



Datum van  
inontvangstneming

:

10/07/2024

**Zaak C-375/24**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

27 mei 2024

**Verwijzende rechter:**

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

18 april 2024

**Verzoekende partij:**

Keesing Deutschland GmbH

**Verwerende partij:**

Finanzamt für Körperschaften II

---

**FINANZGERICHT  
BERLIN-BRANDENBURG  
BESLISSING**

**5 K 5138/22**

In de zaak

Keesing Deutschland GmbH,

[OMISSIS] 12489 Berlijn

**- verzoekende partij -**

vertegenwoordigd door:

[OMISSIS]

**tegen**

Finanzamt für Körperschaften II

[OMISSIS] 10365 Berlijn

**- verwerende partij -**

inzake omzetbelasting 2019

heeft het Finanzgericht Berlin-Brandenburg (belastingrechter Berlijn-Brandenburg) [OMISSIS] op 18 april 2024 [OMISSIS]

het volgende beslist:

**I. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:**

**1. Onderstelt post 4902 van de gecombineerde nomenclatuur – GN – noodzakelijkerwijs dat een drukwerk hoofdzakelijk bestaat uit lettercombinaties, zodat zogenoemde cijfersudoku's niet onder deze post kunnen worden ingedeeld?**

**2. Voor het geval dat de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord:**

**Dient het verlaagde belastingtarief gezien het gelijkheidsbeginsel en het neutraliteitsbeginsel ook te worden toegepast op de levering van puzzelboekjes met cijfersudoku's die weliswaar niet onder post 4902 van de gecombineerde nomenclatuur (GN) kunnen worden ingedeeld, maar vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument hetzelfde doel dienen of hem dezelfde voldoening verschaffen als lettersudoku's en kruiswoordraadsels, die duidelijk onder post 4902 GN moeten worden ingedeeld, evenals symbool- en muzieksudoku's, die duidelijk onder post 4904 GN moeten worden ingedeeld en waarop bijgevolg eveneens het verlaagde belastingtarief van toepassing is?**

**II. De behandeling van de zaak wordt geschorst totdat het Hof uitspraak heeft gedaan over voornoemde prejudiciële vragen.**

### **M o t i v e r i n g:**

#### **I.**

- 1 Verzoekster heeft in het litigieuze jaar puzzelboekjes met de titel „Sudoku-Varianten Spezial” in de handel gebracht. Het gaat hierbij om met nietjes gebonden, gebrocheerde papieren drukwerken met een omvang van ongeveer 100 pagina's. De boekjes bevatten een voorwoord, een impressum en een uitleg van de sudoku regels. Daarna volgen 88 sudoku puzzels, waarbij bepaalde cijfers van 1 tot 9 al in een rasterpatroon zijn ingevoerd en de overige cijfers in een specifieke volgorde moeten worden ingevoerd, evenals de bijbehorende oplossingen. Op de laatste pagina van het boekje staat een advertentie. Op de titelpagina staat een

nummer, de vermelding dat het boekje periodiek om de acht weken verschijnt en de uitgiftedatum.

- 2 Verweerder is van mening dat verzoekster op de omzet uit de verkoop van sudoku puzzelboekjes ten onrechte het verlaagde belastingtarief overeenkomstig § 12, lid 2, punt 1, van de Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”) juncto punt 49, onder b), van bijlage 2 bij de UStG heeft toegepast. Dit was onjuist omdat sudoku puzzelboekjes worden ingedeeld onder post 4911 GN en bijgevolg het normale belastingtarief van 19 % van toepassing is. De publicaties van verzoekster bevatten geen gekwalificeerde tekst en vallen daarom niet onder het begrip “Druckschrift” van de Duitse taalversie van post 4902 GN.
- 3 Verzoekster is van mening dat de sudoku puzzelboekjes moeten worden ingedeeld onder post 4902 GN. Volgens de Duitse taalversie dient voor indeling onder deze post sprake te zijn van een periodiek “Druckschrift”, maar dat behoeft volgens verzoekster niet noodzakelijkerwijs een lettercombinatie te bevatten. Uit de Engelse en de Franse taalversie van post 4902 GN valt niet op te maken dat een lettercombinatie vereist zou zijn, maar enkel dat er sprake moet zijn van een periodiek uitgegeven drukwerk. De afwijking in de Duitse versie duidt in de visie van verzoekster op een vertaalfout. Bovendien bevatten de puzzelboekjes grafieken met een systeem van verschillende cijfers. Ook een numeriek lettertype moet als „schrift” worden beschouwd, aangezien het gaat om een systeem van grafische tekens dat wordt gebruikt voor menselijke communicatie.

