TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2025 m. rugpjūčio 1 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 98 straipsnis – Valstybių narių galimybė taikyti lengvatinį PVM tarifą tam tikrų prekių tiekimui ir paslaugų teikimui – Nacionalinės teisės nuostatos, kuriose, siekiant apibrėžti prekių, kurioms taikomas lengvatinis tarifas, kategoriją, remiamasi Kombinuotąja nomenklatūra – Reglamentas (EEB) Nr. 2658/87 – Kombinuotoji nomenklatūra – Tarifinės pozicijos – 4902 pozicija – Apimtis – Sąvoka „spausdinti periodiniai leidiniai“ – Periodiškai leidžiami žurnalai, kuriuose yra skaičių sudoku – Teksto, kurį daugiausia sudaro abėcėlės simboliai, nebuvimas“

Byloje C-375/24

dėl *Finanzgericht Berlin-Brandenburg* (Berlyno Brandenburgo finansų teismas, Vokietija) 2024 m. balandžio 18 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2024 m. gegužės 27 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Keesing Deutschland GmbH

prieš

Finanzamt für Körperschaften II

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas N. Jääskinen, teisėjai A. Arabadjiev (pranešėjas) ir M. Condinanzi,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Keesing Deutschland GmbH*, atstovaujamos *Rechtsanwalt* C. Höink,

– Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir N. Scheffel,

* Proceso kalba: vokiečių.

– Europos Komisijos, atstovaujamos M. Björkland, A. Demeneix ir B.-R. Killmann,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo (OL L 256, 1987, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 2 t., p. 382), su pakeitimais, padarytais 2018 m. spalio 11 d. Komisijos įgyvendinimo reglamentu (ES) 2018/1602 (OL L 273, 2018, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 152, 2019/06/11, p. 128), I priede pateiktos Kombinuotosios nomenklatūros (toliau – KN) 4902 tarifinės pozicijos ir vienodo požiūrio bei mokesčių neutralumo principų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Keesing Deutschland GmbH* ir *Finanzamt für Körperschaften II* (Juridinių asmenų viešųjų finansų centras II, Vokietija; toliau – *Finanzamt*) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM), taikytino žurnalams su skaičių sudoku, nustatymo.

Teisinis pagrindas

Tarptautinė teisė

3 Suderintą prekių aprašymo ir kodavimo sistemą (toliau – SS) parengė Muitinių bendradarbiavimo taryba (dabar – Pasaulio muitinių organizacija (PMO)), kuri buvo įsteigta pagal Muitinių bendradarbiavimo tarybos steigimo sutartį, sudarytą 1950 m. gruodžio 15 d. Briuselyje. SS buvo įtvirtinta 1983 m. birželio 14 d. Briuselyje sudarytoje Tarptautinėje suderintos prekių aprašymo ir kodavimo sistemos konvencijoje (Jungtinių Tautų sutarčių rinkinys, 1503, p. 4, Nr. 25910 (1988)); ji kartu su 1986 m. birželio 24 d. pakeitimo protokolu Europos ekonominės bendrijos vardu patvirtinta 1987 m. balandžio 7 d. Tarybos sprendimu 87/369/EEB (OL L 198, 1987, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 2 t., p. 288) (toliau – SS konvencija). Pagal šios konvencijos nuostatas PMO parengė SS paaiškinimus.

4 Pagal SS konvencijos 2 straipsnį šios konvencijos priedas, kuriame yra SS, yra neatskiriama jos dalis, ir bet kuri nuoroda į šią konvenciją taip pat yra ir nuoroda į šį priedą.

5 Pagal šios konvencijos 3 straipsnio 1 dalies a punktą kiekviena susitariančioji šalis įsipareigoja, kad nuo šios konvencijos įsigaliojimo jai datos jos muitų tarifų ir statistikos nomenklatūros atitiks SS, pirma, be papildymų ar pakeitimų naudojant visas SS pozicijas ir subpozicijas kartu su jas atitinkančiais skaitmeniniais kodais, antra, taikant bendrąsias SS aiškinimo taisykles ir visas skyrių, skirsnių bei subpozicijų pastabas, taip pat nekeičiant SS skyrių, skirsnių, pozicijų ir subpozicijų apimties, ir, trečia, laikantis SS numeravimo tvarkos.

6 Galutinėje SS konvencijos formuluotėje patikslinama, kad šios konvencijos tekstai prancūzų ir anglų kalbomis yra autentiški.

7 SS 49 skirsnio paaiškinimų bendrosios pastabos išdėstytos taip:

„Išskyrus kelias toliau nurodytas išimtis, šis skirsnis apima visus gaminius, kurių paskirtį lemia tai, kad jie yra atspausdinti ar iliustruoti.

