for at være den mest hensigtsmæssige (dom af 22.4.2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, præmis 40).
- 34 Det følger heraf, at uanset den omstændighed, at KN i overensstemmelse med artikel 1, stk. 2, litra a), i forordning nr. 2658/87 gengiver HS-nomenklaturen, og at de kontraherende parter i konventionen, herunder Unionen, i medfør af HS-konventionens artikel 3, stk. 1, forpligter sig til, at deres toldnomenklatur og statistiske nomenklatur er i overensstemmelse med HS, og til ikke at ændre omfanget af positionerne heri, står det principielt medlemsstaterne frit for at afgrænse leveringen af varer, for hvilke de nedsatte satser finder anvendelse, ved at henvise til kategorier, der ikke nødvendigvis er sammenfaldende med positionerne eller underpositionerne i KN, når de anvender KN med henblik på anvendelsen af momsdirektivets artikel 98, stk. 3, for så vidt som de betingelser, der er nævnt i den foregående præmis, er opfyldt.
- 35 I det foreliggende tilfælde fremgår det imidlertid af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at den tyske lovgiver for så vidt angår leveringen af periodische Druckschriften (tidsskrifter) har gennemført den mulighed, der er fastsat i momsdirektivets artikel 98, ved udelukkende at henvise til pos. 4902 i KN.
- 36 Da kvalificeringen af afgiftspligtige transaktioner i overensstemmelse med kategorierne i momsdirektivets bilag III er en afgørende forudsætning for kontrollen af, om en nedsat momssats kan finde anvendelse, tilkommer det Domstolen at definere de relevante kriterier for denne vurdering, som det påhviler den nationale ret at foretage (dom af 22.4.2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, præmis 46).
- 37 I denne henseende bemærkes indledningsvis, at når Domstolen er forelagt en anmodning om præjudiciel afgørelse vedrørende tarifiering, er dens opgave i højere grad at oplyse de nationale retsinstanser om de kriterier, ved anvendelse af hvilke disse retsinstanser er i stand til at tarifere de omhandlede varer korrekt i KN, end selv at foretage en sådan tarifiering. Kvalificeringen af de omhandlede varer følger nemlig af en ren konstatering af faktiske omstændigheder, som det ikke tilkommer Domstolen at foretage under en præjudiciel forelæggelse (dom af 7.11.2002, Lohmann og Medi Bayreuth, C-260/00 – C-263/00, EU:C:2002:637, præmis 26, og af 8.5.2025, Primum Healthcare, C-252/24, EU:C:2025:339, præmis 33).
- 38 Når dette er sagt skal det påpeges, at i henhold til almindelig tarifieringsbestemmelse 1 vedrørende KN skal tarifieringen af varer ske i henhold til positionsteksterne og de til afsnit og kapitler i denne nomenklatur knyttede bestemmelser.
- 39 Det følger af hensynet til retssikkerheden og formålet om en lettere kontrol, at det afgørende kriterium for tarifiering af varer normalt vil være disses objektive karakteristika og egenskaber som beskrevet i den enkelte position i KN og de supplerende bestemmelser til dennes afsnit og kapitler (dom af 10.12.1975, Vandertaelen og Maes, 53/75, EU:C:1975:173, præmis 9, og af 28.11.2024, BG Technik, C-129/23 og C-567/23, EU:C:2024:995, præmis 39).