## II.

- 4 De verwijzende rechter verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) overeenkomstig artikel 267, lid 2, juncto lid 1, onder a), van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie om een prejudiciële beslissing over de in het dictum vermelde vragen.

### 1. Toepasselijke bepalingen

#### a. Unierecht

- 5 Artikel 98 van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:
  1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.
  2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren. De verlaagde tarieven zijn niet van toepassing op langs elektronische weg verrichte diensten, met uitzondering van diensten die onder bijlage III, punt 6, vallen.
  3. Bij de toepassing van de in lid 1 bedoelde verlaagde tarieven op de categorieën waarin aan goederen wordt gerefereerd, mogen de lidstaten voor

de vaststelling van de juiste omschrijving van de betrokken categorie gebruikmaken van de gecombineerde nomenclatuur.

- 6 Tot de lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop het verlaagde tarief mag worden toegepast, behoort volgens bijlage III, punt 6, van de btw-richtlijn ook de:

levering, ook bij uitlening door bibliotheken, van boeken, kranten en tijdschriften, ofwel op fysieke dragers of langs elektronische weg, of op beide wijzen (met inbegrip van brochures, folders en soortgelijk drukwerk, platen-, teken- en kleurboeken voor kinderen, gedrukte of geschreven muziekpartituren, landkaarten en hydrografische en soortgelijke kaarten), voor zover niet uitsluitend of hoofdzakelijk bestaand uit reclamemateriaal of uit video-inhoud of beluisterbare muziek [...];

- 7 Met betrekking tot de toepassing van het verlaagde tarief in de zin van artikel 98, lid 3, van de btw-richtlijn geldt in casu de GN in de versie van uitvoeringsverordening (EU) 2018/1602 van de Commissie van 11 oktober 2018 tot wijziging van bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB 2018, L 273, blz.1), die op 20 november 2018 in werking is getreden.

- 8 De in het litigieuze geval relevante bepalingen van de GN luiden in de Duitse taalversie als volgt:

4902: Zeitungen und andere periodische Druckschriften, auch mit Bildern oder Werbung enthaltend

49040000: Noten, handgeschrieben oder gedruckt, auch mit Bildern, auch gebunden

4911: Andere Drucke, einschließlich Bilddrucke und Fotografien <sup>1</sup>

- 9 De Engelse taalversie van de relevante bepalingen van de GN luidt als volgt:

4902: Newspapers, journals and periodicals, whether or not illustrated or containing advertising material

49040000: Music, printed or in manuscript, whether or not bound or illustrated

<sup>1</sup> Nederlandse taalversie:

4902: Kranten en tijdschriften, ook indien geïllustreerd of reclame bevattend

49040000: Geschreven of gedrukte muziek, ook indien geïllustreerd en ook indien ingebonden of ingenaaid

4911: Ander drukwerk, prenten, gravures en foto's daaronder begrepen

4911: Other printed matter, including printed pictures and photographs

10 De Franse taalversie van de relevante bepalingen van de GN luidt als volgt:

4902: Journaux et publications périodiques imprimés, même illustrés ou contenant de la publicité

4904 00 00: Musique manuscrite ou imprimée, illustrée ou non, même reliée

4911: Autres imprimés, y compris les images, les gravures et les photographies

11 De toelichting op post 4902 luidt in de Duitse taalversie als volgt:

Entscheidendes Merkmal der hierher gehörenden Waren ist, dass sie in laufender Folge unter demselben Titel in regelmäßigen Zeitabständen veröffentlicht werden und jede einzelne Ausgabe mit Datum (auch mit einfacher Angabe der Jahreszeit, z. B. „Frühling 1966“) versehen und im allgemeinen nummeriert ist. Sie können aus einfachen losen Blättern bestehen oder auch broschiert sein; wenn sie jedoch kartoniert oder gebunden sind, gehören sie zu Position 4901. Sammlungen in gemeinsamem Umschlag gehören ebenfalls zu Position 4901, auch wenn sie einfach broschiert sind. Die Druckschriften, die meistens gedruckten Text enthalten, können auch weitgehend bebildert sein und sogar hauptsächlich aus Bilddrucken bestehen. Sie können auch Werbung enthalten. <sup>2</sup>	01.0
Zu dieser Position gehören folgende Arten von Druckschriften: <sup>3</sup>	02.0
1) Zeitungen, täglich oder wöchentlich erscheinend, in Form einzelner oder einfach zusammengeklebter Blätter herausgegeben, hauptsächlich mit Nachrichten- und Informationstexten von allgemeinem Interesse und Artikeln über politische, literarische, geschichtliche usw. Themen.	03.0

<sup>2</sup> Nederlandse vertaling:

Het wezenlijke kenmerk van de goederen van deze post is dat zij met regelmatige tussenpozen in een ononderbroken reeks onder dezelfde titel worden uitgegeven en dat op elke afzonderlijke uitgave de datum wordt vermeld (ook met een eenvoudige vermelding van het seizoen, bijvoorbeeld “voorjaar 1966”) en over het algemeen ook het nummer van de uitgave. Zij kunnen bestaan uit losse vellen of gebonden zijn; voorzover zij gebonden zijn, worden zij echter ingedeeld onder post 4901. Bundels met een gezamenlijke omslag worden eveneens ingedeeld onder post 4901, zelfs wanneer zij eenvoudig gebrocheerd zijn. De drukwerken, die meestal gedrukte tekst bevatten, kunnen ook grotendeels geïllustreerd zijn en zelfs voornamelijk illustraties bevatten. Zij kunnen ook reclame bevatten.

<sup>3</sup> Nederlandse vertaling:

Tot deze post behoren de volgende soorten drukwerken:

Werbeanzeigen oder Bilder nehmen im allgemeinen einen beträchtlichen Teil des Platzes ein. <sup>4</sup>	
2) Magazine und andere periodische Druckschriften (wöchentlich, vierzehntägig, monatlich, viertel- oder auch halbjährlich erscheinend), herausgegeben in der gleichen Form wie Zeitungen oder auch broschiert. <sup>5</sup>	04.0
Manche behandeln Fragen von allgemeinem Interesse, z. B. Illustrierte. Sie können aber auch mehr der Information über Einzelfragen, wie Rechtswesen, Finanzwesen, Handel, Medizin, Mode, Sport usw. gewidmet sein; in diesem letzteren Fall können sie von Organisationen herausgegeben sein, die an diesen Fragen interessiert sind. Hierher gehören auch Veröffentlichungen, die durch oder für ein darin genanntes Industrieunternehmen herausgegeben wurden (z. B. Kraftfahrzeughersteller), um Interesse für sein Erzeugnis zu wecken, Firmenzeitschriften, die normalerweise nur innerhalb des jeweiligen Industrieunternehmens oder eines Konzerns usw. im Umlauf sind, sowie Veröffentlichungen, wie Modehefte, die durch einen Händler oder eine Handelsgesellschaft zu Werbezwecken herausgegeben sein können. <sup>6</sup>	

## b. Nationaal recht

12 § 12, lid 2, UStG bepaalt:

<sup>4</sup> Nederlandse vertaling:

Kranten, dagelijks of wekelijks verschijnend, in de vorm van losse of eenvoudig op elkaar geplakte vellen, die voornamelijk nieuws- en informatieteksten van algemeen belang en artikelen over politieke, literaire, historische, enz. onderwerpen bevatten. Advertenties of illustraties nemen over het algemeen veel plaats in beslag.

<sup>5</sup> Nederlandse vertaling:

Tijdschriften en ander periodiek drukwerk (wekelijks, eens in de veertien dagen, maandelijks, eens per kwartaal of eens in de zes maanden verschijnend), uitgegeven in dezelfde vorm als kranten of ook gebrocheerd.)

<sup>6</sup> Nederlandse vertaling:

Sommige behandelen onderwerpen van algemeen belang, zoals magazines. Zij kunnen echter ook meer gewijd zijn aan informatie over specifieke onderwerpen, zoals recht, financiën, handel, geneeskunde, mode, sport, enz.; in het laatste geval kunnen zij worden uitgegeven door organisaties die in deze onderwerpen geïnteresseerd zijn. Tot deze post behoren eveneens publicaties die door of voor een daarin genoemde industriële onderneming (bijvoorbeeld een autofabrikant) worden uitgegeven om belangstelling voor haar product te wekken, alsmede bedrijfsbladen die in de regel alleen binnen bijvoorbeeld de betrokken industriële onderneming of groep circuleren en publicaties zoals modetijdschriften die door een handelaar of handelsonderneming voor reclamedoeleinden kunnen worden uitgegeven.

Er geldt een verlaagd tarief van 7 % voor de volgende handelingen:

1. Leveringen, invoer en intracommunautaire verwerving van de in bijlage 2 bedoelde goederen, met uitzondering van de in punt 49, onder f), punten 53 en 54, bedoelde goederen;