<…>

Šio skirsnio tekste sąvoka „spausdintas“ apima ne tik rankinius spausdinimo būdus (pavyzdžiui, ranka atspaustas graviūras ir estampus, išskyrus originalius egzempliorius), bet ir įvairius mechaninio spausdinimo procesus (tipografija, ofsetas, litografija, fotograviūra ir t. t.), taip pat tiesioginio spausdinimo fotografiją, fotokopijavimą, termokopijavimą, spausdinimą mašinėle ar paruošimą automatinio duomenų apdorojimo mašina (žr. šio skirsnio 2 paaiškinimą). Neatsižvelgiama į naudojamų simbolių pobūdį: abėcėlės ir visų rūšių numeravimo sistemas, stenografinius ženklus, Morzės abėcėlės žymenis arba panašius įprastinius kodus, Brailio rašto simbolius, muzikos natas ir simbolius, taip pat iliustracijas ar eskizus. Vis dėlto sąvoka „spausdintas“ neapima spausdinimo ir iliustracijų ant audinių.

<…>“

8 SS 4902 pozicijos paaiškinime, be kita ko, nurodoma:

„Šioje pozicijoje išvardytų gaminių skiriamasis požymis yra tas, kad jie leidžiami nuosekliai serijiniu būdu tuo pačiu pavadinimu ir reguliariais intervalais, nurodant kiekvieno egzemplioriaus datą (nurodant tik metų laikotarpį, pavyzdžiui, 1996 m. pavasaris) ir, paprastai, numerį. Jie gali būti pagaminti iš paprastų pavienių arba susegtų lapų, tačiau jeigu jie kietais viršeliais arba įrišti, klasifikuojami 4901 pozicijoje. Rinkiniai su vienu ir tuo pačiu viršeliu, net jei jie yra tik susegti, taip pat priskiriami prie 4901 pozicijos. Šie leidiniai, kuriuose dažniausiai yra spausdintų tekstų, taip pat gali būti gausiai iliustruoti arba daugiausia sudaryti iš graviūrų ir juose gali būti pateikiama reklama.

<…>“

Sąjungos teisė

KN

9 Kaip matyti iš Reglamento Nr. 2658/87 1 straipsnio 1 dalies, Europos Komisijos nustatytoje KN reglamentuojamas į Europos Sąjungą importuojamų prekių tarifinis klasifikavimas.

10 Pagal Reglamento Nr. 2658/87 1 straipsnio 2 dalį ir 3 straipsnio 1 dalį KN perimamos šešių skaitmenų SS pozicijos ir subpozicijos ir tik septintas ir aštuntas skaitmenys sudaro jai būdingą skirstymą.

11 Pagal šio reglamento 12 straipsnio 1 dalį kiekvienais metais Komisija priima reglamentą, kuriame pateikiama tiksli KN redakcija, kartu su muito normomis pagal 1 straipsnį, nustatytomis pagal Europos Sąjungos Tarybos ar Komisijos patvirtintas priemones. Minėtas reglamentas ne vėliau kaip spalio 31 d. paskelbiamas *Europos Sąjungos oficialiame leidinyje* ir taikomas nuo kitų metų sausio 1 d.

12 Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėje byloje taikytina KN redakcija pateikta Įgyvendinimo reglamente 2018/1602.

13 Bendrosiose KN aiškinimo taisyklėse, pateikiamose šio įgyvendinimo reglamento I priedo pirmos dalies I skyriaus A poskyryje, numatyta:

„Klasifikuojant prekes pagal [KN], turi būti vadovaujamasi šiais principais:

1, Skyrių, skirsnių ir poskirsnių pavadinimai pateikiami tik nurodymui palengvinti; juridiniais tikslais prekių klasifikavimas turi būti nustatomas pagal pozicijų pavadinimus bei skyrių ir skirsnių pastabas ir, jeigu šiuose pozicijų pavadinimuose ir pastabose nenurodyta kitaip, vadovaujantis toliau išdėstytomis nuostatomis.

<…>“

14 KN antroje dalyje „Muitų sąrašas“ yra X skyrius „Medienos arba kitų pluoštinių celiuliozinių medžiagų plaušiena; perdirbti skirtas popierius arba kartonas (atliekos ir liekanos); popierius ir kartonas bei jų gaminiai“, kuriame yra 49 skirsnis „Spausdintos knygos, laikraščiai, reprodukcijos ir kiti poligrafijos pramonės gaminiai; rankraščiai, mašinraščiai ir brėžiniai“.