- 40 Endvidere har Domstolen gentagne gange fastslået, at selv om de forklarende bemærkninger til HS og KN ikke har nogen bindende virkning, udgør de et vigtigt hjælpemiddel til at sikre en ensartet anvendelse af den fælles toldtarif, hvorfor de som sådan kan betragtes som bidrag til dens fortolkning (dom af 15.2.1977, Dittmeyer, 69/76 og 70/76, EU:C:1977:25, præmis 4, og af 8.5.2025, Primum Healthcare, C-252/24, EU:C:2025:339, præmis 35).
- 41 Hvad angår ordlyden af pos. 4902 i KN bemærkes, at der er uoverensstemmelser mellem de forskellige sprogversioner af denne position, bl.a. mellem den franske, den engelske og den tyske version heraf.
- 42 Den franske sprogversion af den nævnte position bestemmer nemlig, at positionen omfatter »journaux et publications périodiques imprimés, même illustrés ou contenant de la publicité«, mens den engelske version af samme position henviser til »newspapers, journals and periodicals, whether or not illustrated or containing advertising material« (aviser og tidsskrifter, med eller uden illustrationer eller med indhold af reklamer). Den tyske version af pos. 4902 i KN henviser til »Zeitungen und andere periodische Druckschriften, auch mit Bildern oder Werbung enthaltend« (aviser og andre periodiske tidsskrifter, også illustrerede eller med indhold af reklamer).
- 43 Herved bemærkes, at i tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige sprogversioner af en EU-retlig bestemmelse skal denne fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er en del af (dom af 27.10.1977, Bouchereau, 30/77, EU:C:1977:172, præmis 14, og af 30.4.2025, Celní jednatelství Zelinka, C-330/24, EU:C:2025:296, præmis 19).
- 44 Endvidere kræver nødvendigheden af en ensartet anvendelse og dermed fortolkning af en EU-retsakt, at denne fortolkes i overensstemmelse med såvel ophavsmandens virkelige vilje som det af den pågældende forfulgte mål, navnlig i lyset af alle dens sprogversioner (dom af 12.11.1969, Stauder, 29/69, EU:C:1969:57, præmis 2 og 3, og af 18.1.2024, Regionalna direkcija »Avtomobilna administracija« Pleven, C-227/22, EU:C:2024:57, præmis 43).
- 45 Hvad angår formålet med KN gengiver denne, således som det er anført i denne doms præmis 35, i overensstemmelse med artikel 1, stk. 2, litra a), i forordning nr. 2658/87, HS-nomenklaturen.
- 46 Som det ligeledes er fremhævet i denne doms præmis 35, forpligter de kontraherende parter i konventionen, herunder Unionen, sig i henhold til HS-konventionens artikel 3, stk. 1, til, at deres toldnomenklatur og statistiske nomenklatur er i overensstemmelse med HS, og til ikke at ændre omfanget af positionerne heri (jf. i denne retning dom af 15.4.2021, Vogel Import Export, C-62/20, EU:C:2021:288, præmis 53).
- 47 Der skal derfor for det første henvises til den franske og den engelske sprogversion af pos. 4902 i KN, som svarer til henholdsvis den franske og den engelske version af pos. 4902 i HS, for så vidt som KN er blevet udarbejdet på grundlag af HS, hvis franske og engelske versioner er de eneste autentiske, i henhold til HS-konventionens sidste afsnit (jf. i denne retning dom af 9.12.1997, Knubben Spedition, C-143/96, EU:C:1997:597, præmis 15).
- 48 I denne henseende fremgår det for det første af ordlyden af pos. 4902 i KN i den franske og den engelske sprogversion, at denne position bl.a. omfatter tidsskrifter.