13 Punt 49 van bijlage 2 bij de UStG bepaalt:

Doorlopend nummer.	Omschrijving	Douanetarief (Hoofdstuk, post, onderverdeling)
49	Boeken, tijdschriften en andere grafische producten, met uitzondering van mediaproducten met schadelijke inhoud voor minderjarigen waarvoor overeenkomstig § 15, leden 1, 2, 3 en 6, van de Duitse jeugdwet in de meest actuele versie beperkingen of informatieverplichtingen gelden, en van publicaties die hoofdzakelijk reclamedoeleinden dienen (met inbegrip van reisreclame), namelijk	
	b) kranten en andere periodieke drukwerken, ook indien geïllustreerd of reclame bevattend (met uitzondering van reclametijdschriften, advertentiebladen en dergelijke, die hoofdzakelijk reclame bevatten),	post 4902
	d) geschreven of gedrukte muziek, ook indien geïllustreerd, kranten en andere periodieke drukwerken, ook indien geïllustreerd of reclame bevattend (met uitzondering van reclametijdschriften, advertentiebladen en dergelijke, die hoofdzakelijk reclame bevatten),	post 4904

## 2. Eerste prejudiciële vraag:

### 14 Twijfels omtrent de uitlegging van het Unierecht die verduidelijking vereisen

De Duitse wetgever heeft in § 12, lid 2, punt 1, UStG juncto punt 49, onder b), van bijlage 2 bij de UStG vastgelegd dat voor onder meer de levering van periodieke drukwerken („Druckschriften”) een verlaagd belastingtarief geldt van 7 % van de heffingsmaatstaf. Die bepaling verwijst – overeenkomstig de machtiging in artikel 98, lid 3, van de btw-richtlijn – wat de omschrijving van



goederen betreft naar het gemeenschappelijk douanetarief van de Europese Gemeenschap, waaraan de GN van het geharmoniseerde systeem inzake de omschrijving en de codering van goederen ten grondslag ligt (zie Bundesfinanzhof [hierna: „BFH“], arrest van 9 februari 2006, V R 49/04, Bundessteuerblatt – BStBl. – II 2006, 694, onder II.2.b) en neemt de bewoording over van de voor de lidstaten bindende regeling in bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiekomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief. Volgens de rechtspraak van het BFH moet de vraag naar de indeling van goederen onder deze posten of onderverdelingen - en dus naar de reikwijdte van het toepassingsgebied van het verlaagde belastingtarief - uitsluitend worden beantwoord op basis van de bepalingen en begrippen van het douanetarief (arresten van het BFH van 26 juni 2018 - VII R 47/17, BStBl. 2018 II blz. 457, punt 10; en 18 december 2008 - V R 55/06, BStBl. 2009 II, 950, onder II.3.e, met verdere verwijzingen).

- 15 Aangaande de vraag of op de levering van sudoku boekjes het verlaagde belastingtarief van toepassing is, is derhalve in casu bepalend of dergelijke goederen volgens het gemeenschappelijk douanetarief als drukwerk moeten worden ingedeeld onder post 4902 GK en derhalve onder § 12, lid 2, punt 1, UStG juncto punt 49 van bijlage 2 bij de UStG vallen.
- 16 Bij die beoordeling moet volgens de verwijzende rechter om te beginnen in aanmerking worden genomen dat de boekjes met regelmatige tussenpozen verschijnen en dus is voldaan aan het vereiste van periodieke publicatie. Het titelblad vermeldt het nummer van de uitgave, de verwijzing dat het boekje om de acht weken verschijnt en de uitgiftedatum. Dit betekent ook dat aan de vereisten in de toelichting bij post 4092 (Elektronischer Zolltarif nr. 01.0, elektronisch douanetarief Duitsland, hierna: „EZT“) is voldaan.
- 17 Voor de beslechting van het geding is derhalve uitsluitend relevant of de indeling van sudoku puzzelboekjes onder de betrokken post noodzakelijkerwijze veronderstelt dat die boekjes hoofdzakelijk tekst bevatten in de vorm van lettercombinaties. Mocht dit het geval zijn, dan zou het verlaagde belastingtarief niet kunnen worden toegepast, aangezien de boekjes met hun omvang van telkens ongeveer 100 bladzijden enkel op de omslag uit lettercombinaties bestaande tekst bevatten en derhalve moeten worden ingedeeld onder post 4911, waarvoor geen verlaagd belastingtarief geldt. Het Hof heeft zich in zijn rechtspraak tot dusver – althans voor zover valt te overzien – nog niet over deze problematiek uitgesproken.
- 18 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet – voor zover een indelingsverordening van toepassing is – in het belang van de rechtszekerheid en van gemakkelijke controle het beslissende criterium voor de tariefindeling van goederen in de regel worden gezocht in de objectieve kenmerken en eigenschappen ervan, zoals deze in de bewoordingen van de GN-post en in de aantekeningen bij de afdelingen of hoofdstukken zijn omschreven. De toelichtingen op het GS en de GN zijn daarentegen weliswaar niet bindend, maar

vormen toch belangrijke instrumenten ter verzekering van de uniforme toepassing van het gemeenschappelijke douanetarief. Zij kunnen nuttige gegevens bieden voor de uitlegging daarvan (arresten van het Hof van 28 april 2022, PRODEX, C-72/21, EU:C:2022:312, punten 28 e.v. met verdere verwijzingen; 11 april 2019, X BV, C-288/18, EU:C:2019:319, punt 28; en 13 september 2018, Vision Research Europe, C-372/17, EU:C:2018:708, punt 23).