15 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos šio 49 skirsnio muitų sąraše buvo išdėstytos tokios pozicijos:

„KN kodas	Aprašymas	Konvencinė muito norma (%)	Papildomas matavimo vienetas
1	2	3	4
4901	Spausdintos knygos, brošiūros, lapeliai ir panašūs spaudiniai, tiek įrišti, tiek neįrišti		
4901 10 00	– Sulankstytų arba nesulankstytų palaidų lapų pavidalo	Neapmuitinama	–
	– Kiti:		
4901 91 00	– – Žodynai ir enciklopedijos bei atskiri jų tomai (sąsiuviniai)	Neapmuitinama	–
4901 99 00	– – Kiti	Neapmuitinama	–
4902	Laikraščiai, žurnalai ir periodiniai leidiniai, iliustruoti arba neiliustruoti, su reklamine medžiaga arba be jos		
4902 10 00	– Leidžiami mažiausiai keturis kartus per savaitę	Neapmuitinama	–
4902 90 00	– Kiti	Neapmuitinama	–
4903 00 00	Vaikiškos knygelės su paveikslėliais, piešimo arba spalvinimo knygelės	Neapmuitinama	–
4904 00 00	Natos, spausdintos arba rankraštinės, įrištos arba neįrištos, iliustruotos arba neiliustruotos	Neapmuitinama	–

4905	Spausdinti visų rūšių žemėlapiai, hidrografijos arba panašios schemos, įskaitant atlasus, sieninius žemėlapius, topografinius planus ir gaublius		
<…>			
4906 00 00	Architektūrinių, inžinerinių, pramoninių, prekybinių, topografinių arba panašių planų bei brėžinių ranka braižyti originalai; rankraščiai; pirmiau išvardytų dirbinių fotografinės reprodukcijos ant įjautrinto popieriaus ir kopijos, padarytos naudojant anglinį popierių (kalkė)	Neapmuitinama	–
4907 00	Neantspauduoti pašto, žyminiai (rinkliavos) ir panašūs einamosios arba naujos laidos ženklai, šalyje, kurioje jie turi arba turės jiems priskirtą nominalią vertę; markiruoti popieriaus dirbiniai; banknotai; čekių blankai; akcijos, sertifikatai, obligacijos ir panašūs vertybiniai popieriai		
<…>			
4908	Atspaudžiamieji paveikslėliai (dekalkomanijos)		
<…>			
4909 00 00	Spausdinti arba iliustruoti pašto atvirukai; spausdintos kortelės su asmeniniais sveikinimais, pranešimais arba kvietimais, iliustruotos arba neiliustruotos, su vokais arba be vokų, su papuošimais arba be papuošimų	Neapmuitinama	–
4910 00 00	Spausdinti visų rūšių kalendoriai, įskaitant bloknotų pavidalo kalendorius	Neapmuitinama	–
4911	Kiti spaudiniai, įskaitant spausdintus paveikslėlius ir fotografijas		
4911 10	– Prekybos reklaminė medžiaga, prekybos katalogai ir panašūs dirbiniai		
4911 10 10	– – Prekybos katalogai	Neapmuitinama	–
4911 10 90	– – Kiti	Neapmuitinama	–
	– Kiti:		
4911 91 00	– – Paveikslėliai, piešiniai ir fotografijos	Neapmuitinama	–
4911 99 00	– – Kiti	Neapmuitinama	–“

Direktyva 2006/112/EB

16 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2018 m. lapkričio 6 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/1713 (OL L 286, 2018, p. 20; toliau – PVM direktyva), 98 straipsnyje numatyta:

„1. Valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus.

2, Lengvatiniai tarifai taikomi tik III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui. Lengvatiniai tarifai netaikomi elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms, išskyrus III priedo 6 punkte nurodytas paslaugas.

3, Taikydamos 1 dalyje numatytus lengvatinius tarifus tam tikrų kategorijų prekėms, valstybės narės gali naudotis [KN], kad nustatytų, kas tiksliai priklauso atitinkamai kategorijai.“

17 PVM direktyvos III priedo 6 punktas išdėstytas taip:

„fiziniu pavidalu ar elektroniniu būdu arba abiem būdais teikiamų knygų, laikraščių ir periodinių leidinių (įskaitant brošiūras, skrajutes ir panašius spaudinius, vaikams skirtas iliustruotas, piešimo ar spalvinimo knygeles, spausdintas ar rankraštines natas, žemėlapius ir hidrografines ar panašias schemas), išskyrus leidinius, visiškai ar didžiąja dalimi skirtus reklamos tikslams, ir išskyrus kitus leidinius, kuriuos visus ar didžiąją jų dalį sudaro girdimo garso ar vaizdo turinys, tiekimas, įskaitant jų išdavimą panaudai bibliotekose“.