- 49 Denne fortolkning bekræftes af den forklarende bemærkning til pos. 4902 i HS, hvori det dels præciseres, at »[a]viser og tidsskrifter under denne position kendetegnes ved, at de er periodiske publikationer, der udgives under samme titel i daterede [...] og ofte nummererede eksemplarer«, dels, at de tidsskrifter, der henhører under nævnte position, »som hovedregel [indeholder] læsestof, eventuelt med mange illustrationer, men kan også i overvejende grad bestå af billeder eller illustrationer. De kan også indeholde reklamer«.
- 50 For det andet er der intet i ordlyden af pos. 4902 i KN i den franske og den engelske sprogversion, der tyder på, at kun tidsskrifter, der hovedsageligt består af tekst, skal tariferes i denne position, og i endnu mindre grad, at den nævnte position kun omfatter tidsskrifter, der hovedsageligt indeholder tekst.
- 51 Som den forelæggende ret i det væsentlige har anført, fører anvendelsen af udtrykket »som hovedregel« i den del af den forklarende bemærkning til pos. 4902 i HS, der er nævnt i anden række i denne doms præmis 50, tværtimod til den antagelse, at tidsskrifter, der hovedsageligt indeholder trykt tekst, ganske vist henhører under denne position, men at denne ligeledes omfatter tidsskrifter med et andet indhold end tekst.
- 52 For det tredje fremgår det, som Kommissionen har anført, af de almindelige bemærkninger i de forklarende bemærkninger til kapitel 49 i HS, at ordet »trykt« i dette kapitels ordlyd ikke har en forskellig rækkevidde i forhold til »de anvendte skrifttegn og lignende, hvormed trykningen er udført ([f.eks.] bogstaver (fra ethvert alfabet), tal, stenografitegn, morse- eller andre kodetegn, blindskrift, noder, billeder og diagrammer)«.
- 53 Hvad i anden række angår den sammenlignende undersøgelse af versionerne af ordlyden af pos. 4902 i KN på alle EU's officielle sprog bemærkes, at denne undersøgelse viser, at den tyske version af denne bestemmelse er den eneste, der henviser til trykt tekst (»Druckschriften«). Som eksempel kan nævnes versionerne af denne position på spansk, tjekkisk, græsk, engelsk, fransk, nederlandsk, finsk og svensk, der henholdsvis anvender udtrykkene »publicaciones periódicas, impresos«, »periodika«, »περιοδικές εκδόσεις τυπωμένες«, »periodicals«, »publications périodiques imprimées«, »tijdschriften«, »aikakauslehdet« og »tidsskrifter«.
- 54 Det følger af de betragtninger, der er anført i denne doms præmis 49-54, at bl.a. tidsskrifter skal tariferes i pos. 4902 i KN, uden at det kræves, at de hovedsageligt består af tekst.
- 55 Med forbehold for, at det fastslås, at de i hovedsagen omhandlede varer udgør tidsskrifter, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, skal det i det foreliggende tilfælde fastslås, at de kan henhøre under pos. 4902 i KN.
- 56 Eftersom disse varers karakteristika svarer til karakteristikaene ved den definition, der fremgår af denne position, kan den af den tyske regering påberåbte omstændighed, at disse varer hverken er specifikt nævnt som eksempler i pos. 4901-4910 i KN eller i de forklarende bemærkninger til HS, i øvrigt ikke udgøre en hindring for deres tarifiering i pos. 4902 i KN.
- 57 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at toldposition 4902 i KN skal fortolkes således, at denne position omfatter varer, der beskrives som sammenhæftede papirhæfter, som hovedsageligt indeholder trykte sudoku-spil, hvori visse tal i serien fra 1-9 allerede er påført i et krydsordsmønster, idet de øvrige tal skal indføres i en bestemt rækkefølge, og som offentliggøres hver ottende uge.

Det andet spørgsmål

- 58 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at det andet spørgsmål kun er stillet for det tilfælde, at det første spørgsmål besvares benægtende. I betragtning af besvarelsen af det første spørgsmål er det ufornuddent at besvare det andet spørgsmål.

Sagsomkostninger

- 59 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Niende Afdeling) for ret:

Pos. 4902 i den kombinerede nomenklatur, der er indeholdt i bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif, i den affattelse, som følger af Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) 2018/1602 af 11. oktober 2018,

skal fortolkes således, at

denne position omfatter varer, der beskrives som sammenhæftede papirhæfter, som hovedsageligt indeholder trykte sudoku-spil, hvori visse tal i serien fra 1-9 allerede er påført i et krydsordsmønster, idet de øvrige tal skal indføres i en bestemt rækkefølge, og som offentliggøres hver ottende uge.

Underskrifter