- 19 Gezien de bewoordingen van post 4902 GN zou de eerste prejudiciële vraag ontkennend moeten worden beantwoord. Het in de Duitse taalversie gebruikte begrip „Druckschrift”, een samengesteld zelfstandig naamwoord, laat op het eerste gezicht verschillende interpretaties toe. Volgens het Digitale Wörterbuch der deutschen Sprache (www.dwds.de) worden met dit begrip drie verschillende inhouden aangeduid, namelijk a) lettertype voor het drukken, b) imitatie van een gedrukt lettertype met de hand en c) gedrukt schriftwerk. In casu is uiteraard enkel de laatste definitie relevant. Doorslaggevend is derhalve hoe het begrip „schrift” moet worden gedefinieerd. Volgens wederom het Digitale Wörterbuch der deutschen Sprache moet hieronder worden begrepen de totaliteit van de een gesloten systeem vormende grafische tekens waarmee de gesproken taal wordt weergegeven en leesbaar wordt gemaakt. Daarmee overeen komen de definities in het Etymologische Wörterbuch des Deutschen, München 1993: „System grafischer Zeichen zur lesbaren Darstellung von Gesprochenem, geschriebener oder gedruckter Text“ (systeem van grafische tekens voor de leesbare weergave van gesproken taal, geschreven of gedrukte tekst) evenals onder <https://de.wiktionary.org/wiki/Schrift>: „System von Zeichen (zum Beispiel Buchstaben oder Symbolen) zum Festhalten von Sprache“ (systeem van tekens [bijvoorbeeld letters of symbolen] voor de weergave van taal). Blijkens die in de visie van de verwijzende rechter duidelijke definities moeten niet alleen letters, maar ook cijfers als schrift worden beschouwd, aangezien zij een op zichzelf staand systeem van tekens vormen voor de weergave van taal. Dat betekent dat ook de in casu litigieuze sudoku puzzelboekjes als „Druckschrift” moeten worden beschouwd.
- 20 In de visie van de verwijzende rechter verzet zich ook het algemene taalgebruik niet tegen een dergelijke opvatting van het begrip. Zoals het Hof heeft vastgesteld (zie arresten van 17 januari 2013, Commissie/Spanje, C-360/11, EU:C:2013:17, punt 63; en 10 november 2016, ██████████ C-432/15, EU:C:2016:855, punten 59 en 60 en de daar aangehaalde rechtspraak), moeten niet alleen de in bijlage III bij richtlijn 2006/112 bedoelde categorieën strikt worden uitgelegd aangezien de betrokken Unierechtelijke bepaling een afwijkende bepaling is, maar moeten ook de in die bijlage gebruikte begrippen worden uitgelegd volgens de gebruikelijke betekenis van de betrokken bewoordingen. De gebruikelijke betekenis van het woord „Druckschrift” wijkt naar mening van de verwijzende rechter hoe dan ook niet af van die in het voornoemde woordenboek en de encyclopedie.
- 21 De door de verwijzende rechter bepleite zienswijze wordt ook geschraagd door een blik op de Engelse en de Franse taalversie van post 4902 GN, die geen aanwijzingen bevatten voor eventuele typografische vereisten aan het drukwerk.

Uit de Engelse (Newspapers, journals and periodicals, whether or not illustrated or containing advertising material), noch uit de Franse taalversie (Journaux et publications périodiques imprimés, même illustrés ou contenant de la publicité) valt af te leiden dat een lettercombinatie vereist is. De begrippen „periodical” en „publications périodiques” duiden er veeleer op dat de periodiciteit van de publicatie het essentiële criterium voor de indeling is. Met andere woorden: er moet sprake zijn van een regelmatig uitgegeven drukwerk. Indien uit de Duitse taalversie een andere opvatting volgt, dan zou deze afwijken van de Engelse en de Franse taalversies van de GN. In een dergelijk geval moet bij de uitlegging van de betrokken bepaling worden gelet op de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt (arresten van het Hof van 15 november 2012, SIA Kurcums Metal, C-558/11, EU:C:2012:721, punt 48; en 3 maart 2011, Commissie/Nederland, C-41/09, EU:C:2011:108, punt 44 met verdere verwijzingen).