Vokietijos teisė

18 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 12 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Lengvatinis 7 % tarifas taikomas šiems sandoriams:

1. 2 priede išvardytų prekių tiekimui, importui ir įsigijimui Bendrijos viduje, išskyrus 49 punkto f papunktyje ir [2 priedo] 53 ir 54 punktuose nurodytas prekes.“

19 *UStG* 2 priedas išdėstytas taip:

„Tęstinė numeracija	Aprašymas	Muitų tarifas (skyrius, pozicija, subpozicija)
<…>		
49	Knygos, laikraščiai ir kiti poligrafijos pramonės dirbiniai, išskyrus dirbinius, kuriems taikomi apribojimai kaip nepilnamečiams žalingoms žiniasklaidos priemonėms arba informacinės pareigos pagal galiojančios redakcijos [*Jugendschutzgesetz* (Jaunimo apsaugos įstatymas)] 15 straipsnio 1–3 ir 6 dalis, taip pat leidiniai, kurie visų pirma naudojami reklamos tikslais (įskaitant kelionių reklamą), t. y.	
	<…>	<…>
	b) laikraščiai ir kiti spausdinti periodiniai raštai, įskaitant tuos, kurie yra iliustruoti arba su reklamine medžiaga (išskyrus reklaminius žurnalus, reklaminius laikraščius ir panašius leidinius, kuriuose daugiausia pateikiama reklama),	4902 pozicija
	<…>	<…>
	d) natos, rankraštinės arba spausdintos, iliustruotos arba neiliustruotos, įrištos arba neįrištos,	4904 00 00 pozicija
	<…>	
<…>“		

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

20 2019 m. *Keesing Deutschland* prekiavo galvosūkių žurnalais „Sudoku-Varianten Spezial“. Tai ant popieriaus spausdinti įrišti gaminiai, kurie kiekvienas turi šimtą puslapių, sutvirtintų kabe. Kiekviename žurnale yra įžanga, teisinės nuorodos, sudoku taisyklių paaiškinimas, 88 sudoku galvosūkiai, kuriuose tam tikri skaičiai nuo 1 iki 9 jau įrašyti į tinklelį, o kiti skaičiai turi būti įrašyti konkrečia tvarka, taip pat atitinkami sprendimai ir paskutiniame puslapyje atspausdinta reklama. Tituliniame puslapyje nurodomas leidinio numeris, pateikiama nuoroda, kad tai yra periodinis leidinys, t. y. leidžiamas kas aštuonias savaites, ir kiekvieno galvosūkių žurnalo leidimo data.

21 Apyvartos deklaracijoje *Keesing Deutschland* šių žurnalų pardavimo sumoms taikė lengvatinį 7 % PVM tarifą, numatytą *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 1 punkte, siejamame su šio įstatymo 2 priedo 49 punkto b papunkčiu, manydama, kad minėti žurnalai priskirtini prie KN 4902 pozicijos.

22 *Finanzamt* atsisakė taikyti šį PVM tarifą, nes manė, kad turi būti taikomas standartinis tarifas, motyvuodama tuo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami galvosūkių žurnalai turėjo būti priskirti prie KN 4911 pozicijos, nes juose nėra „kvalifikuoto teksto“ ir todėl jie nepatenka į KN 4902 pozicijos versijoje vokiečių kalba vartojamą sąvoką „Druckschrift“ (pažodžiui – „spausdinti raštai“).

23 *Keesing Deutschland* pateikė skundą dėl *Finanzamt* sprendimo *Finanzgericht Berlin-Brandenburg* (Berlyno Brandenburgo finansų teismas, Vokietija), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tvirtindama, kad šie žurnalai turi būti klasifikuojami KN 4902 pozicijoje. Jos teigimu, sąvoka „periodische Druckschriften“ („periodiniai spausdinti raštai“), naudojama KN 4902 pozicijos versijoje vokiečių kalba, nebūtinai reiškia raidžių seką. Iš šios pozicijos versijų anglų ir prancūzų kalbomis matyti, kad tam, jog atitinkamos prekės būtų klasifikuojamos šioje pozicijoje, turi egzistuoti reguliariai leidžiamas spausdintas leidinys. Tos pačios pozicijos versijoje vokiečių kalba, kurioje reikalaujama, kad egzistuotų *Schrift* (raštas), yra vertimo klaida. Be to, pagrindinėje byloje nagrinėjamuose galvosūkių žurnaluose yra brėžinių, apimančių skirtingų skaitmenų sistemą. Raštas skaitmenimis taip pat turėtų būti laikomas *Schrift* (raštu), nes jame, kaip ir raidžių sekoje, naudojama grafinių žymenų, skirtų žmonių komunikacijai, sistema.