- 22 Volgens de verwijzende rechter bevestigt een uitlegging van de betrokken bepaling in het licht van de doelstelling van bijlage III bij richtlijn 2006/112 de veronderstelling dat post 4902 GN ruim moet worden geïnterpreteerd. Met die bepaling wordt namelijk beoogd de kosten voor bepaalde als onontbeerlijk beschouwde goederen te verlagen en daardoor de eindverbruiker, die de btw uiteindelijk moet betalen, makkelijker toegang tot dergelijke goederen te bieden. Zoals advocaat-generaal Kokott in haar conclusie van 8 september 2016 in zaak C-390/15 (ECLI:EU:C:2016:664) heeft uiteengezet, strekt de fiscale stimulans voor boeken, kranten en tijdschriften ertoe in een brede zin de vorming van de Unieburgers door lezen te bevorderen, of het nu om literatuur of non-fictieboeken gaat of om politieke kranten en tijdschriften, vaktijdschriften of amusementslectuur. Die zienswijze heeft het Hof in zijn arrest van 7 maart 2017, RPO, C-390/15 (EU:C:2017:174) in punt 45 van de motivering uitdrukkelijk bevestigd. Ook drukwerken die, zoals de boekjes in kwestie, hoofdzakelijk cijfers bevatten, en dus niet in eerste plaats worden gelezen, dienen volgens de verwijzende rechter educatieve doeleinden omdat zij het concentratievermogen versterken en geduld en doorzettingsvermogen trainen. De steeds wisselende cijfercombinaties bevorderen de mentale flexibiliteit en trainen het logische denken, het vermogen om te combineren, de visuele waarneming en de creativiteit. Het gebruik ervan wordt ook aanbevolen in het wiskunde onderwijs. Van sudoku's wordt voorts gebruik gemaakt om het risico op de ziekte van Alzheimer te verminderen. Sudoku training wordt met name aanbevolen voor mensen met dyslexie en/of dyscalculie. Sudoku's met symboolgroepen kunnen overigens ook worden gebruikt bij het leren van vreemde talen om de woordenschat te vergroten en sudoku's met muzieksymbolen in muzieklessen (zie samenvattend Dohmen/Giminez/Klingemann, Positive Auswirkungen von Sudoku auf Bildung und Gesundheit, Berlijn 2023).
- 23 De verwijzende rechter betwijfelt of deze uit de bewoordingen en de strekking van post 4902 GN afgeleide opvatting kan worden ontkracht door de toelichting op het GS, die als hulp bij de uitlegging kan worden benut. Alhoewel uit de toelichting op post 4902 (EZT-nr. 01.0) kan worden opgemaakt dat de betrokken producten

gedrukte tekst bevatten, wordt die opmerking in twee opzichten genuanceerd: zo gaat hieraan bijvoorbeeld het woord „meistens” (meestal) vooraf, waaruit zou kunnen volgen dat de aanwezigheid van tekst geen noodzakelijk kenmerk is van de drukwerken die onder deze post moeten worden ingedeeld. Ten tweede valt uit de daarop volgende zin van de toelichting op te maken dat de drukwerken – anders dan bij post 4901 GN het geval is – ook grotendeels geïllustreerd kunnen zijn en zelfs hoofdzakelijk uit gedrukte illustraties kunnen bestaan en reclame kunnen bevatten. Tegen deze achtergrond valt er veel voor te zeggen dat, althans om redenen van gelijke behandeling, ook tijdschriften die hoofdzakelijk cijfers bevatten, onder deze post moeten worden ingedeeld.

## 2. Tweede prejudiciële vraag

- 24 Mocht het Hof van oordeel zijn dat drukwerk dat hoofdzakelijk cijfers bevat, niet onder post 4902 van de GN moet worden ingedeeld, rijst voorts de vraag of het verlaagde tarief er in het licht van de beginselen van gelijke behandeling en neutraliteit niet toch op moet worden toegepast.
- 25 De verwijzende rechter is in beginsel van opvatting dat, mocht de eerste prejudiciële vraag bevestigend worden beantwoord, artikel 98, lid 3, van de btw-richtlijn gelezen in samenhang met post 4902 GN in strijd zou zijn met het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling. Het in artikel 20 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”) verankerde beginsel van gelijke behandeling vereist volgens vaste rechtspraak van het Hof dat vergelijkbare situaties niet verschillend en verschillende situaties niet gelijk mogen worden behandeld, tenzij een dergelijke behandeling gerechtvaardigd is (arresten van het Hof van 12 november 2014, Guardian Industries en Guardian Europe/Commissie, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, punt 51; en 4 mei 2016, Pillbox 38, C-477/14, EU:C:2016:324, punt 35).
- 26 De kenmerken van verschillende situaties en daarmee hun eventuele vergelijkbaarheid moeten worden bepaald en beoordeeld tegen de achtergrond van het voorwerp en het doel van de betrokken bepalingen die het betrokken onderscheid invoeren. Daarbij moet rekening worden gehouden met de beginselen en doelstellingen van het gebied waaronder de betrokken handeling valt (zie in die zin arrest van het Hof van 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a., C- 127/07, EU:C:2008:728, punt 26 en de daar aangehaalde rechtspraak).
- 27 In het onderhavige geval volgt uit de machtiging in artikel 98, lid 3, van de btw-richtlijn en de hierin voorgenomen verwijzing naar de GN bij een bevestigend antwoord op de eerste prejudiciële vraag een ongelijke behandeling van enerzijds de levering van onder post 4902 GN vallende periodieke drukwerken die hoofdzakelijk tekst bevatten en waarop het verlaagde btw-tarief mag worden toegepast en anderzijds de levering van periodieke drukwerken die hoofdzakelijk cijfers bevatten en waarvoor geen verlaagd tarief geldt. Zoals reeds (in punt 22 van de motivering) onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof uiteengezet (arrest van 7 maart 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punt 45), strekt de

machtiging van artikel 98 van de btw-richtlijn ertoe het lezen van literatuur, non-fictie, vakliteratuur, kranten of tijdschriften en dus de vorming van de burgers te bevorderen. Om dit doel te bereiken, moeten de burgers van de Unie daadwerkelijk toegang hebben tot de inhoud van drukwerken, waarbij geen rol speelt in welke vorm deze beschikbaar worden gesteld. Aangezien cijfersudoku's, zoals hierboven toegelicht, ook een educatieve functie hebben, is de verwijzende rechter van opvatting dat de situaties in beginsel vergelijkbaar zijn.

- 28 Wanneer een verschil in behandeling tussen twee vergelijkbare situaties wordt vastgesteld, wordt het beginsel van gelijke behandeling niet geschonden voor zover dat verschil gerechtvaardigd is (arresten van het Hof van 7 maart 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punt 52; en 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a., C-127/07, EU:C:2008:728, punt 46).
- 29 Dit is volgens vaste rechtspraak van het Hof het geval wanneer het verschil in behandeling verband houdt met een door de betrokken maatregel nagestreefd wettelijk toelaatbaar doel en het verschil in verhouding staat tot het met de betrokken behandeling nagestreefde doel (zie arresten van het Hof van 17 oktober 2013, ██████████ C- 101/12, EU:C:2013:661, punt 77; en 22 mei 2014, ██████████ C-356/12, EU:C:2014:350, punt 43).
- 30 Het Hof heeft echter tevens vastgesteld dat de Uniewetgever bij het nemen van belastingmaatregelen een ruime beoordelingsbevoegdheid toekomt, voor zover hij in dergelijke gevallen politieke, economische en sociale keuzes moet maken en uiteenlopende belangen moet afwegen of ingewikkelde beoordelingen moet verrichten (arresten van het Hof van 7 maart 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punt 54; 10 december 2002, British American Tobacco [Investments] en Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, punt 123; en 17 oktober 2013, Billerud Karlsborg en Billerud Skärblacka, C-203/12, EU:C:2013:664, punt 35).
- 31 Gezien die beginselen is de verwijzende rechter van mening dat er geen rechtvaardiging bestaat voor de uiteenlopende behandeling van enerzijds lettersudoku's en anderzijds cijfersudoku's. Om te beginnen duidt niets erop dat de ongelijke behandeling verband houdt met een wettelijk toelaatbaar doel. Dit volgt noch uit de motivering van de btw-richtlijn, noch uit verordening (EEG) nr. 2658/87 waarmee de GN is omgezet in secundair recht. Ook andere redenen voor een met de ongelijke behandeling nagestreefd wettelijk doel ontbreken.
- 32 De hieruit voortvloeiende schending van het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling overeenkomstig artikel 20 van het Handvest heeft volgens vaste rechtspraak van het Hof tot gevolg dat „de leden van de benadeelde groep dezelfde voordelen [moeten worden toegekend] als de leden van de bevoordeelde groep genieten” (arrest van het Hof van 12 december 2002, Caballero, C-442/00, Jurispr. 2002, 1-11915, punt 42). Dat betekent dat het verlaagde belastingtarief ook moet worden toegepast op de levering van puzzelboekjes met cijfersudoku's.