24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad Vokietijos teisės aktų leidėjas įgyvendino PVM direktyvos 98 straipsnio 3 dalyje numatytą galimybę remtis KN, siekdamas tiksliai apibrėžti prekių, kurioms valstybės narės taiko lengvatinius PVM tarifus, kategorijas ir taip taikyti 7 % PVM tarifą, be kita ko, prie KN 4902 pozicijos priskiriamų *periodische Druckschriften* („periodiniai spausdinti raštai“) tiekimui. Pagal nacionalinių teismų jurisprudenciją lengvatinio tarifo taikymo tam tikrų kategorijų prekių tiekimui klausimas priklauso tik nuo šių prekių klasifikavimo KN pozicijose ar subpozicijose.

25 Šis teismas mano, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami galvosūkių žurnalai atitinka SS 4902 pozicijos paaiškinime nustatytas sąlygas, visų pirma periodiškumo reikalavimą. Todėl vienintelis lemiamas klausimas sprendžiant ginčą, dėl kurio kreiptasi į šį teismą, yra tas, ar siekiant klasifikuoti prekes šioje pozicijoje reikalaujama, kad spausdintuose periodiniuose raštuose, kaip jie suprantami pagal *UStG* 2 priedą, iš esmės turi būti tekstas, kurį sudaro raidžių seka.

26 Prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, į šį klausimą reikia atsakyti neigiamai. Šiuo klausimu jis patikslina, kad KN 4902 pozicijos versijoje vokiečių kalba vartojamas terminas *Druckschrift* reiškia „spausdintą rašytinį kūrinį“. Dėmuo *Schrift*, reiškiantis „grafinių ženklų visumą, sudarančią savarankišką sistemą, kurią naudojant užrašoma ir perskaitoma sakytinė kalba“ arba „grafinių ženklų sistemą, skirtą sakytiniam, rašytiniam ar spausdintam tekstui įskaitomai atvaizduoti“, apima ne tik raides, bet ir skaitmenis.

27 Tokį aiškinimą patvirtina, pirma, KN 4902 pozicijos versijos anglų ir prancūzų kalbomis, kuriose nėra jokios informacijos apie galimus šioje pozicijoje nurodytam raštiškam kūriniui taikomus tipografinius reikalavimus, ir, antra, PVM direktyvos III priedo tikslas sumažinti tam tikrų prekių, visų pirma knygų, laikraščių ir periodinių leidinių, kuriuos skaitant skatinama Sąjungos piliečių kultūra, kainą, siekiant palengvinti galutinio vartotojo prieigą prie šių prekių. Galvosūkių žurnalai, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, turėtų patekti į šio tikslo apimtį, nes, be kita ko, jie sustiprina gebėjimą susikaupti, lavina kantrybę ir atkaklumą ir gali būti naudojami kaip žodyno pratybos mokantis užsienio kalbų arba, prireikus, muzikos.

28 Be to, SS 4902 pozicijos paaiškinime vartojamas žodžių junginys „dažniausiai yra spausdintas tekstas“ leidžia manyti, kad teksto buvimas nebūtinai yra esminė spausdintų gaminių, kurie turi būti klasifikuojami šioje pozicijoje, savybė. Be to, tai, kad šis paaiškinimas į tą poziciją taip pat įtraukia spausdintus raštus, „gausiai iliustruotus“ ar kuriuose yra reklamos, leidžia vienodai vertinti šiuos spausdintus raštus ir periodinius leidinius, kuriuose daugiausia yra skaitmenų.

29 Jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad jam pateikti galvosūkių žurnalai neturi būti priskirti prie KN 4902 pozicijos, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar pagal vienodo požiūrio ir mokesčių neutralumo principus nereikalaujama šiems žurnalams taikyti *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 1 punkte, siejamame su šio įstatymo 2 priedo 49 punkto b papunkčiu, numatyto 7 % PVM tarifo.

30 Tokiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Berlin-Brandenburg* (Berlyno Brandenburgo finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal [KN] 4902 poziciją preziumuojama, kad spausdintas leidinys turi būti sudarytas daugiausia iš raidžių sekų, todėl „skaičių sudoku“ negali būti priskiriami prie šios pozicijos?

2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai:

Ar pagal vienodo požiūrio ir neutralumo principus reikia taikyti lengvatinį [PVM] tarifą ir tiekiamiems galvosūkių žurnalams su skaičių sudoku, kurie, nors ir neklasifikuojami KN 4902 pozicijoje, vidutinio vartotojo požiūriu turi tą pačią paskirtį kaip raidžių sudoku ir kryžiažodžiai, kurie aiškiai klasifikuojami KN 4902 pozicijoje, arba kaip simbolių sudoku ir muzikos natų sudoku, kurie aiškiai klasifikuojami KN 4904 pozicijoje ir kuriems dėl to taikomas lengvatinis tarifas?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

31 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar KN 4902 tarifinė pozicija turi būti aiškinama taip, kad prie šios pozicijos priskiriamos prekės, apibūdintos kaip susegto popieriaus žurnalai, leidžiami kas aštuonias savaites ir iš esmės sudaryti iš spausdintų sudoku galvosūkių, kuriuose tam tikri skaičiai nuo 1 iki 9 jau įrašyti į tinklelį, o kiti skaičiai ten dar turi būti įrašyti konkrečia tvarka.