- 33 Bovendien moet volgens de verwijzende rechter bij een bevestigend antwoord op de eerste prejudiciële vraag worden verduidelijkt of artikel 98, lid 3, van de btw-richtlijn in het licht van het neutraliteitsbeginsel in het btw-recht aldus moet worden uitgelegd dat het verlaagde belastingtarief ook van toepassing moet zijn op de levering van puzzelboekjes met cijfersudoku's. Artikel 98, lid 3, van de btw-richtlijn staat de lidstaten toe om de categorieën waarin aan goederen wordt gerefereerd aan de hand van de GN precies te omschrijven. In casu gaat het om post 4902 GN, hetgeen bij een bevestigend antwoord op de eerste prejudiciële vraag – zoals uiteengezet – tot gevolg heeft dat cijfersudoku's zijn uitgezonderd van toepassing van het verlaagde belastingtarief. Volgens de verwijzende rechter rijst echter de vraag of het Unierechtelijke beginsel van fiscale neutraliteit niet vereist dat aan artikel 98, lid 3, van de btw-richtlijn een beperkende uitlegging wordt gegeven, in die zin dat de bepalingen van de GN slechts mogen worden toegepast in overeenstemming met het neutraliteitsbeginsel in het btw-recht.
- 34 In het btw-recht komt het gelijkheidsbeginsel ook tot uitdrukking in het beginsel van fiscale neutraliteit (arresten van het Hof van 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punt 46; en 13 maart 2014, Jetair en BTWE Travel4you, C-599/12, EU:C:2014:144, punt 53). Het beginsel van fiscale neutraliteit is een voor een specifieke sector geldend beginsel (arrest van het Hof van 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Jurispr. 2008, I-2283 punt 49), dat bij de uitlegging van de bepalingen van de btw-richtlijn (in casu artikel 98, lid 3) in aanmerking moet worden genomen (zie arrest van het Hof van 19 juli 2012, Deutsche Bank, C-44/11, ECLI:EU:C:2012:484, punt 45).
- 35 Het neutraliteitsbeginsel van het btw-recht verzet zich ertegen dat marktdeelnemers die soortgelijke handelingen verrichten, uit het oogpunt van de omzetbelasting verschillend worden behandeld (arrest van het Hof van 03.02.2022, B AG, C-515/20, EU:C:2022:73, punt 43 en de daar aangehaalde rechtspraak). Om uit te maken of goederen of diensten soortgelijk zijn, moet voornamelijk rekening worden gehouden met het oogpunt van de gemiddelde consument. Goederenleveringen of diensten zijn soortgelijk wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen – waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is – en wanneer de verschillen die zij vertonen de beslissing van de gemiddelde consument om het ene of het andere goed dan wel de ene of de andere dienst te betrekken, niet aanmerkelijk beïnvloeden (arresten van het Hof van 9 september 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punt 38; 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a., C-597/17, EU:C:2019:544, punt 48; en 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 44). Daarbij moeten kunstmatige onderscheiden op basis van onbeduidende verschillen worden vermeden (arresten van het Hof van 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz, C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punt 53; en 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 43).

- 36 Onderzocht moet worden of de betrokken goederen of diensten zich uit het oogpunt van de gemiddelde consument in een substitutierelatie bevinden. In dat geval kan de toepassing van verschillende btw-tarieven namelijk van invloed zijn op de keuze van de consument, hetgeen bijgevolg een schending van het beginsel van fiscale neutraliteit zou opleveren (arrest van het Hof van 9 september 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punt 39 en de daar aangehaalde rechtspraak).
- 37 Tegen de achtergrond van de genoemde beginselen valt er in de visie van de verwijzende rechter veel voor te zeggen dat de door verzoekster in de handel gebrachte puzzelboekjes met cijfersudoku's vanuit het oogpunt van een gemiddelde consument vergelijkbaar zijn met puzzelboekjes die lettersudoku's of kruiswoordpuzzels bevatten en derhalve bestaan uit lettercombinaties, waarbij de indeling onder post 4902 GN zonder enige twijfel moet worden bevestigd. Ditzelfde geldt ook voor de verhouding tussen enerzijds cijfersudoku's en anderzijds muziek sudoku's, die duidelijk onder post 4904 moeten worden ingedeeld. Er kan van worden uitgegaan dat deze qua typografie verschillende puzzelboekjes aan dezelfde behoeften van de consument voldoen, namelijk de behoefte aan educatie, vermindering van stress en bevordering van het concentratievermogen.
- 38 Dat betekent dat de verschillende puzzelboekjes zich vanuit het oogpunt van de consument in een substitutierelatie bevinden, zodat een ongelijke behandeling in dit opzicht in strijd zou zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit. Derhalve zou, mocht de eerste prejudiciële vraag bevestigend worden beantwoord, artikel 98, lid 3, van de btw-richtlijn in de visie van de verwijzende rechter aldus moeten worden uitgelegd dat de bepalingen van post 4902 GN slechts bij eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit mogen worden overgenomen, zodat het verlaagde belastingtarief ook van toepassing moet zijn op de levering van puzzelboekjes met cijfersudoku's.

### **3. Schorsing van de behandeling van de zaak**

39 [OMISSIS]

40 [OMISSIS]

OMISSIS