32 Pirmiausia primintina, kad, remiantis PVM direktyvos 98 straipsnio 3 dalimi, valstybės narės, taikydamos lengvatinius tarifus kategorijoms, prie kurių priskirtos tiekiamos prekės, gali naudotis KN, kad nustatytų, kas iš tiesų priklauso atitinkamai kategorijai. Vis dėlto naudojimasis KN yra tik vienas iš būdų tiksliai apibrėžti atitinkamą kategoriją (2021 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

33 Taigi su sąlyga, jog sandoriai, kuriems taikomas lengvatinis tarifas, priklauso vienai iš PVM direktyvos III priede išvardytų kategorijų, ir laikomasi mokesčių neutralumo principo, nacionalinės teisės aktų leidėjas, kai nacionalinėje teisėje apibrėžia kategorijas, kurioms ketina taikyti lengvatinį tarifą, gali prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, patenkančius į PVM direktyvos

III priedo kategorijas, klasifikuoti pagal metodą, kurį laiko tinkamiausiu (2021 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, 40 punktas).

34 Darytina išvada, kad, nepaisant to, jog pagal Reglamento Nr. 2658/87 1 straipsnio 2 dalies a punktą KN perimama SS nomenklatūra ir kad pagal SS konvencijos 3 straipsnio 1 dalį jos susitariančiosios šalys, įskaitant Sąjungą, įsipareigoja, kad jų muitų tarifų ir statistikos nomenklatūros atitiks SS ir jos nekeis pozicijų apimties, valstybės narės iš esmės gali laisvai apibrėžti prekių tiekimą, kuriam taikomi lengvatiniai tarifai, pagal kategorijas, kurios nebūtinai sutampa su KN pozicijomis ar subpozicijomis, kai taikydamos PVM direktyvos 98 straipsnio 3 dalį ja naudojasi, jeigu laikomasi šio sprendimo pirmesniame punkte nurodytų sąlygų.

35 Vis dėlto nagrinėjamu atveju iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos informacijos matyti, kad, kiek tai susiję su *periodische Druckschriften* („periodiniai spausdinti raštai“) tiekimu, Vokietijos teisės aktų leidėjas įgyvendino PVM direktyvos 98 straipsnyje numatytą galimybę remdamasis tik KN 4902 pozicija.

36 Kadangi apmokestinamųjų sandorių kvalifikavimas pagal PVM direktyvos III priede nurodytas kategorijas yra būtina išankstinė sąlyga siekiant patikrinti, ar taikytinas lengvatinis PVM tarifas, Teisingumo Teismas turi apibrėžti šiam vertinimui, kurį turi atlikti nacionalinis teismas, naudingus kriterijus (2021 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, 46 punktas).

37 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas, gavęs prašymą priimti prejudicinį sprendimą dėl tarifinės klasifikacijos, turi veikiau suteikti informacijos nacionaliniams teismams apie kriterijus, kurių taikymas leistų tinkamai klasifikuoti aptariamus gaminius pagal KN, o ne pats juos klasifikuoti. Iš tiesų nagrinėjamų prekių kvalifikaciją tarifinio klasifikavimo tikslais lemia visiškai faktinė išvada, kurios Teisingumo Teismas, nagrinėdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą, neturi daryti (2002 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Lohmann ir Medi Bayreuth*, C-260/00–C-263/00, EU:C:2002:637, 26 punktas ir 2025 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Prisum Healthcare*, C-252/24, EU:C:2025:339, 33 punktas).

38 Tai patikslinus reikia pažymėti, kad pagal 1 bendrąją KN aiškinimo taisyklę prekių tarifinis klasifikavimas nustatomas pagal šios nomenklatūros pozicijų pavadinimus ir skyrių ar skirsnių pastabas.

39 Siekiant užtikrinti teisinį saugumą ir lengvesnę kontrolę, prekių tarifinį klasifikavimą lemiantis kriterijus paprastai turi būti nustatytas atsižvelgiant į šių prekių objektyvius požymius ir objektyvias savybes, išvardytas KN pozicijos aprašyme ir skyriaus ar skirsnio pastabose (1975 m. gruodžio 10 d. Sprendimo *Vandertaelen ir Maes*, 53/75, EU:C:1975:173, 9 punktas ir 2024 m. lapkričio 28 d. Sprendimo *BG Technik*, C-129/23 ir C-567/23, EU:C:2024:995, 39 punktas).

40 Be to, Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad nors SS ir KN paaiškinimai neturi privalomosios galios, jie yra svarbi bendrojo muitų tarifo vienodo taikymo užtikrinimo priemonė ir, kaip tokie, suteikia jam aiškinti tinkamos informacijos (1977 m. vasario 15 d. Sprendimo *Dittmeyer*, 69/76 ir 70/76, EU:C:1977:25, 4 punktas ir 2025 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Prisum Healthcare*, C-252/24, EU:C:2025:339, 35 punktas).

41 Dėl KN 4902 pozicijos formuluotės pažymėtina, kad įvairios šios pozicijos kalbinės versijos, be kita ko, jos versijos vokiečių, anglų ir prancūzų kalbomis, skiriasi.

42 Iš tiesų minėtos pozicijos versijoje prancūzų kalba numatyta, kad ji apima „journaux et publications périodiques imprimés, même illustrés ou contenant de la publicité“ (žurnalai ir spausdinti periodiniai leidiniai, net iliustruoti ar su reklamine medžiaga), o tos pačios pozicijos versijoje anglų kalba numatyta *newspapers, journals and periodicals, whether or not illustrated or containing advertising material* (laikraščiai, žurnalai ir periodiniai leidiniai, iliustruoti arba neiliustruoti, su reklamine medžiaga arba be jos). KN 4902 pozicijos versijoje vokiečių kalba nurodyta *Zeitungen und andere periodische Druckschriften, auch mit Bildern oder Werbung enthaltend* (laikraščiai ir kiti periodiniai spausdinti raštai, įskaitant su iliustracijomis ar reklamine medžiaga).

43 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, esant Sąjungos teisės nuostatos kalbinių versijų neatitikimų, ji turi būti aiškinama atsižvelgiant į teisės akto, kurio dalis ji yra, bendrą struktūrą ir tikslą (1977 m. spalio 27 d. Sprendimo *Bouchereau*, 30/77, EU:C:1977:172, 14 punktas ir 2025 m. balandžio 30 d. Sprendimo *Celní jednatelství Zelinka*, C-330/24, EU:C:2025:296, 19 punktas).

44 Be to, dėl būtinybės vienodai taikyti, taigi, ir aiškinti, Sąjungos teisės aktą reikalaujama, kad jis būtų aiškinamas remiantis tikrąja jo autoriaus valia ir siekiamu tikslu, atsižvelgiant visų pirma į jo versijas visomis kalbomis (1969 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Stauder*, 29/69, EU:C:1969:57, 2 ir 3 punktai ir 2024 m. sausio 18 d. Sprendimo *Regionalna direktsia „Avtomobilna administratsia“ Pleven*, C-227/22, EU:C:2024:57, 43 punktas).

45 Kiek tai susiję su KN tikslu, kaip nurodyta šio sprendimo 34 punkte, pagal Reglamento Nr. 2658/87 1 straipsnio 2 dalies a punktą KN perimama SS nomenklatūra.

46 Kaip taip pat pažymėta šiame 34 punkte, pagal SS konvencijos 3 straipsnio 1 dalį jos susitariančiosios šalys, įskaitant Sąjungą, įsipareigoja, kad jų muitų tarifų ir statistikos nomenklatūra atitiks SS ir jos nekeis jos pozicijų apimties (šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Vogel Import Export*, C-62/20, EU:C:2021:288, 53 punktą).

47 Taigi, pirma, reikia remtis KN 4902 pozicijos versijomis prancūzų ir anglų kalbomis, kurios atitinka SS 4902 pozicijos versijas prancūzų ir anglų kalbomis, nes KN buvo sukurta remiantis SS, kurios tik tekstai prancūzų ir anglų kalbomis yra autentiški pagal galutinę SS konvencijos formuluotę (šiuo klausimu žr. 1997 m. gruodžio 9 d. Sprendimo *Knubben Spedition*, C-143/96, EU:C:1997:597, 15 punktą).

48 Šiuo klausimu, pirma, iš KN 4902 pozicijos teksto prancūzų ir anglų kalbomis matyti, kad prie šios pozicijos priskiriami, be kita ko, periodiniai spausdinti leidiniai.

49 Tokį aiškinimą patvirtina SS 4902 pozicijos paaiškinimas, kuriame nurodyta, kad, pirma, „šioje pozicijoje išvardytų gaminių skiriamasis požymis yra tas, kad jie leidžiami nuosekliai serijiniu būdu tuo pačiu pavadinimu ir reguliariais intervalais, nurodant kiekvieno egzemplioriaus datą <…> ir, paprastai, numerį“, ir, antra, kad šiai pozicijai priskiriami periodiniai leidiniai, „kuriuose dažniausiai yra spausdintų tekstų, taip pat gali būti gausiai iliustruoti arba daugiausia sudaryti iš graviūrų ir juose gali būti pateikiama reklama“.

50 Antra, iš KN 4902 pozicijos teksto prancūzų ir anglų kalbomis nematyti, kad šioje pozicijoje turi būti klasifikuojami tik periodiniai leidiniai, kuriuose daugiausia yra raštas, ir juo labiau kad ši pozicija apima tik periodinius leidinius, kuriuose iš esmės yra tekstas.

51 Priešingai, kaip iš esmės pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, žodžių „dažniausiai“ vartojimas paaiškinime, susijusiame su SS 4902 pozicija, antru atveju cituotoje šio sprendimo 49 punkte, leidžia manyti, kad periodiniai leidiniai, kuriuose iš esmės yra spausdintas tekstas, aiškiai patenka į šią poziciją, tačiau ji apima ir periodinius leidinius, kurių turinį sudaro ne tekstas.

52 Trečia, kaip pažymėjo Komisija, iš SS 49 skirsnio paaiškinimuose pateiktų bendrųjų pastabų matyti, kad šio skirsnio tekste žodžio „spausdintas“ reikšmė nesiskiria atsižvelgiant į „naudojamų simbolių pobūdį: abėcėlės ir visų rūšių numeravimo sistemas, stenografinius ženklus, Morzės abėcėlės žymenis arba panašius įprastinius kodus, Brailio rašto simbolius, muzikos natas ir simbolius, taip pat iliustracijas ar eskizus“.

53 Antra, kalbant apie KN 4902 pozicijos formuluotės visomis oficialiosiomis Sąjungos kalbomis lyginamąją analizę, reikia pažymėti, kad iš jos matyti, jog šios nuostatos versija vokiečių kalba yra vienintelė, kurioje nurodyti „spausdinti raštai“ (*Druckschriften*). Pavyzdžiui, reikia pacituoti šios pozicijos versijas ispanų, čekų, graikų, anglų, prancūzų, nyderlandų, suomių ir švedų kalbomis, kuriose atitinkamai vartojami žodžiai „publicaciones periódicas, impresos“, „periodika“, „περιοδικές εκδόσεις τυπωμένες“, „periodicals“, „publications périodiques imprimées“, „tijdschriften“, „aikakauslehdet“ ir „tidskrifter“.

54 Iš to, kas išdėstyta šio sprendimo 48–53 punktuose, matyti, kad KN 4902 pozicijoje turi būti klasifikuojami, be kita ko, spausdinti periodiniai leidiniai, nereikalaujant, kad juose būtų daugiausia tekstas.

55 Šiuo atveju su sąlyga, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos prekės yra spausdinti periodiniai leidiniai, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, reikia manyti, kad jos gali būti priskirtos prie KN 4902 pozicijos.

56 Be to, kadangi šių prekių savybės atitinka šioje pozicijoje pateiktą apibrėžtį, Vokietijos vyriausybės nurodyta aplinkybė, kad šios prekės nėra konkrečiai nurodytos kaip pavyzdžiai nei KN 4901–4910 pozicijose, nei SS paaiškinimuose, negali būti kliūtis jas klasifikuoti KN 4902 pozicijoje.

57 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad KN 4902 tarifinė pozicija turi būti aiškinama taip, kad prie šios pozicijos priskiriamos prekės, apibūdintos kaip susegto popieriaus žurnalai, leidžiami kas aštuonias savaites ir iš esmės sudaryti iš spausdintų sudoku galvosūkių, kuriuose tam tikri skaičiai nuo 1 iki 9 jau įrašyti į tinklelį, o kiti skaičiai ten dar turi būti įrašyti konkrečia tvarka.

Dėl antrojo klausimo

58 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad antrasis klausimas pateiktas tik tam atvejui, jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai. Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą, nereikia atsakyti į antrąjį klausimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

59 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (devintoji kolegija) nusprendžia:

1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo, su pakeitimais, padarytais 2018 m. spalio 11 d. Komisijos reglamentu (ES) 2018/1602, I priede pateiktos Kombinuotosios nomenklatūros 4902 tarifinė pozicija

turi būti aiškinama taip:

prie šios pozicijos priskiriamos prekės, apibūdintos kaip susegto popieriaus žurnalai, leidžiami kas aštuonias savaites ir iš esmės sudaryti iš spausdintų sudoku galvosūkių, kuriuose tam tikri skaičiai nuo 1 iki 9 jau įrašyti į tinklelį, o kiti skaičiai ten dar turi būti įrašyti konkrečia tvarka.

Parašai.